الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 لونيسي علي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

حوكمة النظام الجبائي ودورها في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: نقود مالية وبنوك

إعداد الطالب:

معروف رابح

إشراف الأستاذ الدكتور:

لسلوس مبارك

السنة الجامعية: 2026/2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 لونيسي علي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

حوكمة النظام الجبائي ودورها في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: نقود مالية وبنوك

إعداد الطالب:

معروف رابح

أمام اللجنة المشكّلة من:

طالبي محمد	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسًا
لسلوس مبارك	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفًا ومقرّرًا
زروت رضا	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	عضوًا مناقشًا
توات نصرالدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	عضوًا مناقشًا
يوسفي عاشور	أستاذ	جامعة المدية	عضوًا مناقشًا
شريف محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة تيارت	عضوًا مناقشًا

السنة الجامعية: 2026/2025

الإهـــداء

إلـى أعـزّ مـا أملـك في الوجـود: والـداي العزيـزان؛

حفظهما الله وأدام عليهما نعمة الصحة والعافية وطول العمر؛

إلى رفيقة حياتي ومصدر طمأنينتي وملاذي في الصعاب: زوجتي الغاليـة؛

جعلها الله من عباده الصالحين وحفظها من كل سوء وأدام بيننا المودة والرحمة؛

إلى مصدر فرح قلبي وإلهامي وتحفيزي الذي لا ينضب: أبنائي الأحبّة؛

" جيلالي عبد الوهاب ... فاطمة الزهراء ... أمينة "

جعلهم الله قـرّة عين لي وسببًا لسعادتي في الدنيا والآخرة؛

إلى سنــدي الحقيقي في الحيـاة: إخـوتي الأكـارم؛

رعـاهــم الله وبـارك جهودهم ووفق خـطـاهــم؛

إلى جميع الأهل ... الأقارب ... الأصدقاء؛

إلى كلّ من شجّعني على الاستمرار والمواصلة؛

إلـى كـــلّ هــؤلاء أهـــدي هـــذا العمـــل.

شكر وتقدير

الحمد لله حمدًا كثيرًا مُباركًا يوافي نعمه الظاهرة والباطنة، اللّهمّ إنّا نشكرك شكرًا يليق بجلال وجهك وعظيم قدرتك، فيا ربُّ لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد عند رضاك ولك الحمد بعد الرضا.

عرفانًا بالفضل وامتنانًا وتقديرًا للجميل، لا يسعني إلّا أن أتقدّم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور **لسلوس مبارك** لتفضّل سيادته بالإشراف على هذا العمل، ولما قدّمه لي من توجيهات قيّمة وبنّاءة من أجل إتمامه وإخراجه على هذا النحو.

كما لا أنسى أن أتقدّم بالتحية والشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الموقّرين سلفًا، على سعة صبرهم لقراءة وتقييم هذا البحث.

و في الأخير، لا يفوتني إلّا أن أتقدّم بأسمى معاني الشكر المبجّل إلى كلّ من قدّم لي يد المساعدة، من قريب أو بعيد في إعداد هذه الأطروحة، ولو بكلمة طيّبة مشجّعة أو دعاء نابض بالصدق والإخلاص.

الملخص

تبحث هذه الأطروحة في إشكالية أساسية تتمثل في كيفية إسهام حوكمة النظام الجبائي في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008–2024)، وتهدف إلى إبراز أهمية الحوكمة باعتبارها مفهومًا معاصرًا متعدّد الأبعاد أصبح يشكّل أحد المرتكزات التي يعتمد عليها الباحثون والمؤسسات لتطوير مختلف الأنظمة، ومن بينها المنظومة الجبائية، كما تسعى إلى توضيح الأسس النظرية للسياسة الجبائية وتقييم مدى فعاليتها في الجزائر، من خلال رصد مساهمتها في تحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية وحماية البيئة، إضافة إلى تناول البرامج والجهود الإصلاحية التي باشرتها الدولة لترسيخ مبادئ الحوكمة الجبائية، فضلاً عن تحليل العراقيل والعقبات التي ما تزال تواجه وتحد من تجسيدها على أرض الواقع.

وتعتمد الدراسة على الدمج بين المنهج الوصفي لعرض المفاهيم النظرية المرتبطة بالحوكمة والسياسة الجبائية، والمنهج التحليلي لتقييم تأثيرات السياسة الجبائية على المتغيرات الاقتصادية والمالية والاجتماعية استنادًا إلى البيانات والمؤشرات المتاحة. حيث أظهرت النتائج أنّ تطبيق الحوكمة الجبائية يواجه تحديات جوهرية تخصّ الإدارة الجبائية، التشريع الجبائي، والمجتمع الجبائي، إضافة إلى معيقات أخرى مثل الاقتصاد غير الرسمي والاعتماد المفرط على الإيرادات النفطية.

وتخلص الدراسة إلى أنّ تحقيق حوكمة فعّالة للنظام الجبائي في الجزائر، يتطلّب تبنّي إصلاحات متكاملة تشمل: تحديث التشريعات، تعزيز الشفافية والعدالة، إصلاح البنية الإدارية، وتطوير الكفاءات البشرية، إضافة إلى اعتماد الرقمنة وأنظمة معلومات فعّالة. غير أنّ هذه الإجراءات تبقى غير كافية دون رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين وتوسيع نطاق التنسيق الجبائي محليًا ودوليًا.

وبناءً على ذلك، توصي الدراسة بضرورة توفير إرادة سياسية حقيقية لمتابعة تنفيذ آليات الحوكمة الجبائية ومعالجة المعيقات التي تواجهها، إلى جانب تطبيق مبدأ الاستقرار الجبائي وتبسيط النظام الجبائي. كما تدعو إلى تعزيز التشاور في صياغة السياسات الجبائية من خلال إشراك مختلف الفاعلين، باعتبار ذلك دعامة أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة الجبائية وتحسين صناعة القرار الجبائي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: نظام جبائي، سياسة جبائية، إدارة جبائية، حوكمة جبائية، فعالية ضريبية، امتثال ضريبي.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الموضـــوع	الصفحة
أ- الإهداء	
ب- شكر وتقدير	
ج- الملخص	
د- قائمة المحتويات	
هـ- قائمة الجداول	
و- قائمة الأشكال	
ز- قائمة الملاحق	
ح- قائمة المختصرات	
مقدمـة	**أ – ي**
الفصل الأول: الأسس النظرية لماهية الحوكمة والحوكمة الجبائية	**2 - 69**
تمهيد:	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والتاريخي للحوكمة	**3**
المطلب الأول: نشأة ودوافع ظهور الحوكمة	3
المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة	10
المطلب الثالث: فواعل الحوكمة ومستوياتها	17
المبحث الثاني: مدخل إلى دراسة النظم الجبائية	**22**
المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي	22
المطلب الثاني: أركان ومكونات النظام الجبائي	27
المطلب الثالث: خصائص ومحددات النظام الجبائي	34
المبحث الثالث: ماهية الحوكمة الجبائية	**42**
المطلب الأول: مفهوم الحوكمة الجبائية	42
المطلب الثاني: أساسيات الحوكمة الجبائية وأطرافها الفاعلة	50
المطلب الثالث: آليات تجسيد الحوكمة في المجال الجبائي	62
خلاصة الفصل:	69

فهرس المحتويات:

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للسياسة الجبائية	**71-139**
تمهيد:	71
المبحث الأول: ماهيــة السياســة الجبائيــة	**72**
المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية	72
المطلب الثاني: أدوات السياسة الجبائية	80
المطلب الثالث: مجالات تأثير السياسة الجبائية	86
المبحث الثاني: فعاليــة السياســة الجبائيــة وإشكاليــة تحديــدها	**93**
المطلب الأول: ماهية فعالية السياسة الجبائية	93
المطلب الثاني: قياس فعالية السياسة الجبائية	99
المطلب الثالث: مقومات السياسة الجبائية والسياسة الجبائية المثلى	106
المبحث الثالث: تحديات ومعيقات فعالية السياسة الجبائية	**111**
المطلب الأول: التهرب الجبائي	112
المطلب الثاني: الضغط الجبائي	124
المطلب الثالث: الازدواج الجبائي	130
خلاصة الفصل:	139
الفصل الثالث: حوكمة النظام الجبائي الجزائري: معوقات التطبيق وآليات الدعم	**141-242**
تمهيد:	141
المبحث الأول: واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر	**142**
المطلب الأول: قاعدة التشاور والرؤية في إطار الحوكمة الجبائية	142
المطلب الثاني: قاعدة المقروئية والأمن في إطار الحوكمة الجبائية	161
المطلب الثالث: قاعدة الاستقرار، النجاعة والاتصال في إطار الحوكمة الجبائية ..	168
المبحث الثاني: تحديات وقيود حوكمة النظام الجبائي في الجزائر	**180**
المطلب الأول: المعيقات المرتبطة بالإدارة الجبائية	180
المطلب الثاني: التحديات المرتبطة بالتشريع الجبائي	183
المطلب الثالث: النقائص المرتبطة بالمجتمع الجبائي (المكلفين)	191
المطلب الرابع: معيقات أخرى	195
المبحث الثالث: الآليات الداعمة لحوكمة النظام الجبائي في الجزائر	**201**
المطلب الأول: الاصلاح الجبائي في الجزائر والبحث عن العدالة الجبائية	201
المطلب الثاني: تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية كخطوة أساسية نحو الحوكمة الجبائية ..	218
المطلب الثالث: تطوير التعاون الجبائي الدولي لمواجهة التهرب العابر للحدود وتعزيز الشفافية	233
خلاصة الفصل:	242

فهرس المحتويات:

الفصل الرابع: السياسة الجبائية في الجزائر ومتطلبات الحوكمة الجبائية لتعزيز فعاليتها ..	**324-244**
تمهيد:	244
المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر	**245**
المطلب الأول: المؤشرات المالية	245
المطلب الثاني: المؤشرات الاقتصادية	254
المطلب الثالث: المؤشرات الاجتماعية والبيئية	266
المبحث الثاني: دور حوكمة النظام الجبائي في تحسين فعالية السياسة الجبائية في الجزائر	**281**
المطلب الأول: دور حوكمة النظام الجبائي في ترشيد النفقات الجبائية في الجزائر	281
المطلب الثاني: مساهمة الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي وتحسين الامتثال	285
المطلب الثالث: الحوكمة الجبائية ودورها في تحسين التحصيل الجبائي وتوجيه الإيرادات	295
المبحث الثالث: المتطلبات الكفيلة بحوكمة النظام الجبائي الجزائري لتعزيز فعالية السياسة الجبائية	**301**
المطلب الأول: المتطلبات التشريعية والقانونية	301
المطلب الثاني: المتطلبات المؤسسية والتنظيمية	309
المطلب الثالث: المتطلبات التقنية والمالية	315
المطلب الرابع: متطلبات أخرى	319
خلاصة الفصل:	324
الخاتمة	**332-326**
قائمة المصادر والمراجع	**355-334**
الملاحق	**366-357**
الملخص باللغة الأجنبية	**367**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجـدول	الصفحة
01	دور منظمات المجتمع المدني	20
02	مستويات الحوكمة ونطاق تطبيقها	21
03	أنواع الاستشارة ومراحلها في صنع القرار الجبائي	51
04	خصائص التشريع الجبائي الفعال لنجاح التحصيل الجبائي	61
05	آليات تجسيد الحوكمة الجبائية	68
06	صلاحيات المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي	145
07	مهام مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين	148
08	مظاهر غياب قاعدة الرؤية في مجال المالية العمومية	150
09	نسبة النفقات الجبائية إلى بعض المؤشرات الاقتصادية خلال 2010-2022	154
10	تطور مستويات الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2008-2024	157
11	المحاور الرئيسية لمواجهة القطاع غير الرسمي حسب توصيات ملتقى CREDAF	159
12	أهم التناقضات في القانون الجبائي	162
13	بعض النقائص في الصياغة والتحديث للقانون الجبائي	163
14	عدد التعديلات في القانون الجبائي خلال الفترة الممتدة من 2008 إلى 2024	169
15	مقارنة تقديرات وانجازات الإيرادات الجبائية خلال الفترة 2008-2024	172
16	تطور مرونة الجباية العادية خلال الفترة 2008-2024	174
17	أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي	188
18	عدد القضايا المقدمة على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة	189
19	تقدير حجم التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد الخفي خلال الفترة 2008-2024	194
20	مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الميزانية العامة خلال الفترة (2008-2024)	196
21	تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي خلال الفترة (2008-2024)	199
22	خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي	205
23	السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	207
24	خصائص الضريبة على أرباح الشركات	211
25	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	217
26	استخدام تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية	226

27	نشاطات ومواضيع تكوين وتحسين مستوى موظفي الإدارة الجبائية	228
28	مؤشر مرجعية جودة الخدمة للإدارة الجبائية خلال الفترة (2012-2017) ..	232
29	هيئات المديرية العامة للضرائب المختصة المكلفة بالتعاون الجبائي الدولي ..	238
30	منتديات آلية التعاون في مجال الإدارة الجبائية لمبادرة الحزام والطريق	239
31	تطور حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)	246
32	نسبة تغطية إيرادات الجباية العادية الفعلية لنفقات التسيير المستهلكة فعليًا خلال الفترة (2008-2022)	248
33	نسبة مساهمة الجباية المحلية والصناديق الخاصة في حصيلة الجباية العادية خلال الفترة (2008-2022)	250
34	الطاقة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)	252
35	الجهد الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)	253
36	تطور مؤشرات الاقتصاد الكلية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024) ..	254
37	التحفيزات الجبائية الواردة في قانون الاستثمار رقم: 16-09	258
38	تطور حجم المشاريع الاستثمارية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024) ...	259
39	تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024) ..	261
40	ترتيب الجزائر حسب مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة (2008-2020)	264
41	نسبة مساهمة الضرائب على المداخيل والأرباح في الضرائب المباشرة خلال الفترة (2008-2024)	269
42	مكونات متوسط الإنفاق الشهري للعائلات حسب حجم الأسرة وأصناف المنتجات لسنة 2011	271
43	توزيع مستوى النفقات الاستهلاكية للعائلات الجزائرية حسب أصناف المنتجات الضرورية لحياتها المعيشية	271
44	تطور حجم انبعاثات غاز Co_2 واستهلاك الطاقة في الجزائر خلال الفترة (2008-2023)	273
45	تطور نسبة مؤشر التلوث البيئي في الجزائر خلال الفترة (2013-2024) ..	275
46	هيكل النظام الجبائي البيئي في الجزائر	278
47	نسبة مساهمة إيرادات الجباية البيئية في حصيلة الجباية العادية خلال الفترة (2008-2024)	279

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكـل	الصفحة
01	مبادئ الحوكمة	17
02	أطراف الحوكمة الجبائية	61
03	صور الإعفاءات الجبائية	83
04	منحنى لورنز (Lorenz)	90
05	العلاقة بين الفعالية والكفاءة والأداء	97
06	منحنى لافر (Laffer)	128
07	تطور قضايا الرقابة الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة 2010 و2021	189
08	نسب قضايا الرقابة الجبائية التي تم الفصل فيها على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة 2010 و2021	190
09	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)	219
10	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)	222
11	الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب (CPI)	223
12	تصور لنظام سير ومعالجة المعلومة في النظام الجبائي الجزائري	225

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنـوان الملحـق	الصفحة
01	المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009 المتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	358-357
02	المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي	360-359
03	التعليمة الجبائية رقم 369 المؤرخة في 06 أوت 2015 المتعلقة ببرنامج الامتثال الجبائي الطوعي	364-361
04	التسهيلات الممنوحة لفائدة المكلفين بالضريبة لتسديد الديون الجبائية	365
05	الإجراءات والتدابير الجبائية الاستثنائية المعتمدة من طرف المديرية العامة للضرائب لتنظيم آجال التصريح والدفع الضريبي (ديسمبر 2025)	366

قائمة المختصرات

قائمـة المختصـرات

الاختصـار	المدلـول باللغـة الأجنبيـة	المعنـى باللغـة العربيـة
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
FMI	Fonds Monétaire International	صندوق النقد الدولي
CNESE	Conseil National Économique, Social et Environnemental	المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي
CREDAF	Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales	مركز الشؤون والدراسات لمديري الإدارات الجبائية
PCN	Plan Comptable National	النظام المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
NIF	Numéro d'Identification Fiscale	رقم التعريف الجبائي
CIB	Carte Inter Bancaire	بطاقة الدفع البنكي
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TS	Traitements et Salaires	المرتبات والأجور والمنح الريعية
BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux	الأرباح الصناعية والتجارية
BNC	Bénéfices Non Commerciaux	الأرباح غير تجارية
RCM	Revenus des Capitaux Mobiliers	مداخيل القيم المنقولة
RF	Revenus Fonciers	المداخيل العقارية
PV	Plus-values	فائض القيمة
RA	Revenus Agricoles	المداخيل الفلاحية
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TUGP	Taxe Unique Globale sur la Production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	Taxe Unique Globale sur la Prestation des Services	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Centre des Impôts	مركز الضرائب

قائمة المختصرات:

CPI	Centre de Proximité des Impôts	المركز الجواري للضرائب
DIW	Direction des Impôts de Wilaya	المديريات الولائية
CRID	Centre Régional de l'Information et de la Documentation	المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
DRI	Direction Régionale des Impôts	المديريات الجهوية للضرائب
CNRC	Centre National du Registre de Commerce	المركز الوطني للسجل التجاري
ANSEJ	Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales des Travailleurs Salariés	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء
ONS	Office National des Statistiques	الديوان الوطني للإحصائيات
FNRDA	Fonds National de Régulation et de Développement Agricole	الصندوق الوطني للضبط والتنمية الفلاحية
ANDI	Agence nationale de développement de l'investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
AAPI	Agence Algérienne de Promotion de l'Investissement	الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح
AFCFTA	African Continental Free Trade Area	اتفاقية منطقة التجارة الحرة القارية الإفريقية
BRITACOF	Belt and Road Initiative Tax Administration Cooperation Forum	منتدى التعاون في مجال الإدارة الجبائية لمبادرة الحزام والطريق
ATAF	African Tax Administration Forum	المنتدى الإفريقي للإدارة الجبائية
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
LOLF	Loi Organique relative aux Lois de Finances	القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

مقدّمة

تمهيـد:

حاز مفهوم الحوكمة أهمّية كبيرة ضمن أدبيات عالم الأعمال خاصة مع نهاية التسعينات وبداية الألفية الثالثة، وقد تعاظم الاهتمام بهذا الطرح الجديد وآلياته في العديد من الدول المتقدّمة والناشئة، إذ أصبحت الحوكمة موضوعًا بارزًا يحظى باهتمام واسع من قبل العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية، إلى جانب المؤسسات الأكاديمية والعلمية وكذا منظمات المجتمع المدني، لا سيما في أعقاب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والتداعيات التي عرفها الاقتصاد العالمي، وعلى الرغم من تباين الآراء حول مفهومها وأدبياتها، فإنّها تتفق في مجملها على أنّ الحوكمة تهدف أساسًا إلى ترسيخ قيم الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد، وتحسين إدارة شؤون الدولة والمجتمع.

كما شهدت هذه الآونة اهتمامًا متزايدًا بدراسة السياسة الجبائية والاعتناء بها باعتبارها أداة محورية متميّزة ضمن وسائل السياسة المالية للدولة، نظرًا للدور المزدوج الذي تقوم به، فهي لا تسهم في تمويل الميزانية العامة للدولة فحسب، بل تؤثر أيضًا في الوضع الاقتصادي والاجتماعي بما يتماشى مع السياسات والتوجّهات العامة للاقتصاد. وقد زاد هذا الاهتمام مع التحولات البنيوية المتسارعة التي يشهدها الاقتصاد العالمي، والتي دفعت الحكومات إلى إعادة التفكير في أساليب إدارة مواردها العامة وصياغة سياساتها الاقتصادية، وفي هذا السياق أصبحت الضريبة أداة استراتيجية فعّالة تسعى من خلالها الدول إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وتعزيز الاستقرار المالي، وهو ما يجعلها تعمل على تحديث أنظمتها الجبائية بصفة مستمرة، من خلال إصلاحات تهدف إلى تكييفها مع الأهداف التنموية الوطنية ومتطلّبات الهيئات والمؤسسات المالية الدولية.

والجزائر لا تعدو أن تكون سوى واحدة من هذه الدول التي بادرت إلى وضع إصلاحات تدريجية في سياستها الجبائية، تمثّلت في تعديل الأحكام الجبائية من خلال صياغة نظام جبائي يهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، وكذا تحديث الإدارة الجبائية عبر إنشاء مراكز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى رقمنة الإجراءات الجبائية لتعزيز الكفاءة والشفافية، ولا تُعد هذه الإصلاحات الجبائية اليوم مجرد خيار تقني فحسب، بل أصبحت ضرورة استراتيجية لتعزيز استدامة المالية العامة.

ولمّا كانت الحوكمة تُعنى بالإدارة الجيّدة لموارد الدولة كافة، وبالتدبير الرشيد لمختلف قطاعاتها الاقتصادية والاجتماعية، باعتبارها ترتكز على مبادئ عامة يمكن تطبيقها على أيّ مشروع أو منظمة أو شركة على المستوى الجزئي، كما يمكن أيضًا توظيفها في إدارة الاقتصاد الوطني ككل، أو في إحدى أدوات السياسة المالية والنقدية، ولأنّ النظام الجبائي يُعدّ إحدى الأدوات الأساسية للسياسة المالية، وأنّه شديد الالتصاق بالحياة اليومية والمعيشية لأفراد المجتمع، فإنّ تطبيق مبادئ الحوكمة وتكييفها مع هذا النظام **(الحوكمة الجبائية)** بوصفها وسيلة لإصلاحه وتفعيل سياسته الجبائية، أصبح أمرًا ضروريًا وحتميًا في ظلّ التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة. بهدف ترسيخ قيم جوهرية، من أبرزها الاستقرار القانوني، تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، وتهيئة بيئة ضريبية جذّابة تتّسم بالنزاهة والمشاركة في إدارة الموارد الجبائية بما يضمن توجيهها لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبما يعمل على إرساء منظومة جبائية تُحدّد فيها بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، على نحو يرفع كفاءة التحصيل الجبائي ويعزز الاستدامة المالية، بما يدعم النمو الاقتصادي ويكرّس العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

طرح إشكالية البحث:

وبناء على ذلك، يمكن صياغة السؤال الرئيسي الذي تسعى هذه الدراسة للإجابة عليه على النحو التالي:

كيف يمكن أن تسهم حوكمة النظام الجبائي في فعالية السياسة الجبائية بما يحقق أهدافها الاستراتيجية في الجزائر، وما المتطلبات الكفيلة بتعزيز هذا الدور؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن إشكالية البحث وتناول الموضوع من مختلف جوانبه، والتوصل إلى الإيضاحات اللازمة بشأنها، تمّ طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- فيما تتمثل الأسس النظرية لمفهوم الحوكمة بوجه عام، ومفهوم حوكمة النظام الجبائي على وجه الخصوص؟

2- ما هي آليات السياسة الجبائية في التأثير على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وما أبرز التحديات التي تعيق فعاليتها في تحقيق أهدافها؟

3- ما مدى استجابة النظام الجبائي الجزائري لقواعد الحوكمة الجبائية، وما أبرز التحدّيات التي تعيق تفعيلها، وأهم الجهود والإصلاحات المبذولة في سبيل إرسائها؟

4- ما هي الآليات والمتطلبات الكفيلة بدعم إرساء قواعد حوكمة النظام الجبائي في الجزائر، بما يسهم في تعزيز فعالية السياسة الجبائية وتحقيق أهدافها التنموية؟

فرضيــات الدراسـة:

لمعالجة الإشكالية السابقة والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:** تمثل الحوكمة أسلوبًا حديثًا لإدارة شؤون الدولة والمجتمع، ومن شأن تطبيق مبادئها على النظام الجبائي (الحوكمة الجبائية) في الجزائر، أن يسهم في تعزيز الشرعية الجبائية، وضمان حقوق وواجبات كلّ من الإدارة الجبائية والمكلفين، وترسيخ الثقة المتبادلة بينهم، مما يؤدي إلى رفع مستوى الامتثال الضريبي، وبالتالي تعزيز كفاءة التحصيل الجبائي؛
- **الفرضية الثانية:** لم يعد دور السياسة الجبائية مقتصرًا على تغطية النفقات العامة، بل توسع ليشمل عديد الأدوار في مختلف المجالات، وكلّما تمكّنت السياسة الجبائية من تحقيق الأهداف المرجوة منها، ازدادت فعاليتها، غير أنّ استمرارية هذه الفعالية في الجزائر ترتبط بدرجة كبيرة باستدامة واستقرار الإصلاحات الجبائية، رغم وجود معوقات إدارية واقتصادية؛
- **الفرضية الثالثة:** النظام الجبائي في الجزائر مازال لم ينسجم بصفة كلية ومطلقة مع متطلّبات الحوكمة الجبائية، رغم المجهودات التي تبذل في هذا الإطار من سعي المشرّع لتوفير الشفافية في التعامل، وكذا استحداث آليات للرقابة؛
- **الفرضية الرابعة:** تعزيز فعالية السياسة الجبائية في الجزائر يقتضي اعتماد حوكمة جبائية قائمة على مقاربة شمولية، تجمع بين تحديث التشريع الجبائي، وتعزيز كفاءة الإدارة الجبائية، وكذا الاستثمار في تطوير أنظمة المعلومات والرقمنة، فضلاً عن تنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين، وتدعيم التنسيق المؤسسي على المستويين المحلي والدولي.

مبررات اختيـار موضوع البحث:

يعود اختيارنا للموضوع محل الدراسة لعدّة اعتبارات أهمّها:

✧ الميول الشخصي للاهتمام بدراسة مثل هذه المواضيع ذات الطابع العام والكلي، وإيمانًا بأهمية هذا الموضوع على الصعيدين المحلي والدولي؛

✧ الاهتمام المتزايد بهذا الطرح في الآونة الأخيرة، ممّا يفرض تعزيز الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة على المنظومة الجبائية بهدف النهوض بالاقتصاد الوطني؛

✧ على اعتبار أنّ دراسة السياسة الجبائية لأيّ دولة، تمثّل أحد أهمّ انشغالات واهتمامات العديد من الجهات في البيئة الاقتصادية، سواء القطاع العائلي، قطاع الأعمال (المحلي والأجنبي)، القطاع الحكومي، أو حتى قطاع البحث العلمي؛

✧ المساهمة في دعم وإثراء النقاش الوطني حول سبل تفعيل السياسة الجبائية.

أهميــة الدراســة:

يستمد هذا البحث أهميته من الاعتبارات الآتية:

❖ كونه يتناول موضوع من أكثر القضايا إثارة للنقاش في الوقت الراهن، والمتمثّل في الحوكمة الجبائية، باعتبارها مدخلاً حديثًا للتسيير الرشيد والفعّال، وأداة أساسية لصياغة وتنفيذ السياسات العامة الهادفة إلى تحقيق المصلحة العامة؛

❖ أهمية ومكانة السياسة الجبائية في الاقتصاد الوطني باعتبارها الأداة المثلى التي يمكن من خلالها توجيه مسار الحياة الاقتصادية من جهة، وإعادة رسم الواقع الاقتصادي من جهة أخرى؛

❖ فعالية السياسة الجبائية تكتسي قدرًا كبيرًا من الأهمّية، إذ كلّما كانت هذه السياسة فعّالة كلّما تحسّنت المردودية المالية للجباية العادية بعيدًا عن هيمنة الجباية البترولية، خاصة وأنّ الجزائر تعتمد بشكل كبير في إيراداتها على العائدات البترولية التي تظل عرضة للتقلبات والأزمات الدورية في أسعار البترول، الأمر الذي يستدعي ضرورة دراسة كيفية وسبل تسيير مرحلة ما بعد البترول.

أهــداف الدراســة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن إيجازها كما يلي:

- إبراز أهمّية الحوكمة بوصفها مفهومًا حديثًا متعدّد الأبعاد يسعى الباحثون إلى تطبيقه في مختلف المجالات، مع السعي إلى إجلاء الغموض عن مفهومها بوجه عام وعن مفهوم الحوكمة الجبائية على وجه الخصوص؛
- إبراز الأسس النظرية التي تقوم عليها السياسة الجبائية، وتقييم مدى فعاليتها في الجزائر من حيث مساهمتها في تحقيق مختلف الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وذلك في ظل الإصلاحات والتوجهات الحديثة، الرامية إلى تعزيز كفاءتها؛
- التعرّف على مختلف الجهود المبذولة وأهمّ البرامج الإصلاحية التي من شأنها تجسيد الحوكمة الجبائية في الجزائر، وكذا إبراز العراقيل التي تقف عائقًا دون تجسيد ذلك لاستدراكها مستقبلاً؛
- محاولة إيجاد تصوّر نظري وإطار مقترح لأهمّ الإجراءات والآليات الكفيلة بتحقيق حوكمة جيّدة للمنظومة الجبائية الجزائرية، من أجل تفعيل سياستها الجبائية.

حــدود الدراســة:

يتمحور إطار ونطاق هذه الدراسة بشكل عام، ضمن الحدود التالية:

- **الحدود الموضوعية:** في هذا الإطار سنركّز من خلال هذه الدراسة على المقاربة التي تبرز أهمية ودور إرساء مبادئ الحوكمة وتطبيقها على المنظومة الجبائية، باعتبارها مدخلاً حديثًا لتفعيل السياسة الجبائية في الجزائر.
- **الحدود المكانية:** ينحصر الإطار المكاني للدراسة ضمن الحدود الجغرافية للجزائر.
- **الحدود الزمنية:** ستقتصر هذه الدراسة على الفترة الممتدة من 2008 إلى 2024، وقد تم اختيار هذه الفترة لسببين رئيسيين: يتمثل الأول في ارتباطها بجهود إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية، وهي مساعٍ متواصلة إلى اليوم، أمّا السبب الثاني فيعود إلى كونها تشمل ثلاث مراحل مميّزة في مسار الاقتصاد الجزائري: مرحلة ارتفاع أسعار البترول، تلتها مرحلة انخفاضها، ثم مرحلة أزمة جائحة كورونا، مما يتيح إمكانية تحليل ومقارنة واقع السياسة الجبائية عبر هذه الفترات المتباينة.

منهـج البحث والأدوات المستخدمة في الدراسـة:

قصـد معالجة هذا الموضـوع والإلمام بأهمّ جوانبه، تم اعتماد أكثر من منهج وفقًا لاحتياجات البحث وانسـجامًا مع طبيعة الدراسـة، حيث تم اعتماد المنهج الوصـفي لاسـتعراض وتوصـيف مختلف المفاهيم النظرية الأسـاسـية المرتبطة بحوكمة النظام الجبائي والسـياسـة الجبائية، بهدف بناء إطار نظري متكامل يوضـح أبعاد الموضـوع، كما تم توظيف المنهج التحليلي لتحليل مختلف المفاهيم المترابطة ضـمن البحث، ودراسـة تأثيرات السـياسـة الجبائية على المتغيرات المالية، والاقتصـادية، والاجتماعية في الجزائر، وذلك بالاعتماد على البيانات والمؤشرات الإحصائية المتاحة.

وتماشيًا مع هذين المنهجين، استدعت الدراسة إلى الاستعانة بـ:

- الكتب والمراجع العلمية، والدوريات، والملتقيات الوطنية والدولية، إضـافة إلى الدراسـات والرسـائل الجامعية ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة؛
- التقارير والإحصـائيات المتعلقة بالأوضـاع المالية والاقتصـادية والاجتماعية والبيئية في الجزائر خلال فترة الدراسة، والصادرة عن هيئات رسمية وطنية أو مؤسسات دولية؛
- القوانين والتشريعات ذات الصلة بموضوع البحث.

الدراسات السابقة:

في حدود علم الباحث، تبيّن وجود بعض الدراسـات التي تتعلق بموضـوع البحث وتناولت جانبًا أو جزءًا منه، وتتجلى هذه الدراسات فيما يلي:

01- دراسة ناصر مراد: وهي أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، خلال السنة الجامعية 2002/2001، بعنوان: **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، وهدفت الدراسة لمعالجة إشكالية التهرب الضريبي مع إبراز خطورتها على الاقتصاد الوطني، وتحليل واقعه في الجزائر بعد الإصلاحات. وخلصت إلى أنّ انتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار وزيادة حجم التهرب الضريبي، وأنّ هذه الظاهرة هي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي في الجزائر.

02- دراسـة محمد فلاح: وهي أطروحة مقدمة لنيل شـهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصـادية، بكلية العلوم الاقتصـادية وعلوم التسـيير، جامعة الجزائر، خلال السـنة الجامعية 2006/2005، بعنوان: **السـياسـة الجبائية: الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر)**، وسـعى الباحث من خلال هذه الدراسـة إلى إعداد تحليل علمي وعملي للسياسة الجبائية في ضوء الواقع الجزائري، وتوصل إلى أن الغش الجبائي والضغط الجبائي يشـكلان أبرز المعوقات التي تواجه هذه السـياسـة، كما بينت الدراسـة أن الإصـلاحات الجبائية المنجزة في الجزائر لم تتمكن من تحقيق إعادة هيكلة شاملة للنظام الجبائي خلال فترة الدراسة.

03- دراسـة ولهي بوعلام: وهي أطروحة مقدمة لنيل شـهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصـادية، التسـيير، بجامعة سـطيف1 – فرحات عباس، خلال السـنة الجامعية 2011-2012، بعنوان: **النظام الضـريبي الفعّال في ظل الدور الجديد للدولة – حالة الجزائر**، ولقد هدفت إلى دراسـة وتحليل النظام الضـريبي الجزائري من حيث بنيته وحصيلته المالية، وكشفت النتائج عن تعدد التحديات التي تواجه هذا النظام على المسـتويين الداخلي والخارجي. كما تناولت الدراسـة الركائز الأسـاسـية اللازمة لبناء نظام ضـريبي فعّال يواكب الدور الاقتصـادي والاجتماعي للدولة، مع التأكيد على ضـرورة تعزيز مكانة الجباية العادية ضـمن الموارد العمومية، وتخلص الدراسة إلى أنّ تحقيق نظام ضربي فعّال يتطلب إيلاء أهمية خاصة للضريبة، وتحسين المناخين الاقتصادي والجبائي بشكل متكامل.

04- دراسـة جيهان كامل محمد شـلبي: وهي أطروحة مقدّمة لنيل درجة دكتوراه الفلسـفة في الاقتصـاد، بكلية التجارة، جامعة عين شـمس، سـنة 2012. بعنوان: **حوكمة النظام الضـريبي وآثارها على جذب الاسـتثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)**، وقد ركزت الدراسـة على مدى إمكانية تطبيق مبادئ حوكمة المنظومة الضـريبية المصـرية، وأثر هذه الأخيرة على كلّ من تنمية الحصـيلة الضـريبية وتهيئة المناخ الملائم لجذب الاستثمارات، وتوصلت الدراسة إلى أنّه يمكن تطبيق الحوكمة على النظام الضريبي المصـري، وأنّ هناك علاقة معنوية بين تفعيل قضـايا الحوكمة وتطبيق محاورها الرئيسـية على النظام الضريبي وتنمية الحصيلة الضريبية وتحسين المناخ العام للاستثمار.

05- دراسة عيسى سماعين: وهي أطروحة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، خلال السنة الجامعية 2018/2017، موســـومة بعنوان: **آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري الفترة 2005-2016**، حيث سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب التنظيمية والفنية للجباية، كما ركز على تتبع مســـار الإصـــلاحات والتعديلات التشـــريعية التي عرفتها الجزائر بين سنتي 2005 و2016، مع تقييم مدى فعاليتها في تحسين الأداء الجبائي، وخلصت الدراســـة إلى أن تحقيق الفعالية الجبائية يســـتلزم ترســـيخ مبادئ الحوكمة الجبائية القائمة على الشـــفافية والمساءلة، وتعزيز كفاءة الإدارة الجبائية، إلى جانب تطوير التشريع الجبائي وتفعيل التحفيزات الضريبية لدعم الاستثمار وتنويع الاقتصاد، مع ترشيد الانفاق العام لتحقيق التنمية المستدامة.

06- دراسة بن صوشة سارة: وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، خلال السنة الجامعية 2019/2018، بعنوان: **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، وقد سعت الباحثة من خلالها إلى دراسة إمكانية تجسيد مفهوم الحوكمة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري استلهامًا من التجربة الأوروبية، وذلك لمواجهة ظواهر الغش والتهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال، وأشارت الدراسة إلى أن الاصلاحات الجبائية التي باشرتها الجزائر منذ التسعينات هدفت إلى تقليص التبعية للجباية البترولية وتعزيز الإيرادات العامة، إلا أن نتائجها بقيت محدودة، كما أوضحت الدراسة أن الإدارة الجبائية تسعى إلى تطبيق مبادئ الحوكمة عبر تحديث هياكلها وتبسيط التشريعات وتحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، وخلصت الدراسة إلى أن تحقيق الحوكمة الجبائية الفعلية يستوجب تغيير السلوكيات الإدارية، تعزيز الوعي الجبائي، ووضع سياسة واضحة مدعومة سياسيًا واجتماعيًا توازن بين مصالح الدولة والمكلفين، بما يضمن تحقيق التنمية المستدامة.

وقد تناولت العديد من الدراسات، البحوث، والندوات الفكرية التي عقدت في أماكن متعدّدة، بالإضافة إلى التقارير الدورية الوطنية والإقليمية، جانبًا من هذا الموضــوع. أمّا دراســتنا فقد تميزت عن الدراســات السابقة الذكر، من خلال تركيزها بشكل خاص على العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة وفعالية السياسة الجبائية، من خلال تحليل كيفية إرساء مبادئها وتطبيقها على النظام الجبائي الجزائري بهدف تعزيز فعالية السياسة الجبائية وتحسين أدائها، مع تقديم مقترحات للآليات والوسائل الكفيلة بتحقيق ذلك، بما يسهم في تعزيز موارد الدولة وتكريس العدالة الاجتماعية.

صعوبات الدراسة:

بما أنّ إعداد أيّ بحث لا يخلو من الصعوبات، ونظرًا لطبيعة الموضوع وحساسيته، كان من الطبيعي أن نواجه بعض العقبات، والتي تجلت في:

❖ ندرة الدراسات المرجعية، خاصة الكتب التي غالبًا تركز على الحوكمة في الشركات والمصارف، جعلتنا نعتمد بشكل أكبر على المقالات العلمية والنصوص القانونية لدعم البحث؛

❖ غياب البيانات الإحصائية الموثوقة حول مؤشرات الحوكمة الجبائية، ونقص وتضارب المعطيات المتعلقة بالمؤشرات الجبائية حتى على مستوى الهياكل المكلفة بإعدادها في المديرية العامة للضرائب، مما يحدّ من دقة التحليل العلمي والموضوعي؛

❖ صعوبة تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر نتيجة تداخل العوامل المؤثرة فيها.

هيكلة الدراســة:

من أجل الوصول إلى النتائج المنتظرة من هذه الدراسة، ومعالجة إشكاليتها، والإلمام بمختلف جوانبها، واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها، ارتأينا تقسيم البحث إلى أربعة فصول تسبقها مقدمة عامة، وذلك على النحو الآتي:

الفصل الأول: يتناول الأسس النظرية للحوكمة والحوكمة الجبائية، بدءًا من الإطار المفاهيمي للحوكمة والنظم الجبائية، وصولاً إلى الحوكمة الجبائية من حيث مضمونها وخصائصها، والأسس التي تقوم عليها والأطراف الفاعلة فيها، تمهيدًا لفهم الآليات العملية لتطبيقها على أرض الواقع.

الفصل الثاني: تم تخصيصه لدراسة الإطار المفاهيمي للسياسة الجبائية من خلال تقديم المفاهيم النظرية المرتبطة بها، وكذا تحليل فعاليتها وإشكالية تحديدها، بالإضافة إلى البحث في التحديات والمعيقات التي تؤثر على كفاءتها.

الفصل الثالث: والذي تناول حوكمة النظام الجبائي في الجزائر، من خلال دراسة واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية، وكذا التحديات والقيود التي تواجهها، بالإضافة إلى تحليل الآليات الداعمة والجهود المبذولة في سبيل دعمها وتعزيزها.

الفصل الرابع: والذي جاء بعنوان السياسة الجبائية في الجزائر ومتطلبات الحوكمة الجبائية لتعزيز فعاليتها، حيث سعينا من خلاله إلى تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024) بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات، ومن ثم الانتقال إلى تشخيص دور حوكمة النظام الجبائي في تحسين فعالية السياسة الجبائية في الجزائر، مع اقتراح أبرز الآليات الكفيلة بتحقيق حوكمة فعّالة للنظام الجبائي الجزائري بما يعزّز من كفاءة وفعالية السياسة الجبائية.

وفي الختام ننهي هذا البحث بخاتمة عامة، نعرض فيها ملخصًا للدراسة ونتائج اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها، تليها عرض لأهم النتائج المتوصــل إليها في مختلف جوانب البحث، متبوعة بتقديم بعض الاقتراحات والتوصــيات التي نرى أنّها قد تســهم في تعزيز كفاءة وفعالية الســياســة الجبائية في الجزائر، لنخلص أخيرًا بالإشارة إلى بعض الموضوعات اللاحقة التي يمكن أن تشكل آفاقًا بحثية مستقبلية واعدة.

الفصل الأول:

الأسس النظرية لماهية

الحوكمة والحوكمة الجبائية

تمهيد:

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بمفهوم الحوكمة بصورة كبيرة، خاصة في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وذلك نتيجةً للأحداث الاقتصادية التي شهدها العالم في تلك الفترة، والتي دفعت بمجتمع الأعمال والمنظمات المالية الإقليمية والدولية إلى التركيز عليه، وعلى الرغم من اختلاف الآراء حول مفهوم الحوكمة وأدبياتها، فإنّ معظمها يجمع على أنّ الحوكمة تهدف أساسًا إلى ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، والتصدي للفساد وكذا تحسين إدارة شؤون الدولة والمجتمع.

حيث أضحت الحوكمة تشكّل قدرًا كبيرًا من الأهمية لدى مختلف دول العالم، ولا سيما الدول النامية، نظرًا لارتباطها الوثيق بالجوانب التنظيمية والاقتصادية والمالية، واعتبارها أداة محورية لتحسين الأداء بصفة عامة، وفي هذا السياق، تبرز الحاجة إلى توسيع تطبيق مبادئ الحوكمة لتشمل المجال الجبائي، نظراً لدوره المحوري في تمويل السياسات العمومية وتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية، وتتمثل الحوكمة الجبائية في مجموعة من المبادئ والآليات التي تهدف إلى تحسين أداء النظام الجبائي، من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة والعدالة والكفاءة في تصميم وتنفيذ السياسات الجبائية، كما تُعدّ إطارًا شاملا يحكم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، بما يساهم في بلوغ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرجوة من النظام الجبائي.

ولفهم حوكمة النظام الجبائي فهمًا دقيقًا ومتكاملاً، تقتضي الضرورة أولاً تأسيس إطار نظري شامل يُبرز الأبعاد المفاهيمية العامة للحوكمة، يليه استعراض للخصائص والأهمية الجوهرية للنظم الجبائية، وذلك تمهيدًا لبلورة رؤية منهجية تُقارب بين المفهومين ضمن مبحث خاص يُعنى بتحليل الحوكمة الجبائية من حيث الوقوف عند مفهومها وتحديد أسسها النظرية، فضلاً عن إبراز الآليات والأطراف الفاعلة في تجسيد هذا المفهوم داخل النظم الجبائية. وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والتاريخي للحوكمة؛

المبحث الثاني: مدخل نظري لدراسة النظم الجبائية؛

المبحث الثالث: ماهية الحوكمة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والتاريخي للحوكمة

تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة منذ أواخر ثمانينات القرن العشرين، حيث أولت العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية، إلى جانب المؤسسات الأكاديمية والعلمية وكذا منظمات المجتمع المدني اهتمامًا واسعًا بها، نظرًا لما تتمتع به الحوكمة من أهمية، ولما تهدف إلى تحقيقه في شتى المجالات وعلى كافة الأصعدة.

المطلب الأول: نشأة ودوافع ظهور الحوكمة

الحوكمة كمفهوم ليست حديثة الظهور وإنّما نشأت من خلال عدّة تطوّرات أدّت إلى وجودها، وبشكل عام هناك عدّة أسباب ساهمت في تولّد وتطوّر هذا المفهوم.

أولا: نشأة وتطوّر مفهوم الحوكمة

رغم حداثة تزايد الاهتمام بالحوكمة، إلّا أنّ نشأة هذا الطرح وظهوره تاريخيًا يعود إلى فترة زمنية بعيدة. إذ يعود أصل مصطلح الحوكمة إلى اللغة اليونانية **(kubemân)**، وقد عرّف باللاتينية بـ: **(Gubernare)**، وفي الفرنسية القديمة خلال القرن الثالث عشر، استخدم المصطلح كمرادف لمفهوم الحكومة "**Gouvernement**" بمعنى طريقة وفن الإدارة، ثم انتقل إلى اللّغة الانجليزية في القرن الرابع عشر باسم **(Governance)**[1]. وفي عام 1478 بدأ استخدامه كمصطلح قانوني في الفرنسية، ليتوسع نطاق استخدامه لاحقًا عام 1679 ليعبّر عن المسؤولية والعبء المرتبط بالحكومة[2]، ومع تعاظم رقعة ظاهرة العولمة أعيد استعماله في منتصف الثمانينات، إذ أصبح من الاهتمامات الكبرى وخاصّة في معاجم تحاليل التنمية.

حيث قدّم البنك الدولي لمشروع التنمية هذا الطرح الجديد "الحوكمة" **(Governance)** في عام 1989، من خلال تقريره حول الدول الإفريقية جنوب الصحراء، والذي حمل عنوان: "**إفريقيا من الأزمة إلى النمو المستدام**" وقد وصف التقرير الأزمة في المنطقة على أنها أزمة حكم، مؤكدًا أنّ تحقيق التنمية الاقتصادية ومكافحة الفساد في هذه الدول يعتمد بشكل كبير على كفاءة الإدارة الحكومية، وفي سياق سعي الدراسة

[1] Lamine MANDIANG, **réflexions autour du concept de gouvernance**, projet : «consolider et élargir la communication citoyenne pour une gouvernance démocratique au Sénégal», Dakar, CESTI: 06-09 mai 2008, p:03.

[2] فارس رشيد البياتي، **التنمية الاقتصادية سياسيا في الوطن العربي**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 08.

الحالية للتوصّل إلى الترجمة المناسبة لهاته الكلمة رصدت عدّة تراجم لها، وهي: الحوكمة، الحكامة، الحاكمية، الحكمانية، المحكومية، الحكم الراشد، الحكم الرشيد، الحكم الصالح، إدارة الحكم، أسلوب الإدارة الرشيدة، الإدارة المجتمعية، أسلوب ممارسة سلطة الإدارة ، وإدارة شؤون الدولة والمجتمع.

إذ استقرت بعض المنظمات والمراكز العلمية في هذا السياق على كلمة في اللّغة العربية تقابل كلمة "**Governance**"، فعلى سبيل المثال تبنّت الأمم المتّحدة كلمة الحاكمية، أمّا مركز الدراسات واستشارات الإدارة العامة بجامعة القاهرة فتبنّت مصطلح إدارة شؤون الدولة والمجتمع، وتبنّت المنظمة العربية للتنمية الإدارية كلمة الحكمانية، وعليه نستخدم في سياق بحثنا هذا، كلمة الحوكمة على وزن **(فوعلة)** كترجمة لمصطلح "**Governance**" باعتبارها الأكثر قبولاً بالإضافة إلى أنّها تحافظ على جذر الكلمة المتمثّل في **(حكم)**، حيث أنّ هذا المصطلح قد تمّ اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمّع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من المتخصّصين في اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة[1]، لأنّه يتماشى مع لفظ "العولمة" و"الخصخصة" وغيرها[2].

حيث جاء وصف البنك الدولي لمفهوم الحوكمة للمرّة الأولى في سياق كتاباته عام 1989، باعتبارها الحالة التي تخضع فيها مؤسسات القطاع العام للمساءلة وتتمكن من تحقيق التنمية المستدامة. إلّا أنّه مع تقديم وطرح البنك الدولي لمفهوم الحوكمة، شرعت العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية، إلى جانب المؤسسات العلمية والأكاديمية، في دراسة هذا المفهوم بدرجات متفاوتة، إذ قام البعض بوضع تصوّر شامل فيما يتعلّق بمفهوم الحوكمة والقضايا التي يعالجها ومجالات تطبيقه ومدى مساهمته في تحديث وتطوير الفكر التنموي، واقتصر البعض على مجرّد تعريف للحوكمة ينسجم مع المنهج الفكري الخاص بكلّ مؤسسة والأولويات المرتبطة بسياق عملها وأهدافها، أمّا الفريق الثالث فقد اقتصر على تقديم تقييم محايد للمفهوم، لينتهي في نهاية المطاف إلى الرفض أو التأييد المطلق له أو البقاء في موقف وسط بين الطرفين المتناقضين.

---

[1] نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، ورقة عمل، وزارة التجارة الخارجية المصرية، مصر، 2005. نقلاً عن الموقع الإلكتروني: http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm، تاريخ الاطّلاع: 2017/10/05.

[2] محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى ارتباطهما بالمعايير المحاسبية**، ورقة عمل ضمن مؤتمر متطلّبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ص: 06.

مهّد هذا الاهتمام بمفهوم الحوكمة من قبل المؤسسات المختلفة الطريق لتطوّر أدبيات الحوكمة بسرعة بلغت ذروتها مع نهاية عقد التسعينات من القرن العشرين. وتمخّض عن هذا التطوّر المتنامي في أدبيات الحوكمة بروز العديد من التعريفات الخاصّة بمفهومه، فضلاً عن الانتشار الواسع في نماذجها ومستويات تطبيقها، حيث ظهرت في أدبيات التنمية وعلى كافّة مستوياتها مفاهيم متعدّدة ومشتقّة من مفهوم الحوكمة، ويرتبط كلّ مفهوم من هذه المفاهيم بمجال ومستوى محدّد لتطبيق الحوكمة، فعلى الصعيد العالمي برز مفهوم الحوكمة العالمية، بينما على المستوى الوطني ظهرت عدّة أشكال مثل: الحوكمة السياسية، الحوكمة الإدارية، الحوكمة الوطنية، وحوكمة المالية العامة.

وأمّا على المستوى دون الوطني فقد برزت مفاهيم مثل: الحوكمة اللامركزية، الحوكمة المحلية، كما امتد التطبيق إلى مستوى الشركات حيث ظهر مفهوم حوكمة الشركات[1].

بالتالي فإنّ السّعي نحو بلورة مفهوم الحوكمة وفضلاً عن عدم استحسان المؤسسات الدولية والإقليمية والجهات المانحة لقصر البنك الدولي هذا المفهوم على القطاع الحكومي وكيفية تطوير أدائه، فقد تمخّض عنه تطوير واضح في الجوانب الأساسية للمفهوم، وهو الأمر الذي يتّضح من خلال وضع العديد من المنظمات الدولية والإقليمية مثل برنامج الأمم المتّحدة الإنمائي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغير ذلك من الجهات المهتمّة بالحوكمة، لقيم المشاركة وعناصرها على رأس الأبعاد أو المحدّدات التي تفي بفاعلية الحوكمة أو تحقيق ما يسمّى بالحوكمة الرشيدة[2].

من هنا وعلى نحو تدريجي أصبحت فكرة الحوكمة والقيم التي تسعى لإرسائها في المؤسسات المختلفة، تمثّل إطارًا عامًا يحكم المنظومة الخاصة بإدارة شؤون الدولة والمجتمع على اختلاف أبعادها ومستوياتها، وذلك في الدول النامية والمتقدّمة على حدٍ سواء، حيث حدث انتشار عالمي واسع في مستويات تطبيق مفهوم الحوكمة، بدءًا من مستوى الشركات وصولاً إلى النطاق الدولي[3]، مستهدفًا بذلك سياسات وممارسات الحكم على جميع الأصعدة.

---

[1] Abdellatif ADEL, **Good Governance and its Relationship to Democracy and Economic Development,** UNDP**,** Workshop IV, Democracy, Economic, Development and Culture, Republic of Korea, 2003, P: 07.

[2] برنامج الأمم المتّحدة الإنمائي، **الفساد والحكم الرشيد**، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسيات الإنمائية– نيويورك، 1997، ص: 05.

[3] علا الخواجة، **دراسة المفهوم حوكمة الشركات بالإشارة إلى الحالة المصرية**، مركز دراسات وبحوث الدول النامية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص: 228.

من خلال هذا الاستعراض للتطوّر التاريخي لمفهوم الحوكمة، يتّضح أنّ هذا الطرح جاء في الأساس بهدف الإرتقاء بالبيئة المؤسسية التي تتم فيها عملية التنمية، وذلك عبر تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة وترسيخ سيادة القانون، وتوسيع نطاق المشاركة بين مختلف الفاعلين ضمن هذه البيئة، بما يسهم في مكافحة الفساد بجميع صوره وأشكاله وتحقيق إدارة رشيدة لمنظومة التنمية[1].

غير أنّ الواقع يظهر أنّ مجموعة من العوامل والأسباب قد تفاعلت خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين، وشكّلت مجتمعة قوّة الدفع الأساسية في بروز ونشأة مفهوم الحوكمة في تلك المرحلة[2].

ثانيا: أسبـاب ودوافـع ظهـور الحوكمة

برزت الحاجة إلى الحوكمة نتيجة جملة من الأسباب والدوافع، التي أسهمت في تبلور هذا المفهوم وتزايد الاهتمام به، والتي يمكن تصنيفها إلى دوافع: سياسية، إدارية، اقتصادية ومالية.

1- دوافع سياسية:

يمكن إجمال مختلف الأسباب السياسية التي أدّت إلى ظهور مفهوم الحوكمة، والتي تتضمّن مسار العولمة وما يحتضنه من إشاعة للمفاهيم والقيم الديمقراطية، في النقاط التالية[3]:

- انتشار الأفكار الليبرالية واقتصاد السوق، وما صاحبه من تنامٍ في دور القطاع الخاص؛
- عجز الأجهزة الحكومية في التكيّف مع المتطلّبات المتزايدة للمجتمعات؛
- ضعف البنية المؤسساتية والإدارية في إدارة مؤسسات الدولة وغياب المحاسبة والشفافية؛
- تعثّر أغلبية عمليات التحوّل الديمقراطي في معظم الدول حديثة الاستقلال؛
- تقلّص حدّة التنافر بين الحكم الوطني والمجتمعي وتقارب العلاقة بين الدولة والمجتمع، فترة ما بعد الحرب الباردة؛
- تراكم موروث المساءلة السياسية الذي يقوم على مراقبة تصرّفات وأداء السلطة السياسية؛

---

[1] سلوى شعراوي جمعة، **مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع: إشكاليات نظرية**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، PARC، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص: 06.

[2] زهير عبد الكريم الكايد، **الحكمانية: قضايا وتطبيقات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2003، ص: 16.

[3] محمد عصام أحمد، حسان ثابت جاسم، علاء أحمد حسن، **جاهزية الإدارات المحلية لاعتماد الحوكمة الالكترونية دراسة حالة في ديوان محافظة نينوى**، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 33، سنة 2012، جامعة الموصل، العراق، ص: 285.

- تنامي دور وتأثير منظمات المجتمع المدني على المستويين الوطني والدولي؛
- عدم قدرة الدولة على الاستجابة لمتطلبات مواطنيها الأساسية، وفشلها في الاضطلاع بدورها في تحقيق التنمية والأمن والاستقرار، الأمر الذي أسفر عن تراجع واهتزاز ثقة المواطن بالمؤسسات الحكومية، لا سيما في الدول النامية؛
- تراجع معدّلات الاستقرار السياسي في الدول النامية، لا سيما تلك التي تتميّز بتمركز السلطة في أيدي النخب الحاكمة، وعدم فسحها المجال أمام المجتمع المدني للمشاركة السياسية، الأمر الذي دفع نحو السعي لإيجاد مصادر حكم بديلة تعوّض الأنظمة القديمة.

2- دوافع إدارية:

يمكن تقسيم هذه الدوافع بدورها إلى سببين رئيسيين:

أ- الأسباب المرتبطة بتحدّيات الإدارة الحكومية: تشير بعض الدراسات إلى أن الدوافع الكامنة وراء تطوّر مفهوم الحوكمة، تعود إلى التحوّل الذي طرأ على دور الدولة، إذ انتقلت من كونها الفاعل الرئيس في صنع السياسات العامة، والممثّل الأساسي للمجتمع في رسم السياسات ووضع الخطط ومتابعة تنفيذها ومالكة للمشروعات ومسؤولة عن إدارتها، وإعادة توزيع الدخل وتقديم الخدمات، إلى كونها شريكًا رئيسيًا ضمن مجموعة متعددة من الشركاء في إدارة شؤون الدولة والمجتمع[1]. من هنا لم تعد الدولة في ظل الاقتصاد الحديث قادرة على تحمل مسؤولية الوفاء بمتطلّبات التنمية بمفردها، نظرًا لتزايد هذه المتطلبات وتعقدّها، إضافة إلى محدودية قدرتها على إدارة النشاط الاقتصادي لوحدها، وإخفاقها في بعض الحالات في تحقيق السلم الاجتماعي والحفاظ على النظام العام وحماية الممتلكات العمومية لا سيما في القارة الإفريقية[2]، وفي هذا السياق جاء تطوّر مفهوم الحوكمة ليحدث تحوّلاً في طبيعة الإدارة الحكومية، من أدوارها التقليدية القائمة على تحمل المسؤولية الكاملة في التخطيط والتنفيذ للأنشطة الاقتصادية والخدمية، إلى نمط جديد يقوم على التفاعل والتكامل بين الشركاء الرئيسيين في المجتمع، وهم: الحكومة، القطاع الخاص والمجتمع المدني.

---

[1] محمد محمود الطعامنة، سمير محمد عبد الوهاب، **الحكم المحلي في الوطن العربي واتجاهات التطوير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص-ص: 373-374.

[2] Mohammed SALIH, **gouvernance, information et Domain publique**, addis-ababa, commission économique pour l'Afrique, 13 mai 2003, p: 09.

ب- الأسباب المرتبطة بتحدّيات بيئة الأعمال: تتمثل هذه الأسباب في التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال الدولية نتيجة عولمة الأنشطة والمعاملات الاقتصادية بوجه عام، وما نتج عنها من توسع في حجم المشروعات، وانفصال الإدارة عن الملكية، إضافة إلى ظهور الشركات العابرة للقارات وما صاحب ذلك من تزايد عمليات الاندماج والاستحواذ بين الشركات بهدف السيطرة على الأسواق العالمية. وقد أسهمت هذه العوامل مجتمعة في بلورة مفهوم الحوكمة وتعزيز انتشار تطبيقه، خاصة على مستوى الشركات والمصارف وأسواق المال.

3- دوافع اقتصادية ومالية:

شهد عقدا السبعينيات والثمانينيات من القرن الماضي بروز مجموعة من الظواهر الاقتصادية التي كشفت عن ضعف البيئة المؤسسية التي تجري في إطارها عمليات التنمية، وهو ما دفع العديد من الدراسات إلى اعتبار هذه الظواهر عاملاً مهمًّا في ظهور وتطوّر مفهوم الحوكمة، وتتمثّل أهمّ هذه الظواهر فيما يلي:

- ارتفاع عجز الموازنة في الدول المتقدّمة والنامية على حدٍ سواء، حيث أنّ هذا الأمر أدّى إلى تراكم المديونية في بعض الدول المتقدّمة ودقّ ناقوس الخطر فيها، إلّا أنّ آثاره كانت أشد وطأة على الدول النامية، ممّا أسهم في زعزعة استقرارها الاقتصادي وأدى إلى ارتفاع معدّلات التضخّم، والذي انعكس على القدرة الشرائية وزيادة حدّة الفقر فيها، كما أثبت ضعف تلك الدول على إدارة مواردها. وهو ما مهّد بدوره إلى تزايد الاهتمام بالشفافية المالية، وضرورة التحوّل إلى فكرة الحوكمة؛

- التسارع الكبير الذي شهدته عملية العولمة، والمتمثّل في التوسع المتزايد في تحرير تجارة السلع والخدمات، ولاسيما الخدمات المالية، وما نتج عن ذلك من تعزيز للترابط بين الاقتصاديات الدولية، ومع ما تتسم به الأزمات المالية من قابلية للانتقال والانتشار، أصبح احتواء هذه الأزمات والحد من امتدادها خارج حدود الدولة أو حتى الإقليم أمرًا بالغ الصعوبة، إن لم يكن من المستحيل[1]؛

- تجلي إدراك متزايد بأنّ إدارة الاقتصاد العالمي خلال العقود الماضية لم تكن بالمستوى المأمول، وأنّ القواعد والسياسات والإجراءات التي تنظّم هذه العملية لم تعد منسجمة مع التحولات التي أفرزتها العولمة على الساحة الدولية، ويتخذ بعض المفكرين موقفًا أكثر تفصيلًا، معتبرين أنّ الليبرالية الجديدة، التي وجّهت

[1] شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر-دراسة حالة الجزائر (2000-2010)**، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصّص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص: 06.

مسار برنامج التنمية العالمية خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي، لم تنجح في تحقيق الأهداف المرجوة، حيث لم يتحقّق النمو الاقتصادي الموعود، واستمرّ انتشار الفقر واتساع فجوة عدم المساواة، كما تفاقمت أزمة الديون في الدول النامية، حتى خلال الفترات التي سجلت فيها معدّلات نمو اقتصادي[1]. ومن ثمّ برزت الحاجة إلى البحث عن إستراتيجية جديدة وآليات أكثر فاعلية لتحقيق التنمية؛

– عدم نجاح المساعدات الثنائية والمتعدّدة الأطراف المقدمة من الدول المانحة إلى الدول النامية في تحقيق أهدافها المتمثلة في الحد من الفقر، وتعزيز التنمية الاقتصادية والنمو المستدام، ويرجع ذلك إلى ضعف القدرات الإدارية لحكومات هذه الدول، التي اتّسمت بعدم الكفاءة في إدارة هذه المساعدات ومشاريع التنمية، بالإضافة إلى انتشار الفساد على نطاق واسع. وقد أشارت دراسة هامّة للبنك الدولي إلى وجود علاقة سلبية على مدى العقود الحديثة بين المساعدات والنمو، إذ أنّ بعض الدول التي تلقت كميات كبيرة من المساعدات المالية الدولية لم يشهد دخلها تحسنًا، بينما ارتفع دخل دول أخرى تلقت مساعدات أقل بشكل واضح، وتؤكد هذه الدراسة أنّ عوامل متعدّدة وليست الأموال وحدها، تلعب دورًا رئيسيًا في عملية التنمية. وقد أدى ذلك إلى اعتقاد الجهات المانحة بأنّ تطبيق الحوكمة يُعدّ شرطًا أساسيًا لنجاح المساعدات في الدول النامية، ومنذ ذلك الحين ارتبطت جهود التنمية وتقديم المساعدات بضرورة اعتماد مبادئ الحوكمة في هذه الدول[2]؛

– إخفاق العديد من برامج التكييف والإصلاح الهيكلي التي قدّمها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في عدد من الدول النامية، حيث أظهرت الدراسات أنّ جزءًا كبيرًا من هذا التعثّر يعود إلى انتشار الفساد وضعف المؤسسات في تلك الدول، وقد دفعت هذه النتائج المؤسسات الدولية إلى التأكيد على أنّ تطبيق مبادئ الحوكمة في هذه الدول يُعدّ شرطًا أساسيًا وحاسمًا للتصدي للفساد والحد من مصادره، والسبيل الأهم لضمان نجاح مثل هذه الإصلاحات[3].

---

[1] إبراهيم فريد عاكوم، **إدارة الحكم والعولمة وجهة نظر اقتصادية**، دراسات استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد:117، 2006، أبو ظبي، الإمارات العربية المتّحدة، ص: 11.

[2] Sudarno SUMARTO, Asep SURYAHADI, Alex ARIFIANTO, **Governance and Poverty Reduction: Evidence from Newly Decentralized Indonesia**, A paper from the SMERU Research Institute, with support from Aus AID, the Ford Foundation, and DFID, March 2004, Indonesia, p: 03.

[3] شعبان فرج، **مرجع سابق**، ص: 07.

4- دوافع اجتماعية وعلمية:

بقدر ما سبّبت تلك العوامل ظهور الحوكمة، فهناك بعض التغيّرات والعوامل الأخرى كان لها دور فعّال في تبلوّر مفهوم الحوكمة، والتي نوجزها في أسباب اجتماعية وأسباب علمية كما يلي[1]:

أ- **الأسباب الاجتماعية:** تتمثل أبرز الأسباب الاجتماعية التي ساهمت في ظهور الحوكمة فيما يلي:

- انخفاض ملموس في المستوى المعيشي للأفراد في الدول النامية، لا سيما في مجالات الصحة، التعليم والمالية، مصحوبًا بانخفاض مؤشرات التنمية البشرية بشكل عام؛

- انتشار ظاهرة البطالة التي نتجت عن عمليات الخوصصة، وما لها من تداعيات على المستوى الاجتماعي.

ب- الأسباب العلمية: تتمثّل هذه الأسباب في:

- تأكيد العديد من الدراسات على أهمّية إرساء قيم الديمقراطية، حقوق الإنسان والشفافية؛

- تركيز تقارير برنامج الأمم المتّحدة الإنمائي التي بدأ صدورها عام 1990 على العنصر البشري في عملية التنمية الاقتصادية.

المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة

تعدّ الحوكمة من المواضيع الحديثة التي تناولتها العديد من الدراسات، والتي استأثرت اهتمامات الباحثين والمفكرين وكذا السياسيين منذ عقدين من الزمن، لذا وللاقتراب أكثر من هذا المفهوم، وجب الإشارة إليه وإلى أهميّته، مع ضرورة التعرّف على أهمّ مبادئه.

أولا: تعريف الحوكمة والهدف منها:

لتكوين تصوّر واضح عن هذا الطرح الجديد وجب أولاً تعريفه، ومن ثمّ تبيان الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها في عديد النواحي الاقتصادية، القانونية والاجتماعية.

[1] بوجمعة قويدري قوشيح، مريم موح صغير، **الحوكمة المحلية ركب التنمية المحلية ومحاربة الفساد**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي 19 و20 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف الجزائر، ص: 06.

1- تعريف الحوكمة: بالرغم من تنامي الاهتمام بالحوكمة باعتبارها أحد المواضيع الحديثة، إلّا أنّه لا يوجد تعريف موحّد لها، حيث تعدّدت تعاريف هذا المفهوم بتعدّد وجهات نظر المهتمّين به، لذا سنتناول أهمّ التعريفات الواردة في هذا المجال:

- حيث يرى البنك الدولي على أنّها: "الحالة التي يتمّ من خلالها إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية"[1]. وقد وضع البنك الدولي في سياق هذا التعريف أربعة معايير أساسية لضمان فاعلية الحوكمة، وهي المعايير التي تستطيع تحقيق التنمية المستدامة وتشمل: إدارة القطاع العام، الإطار القانوني، شفافية المعلومات، والمساءلة.

- عرّفتها الأمم المتّحدة في تقرير التنمية البشرية سنة 2002 على أنّها: "التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري، من أجل إدارة أعمال الدولة بكافة مستوياتها[2]".

- تعرّف الحوكمة وفقًا لمؤسسة التمويل الدولية على أنّها: "النظام الذي يدار من خلاله أداء الشركات ويتم التحكّم في أعمالها"[3].

- حدّدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** تعريفًا للحوكمة على أنّها "ذلك نظام الذي يتمّ بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدّد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات"[4].

- أمّا صندوق النقد الدولي **FMI** فعرّف الحوكمة على أنّها: العملية التي يتمّ في إطارها اتخاذ القرارات وتنفيذها أو عدم تنفيذها داخل الحكومة، أي هي العملية التي تقوم بموجبها المؤسسات العامة بإدارة الشؤون العامة، وإدارة الموارد العامة. هذا وتشير سلامة الحوكمة إلى إدارة الحكم على نحو يبعد تمامًا عن التعسّف والفساد، مع مراعاة حكم القانون[5].

---

[1] The World Bank; **Governance and Development**; Washington D.C; World Bank Publication; 1992, P: 01.

[2] Brahim LAKHLEF, **la bonne gouvernance - croissance et développement**, Dar Alkhaldounia, Alger, 2006, p: 14.

[3] Ali. WAGFI, **Corporate Governance: Actual and Aspirations and Ethical Commitments-A field study-on Private Northern Jordanian Universities (The higher education sector – Jordan),** European Journal of Business and Management, No.10, 2014, p: 76.

[4] نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبوزر، **تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك**، مجلة البنوك الأردنية، العدد: 10، المجلد 22، الأردن، ديسمبر 2003، ص: 27.

[5] صندوق النقد الدولي: **دليل الشفافية المالية 2007**، ص: 170، نقلاً عن الموقع الإلكتروني: www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf، تاريخ التحميل: 2017/10/11.

– كما تعرّف على أنّها: "مجموعة العلاقات والتفاعلات والقواعد والإجراءات التي تتمّ في إطار الشراكة بين المؤسسات الحكومية من جانب، ومؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص من جانب آخر، من أجل إدارة شؤون الدولة والمجتمع"[1].

– بهذا يتّفق هذا الأخير مع التعريف الذي ينصّ على أنّ الحوكمة: "عقد اجتماعي جديد بين الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني في إطار شراكة ثلاثية، بهدف تعبئة أفضل لقدرات المجتمع وإدارة أكثر رشادة لشؤون الحكم"[2].

من هنا يتّضح أنّ الحوكمة وعلى الرغم من تعدّد التعاريف التي قدّمت لها، إلّا أنّه يكاد يكون هناك اتّفاق على أنّ الحوكمة هي عبارة عن مجموعة القيم والقواعد والإجراءات الهادفة للإصلاح والرامية إلى تحقيق الجودة والتميّز في الأداء، من خلال الإشراف الجيّد على مختلف العمليات الإدارية، وذلك بإشراك جميع الأطراف في عملية صنع وتنفيذ السياسات العامة، بما يتجاوب واحتياجات المجتمع.

هذا وتتعدّد مجالات الحوكمة، فهي لا تنصرف بالضرورة للنظم السياسية، وإنّما تنصرف لطريقة الأداء بصرف النظر عن نوع هذه النظم، حيث بينما تدور الحوكمة من الناحية السياسية حول المشاركة وسيادة القانون وكذا الشفافية والمساءلة، فإنّ الحوكمة من الناحية الاقتصادية تتناول وضوح الأدوار (دور الحكومة ودور القطاع الخاص) وتوافر المعلومات المالية للمواطنين، طرق المحاسبة والمراجعة، وشفافية السياسات المالية والنقدية، والإدارة المالية الجيّدة، وأجهزة المتابعة الفعّالة.

2– **أهداف الحوكمة:** تعتبر الحوكمة أداة جيّدة تمكّن المجتمع من التأكّد من حسن أداء الاقتصاد بشكل عام، باستعمال أسلوب علمي وعملي، وفي إطار نظم عادلة وشفافة بما يضمن العديد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والتي نوجز أهمّها فيما يلي:

---

[1] حسن العلواني، **صنع القرار المحلي في إطار مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع–دراسة للوحدات المحلية بمركز فوة**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، القاهرة، مصر، 2001، ص: 140.

[2] شهيدة الباز، **المنظمات الأهلية العربية على مشارف القرن الحادي والعشرين محدّدات الواقع وآفاق المستقبل**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الثاني للمنظمات الأهلية العربية المنعقد خلال الفترة ما بين 17 و19 ماي 1997، القاهرة–مصر، ص: 04.

– ضمان الشفافية والعدالة والمساواة وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

– الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي[1]؛

– منع الواسطة ولمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛

– التعريف بدور الدولة في إدارة المصالح العامة وتعزيز قدرات المواطنين على المشاركة والمبادرة[2]؛

– تحقيق الاستقرار للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي والعمل على تجنّب الغشّ والتدليس؛

– إدامة حالة من الشرعية داخل المجتمع، من خلال تمكين مشاركة أفراده في التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

– التأكّد من وجود هيكل إداري تنظيمي جيّد، مع تحديد المهام والصلاحيات، بحيث يتمّ وضع مجالات تتّسم بالأمانة والجودة للتعامل مع أصحاب المصالح بعدالة[3].

3– ضرورة الحوكمة وأهميّتها: أضحت الحوكمة مسألة وحاجة ملحّة في عالمنا اليوم، إذ تعدّ من أهمّ العمليات الضرورية واللازمة لحسن الأداء، وأساس جيّد للاستقامة والصّحة الأخلاقية بما يؤدّي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وتكمن أهمّية الحوكمة في النقاط الرئيسية التالية:

- تعدّ من الأهداف الاستراتيجية للعديد من الدول المتقدّمة؛
- إنّها قضية ومهمّة تساعد على الاستخدام الأمثل للموارد، وتعزيز المساءلة وحسن توزيع الخدمات وإدارتها[4]؛
- تنعكس أهمّيتها بكونها الحلّ الاقتصادي والاجتماعي لتطوير المجتمعات ككلّ، بالمساعدة على إنهاء الفقر وتقليل حدّته[5]، وكذا تخفيض المخاطر المتعلّقة بالفساد المالي والإداري؛

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري–دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية–مصر، 2009، ص: 35.

[2] حسين عطية، **دور المنظمات غير الحكومية في إدارة شؤون الدولة والمجتمع**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، القاهرة–مصر،2001، ص: 21.

[3] حميد بوزيدة، أحمد يحياوي، **الحوكمة العامة وأثرها على الميزانية العامة للدولة**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة يومي 30 و31 أكتوبر 2012، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد آكلي محند أولحاج بالبويرة–الجزائر، ص: 05.

[4] الأخضر عزي، **فعالية الحكم الراشد (الحوكمة) في تفعيل الشركات**، ورقة عمل ضمن المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، يومي 15 و16 نوفمبر 2008.

[5] Ibrahim AKOUM, **The Governance Cycle and it's implication for the middle east**, Union of Arab Banks magazine, N: 303, Beirut, Lebanon, 2006, p: 21.

- تعدّ عاملاً أساسيًا في خلق المناخ الجيّد للأعمال، إذ أنّها تساعد على جلب الاستثمار وتحسين كفاءة العمليات الاستثمارية وتعظيم الفائدة منها؛
- منظومة شاملة إذا ما استثمرت من قبل الدولة أو المؤسسة وفق منهج منظّم يجعلها قادرة على التكيّف مع متغيّرات البيئة الخارجية، وتقليل الصراع وزيادة الاندماج مع أصحاب المصالح؛
- مكافحة الانحرافات ومنع استمرارها، خصوصًا تلك التي تشكّل تهديدًا للمصالح، أو تعيق تحقيق نتائج فعالة وإيجابية للأعمال، وتحتاج إلى تدخّل إصلاحي عاجل؛
- الحدّ من الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن، مع اعتماد نظام وقائي يهدف إلى منع وقوعها ومنع أي تجاوزات[1].

ثانيا: مبادئ الحوكمة

تستند الحوكمة إلى مجموعة من المبادئ تعتبر كدليل ارشادي وتوجيهي يمكن الاهتداء به لتطبيقها، ولكن في الواقع، نجد أنّه كما اختلفت تعاريف هذا المفهوم، فقد اختلفت كذلك المبادئ التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك حسب وجهة نظر الجهة التي تضع مفهومًا لهذه المبادئ، فقد حرصت العديد من المؤسسات والهيئات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله، ووضع مبادئ محدّدة لتطبيقه، إذ نجد أن البنك الدولي حدّد هذه المبادئ في مجالات التالية: الاستقرار السياسي وفعالية الحكومة، حكم القانون ومكافحة في الفساد، نوعية تنظيم الاقتصاد، المحاسبة والمساءلة.

أمّا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقد ركّزت على أربعة (04) مبادئ رئيسية هي: إدارة القطاع العام، دولة القانون، السيطرة على الفساد، وخفض النفقات العسكرية. في حين أنّ الدراسات الصادرة عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فقد أشارت إلى المبادئ الآتية: الشفافية، المشاركة، المحاسبة، الفعالية، التوافق، المساواة، التضمين، حكم القانون، حسن الاستجابة، والرؤية الاستراتيجية.

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدي، **المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية**، بحوث وأوراق عمل ضمن المؤتمر الدولي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2009، ص-ص: 184-185.

في ضوء هذه المبادرات التي تبذلها المؤسسات والهيئات الدولية لوضع مبادئ الحوكمة، يتبّن أنّه لا يمكن تعميم هذه المبادئ من خلال اعتماد نموذج موحّد، وذلك بسبب خصوصية وثقافة كلّ مجتمع، إضافة إلى الفوارق الموجودة والتفاوت القائم في مستويات التطوّر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي بين الدول من جهة، كما تتوزّع مبادئ الحوكمة بين أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وإدارية، ولا يقتصر نطاقهاعلى أداء الحكومة ومؤسساتها فحسب، بل يمتد لشمل مؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص وحتى المواطنين من جهة أخرى، وبناءً على ذلك سنركّز على بعض المبادئ الأكثر شمولية، والتي يمكن عرضها كما يلي:

❖ **حكم القانون:** يعني أن يكون المرجع الأعلى والسلطة السيادية على الجميع دون استثناء، فهو الإطار الذي ينظّم العلاقات بين المواطنين من جهة، وبينهم وبين الدولة من جهة أخرى، كما ينظّم العلاقة بين مؤسسات الدولة مع احترام مبدأ فصل السلطات واستقلال القضاء، وتعمل هذه القواعد القانونية على ضمان العدالة والمساواة بين المواطنين، وهو ما يستلزم وضوح القوانين وشفافيتها واتساق تطبيقها على الجميع[1].

❖ **المشاركة والمساءلة:** حيث أنّ مشاركة أوسع لفئات المجتمع وفتح المجال أمامها في التأثير والمساهمة في عملية صنع القرار في جميع المستويات، تعتبر أهمّ الضمانات التي تكفل تحسين أداء مختلف الهيئات في المجتمع، بما يضمن باستمرار تحقيق مصلحة الأغلبية من المواطنين. كما أنّ صنّاع القرار ومتّخذيه في الحكومة، القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني مسؤولون أمام الجمهور وجميع الأطراف المعنية التي لها مصلحة في عمل هذه الهيئات.

❖ **الاستجابة وبناء التوافق والرؤية الإستراتيجية:** ويقصد **بالاستجابة** قدرة الجهات المعنية على تقديم الخدمات وتلبية مصالح جميع الأطراف في فترة زمنية مناسبة وبدون استثناء، أمّا **التوافق** فيشير إلى السعي لتحقيق توازن بين المصالح المختلفة للوصول إلى أفضل مصلحة جماعية ممكنة[2]. أمّا **الرؤية الإستراتيجية** فهي الرؤية التجديدية المنطلقة من المعطيات الثقافية والاجتماعية الهادفة إلى تحسين شؤون الناس وتنمية المجتمع[3]، أي ما ينبغي تحقيقه وكيفية تحقيقه.

---

[1] وفاء معاوي، **الحكم المحلي الرشيد كآلية للتنمية المحلية في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية، كلية الحقوق، قسم العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2009–2010، ص: 27.

[2] عبد الرحمان الهيتي نوزان، **الحكم الصالح في الوطن العربي قراءة تحليلية**، مجلة علوم إنسانية، السنة الرابعة، العدد: 92، جويلية 2006. نقلاً عن الموقع الإلكتروني: www.uluminsania.net، تاريخ الاطّلاع: 2017/10/18.

[3] بشير مصيطفى، **الأداء المتميّز للحكومات من خلال الحكم الصالح والإدارة الرشيدة**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميّز للمنظمات والحكومات، يومي 08–09 مارس 2005، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة – الجزائر، ص: 135.

❖ **الكفاءة والفعالية:** أي حسن استغلال الموارد البشرية والمالية والمادية والطبيعية من قبل المؤسسات لتنفيذ المشاريع بنتائج تستجيب لاحتياجات المواطنين وتطلّعاتهم، وعلى أساس إدارة عقلانية ورشيدة للموارد.

❖ **مكافحة الفساد:** ويشمل هذا المقياس مدى استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، ومدى تأثير الفساد في بيئة الأعمال، وربط الفساد الكبير في المشهد السياسي، والصغير في شيوع الرشوة في المصالح كالإدارات العمومية، إضافة إلى استحواذ النخبة وأصحاب المصالح الشخصية على المال العام وثروات الدولة[1].

❖ **الإفصاح والشفافية:** حيث يمثّل الإفصاح عن المعلومات الهامّة بطريقة عادلة سواءً كانت مالية أو غيرها وعدم إخفائها، أي وضوح التعاملات والتصرّفات أمام الرأي العام أو أهل الحلّ أو العقد وأمام المستثمرين، الذين يستثمرون أموالهم مع المؤسسات المختلفة، ضمانًا لبيئة عمل نظيفة من الانحراف أو سوء استغلال السلطة. ويتمّ الإفصاح عن كلّ تلك المعلومات في الوقت المناسب، بدون تأخير وبدقّة ونزاهة كافية.

❖ **التمكين واللامركزية:** إلى جانب هذه المبادئ، هناك مبدآن آخران مهمّان، هما **التمكين واللامركزية،** حيث يشير **التمكين** إلى منح المواطنين القدرة على متابعة تنفيذ الأهداف المشروعة وتوفير البيئة الملائمة التي تتيح لهم رفع مستوى رفاههم. أمّا **اللامركزية** فتعني تفويض الصلاحيات التنفيذية الكافية للمستويات الإدارية الأدنى، وخصوصًا الإدارة المحلية، مع اقتصار دور الإدارة العليا على وضع السياسات، وإصدار التشريعات والإشراف العام[2].

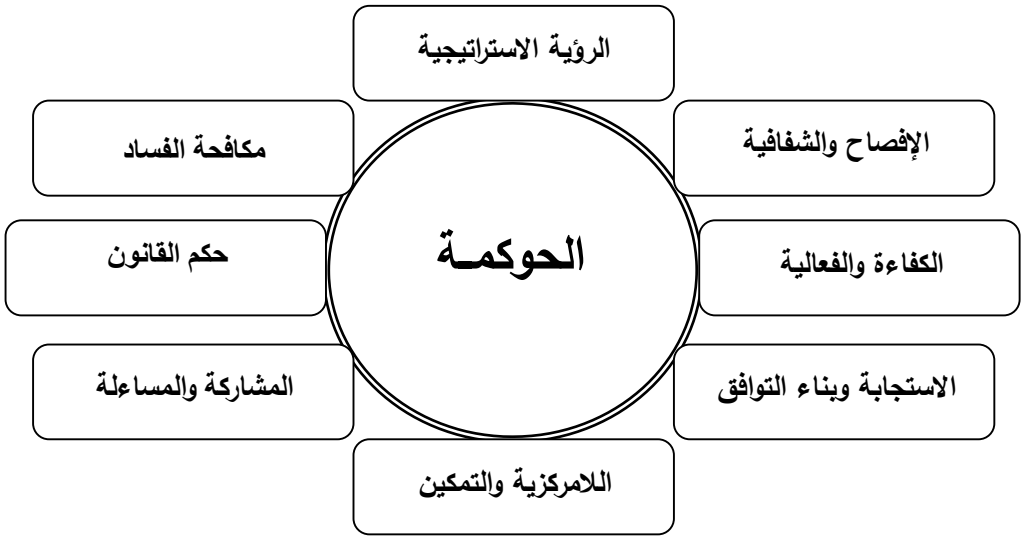
ويمكن عرض موجز لمبادئ الحوكمة من خلال المخطّط الآتي:

---

[1] Banque Mondial, **Rapport sur le développement au Moyen –orient et en Afrique du Nord; Vers une meilleure gouvernance au MENA, améliorer l'inclusivité et la responsabilisation,** Washington :d.cLiban :Aleph, 2003, P-P: 01-02.

[2] شعبان فرج، **مرجع سابق،** ص: 28.

الشّكل رقم (01): مبادئ الحوكمة



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على شعبان فرج، **مرجع سابق**، ص: 29.

المطلب الثالث: فواعل الحوكمة ومستوياتها

يعتمد تطبيق الحوكمة بغض النظر عن نطاق تواجدها على تفاعل وتكامل مجموعة من الأطراف والعناصر الفاعلة.

أولا: الأطراف الفاعلة في عملية الحوكمة

تتكوّن الحوكمة من ثلاثة عناصر فاعلة، هي: الحكومة، القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني، ونظرًا لما تمتلكه هذه العناصر من نقاط قوّة ونقاط ضعف تختلف فيما ينبها، فإنّ الهدف الاستراتيجي للحوكمة يتمثل في تعزيز التفاعل البنّاء بينها.

1- الحكومة: هي مجموعة المؤسسات السياسية المهتمّة خصيصًا بالتنظيم، الإدارة الاجتماعية والسياسية ضمن حدود إقليم معيّن خدمة للمصلحة العامة. وهي البيئة الأساسية والقانونية المساعدة والجهة المسؤولة عن توفير الإطار التشريعي المناسب الذي ينظّم العلاقة بينها وبين المواطنين، ويتيح لهم المشاركة في بناء الدولة باعتبارهم جزءًا فاعلاً فيها، من خلال سنّ القوانين التي تسمح بتأسيس المنظمات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المدني، إلى جانب منح هيئاتها الصلاحيات الإدارية والمالية اللازمة لأداء مهامها، وتهيئة الأطر الحوارية بين مختلف الأطراف بشكل منظّم ورسمي.

كما ينبغي عليها كونها تركّز على البعد الاجتماعي للمواطن، تقديم الخدمات العامة للمواطنين، وضمان احترام حقوق الإنسان وإصدار تشريعات تضمن حرّية الإعلام وترسخ مبدأ سيادة القانون. بالإضافة إلى العمل على تهيئة المناخ المساعد للتنمية البشرية والاقتصادية داخل المجتمع.

بالتالي فالحكومة يجب أن تعمل على لامركزية الأنظمة الاقتصادية والسياسية لتكون أكثر تجاوبًا لمتطلّبات المواطنين ولتغيير الظروف الاقتصادية بشكل سريع، فالحوكمة الجيّدة للقرن الواحد والعشرين تحتّم على حكومات الدول المتقدّمة والمتخلّفة على حدٍ سواء، أن تعيد النظر في تعريفها لدورها في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية لتقليل هذا الدور وإعادة النظر فيه، حيث تأتي التحدّيات للتغيير من المصادر التالية[1]:

- القطاع الخاص الذي يحتاج إلى بيئة مساعدة للأسواق الحرّة، وكذا إلى تحقيق توازن أفضل بين الحكومة والسوق؛
- المواطن الذي يحتاج إلى مزيد من الاستجابة من قبل الحكومة لاحتياجاته، وتكون الحكومات مسؤولة وتعمل على اللامركزية بشكل أوسع ليكون مشاركًا بها وبأنشطتها على أوسع نطاق؛
- الضغوط العالمية من قبل القوى العظمى والاتجاهات العالمية الاجتماعية والاقتصادية التي تواجه وتتحدّى كيان وطبيعة الدولة والحكومة فيها.

2- القطاع الخاص: شهدت بدايات القرن العشرين زيادة في نشاط الدولة وتدخّلها في ميادين الحياة المختلفة، وعلى الرغم من اعتبارها الفاعل الرئيس في عملية التنمية، فإنّها ليست الجهة الوحيدة في هذا المجال، إذ شهدت معظم دول العالم توجّهًا متزايدًا نحو الاعتماد على القطاع الخاص الذي يغطّي مختلف المؤسسات الخاصة في مجالات التصنيع، التجارة، المصارف، والتعاونيات وما إلى ذلك. فهو قطاع مستقّل يؤثّر على السياسات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

[1] زهير عبد الكريم الكايد، **مرجع سابق**، ص: 46.

حيث أصبحت معظم الدول تدرك أنّ القطاع الخاص يشكّل المورد الأساسي لخلق الفرص الاقتصادية التي تسهم في تشغيل اليد العاملة بمختلف مستوياتها، فضلاً عن دوره في تحقيق نتائج إيجابية تدعم التنمية الاقتصادية للمجتمع، وتسهم في رفع مستوى معيشة المواطنين وتحسين جودة الخدمات المقدّمة لهم[1]، وهو ما ألحّ بضرورة تشجيعها للمشاريع الخاصة ودعمها لتصبح أكثر شفافية وتنافسية على مستوى الأسواق الدولية. إذ يمكن لهذه الأخيرة دعم القطاع الخاص وتطويره وضمان إستدامته، من خلال الآليات الآتية[2]:

- إرساء الاستقرار في البيئة الاقتصادية الكلّية؛
- تطبيق القوانين وضمان الالتزام بها؛
- التأكيد على سهولة حصول الفقراء والفئات ذات الفرص والإمكانات البسيطة على التسهيلات والفنية للمساهمة الإنتاجية في المجتمع، وتحسين مستوى دخولهم ومعيشتهم؛
- تعزيز المشاريع التي تتيح وتخلق فرص العمل؛
- التحفيز لتنمية الموارد البشرية.

3- منظمات المجتمع المدني: هي مجموعة الروابط والجمعيات التي ينظّم بها المجتمع نفسه بصورة طوعية، وهي تشمل الاتحادات والنقابات، المنظمات غير الحكومية، الجمعيات النسائية والثقافية والاجتماعية والدينية والجمعيات الخيرية، والتعاونيات، الأحزاب السياسية، والتي ليس لها علاقة مباشرة مع القطاع الخاص أو الحكومي.

حيث تعمل هذه المنظمات على تفعيل الحياة السياسية والاقتصادية من خلال اشتراك الأفراد في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وتنظيمهم في جماعات ذات تأثير قوي في السياسات العامة، ممّا يساعد على تحقيق إدارة أكثر عقلانية من خلال تعبئتها لأفضل الجهود الفردية والجماعية، والجدول التالي يبيّن الأدوار الرئيسية لهذه الأخيرة كالدور السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وكلّ دور له مجالات معيّنة تعمل من خلاله هذه المنظمات لإحداث تنمية اقتصادية شاملة.

[1] شعبان فرج، **مرجع سابق**، ص: 14.

[2] زهير عبد الكريم الكايد، **مرجع سابق**، ص-ص: 46-47.

الجدول رقم (01): دور منظمات المجتمع المدني

	الدور الاجتماعي	الدور الاقتصادي	الدور السياسي
دور منظمات المجتمع المدني	■ السعي لتحقيق العدالة الاجتماعية؛ ■ الاهتمام بمجال الصّحة والسكان؛ ■ المحافظة على العلاقات العامة.	■ المشاركة في التنمية الاقتصادية؛ ■ مكافحة الفساد؛ ■ تعزيز التوجه نحو الخوصصة.	■ تعزيز ثقافة المشاركة السياسية؛ ■ مراقبة النظام السياسي؛ ■ التأثير في السياسات العامة.

المصدر: خيرة بن عبد العزيز، **دور المجتمع المدني في ترقية الحكم الراشد – أنموذج المنطقة العربية**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، فرع التنظيم السياسي والإداري، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر –بن يوسف بن خدة–، 2007/2006، ص: 56.

ثانيا: مستويات الحوكمة:

يمكن ملاحظة أنّ الحوكمة كما انصرفت إلى جوانب سياسية واقتصادية، فهي أيضًا تتواجد على مستويات مختلفة، إذ تتجلى الحوكمة في ثلاثة مستويات أساسية وهي[1]:

1- الحوكمة على المستوى العالمي: حيث تتناول الحوكمة على المستوى العالمي قضايا تتجاوز نطاق الإدارة الحكومية الواحدة. وفي هذا السياق، قدّمت لجنة الأمم المتّحدة المعنية بالحوكمة العالمية تعريفًا للحوكمة العالمية ضمن تقريرها المعنون: "**Neighborhood Our Global**" أنّها الأسلوب الذي تدار به الشؤون العالمية، والطريقة التي تنظم بها العلاقات بين البشر، والمنهج المتّبع في اتخاذ القرارات التي تؤثّر على مستقبلنا المشترك. ويؤكّد التقرير على أنّ الحوكمة العالمية لا تعني إنشاء حكومة عالمية، إذ أنّ ذلك سيعزّز فقط دور الحكومات، بل تعني وضع الانسان في محور الاهتمام في إدارة الشؤون العالمية.

2- الحوكمة الوطنية أو الحوكمة على مستوى الدولة: ويمثل هذا النوع من الحوكمة ما يحدث داخل المجتمع الواحد، وغالبًا ما ينظر إليه كحق حصري للحكومة، ويمكن أن يمتد إلى مستويات متعدّدة تشمل: الوطني، الولاية أو المحافظة والضواحي أو الوحدات المحلية [2]. ورغم أنّ الحكومة لا تزال الجهة الفاعلة الأساسية، فإنّها لم تعد وحدها المسؤولة عن إدارة الحكم. إذ انتقل دورها من دور السلطة الإدارية إلى القيادة ضمن بيئة حكم تتّسم بتعدّد المراكز.

[1] Tim PLUMPTRE, John GRAHM, **Governance and Good Governance:** International & Aboriginal Perspectives, Institute on Governance, Ottawa, Canada, 1999, P-P: 19-20.
[2] Ibid, P: 03.

3- الحوكمة المؤسسية: يمثل هذا النوع من الحوكمة الإطار المعمول به في المؤسسات المساهمة وغير المساهمة، والتي عادة ما تكون مسؤولة أمام مجالس إدارتها. ويشار إليه في الأدبيات الأكاديمية باسم **"حوكمة الشركات"**، وهي تُعدّ أحد العناصر الأساسية لتعزيز الكفاءة الاقتصادية، وتتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية، مجلس الإدارة والمساهمين في الشركة، إلى جانب مختلف الأطراف المعنية وأصحاب المصلحة بمستويات وصور مختلفة[1].

والجدول التالي يبيّن تصنيف هذه المستويات التي تتواجد بها الحوكمة، بحيث لكل مستوى نطاق ومجال اهتمام مختلف.

الجدول رقم (02): مستويات الحوكمة ونطاق تطبيقها

نوع الحوكمة	نطاق التطبيق	الأهداف
الحوكمة العالمية	الدول، المنظمات الدولية، القطاع الخاص والأفراد على المستوى العالمي	• تعزيز التعاون الدولي؛ • معالجة القضايا العالمية المشتركة؛ • تنظيم العلاقات الاقتصادية والسياسية بين الدول.
الحوكمة الوطنية	القطاعات الحكومية والإدارات	• ضمان استقرار المجتمع؛ • توفير وتحسين الخدمات الأساسية؛ • حماية حقوق المواطنين، وتعزيز العدالة الاجتماعية.
الحوكمة المؤسسية	المؤسسات والشركات	• ضمان استقرار المؤسسة، وتحقيق الأرباح؛ • حماية حقوق المساهمين؛ • تعزيز الشفافية والمساءلة.

المصدر: من إعداد الباحث، بناء على ما سبق.

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات – المفاهيم، المبادئ، التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 09.

المبحث الثاني: مدخل إلى دراسة النظم الجبائية

تُعتبر النظم الجبائية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها السياسة المالية لأي دولة، حيث تلعب دورًا محوريًا في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. ونظرا لأهمية هذه النظم، فإنه من الضرورة دراستها والتعرف على مكوناتها وأركانها، وتحليل خصائصها وعواملها المحددة، لما لذلك من أثر في فهم وإدراك كيفية تنظيم الضرائب وتحصيلها، وكيفية تأثيرها على مختلف فئات المجتمع، بالإضافة إلى دورها في ضبط النشاط الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية.

المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي

تنشأ النظم الجبائية وتُبنى على أسس اقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة بكل دولة، حيث تتشكل وتتطور استجابة للظروف التي تسود داخلها، ومع تطور وظائف الدولة، تطور أيضًا مفهوم النظام الجبائي، فلم يعد يقتصر دوره على تمويل النفقات العامة فحسب، بل أصبح أداة فعّالة لإعادة توزيع الثروة، تحفيز الاستثمار، وتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

لم يحظ مفهوم النظام الجبائي بتعريف موحّد، بل تعدّدت وتنوّعت تعاريف النظام الجبائي في معظم الكتب، وبصفة عامة يمكن تحديد مفهوم للنظام الجبائي كما يلي:

- يُعرّف النظام الجبائي على أنّه مجموعة محدودة ومختارة من الآليات والصور الفنية للضرائب، والتي تتوافق مع الواقع الاقتصادي الاجتماعي والسياسي للمجتمع، وهو يمثل الترجمة العملية للسياسة الجبائية، وبالتالي يشكّل النظام الجبائي هيكلاً متكاملاً يعتمد على هذه الآليات والصور الفنية للضرائب ويعمل وفق أسلوب محدد من خلال التشريعات والقوانين واللوائح التنفيذية، بهدف تحقيق أهداف السياسة الجبائية[1].
- يُمثّل النظام الجبائي الإطار الذي يُنسق وينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة، والتي تُحدّد استنادًا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية، مع مراعاة الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية للسياسة العامة[2].

[1] المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 07.

[2] صلاح زين الدين، **الإصلاح الضريبي**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، 2000، ص: 46.

▪ كما أن هناك شبه اتفاق واجماع بين مفكري المالية العامة حول وجود مفهومان للنظام الجبائي: الأول **ضيق**، ويشير إلى مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تتيح عملية الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة، بدءًا من التشريع وصولاً إلى الربط والتحصيل[1]، أمّا المفهوم الثاني فهو **واسع**، ويشمل جميع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدّي اجتماعها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى تشكيل كيان ضريبي معين، تختلف ملامحه بالضرورة بين مجتمع رأسمالي آخر اشتراكي، كما تتباين صوره بين المجتمعات المتقدمة اقتصاديًا والمجتمعات المتخلفة[2].

استنـادًا إلى التعريفين الواسع والضيّق للنظام الجبائي، يمكن أن نلخص إلى النقاط الأساسية التالية:

➢ يقتصر المفهوم الضيق للنظام الجبائي على الضريبة باعتبارها اقتطاعًا نقديًا يتم بموجب القانون، كما يوضح المراحل التي يمر بها هذا الاقتطاع، والمتمثلة في:

- **الوعاء:** في هذه المرحلة يتم تحديد الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة والمكلفين بها، إضافة إلى مختلف المهام التي ينص عليها القانون.
- **الربـط:** ويتم في هذه المرحلة ربط المكلف بالضريبة المفروضة، أي تحديد قيمة الضريبة المستحقة والآجال القانونية المقرّرة لها.
- **التحصيل:** ويعرف ذلك بالتنظيم الفني للضريبة، حيث يوضح أساليب تحصيلها أو دفعها، سواءً تم ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

➢ يبرز المفهوم الواسع أن النظام الجبائي يمثل الصياغة والتطبيق العملي للسياسة الجبائية في المجتمع، بهدف تحقيق مجموعة من الغايات، من أهمّها توفير حصيلة ضريبية مناسبة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة، ورفع مستوى الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، إضافة إلى تسريع معدلات التنمية الاقتصادية والحد من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي، وصولاً إلى تحقيق قدر أكبر من العدالة في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع[3].

---

[1] المرسى السيد حجازي، **النظم الضريبية**، مرجع سابق، ص: 06.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية – مدخل تحليلي تطبيقي**، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، الإسكندرية – مصر، 2002، ص: 13.

[3] المرسى السيد حجازي، **نفس المرجع**، ص: 07.

ولتحديد المفهوم اللغوي وتجنب التداخل في المعنى بين النظام الجبائي والنظام الضريبي، يلاحظ أنّ مصطلح النظام الضريبي يستخدم للدلالة على مجموعة القواعد المنظمة لتأسيس الضرائب وتحصيلها ومراقبتها وتسوية منازعاتها، أو للإشارة إلى مجموعة من الضرائب التي تجمعها خصائص مشتركة، وذلك وفق ما يحدده القانون الضريبي وقانون الإجراءات الجبائية، في المقابل، يعد مصطلح النظام الجبائي أوسع نطاقًا وتعبيرًا من النظام الضريبي، إذ يقتصر هذا الأخير على الضرائب فقط، بينما يشمل النظام الجبائي أنواعًا أخرى من الاقتطاعات الضريبية، وبالتالي مؤسسات وهياكل تنظيمية أكثر شمولاً واتساعًا[1]. وللتمييز بين الضريبة والجباية، يلاحظ أن مفهوم الجباية أوسع نطاقًا من مفهوم الضريبة، إذ تشمل الجباية مختلف أنواع الضرائب، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، إضافة إلى الرسوم المتنوعة، إلى جانب اعتبار الجباية إحدى التقنيات أو الآليات المعتمدة في تحصيل مختلف الضرائب، فيقال: "جباية الضريبة"[2].

على هذا الأساس سجلنا أن العديد من المؤلفات المعنية بمالية الدولة تستخدم مصطلح النظام الضريبي للدلالة على النظام الجبائي، كما تُوظف عبارة السياسة الضريبية عوض السياسة الجبائية، وهو ما كان يستوجب التوضيح.

حيث يتضح أنّ استخدام مصطلح النظام الجبائي يُعبّر بشكل أدق عن مختلف التدابير المتعلقة والمرتبطة بالسياسة الجبائية، نظرًا لاتساع معناه مقارنة بمصطلح النظام الضريبي، إذ أنّ الأهم بعد ضبط المفاهيم الاصطلاحية هو التأكيد على أنّ النظام الجبائي أوسع نطاقًا ومعنى من النظام الضريبي، بحيث يُعدّ هذا الأخير جزءًا مكوّنًا للنظام الجبائي، إلى جانب مختلف الاقتطاعات الجبائية الأخرى.

ثانيا: أهميـة دراسـة النظـم الجبائيـة

لتسليط الضوء على الأهمية الكبيرة التي تحظى بها النظم الجبائية، من الضروري التفصيل أكثر نظرًا لاختلاف درجات الاهتمام بها بين الفئات المختلفة، مثل: الأسر، المستثمرين، والباحثين، إضافة إلى الدولة على المستوى المحلي، وكذلك الدول الأجنبية ذات الصلة بالاقتصاد المحلي. وفيما يلي سنتناول أهمية دراسة النظام الجبائي وفقًا لمستويات الاهتمام المتباينة[3].

---

[1] عبد الله الحرتسي حميد، **تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 58.

[2] مراد ميهوبي، **إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، ع39، كلية الحقوق والعلوم السياسة، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، سبتمبر 2014، ص: 242.

[3] رشيد شباح، **عامل المردودية للنظام الجبائي الجزائري بين الفعالية الاقتصادية وتغطية النفقات العامة – دراسة قياسية للفترة (1970-2017)**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المالية العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019، ص-ص: 144-145.

1- أهمية النظم الجبائية لدى قطاع العائلات: يُعدّ قطاع العائلات عنصرًا محوريًا في بحث توازنات المعادلة الاقتصادية، نظرًا لكونه يمثل جانب الطلب الاستهلاكي ضمن مكونات الطلب الفعّال، وهو ما يستدعي إدراجه كعامل جوهري وأساسي عند وضع وتصميم النظم الجبائية، نظرًا لإمكانية صدور ردود فعل سلبية منه قد تؤثر سلبًا على نجاح السياسة الجبائية. وبناءً على ذلك، يمكن إبراز أهمية النظام الجبائي بالنسبة لقطاع العائلات من خلال تأثيره المباشر على مستوى معيشة الأفراد ونمط استهلاكهم، حيث إنّ أي تعديل في النظام الجبائي قد يؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض في الإنفاق الاستهلاكي، ما ينعكس في نهاية المطاف على مستويات الادخار. إضافةً إلى ذلك، فإنّ العبء الضريبي يلعب دورًا مهمًا في توجيه على قرارات الأفراد، حيث يؤثر على تفضيلاتهم بين زيادة ساعات العمل أو التمتع بالراحة، نظرًا لتأثيره على مستوى دخولهم.

2- أهمية النظم الجبائية بالنسبة للمستثمرين: يمثل الطلب الاستثماري العنصر الثاني إلى جانب الطلب الاستهلاكي ضمن مكونات الطلب الكلي الفعّال، ويكتسب أهمية كبيرة لدى مصمّمي النظم الجبائية والسياسات المالية للدولة. إذ يشكل المستثمر عاملاً حاسمًا في تحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية. ومن أبرز اهتماماته متابعة التغيرات الدورية التي تطرأ على السياسة الجبائية، وكذلك متضمنات قوانين المالية السنوية للدولة، وذلك لما لها من تأثير مباشر على ربحية المشاريع الاستثمارية. فالمستثمر هو من يتخذ القرار الاستثماري في النهاية، حيث يشكّل المعدل الضريبي المحفز الرئيسي للاستثمار، سواء كان المعدل منخفضًا أو كان هناك إعفاءات ضريبية لبعض المشاريع دون غيرها. وهذا ما يبرز مدى الأهمية التي توليها الأوساط الاستثمارية للنظم الجبائية، حيث يحرص رجال الأعمال على ترصد التحفيزات الجبائية الممكنة التي قد تتضمنها السياسات الجبائية، فيسعون إلى استغلالها من خلال التوجه نحو الأنشطة الاقتصادية التي تحظى بامتيازات ضريبية، أو من خلال تكييف أساليب الإنتاج بما ينسجم مع أهداف تعظيم الأرباح، وذلك في إطار استغلال الفرص الاستثمارية المتاحة.

3- الدولة وأهمية النظام الجبائي: يُشكّل النظام الجبائي إحدى الركائز الأساسية التي توليها حكومات الدول أهمية قصوى عند صياغة وتصميم برامجها، وهو ما يُعد أمرًا طبيعيًا، حيث تعتمد جميع البرامج الحكومية بغض النظر عن مجالاتها، على حجم الإيرادات العامة ونوعيتها، ومستوى فاعليتها في التنفيذ. وذلك لأنّ دور النظام الجبائي لا يقتصر على الجانب الاقتصادي فحسب، بل تسعى من خلاله الدولة إلى تحقيق أهداف متعددة تمتد إلى مجالات اجتماعية وتنموية.

إذ تستخدم الحكومات السياسات الجبائية كأداة لتعزيز مستويات التوظيف والاستثمار، والحفاظ على القدرة الشرائية للأفراد، وتشجيع الادخار، في محاولة للتأثير على جميع المتغيرات الكلية للاقتصاد. وفي الوقت نفسه، تُواجه الدولة تحديًا مزدوجًا فهي مطالبة بضرورة الحفاظ على مردودية النظام الجبائي لتمويل نفقاتها العامة، في الحين الذي تجد فيه نفسها كذلك مطالبة بالسعي إلى تحقيق العدالة الضريبية...إلخ، وكل ذلك ضمن السياق المحلي. أمّا على المستوى الدولي تهتم حكومات الدول بإعادة تنظيم وصياغة نظمها الجبائية بما يتوافق مع ما تفرضه الاتفاقيات الدولية ذات الطابع الاقتصادي، انطلاقًا من مبدأ المعاملة بالمثل في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، ومن الأمثلة على ذلك مراعاة ظاهرة الازدواج الضريبي عند تصميم أنظمتها الجبائية، احتراما للشروط والمواثيق الدولية. ونتيجة لذلك، أصبحت النظم الجبائية تحظى بأهمية قصوى لدى الحكومات في تطوير مختلف أنظمتها ورسم توجهاتها السياسية والاقتصادية، والاجتماعية بشكل عام.

ثالثا: وظائــف النظــام الجبـائـي

يعد النظام الجبائي عنصرًا جوهريًا في البنية الاقتصادية للدول، إذ يؤدي وظائف حيوية في تمويل الخزينة العامة وضمان توزيع منصف للثروات، كما يساهم في تنظيم النشاط الاقتصادي وتشجيع الاستثمار، بالإضافة إلى سعيه لتحقيق العدالة الاجتماعية والكفاءة المالية.

حيث تُعبّر وظائف النظام الجبائي عن الخطوط العريضة لأهداف السياسية الجبائية وكذا الأهداف السياسية والاقتصادية الكلية للدولة، وتتمثل أساسًا في الوظائف التالية[1]:

[1] محمد طالبي، **السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي**. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2011. ص: 67.

1- الوظيفة المالية: تُعدّ الوظيفة المالية الأهم والسبب الرئيس وراء وجود النظام الجبائي نفسه، في حين تظل الوظائف الأخرى مكملة، إذ تصب جميعها في خدمة تفعيل هذه الوظيفة. فهي الأساس الذي يتم من خلاله تمويل الخزينة العمومية بالموارد الجبائية لتغطية النفقات العامة للدولة، والتي تعنى بأهمية بالغة في تصميم وهيكلة هذا النظام.

2- الوظيفة التصحيحية: ينظر إلى النظام الجبائي كأداة تستخدمها الدولة لتصحيح اختلالات النظام الاقتصادي، ومن بين أهم هذه الاختلالات يمكن تمييز نوعين:

- الاختلال في توزيع واستخدام قوى الإنتاج، من خلال تفضيل بعض المناطق على أخرى أو إهمال القطاعات الحيوية للنشاط الاقتصادي؛
- الاختلال الناتج عن هذا النمط، والمتمثل في عدم التساوي في توزيع الدخل بين فئات المجتمع أو في التباين الزمني في مستوى النشاط الاقتصادي.

وفي هذا السياق، يلعب النظام الجبائي دورًا مهمًّا وذلك باستخدام وسائله الفعّالة سواء عن طريق فرض الضرائب أو الإعفاء منها، بهدف تصحيح هذه الاختلالات.

3- الوظيفة التنموية: يلعب النظام الجبائي دورًا أساسيًا في حل المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، حيث يعمل على تنمية القطاعات الاقتصادية المتخلفة ويدعم مبدأ التنمية المحلية داخل الدولة، ويتم ذلك من خلال استعمال أدواته مثل منح الحوافز والإعفاءات الضريبية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني: أركان ومكونات النظام الجبائي

يرتكز النظام الجبائي على مجموعة من العناصر والمقومات الأساسية المكونة له والتي تضمن فعاليته في تحقيق أهدافه المالية، الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى أركان أساسية وضعتها وتوصلت إليها دراسات الفكر المالي الحديث، وبذلك تتوافر المعطيات الأولية من أجل إعداد وتصميم أي نظام جبائي.

أولا: أركان النظام الجبائي:

هناك ركنين أساسيين يشكلان قاعدة مهمة لدى المفكرين الماليين، يمكن لصانعي القرار ومصمّمي النظم الجبائية الاستعانة بهما، ويمكن تلخيصهما فيما يلي:

1- الهدف: يُعدّ الهدف نقطة الوصول، لكنّه في الأساس يعمل كعامل محفّز يدفع إلى التفكير والاجتهاد، ويشكل أساسًا لتطوير مختلف الحلول التي تمكّن من تحقيق هذا الهدف في النهاية.

وبما أنّ النظام الاقتصادي أوسع نطاقًا وأشمل من النظام الضريبي، يتضح أنّ أهداف النظام الضريبي في نهاية المطاف تعكس أهداف النظام الاقتصادي التي تسعى الدولة لتحقيقها ضمن إطار سياستها العامة، والتي تجمع فيها كل من المجالات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية وفق الفلسفة العامة التي تتبناها الدولة. من جهة أخرى، تختلف أهداف النظام الضريبي داخل البلد نفسه مع مرور الوقت، كما تختلف بين البلدان من بلد إلى آخر، ويتيح هذا الاختلاف قراءة واضحة لتأثير الأنظمة الاقتصادية ودرجة التطور الاقتصادي على أهداف النظم الجبائية، حيث تختلف أهداف النظام الجبائي في البلدان الرأسمالية المتقدمة عن تلك الموجودة في البلدان النامية وإن كانت رأسمالية، كما تختلف عن أهداف النظم الجبائية في البلدان التي تتبع النظام الاشتراكي[1].

2- الوسيلة: والتي تمثل النظام الجبائي في حد ذاته بالمفهوم الضيق، كما جاء في التعبير الفرنسي، وهي تعتمد على عنصرين رئيسيين هما: العنصر الفني والعنصر التنظيمي، لتشمل بذلك القواعد القانونية والأنظمة والتشريعات، وجميع أنواع الضرائب وهيكليتها، إضافة إلى الإدارة الجبائية التي تمثل الهيئة التنفيذية المسؤولة عن تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بالتقدير، التحقق، الربط والتحصيل.[2] ومن أجل الفهم الأعمق للوسيلة باعتبارها أحد أركان النظام الجبائي، يتطلب الأمر توضيح وتفسير كلّ من العنصر الفني والتنظيمي على النحو التالي:

---

[1] محمد الحلاق، **التشريع الضريبي**، منشورات الجامعة الافتراضية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص: 15.

[2] يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية – مصر، 2002، ص: 82.

أ- **العنصر الفني:** يتمتع المشرع المالي من الناحية الدستورية، بسلطة وضع القوانين والقواعد الضريبية، غير أنّ الجانب التقني المرتبط بالعنصر الفني، والمتعلق باختيار الوسائل المناسبة لتنفيذ عمليات الاقتطاع، يُترك عادة للجهات التنفيذية لما تملكه من خبرة ودراية بالأساليب الأكثر فاعلية في التحصيل وتطبيق الأحكام التشريعية ذات الصلة. ليأخذ العنصر الفني بعين الاعتبار معطيات البيئة الجبائية والظروف الاجتماعية لمختلف فئات المجتمع، باعتبارها عوامل أساسية في تحديد مدى نجاح أو فشل النظم الجبائية، وذلك من منطلق كون النظام الجبائي يعكس خصائص المجتمع والبيئة الاجتماعية التي يطبّق فيها دون غيرها، الأمر الذي يدفع المشرع إلى عدم التقيّد بوضع وسائل فنية جامدة، بما يتيح للأجهزة التنفيذية مراعاة السمات والخصوصيات الاجتماعية والاقتصادية عند تطبيق هذا النظام، بما يساعد في تحقيق أهدافه في النهاية.

وعليه، يتجسد العنصر الفني في إتاحة مجموعة من الخيارات بين الوسائل الفنية المختلفة أمام الجهات المختصة بتصميم النظام الجبائي، بهدف وضع قواعد قانونية ملزمة لكل من المكلف بالضريبة من جهة والنظام الجبائي ذاته من جهة أخرى.

ب- **العنصر التنظيمي:** تتجلى أهمية العنصر التنظيمي عند اقتراح فرض أي ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، من خلال ضمان التنسيق بين مختلف الضرائب وضرورة مراعاة الضرائب القائمة مسبقًا.[1] ومن بين العوامل التي فرضت أهمية العنصر التنظيمي في إعداد وتصميم النظم الجبائية تعدد الضرائب، الأمر الذي استلزم تنوع أسس الاقتطاع الضريبي وتعدد التنظيمات الإدارية. كما أدّى اختلاف الأحكام التشريعية المنظمة لكل ضريبة إلى تعدّد اللوائح الإدارية المفسرة لها، وقد أسهم ذلك في قيام علاقة طردية بين الأجهزة الإدارية والنظام الجبائي، بحيث يزداد تنوع وتعقيد هذه الأجهزة كلما ارتفعت درجة تعقيد النظام الجبائي والعكس صحيح. لذلك يُعدّ التنسيق بين الضرائب المختلة شرطًا أساسيًا لنجاح تصميم الأنظمة الجبائية، نظرًا للاعتبارات التي يستند إليها هذا التنسيق، والمتمثلة فيما يلي[2]:

[1] خالد أمين، حامد داود الطحلة، **النظم الضريبية دراسة مقارنة**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2013، ص: 13.
[2] محمد الحلاق، **التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص-ص: 20-21.

ب-1- تجنب حدوث أيّ تراكب في نظام الضريبة: أي ينبغي تجنب إخضاع الوعاء الضريبي نفسه لأكثر من ضريبة، تفاديًا لحدوث الإزدواج الضريبي، لما قد يترتب عنه من تحميل المكلف عبئًا ضريبيًا يفوق المبلغ المستحق على أساس الوعاء الضريبي، الأمر الذي قد يساهم إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

ب-2- تجنب حدوث أي تصدع في النظام الجبائي: وهو ما يقتضي من المشرّع توخي الحذر عند فرض الضرائب، من خلال تطبيق ضريبة موحدة على السلع ذات الطبيعة المتشابهة والسلع البديلة لها، تفاديًا لانتقال المستهلك من سلعة إلى أخرى بهدف تجنب العبء الضريبي الناتج عن اختلاف المعاملة الضريبية بينهما.

ب-3- المحافظة على عدالة النظام الجبائي في مجمله: إنّ تحقيق العدالة لا يقتصر على ضريبة بعينها، بل ينبغي أن يشمل للنظام الجبائي ككل، إذ قد تبدو بعض الضرائب غير عادلة عند النظر إليها بشكل منفصل، لكنّها تُعدّ عادلة عند تقييمها ضمن النظام الجبائي بأكمله.

ومن ثمّ، فإنّ السعي لتحقيق العدالة يستلزم أن تكون هذه العدالة معمّقة وشاملة لكامل النظام الجبائي. فمثلاً، تُعدّ الضريبة التصاعدية على الدخل عادلة للفقراء وغير عادلة للأغنياء، في حين تعتبر الضريبة على الاستهلاك عادلة للأغنياء وغير عادلة للفقراء، نظرًا لأنّ الميل الحدي للاستهلاك عند الأغنياء أقل منه عند الفقراء. وبذلك عند فرض المشرع لهذين النوعين من الضرائب معًا، يتم تحقيق العدالة على مستوى النظام الجبائي ككل.

ب-4- ضرورة التنسيق بين الضرائب جميعها في النظام الجبائي: تقتضي بعض الظروف أن يحدث نقص في إيرادات ضريبة معينة، ويجب على المشرع تعويض هذا النقص من خلال الفائض أو الزيادة في ضريبة أخرى. ولذا ينبغي على المشرع مراعاة ظروف البيئة التي يطبّقُ فيها النظام الجبائي، وإلّا فإنّ ذلك قد يؤدّي إلى فشل السياسة الجبائية في تحقيق أهدافها.

ثانيا: مكونات النظام الجبائي:

استنادًا إلى المعطيات السابقة المتعلقة بضبط مفاهيم النظام الجبائي، يتفق الباحثون وصانعو القرار المالي على أنّ من أبرز مكونات النظم الجبائية: السند التشريعي، الهيكل الضريبي، إضافة إلى الإدارة الجبائية، وفيما يلي تفصيل لهذه المكونات:

1- الجانب أو السند التشريعي: يُعدّ السند التشريعي من المكونات الأساسية للنظام الجبائي، لما يمنحه من مصداقية نابعة من المجالس التشريعية المنتخبة من قبل المواطنين من جهة، ولما يوفره من قوة قانونية للتنفيذ من جهة أخرى، حيث يخضع المكلفون بالضريبة للقوانين الجبائية تحت سلطة الدولة السيادية. وكان الجانب التشريعي في تأسيس وتنظيم النظم الجبائية ذا أهمية بالغة، نظرًا لما تواجهه السلطات العمومية من معارضة ومقاومة من قبل المكلفين عند فرض الضرائب سواء في الماضي أو في الحاضر (ولعل من أبرز أشكال المقاومة في الوقت الحاضر الغش والتهرب الضريبي)، ولذلك، تُعدّ الموافقة التشريعية على القوانين الجبائية عنصرًا أساسيًا في سن القواعد القانونية التي تحدد مختلف الأوعية الضريبية وطرق تسويتها وآليات تحصيلها.

وعلى هذا الأساس يُعدّ التشريع الجبائي أحد فروع القانون العام، الذي ينظم علاقات الهيئات العامة فيما بينها، وعلاقاتها بأفراد المجتمع، وهذه العلاقات التي ينظمها القانون الجبائي، تربط المكلفين من أفراد المجتمع بالإدارة الضريبية أو بالهيئات الإدارية المكلفة بالتحصيل ممثلة بذلك السلطة العامة[1].

2- الهيكل الجبائي: يرتكز الحديث عن الهيكل الجبائي أساسًا على الجانب التشريعي، باعتبار أن الهيكل الجبائي يمثل مجموعة من القواعد والتنظيمات التشريعية التي تأخذ شكل قوانين جبائية تتضمن مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها قانونًا كل من تتوفر فيه صفة المكلف داخل المجتمع، وبذلك يُعدّ الهيكل الجبائي في الوقت ذاته انعكاسًا لمستوى التقدم الاقتصادي، الذي يُمثل النتيجة والتحصيل الحاصل لتفاعل مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية داخل المجتمع[2].

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 41.

[2] نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، **المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة**، ط1، دار المناهج، الأردن، 2006، ص: 95.

فمن هذا المنطلق، كان الهيكل الجبائي مرجعًا أساسيًا في تقييم مدى نجاح الأنظمة الجبائية أو فشلها، نظرًا لضرورة مراعاته مجموعة من المعايير والمتغيرات عند تصميمه، والتي تكون غالبًا متعارضة، فاعتماد سياسات التحفيز الجبائي لا ينبغي أن يكون على حساب تحقيق العدالة في التوزيع، كما يتعين الالتزام بمبدأ البساطة وسهولة الفهم والاستعياب، إضافة إلى ترشيد تكاليف التحصيل، وتمثل هذه المعايير عند احترامها، أهم عوامل نجاح النظام الجبائي في النهاية[1].

3- الإدارة الجبائية: تُعدّ الإدارة الضريبية هيئة عمومية تتولى مهمّة التحصيل الجبائي وفقًا للتشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها، حيث تقوم بتنفيذ مجموعة من المهام المتكاملة والمتناسقة التي تهدف في مجملها إلى تطبيق أحكام النظام الجبائي وتحقيق أهدافه.[2] ولذلك لا يقتصر نجاح النظم الجبائية على حسن تصميم التشريعات والقوانين الجبائية فحسب، بل يستدعي أيضًا إيلاء اهتمام كافٍ لأجهزة التنفيذ المتمثلة في الإدارة الجبائية، بما يضمن قدرتها على مواكبة الأهداف التي تضعها حكومات الدول ضمن سياساتها الاقتصادية الكلية، وهو الأمر الذي يجعل ضعف الإدارة الجبائية من أبرز التحديات التي تواجهها خاصة الدول النامية، إذ يُشكّل عائقًا أمام تحقيق الفعالية المرجوة من أنظمتها الجبائية.

بالإضافة إلى ذلك، تتكون الإدارة الجبائية من مستويين رئيسيين، يتمثل المستوى الأول في الإدارة المركزية أو العامة، التي تعنى بالجوانب الاستراتيجية والتخطيطية، وإجراء الدراسات، وتحديد الأهداف، ومتابعة تطبيق القوانين الجبائية، أمّا المستوى الثاني فيتمثل في الإدارات الضريبية التنفيذية، التي تتولى تنفيذ مختلف الإجراءات الجبائية، بما في ذلك المراقبة، فرض الضرائب، وعمليات التحصيل الجبائي.

---

[1] محمد البنا، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، مصر، 2009، ص-ص: 161-162.

[2] محمد حمو، منور أو سرير، **محاضرات في جباية المؤسسات**، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 52.

ثالثا: مقومـات النظـام الجبائـي

يرتكز النظام الجبائي على مجموعة من العناصر التي تُعدّ من المقومات الأساسية لبنيته الضريبية، والتي تتسم بالترابط والتكامل فيما بينها، ويمكن عرضها كما يلي[1]:

1- الإدارة التشريعية: وهي الجهة المسؤولة عن سنّ القوانين والتشريعات الضريبية التي تحدد فلسفة النظام الجبائي وأهدافه ووسائله داخل المجتمع، بما يعكس في النهاية طبيعة الدولة السياسية وتوجهاتها الاقتصادية والاجتماعية.

2- الإدارة التنفيذية: وهي الأجهزة المسؤولة عن تنفيذ القوانين الجبائية الصادرة عن الإدارة التشريعية، حيث تتولى جميع العمليات المتعلقة بحصر المكلفين بالضريبة وربطها وتحقيق التحصيل الضريبي.

3- الجهاز القضائي: وهو الجهاز المختص بالفصل في المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، خاصة فيما يتعلق بعمليات التقدير وطرق التحصيل وغيرها، ويتمثل هذا الجهاز في الجزائر في جهات القضاء الإداري المختصة، والمتمثلة في المحكمة الإدارية باعتبارها جهة القضاء الإداري ذات الاختصاص الابتدائي العام، والمحكمة الإدارية للاستئناف باعتبارها جهة الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، إضافة إلى مجلس الدولة باعتباره الهيئة العليا للقضاء الإداري.

تُعدّ هذه المقومات الأساسية عوامل حاسمة في نجاح أو فشل النظام الجبائي، حيث لا يتحقق نجاح النظام الجبائي إلا بتحقيق النجاح في جميع هذه المقومات مجتمعة، ويعتمد هذا النجاح بدوره على تبني سياسة ضريبية متكاملة ومتوازنة تراعي القواعد الفنية والأصولية، وتنسجم مع السياسات الاقتصادية الأخرى، إضافة إلى الاستقرار التشريعي والكفاءة العالية للجهاز الضريبي.

---

[1] كريم النشاشبي وآخرون، **الجزائر: تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق**، صندوق النقد الدولي، واشنطن – و م أ، 1998.

المطلب الثالث: خصائص ومحددات النظام الجبائي

حتى تكتمل الرؤية وتتضح ملامح النظام الجبائي بشكل شامل، لا بد من الوقوف على أبرز الخصائص التي تميز النظم الضريبية، وكذا أهم المحددات التي تؤثر في تشكيلها وصياغتها.

أولا: خصائص النظام الجبائي

لا يمكن الحديث عن خصائص النظام الجبائي بمعزل عن المستوى الاقتصادي للدولة، سواء كانت متقدمة أو نامية، إذ أن الخصائص الجبائية لا تكتسب معناها الكامل إلا في سياق محدد يعكس طبيعة الاقتصاد الوطني، وبالتالي يصعب وضع خصائص عامة تصلح كمرجع شامل لجميع الأنظمة الجبائية دون مراعاة هذا التمييز، وبناءً على هذا الأساس يمكن تصنيف خصائص النظام الجبائي وفقًا لمستوى تطور أو تخلف اقتصاد الدولة على النحو التالي:

1- خصائص النظام الجبائي في الدول المتقدمة:

يمارس النظام الجبائي وظائفه في إطار المعطيات الأساسية للنظام الاقتصادي، ووفق أولويات تحدّدها طبيعة المشكلات الاقتصادية التي يواجهها المجتمع، وعلى هذا الأساس، تتمثل أبرز سمات النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية المتقدمة فيما يلي[1]:

أ- **سعة الطاقة الضريبية:** تتميز الدول المتقدمة بقوة نسيجها الاقتصادي بشكل عام، مما يعكس بنية اقتصاداتها وقوة جهازها الإنتاجي المستمدة من تنوع أنشطتها الاقتصادية. كما أنّ التقدم التكنولوجي والتقني وكفاءة الأداء تُعدّ مؤشرات تؤثر بشكل مباشر على الخصائص الفنية والهيكلية للنظم الضريبية في هذه الدول. ومن منطلق أنّ درجة التقدم والنمو الاقتصادي تقاس بحجم الدخل القومي، نجد أنّ حجم الطاقة الضريبية يترتبط بدوره بحجم الدخل القومي، إضافة إلى متوسط نصيب الفرد من هذا الدخل، والذي يتميز بالارتفاع في مثل هذه الاقتصادات. وتشكل هذه معطيات مؤشرات على سعة الطاقة الضريبية في هذه الدول نتيجة كثرة الأوعية الضريبية واتساع نطاقها.

[1] جعفر خليل عباس، **واقع النظام الضريبي في البلدان المتقدمة والنامية**، بكالوريوس في الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص: 08.

ب- تعاظم المعدلات الضريبية: تمثل سعة الطاقة الضريبية في الاقتصاديات المتقدمة مؤشرًا أوليًا على ارتفاع المعدلات الضريبية، والتي ترتبط طرديًا بارتفاع الناتج المحلي الإجمالي ومتوسط نصيب الفرد منه، وتعكس هذه العلاقة زيادة القدرة التكليفية على الصعيدين القومي والفردي، مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الاقتطاعات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي، وهي من أبرز المؤشرات التي تعتمدها الدراسات الاقتصادية الحديثة لتقييم مستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع.

ج- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة: تحظى الضرائب المباشرة بأكبر وزن نسبي من إجمالي الإيرادات الضريبية، وذلك بسبب الميزة التي تتميز بها الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة، والتي تتجلى في تركز الثروات الهائلة بين أيدي عدد محدود من الأفراد والشركات الاحتكارية، بالإضافة إلى اعتبار الدخل (سواء الدخل الفردي ودخل الشركات) الوعاء الأساسي للضريبة، كونه يعكس القدرة التكليفية للمكلف. ففي الولايات المتحدة الأمريكية يمثل هذا النوع من الضرائب حوالي 70% من إجمالي الإيرادات الضريبية، في حين تشكل الضرائب غير المباشرة نحو 30% منها.

د- اتساع مبدأ الضرائب التصاعدية: يسود في البلدان الرأسمالية المتقدمة الاتجاه العام لتطبيق مبدأ التدرج في معدلات الضرائب المفروضة على الدخل والثروات، وذلك في إطار مواجهة التفاوت الطبقي المتزايد في هذه المجتمعات، والسعي نحو تحقيق التوازن الاجتماعي.

2- خصائص النظام الجبائي في الدول النامية:

تختلف خصائص البنية في الدول النامية عن تلك التي تميز الدول المتقدمة، نظرًا لانبعاثها من الواقع الاجتماعي والسياسي الخاص بهذه الدول. كما أنها تعكس نمط التنظيم الفني للضرائب الذي يبنى على أساسه النظام الجبائي، ولذلك كان من أبرز خصائص النظام الجبائي في الدول النامية ما يلي[1]:

[1] جعفر خليل عباس، **واقع النظام الضريبي في البلدان المتقدمة والنامية**، نفس المرجع السابق، ص: 11.

أ- **تغلب الضرائب غير المباشرة:** يتخذ الاقتطاع الضريبي في الدول النامية من الدخول والثروات وعاء له، إلّا أنّه يعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب غير المباشرة التي تحصل عند الانفاق سواء من الدخل أو الثروة. ويعتبر المختصون أن هذا النوع من الضرائب أكثر توافقًا مع الظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في هذه الدول، نظرًا لنقص كفاءة الإدارة الجبائية في عمليات التحصيل، وكذا انخفاض مستويات الدخول، مما يجعل الاعتماد على الضرائب المباشرة محدودًا بسبب نقص أوعيتها.

وبالإضافة إلى كون الضرائب غير المباشرة تشكل النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية، فإنّها تستخدم أيضًا لأغراض وعمليات توجيهية للنشاطات الاقتصادية المختلفة، مثل امتصاص فائض القدرة الشرائية وتوجيهه نحو الاستثمارات الإنتاجية عوضًا عن إنفاقه على السلع الاستهلاكية غير الضرورية.

ب- **ارتفاع الأهمية النسبية للضريبة الجمركية:** تُعدّ الضرائب الجمركية نوعًا من الضرائب غير المباشرة، وتمتاز بأهمية بالغة في تحقيق الإيرادات، خاصة في البلدان النامية التي تعتمد اقتصادياتها بشكل كبير على تصدير سلعة أولية واحدة، ويُظهر الاعتماد الكبير على هذه الضرائب مدى محدودية وتخلف النشاط الاقتصادي في المجتمع، حيث تتراجع أهميتها ضمن الحصيلة الضريبية في الاقتصادات المتقدمة، وهو ما يؤهلها لأن تكون من الضرائب التوجيهية التي تستخدم لتوجيه النشاطات الاقتصادية.

ج- **ضعف الاستقطاع الضريبي في الدول النامية:** على عكس البلدان المتقدمة، يُعدّ الاقتطاع الضريبي في البلدان النامية ضعيفًا للغاية لعدّة أسباب، أبرزها انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي وضعف الناتج المحلي الإجمالي، كما يساهم ضيق السعة الضريبية وتقلص الوعاء الضريبي وكبر حجم نشاط الاقتصاد غير الرسمي في تسهيل التهرب الضريبي، إضافة إلى ذلك تلعب محدودية كفاءة الإدارة الضريبية وعدم مواكبتها للتشريعات الجبائية المعقدة دورا في ضعف الاقتطاع الضريبي.

د- جمود الأنظمة الضريبية في الدول النامية: ويقصد بذلك جمود الحصيلة الضريبية رغم ارتفاع الناتج القومي الفعلي، الذي يفترض أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات المالية للدولة. ويُعدّ هذا السمة المميّزة للأنظمة الضريبية في الدول النامية، حيث لا تلبي في الغالب متطلبات التنمية الاقتصادية، ويرجع ذلك في كثير من الأحيان إلى البنية الاقتصادية نفسها التي تفتقر إلى القدرة على الاستجابة والتكيف مع التغيرات.

ثانيا: محددات النظام الجبائي:

انطلاقًا من مكونات النظام الجبائي وأركانه الأساسية، يتبيّن أن أمام أصحاب القرار ومصمّمي النظم الجبائية مجموعة من الخيارات لتحديد الهيكل الأنسب للنظام الجبائي بما يتلاءم مع خصوصيات مجتمعهم وظروف البيئة الجبائية لهذه المجتمع. فنجد بأن اختيار هذا النظام يخضع للمعطيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، حيث يُشكل كل من العاملين الاقتصادي والسياسي دورًا كبيرًا في رسم ملامح وتحديد شكل هذا النظام.

1- المحددات الاقتصادية:

يقصد بالمحددات الاقتصادية تلك العوامل التي تؤثر في صياغة السياسة الضريبية ومن ثم تكوين النظام الضريبي والهيكل الضريبي، وتظهر مدى تطويره وتغيره حسب أهداف الدولة وما يتوافق مع خططها وتوجهاتها الاقتصادية.

وبناءً على ذلك، يختلف النظام الضريبي من بلد إلى آخر تبعًا لطبيعة النظام الاقتصادي القائم، كما يتغير داخل الدولة نفسها مع مرور الوقت وتغير الظروف الاقتصادية. وهنا نميّز بين عوامل اقتصادية داخلية وأخرى خارجية نوجزها على النحو الآتي[1]:

[1] محمد ملال، **النظام الجبائي الجزائري – دراسة تحليلية تقييمية**، أدليس بلّزمة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023، ص: 44.

أ- المحددات الاقتصادية الداخلية:

يمكن أن يعكس النظام الاقتصادي السائد في البلاد تأثيرًا مباشرًا وفعالاً على هيكلة النظام الجبائي، فمخططات التنمية الاقتصادية هي أساس تكوين هذا النظام. حيث نجد أن الاقتصاديات الرأسمالية تختلف جذريًا وتقف على نقيض مع النظام الجبائي للاقتصاديات الاشتراكية، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

أ-1- النظام الرأسمالي: يعتمد هذا النظام على مجموعة من الدعائم الأساسية، تتمثل في الحد من تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي إلى أدنى مستوى ممكن، بما يحقق الحرية بمعناها الواسع مثل: الحرية في الاختيار، والحرية في التملك، وحرية التعاقد. إذ نجد بأن الفلسفة الرأسمالية في تحديد النظم الجبائية تقوم على تحرير الموارد الاقتصادية للمجتمع، بمعنى إعطاء الحرية الخاصة لتحقيق المنفعة العامة، وكل هذا في إطار مفهوم الدولة الحارسة. فهنا يكون الدافع الأكبر هو الربح وهو المحرك الأساسي للنشاطات الاقتصادية في البلاد. وعلى هذا الأساس، أصبحت النظم الجبائية في الاقتصاديات الرأسمالية تأخذ بهذه المبادئ كأساس رئيسي في عملية الإعداد، بحيث تمثل الضريبة المورد الرئيسي للنظام الرأسمالي لتغطية النفقات العامة للمجتمع. وهذا ما يسعى إليه الرأسماليون لضمان استمرارية هذا النظام.

وعلى هذا الأساس، يسعى النظام الجبائي في الاقتصاد الرأسمالي إلى الوفاء بالأهداف الأساسية التالية[1]:

- توزيع المداخيل والثروات بشكل عادل بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى التوزيع العادل للأعباء الضريبية؛
- يلعب النظام الجبائي دورًا هامًا في الاقتصاد الرأسمالي من خلال مساهمته في تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك لما يقدمه من تحفيزات جبائية لتشجيع الاستثمار من أجل خلق الثروة وتنمية القطاعات الاقتصادية الضعيفة؛
- يمارس النظام الجبائي دورًا مهمًا في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وبالتالي يلعب دورًا أساسيًا في معالجة الأزمات الاقتصادية، فهو يعتبر مُوجِهًا لها عن طريق تدخله الفعال في ضبطها سواء في حالة الركود أو الازدهار؛

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2008، ص: 22.

• في الاقتصاد الرأسمالي ترفع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وتنخفض أهمية الضرائب غير المباشرة، بحيث ترتكز السياسة الجبائية في هذا النظام على منح الحوافز لغرض تشجيع الاستثمار دون الاهتمام بتحقيق العدالة الاجتماعية.

أ-2- **النظام الاشتراكي:** يقوم الاقتصاد الاشتراكي على الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج كهدف أساسي وهو تحقيق المصلحة العامة. فهنا يكون هدف هذا النظام هو خدمة الاقتصاد العام دون الخاص، كما يلعب التخطيط دورًا مهمًا في توجيه الأنشطة الاقتصادية من أجل خدمة أهداف المجتمع. ويقوم جهاز التخطيط بإعداد وتنفيذ الخطط إلى جانب تحديد حجم الموارد الموجهة لكل قطاع. فهنا الدولة هي التي تمتلك عناصر الثروة، ومنه يكون دور الضريبية ضئيل في التدخل في النشاط الاقتصادي ولا تمثل مصدرًا للتمويل كما هو الحال في الاقتصاديات الرأسمالية. ورغم هذا الدور المحدود، فإن النظام الاشتراكي يستخدم النظام الجبائي في بعض المهام، منها ما يلي[1]:

➢ تُوظّف الضريبة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، مما يساهم في تحقيق التوازن بين العرض والطلب مع مراعاة في نفس الوقت ما يتناسب مع تفضيلات المستهلكين؛

➢ تساهم الضريبة نوعًا ما في تحقيق التوازن ما بين دخل الفرد وقيمة السلع الاستهلاكية.

ومنه فالنظام الجبائي في النظام الاشتراكي يتميز ببعض الخصائص وهي:

• ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة وذلك لاستعمالها في ضبط الأسعار وخاصة الرسم على رقم الأعمال والذي يمتاز بخاصية الوفرة في الحصيلة الجبائية؛

• انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة لأن الدولة هي التي تحدد رواتب العمال وتمنحهم العديد من الإعفاءات الجبائية، حيث أن أغلبية الموظفين يعملون في القطاع العام وذلك لمحدودية القطاع الخاص في الاقتصاد الاشتراكي.

[1] محمد ملال، **النظام الجبائي الجزائري**، مرجع سابق، ص: 46.

أ-3- **نوع النشاط الاقتصادي السائد:** يتحدد هيكل النظام الجبائي في أي دولة تبعًا لهيمنة النشاط الاقتصادي الذي تعتمد عليه الدولة في تسيير اقتصادها فنجد اختلافا ما بين الأنظمة الجبائية في الدول حسب طبيعة هذا النشاط فالحكومة تقوم بوضع نظام جبائي خاص حسب القطاع الاقتصادي المهيمن، وسنوضح خصائص كل نظام حسب النشاط الاقتصادي السائد بعرض أنواع النشاطات الاقتصادية ومحتوى النظام الجبائي السائد كما يلي:

- **حسب هيمنة القطاع الصناعي والتجاري على النشاط الاقتصادي:** تتميز هذه القطاعات بكثرة الأشخاص الذين ينشطون فيها وبالتالي ينعكس هذا على النظام الضريبي بكثرة المكلفين بالضريبة حيث تتسع الأوعية الضريبية مما ينعكس على حصيلتها وتنوعها.
- **غلبة القطاع الزراعي:** في حالة ما إذا كان اقتصاد الدولة يعتمد على النشاط الزراعي فيغلب هنا ظاهرة التشغيل الذاتي فغالبية الأفراد يعملون في أملاكهم مما ينتج عنه صعوبة في حصر هؤلاء الأشخاص مما يؤثر على الوعاء الضريبي ويضعف حصيلته بالإضافة إلى أن أغلبية الدول تشجع هذا النشاط وتمنحه إعفاءات جبائية كبيرة وهذا لحساسية هذا القطاع في توفير الأمن الغذائي للبلاد.

ب- المحددات الاقتصادية الخارجية:

هي عوامل تؤثر في تشكيل هيكل النظام الجبائي تكون خارجة عن سيطرة الدولة، أي بحكم انفتاح الدول تجاريا واقتصاديا، ولعل من أهم العوامل الخارجية التي تؤثر في تشكيل النظام الجبائي لأية دولة هو ذلك العامل المتعلق بالعولمة ومظاهرها، حيث تتجلى المظاهر الاقتصادية للعولمة في تحرير التجارة الدولية والاعتماد على التجارة الإلكترونية كأحد السبل الحديثة للقيام بالمعاملات التجارية وإبرام الصفقات، مما يصعب على النظام الجبائي التقليدي حصر هذه المعاملات، ومثال على ذلك ما يسمى الملذات الضريبية وهي مناطق تقدم إعفاءات ضريبية كبيرة والغرض منها جلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

2- المحددات السياسية:

يعتبر النظام السياسي من أهم المرجعيات التي تستند عليها مختلف الدول في بناء نظامها الجبائي، فالواقع السياسي يؤثر على مكونات النظام الجبائي من خلال تحمل العبء الجبائي، فنجد هذا الأخير يختلف من دولة ديمقراطية متعددة الأحزاب إلى دولة فيها الحزب الواحد وهو الحاكم، فالنظام السياسي الذي يتخذ من حكم الفرد منهجًا لإدارته، يصمم النظام الضريبي وفقًا لذلك من أجل تحقيق الأهداف الخاصة بنظام الحكم الفردي، حيث لا تستخدم الضرائب لتحقيق النفع العام في هذه الحالة، أما في المجتمعات الديمقراطية أين يتواجد تعدد الأحزاب والذي يُمكّن الأفراد أكثر من المشاركة في اتخاذ القرار، فيتم تصميم النظام الجبائي بما يساهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وهنا تأخذ الاعتبارات الموضوعية أهمية في اختيار مكونات النظام الجبائي، ويميز بين أنواع الضرائب ويفضل نوع منها على الآخر نظرا للمساهمة الكبيرة للنوع المفضل في تحقيق الهدف المرغوب، وهذا لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، ومن المحتمل أن تستخدم بعض القوانين الضريبية في صالح الدولة، ولكن ما يجدر الإشارة إليه هو أنه وإن كان هدف النظام الجبائي يتماشى بما يخدم بعض المصالح الخاصة للدولة، فلن يكون أكثر من المجتمعات ذات الحكم الفردي[1].

أما على الصعيد الدولي، يُعد النظام السياسي عنصرًا أساسيًا ومؤثرًا في تحديد مكونات النظم الجبائية الخاصة بالأطراف الأجنبية في إطار العلاقات الدولية. حيث تترك الاتجاهات السياسية للدولة في الساحة الدولية أثرًا كبيرًا على الأنظمة الضريبية، ذلك أن تصميم وصياغة النظام الجبائي يتم وفقًا للأهداف السياسية التي تسعى الدولة لتحقيقها. ويظهر ذلك بوضوح في الشروط التي تضمنها اتفاقيات الانضمام إلى التكتلات الاقتصادية أو في بنود الاتفاقيات الدولية التي تُبرمها الحكومات في إطار علاقاتها الخارجية، على اعتبار أنّ الاتفاقيات وفقًا للأدبيات القانونية نجدها تتفوق وتسمو في مرتبتها على الدساتير الوطنية للدول الموقعة عليها، مما يفرض ضرورة احترامها عند إعداد وتصميم النظام الجبائي في الدول التي تكون طرفًا فيها.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية – مدخل تحليلي تطبيقي**، مرجع سابق، ص-ص: 26-30.

بالإضافة إلى ذلك من بين المظاهر التي تعكس بوضوح التأثير القوي للنظام السياسي في تصميم مكونات النظم الجبائية، وإن كانت حالات نادرة، تلك التي ترتبط بفترات الحروب. ففي مثل هذه الظروف الاستثنائية، تلجأ الدول إلى اعتماد أنواع من الضرائب لا تُفرض عادة إلا في زمن الحرب، حيث يُهيمن هدف تعبئة الموارد المالية على سائر الأهداف الأخرى، وذلك لتوفير التمويل اللازم لمواجهة متطلبات الحرب.

المبحث الثالث: ماهية الحوكمة الجبائية

تُعد الحوكمة الجبائية من المفاهيم الحديثة التي أُدرجت ضمن المساعي الرامية إلى إصلاح وتحديث الأنظمة الجبائية، بغرض جعلها أكثر عدالة وشفافية وفعالية واستدامة، إذ لم يعد يُنظر إلى الجباية كأداة مالية فقط، بل كآلية حوكماتية تُسهم في تحقيق التوازن بين التمويل العمومي والعدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، ويتطلّب الإلمام بهذا المفهوم الوقوف أولاً على مضمونه وخصوصياته، ثم التعرّف على الأسس التي يقوم عليها والأطراف الفاعلة في تجسيده، تمهيدًا لاستيعاب السبل والآليات العملية التي تتيح تطبيقه على أرض الواقع.

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة الجبائية

تعتبر الحوكمة الجبائية من المفاهيم الحديثة التي أصبحت تكتسب مكانة متزايدة ضمن السياسات المالية والإدارية للدول، لما لها من دور محوري في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، والارتقاء بأداء المنظومة الجبائية. وفي هذا الإطار، فإن الإحاطة الشاملة بهذا المفهوم تقتضي تناول مختلف جوانبه، بدءًا بالتعريف به وتحديد أهدافه، مرورًا ببيان الخصوصيات التي تطبع تطبيقه في المجال الجبائي.

أولا: أصل الحوكمة الجبائية

يرتبط أصل الحوكمة الجبائية بتطور العلاقة بين الدولة والمجتمع فيما يخص النظام الضريبي، حيث لم تعد فعالية تحصيل الضرائب مقتصرة على القوانين والآليات التقنية فقط، بل أصبحت مرتبطة أيضًا بمستوى الشفافية والثقة في المؤسسات العامة، ومشاركة المواطنين في الحياة الاقتصادية والسياسية.

وقد بدأ مفهوم الحوكمة الجبائية بالتبلور في نهاية القرن العشرين، لا سيما خلال تسعينياته، عندما بدأت المؤسسات المالية الدولية بالدعوة إلى ربط فعالية النظام الجبائي بمبادئ الحكم الراشد، مثل الشفافية، والمساءلة، والمشاركة.

في عام 1991، قدّمت الباحثة **ديبـورا بروتيـغام (Deborah Brautigam)** واحدة من أولـى الإشـارات المفاهيمية إلى الحوكمة الجبائيـة، من خلال ورقـة لصالح البنـك الدولي بعنـوان:

"Governance and Economy: Taxation and State Building in Developing Countries"

تناولت فيها العلاقة بين فعالية النظام الضريبي وجودة الحكم، مشددة على أن قدرة الدولة على جباية الضرائب ليست مجرد مؤشر مالي، بل تعكس مدى قوة مؤسساتها وشرعيتها السياسية وصلابة بنيتها الإدارية. وقد أبرزت الدراسة أهمية الشفافية والمساءلة والمشاركة الشعبية كركائز أساسية لتعزيز النظام الجبائي في الدول النامية[1].

تطـوّر مفهوم الحوكمـة الجبائيـة بشكـل أعمـق فـي السنـوات اللاحقـة، لا سيما مع مساهمـة الباحث **(Kiren Chaudhry)** عام 1997، الذي أبرز أن طريقة تمويل الدولة، وبخاصة عبر الضرائب، تشكل مؤشرًا جوهريًا على طبيعة الحكم السائد فيها. فقد أوضح أن التحولات في النظام الجبائي لا تُعد مجرد إجراءات مالية تقنية، بل تحمل أبعادًا سياسية عميقة، إذ تعكس طبيعة العلاقة بين السلطة والمجتمع، وتساهم في تشكيل ملامح الدولة والتزامها بمبادئ المساءلة والشفافية. فأصبحت العلاقات الجبائية تشكل الركيزة الأساسية للحكم الرشيد، إذ كلّما زادت إيرادات الحكومة، ازدادت درجة المساءلة والاستجابة والديمقراطية في العلاقة بين الدولة والمجتمع[2].

[1] DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY, **Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU - IN-DEPTH ANALYSIS**, European Parliament, November 2015, p: 04.

[2] Wilson Prichard**, The Politics of Taxation and Implications for Accountability in Ghana 1981–2008**, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton, (IDS) Working Paper 330, UK, July 2009, p: 07.

بذلك غدت الحوكمة الجبائية تُفهم على أنها الطريقة التي تنظم بها الدولة علاقتها مع المواطنين في المجال الضريبي، بهدف ضمان العدالة والفعالية والشرعية في هذا النظام. فهي لا تقتصر على تحصيل الإيرادات فقط، بل تشمل أيضًا بناء الثقة بين الدولة والمجتمع، وتحقيق توازن بين السلطة والمسؤولية، وربط الضرائب بالخدمات المقدّمة للمجتمع.

وفي العصر الحديث، أصبح هذا المفهوم جزءًا مهمًا من السياسات الدولية، خاصة في جهود مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية، ما دفع كثيرًا من الدول إلى اعتماد وإدراج مبادئ الحوكمة الجبائية ضمن استراتيجياتها وخططها الإصلاحية طويلة الأجل.

ثانيا: تعريف الحوكمة الجبائية والهدف منها

هناك العديد من التعاريف للحوكمة الجبائية يمكن استعراض أهمها على النحو الآتي:

- عرفت الحوكمة الجبائية بأنّها مجموعة القواعد والإجراءات والقوانين التي تنظم أداء وسلوك وممارسات الإدارة الجبائية، بهدف ضمان كفاءة العمل وتحسينه، وتعزيز الثقة بين المتعاملين، وتحقيق العدالة والشفافية، وتفعيل الرقابة والمساءلة لجميع العاملين، بالإضافة إلى تعزيز أهداف التشريع الضريبي وتعميق الثقة في النظام الضريبي للدولة[1].
- كما عرفت بأنّها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تضمن ضبط أداء المنظومة الضريبية ككل، من خلال توضيح دور كل طرف ذي علاقة وطبيعة العلاقة المستقلة وتأثيرها المتبادل، مع إلزام كل طرف بأداء مهامه طواعية وتقليل العقوبات في حال حدوث أي إخلال[2].

[1] محمد رضا عبد السميع، **حوكمة الإدارة الضريبية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2008، ص: 192.

[2] أسامة علي عبد الخالق، **العلاقة التأثيرية المتبادلة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية**، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، مصر، 2007، ص: 20.

• كما يُعبّر عنها أيضًا بأنّها ممارسة الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بمشاركة المجتمع المدني، بهدف تحسين الأداء وخلق بيئة من الشفافية والانضباط، بما يحفظ حقوق الدولة في الإيرادات السيادية، ويضمن العدالة الاجتماعية، ويحمي حقوق المكلفين بالضرائب، الأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية ركائز أساسية للحوكمة الضريبية، وصولاً إلى ضمان كفاءة الأداء وفاعليته ومساءلة جميع الأطراف المعنية[1].

• وتم تعريفها بأنها عبارة عن مجموعة متكاملة من القواعد والإجراءات التي تعتمدها الإدارة الضريبية لضمان فاعلية سير العمل وتحقيق الأهداف المنشودة، بما يعزز الإدارة الرشيدة ويتيح تفعيل أدوات الرقابة اللازمة لضمان الشفافية وتعزيز مصداقية النظام الضريبي[2].

• كما تُعرّف الحوكمة الضريبية بأنّها مجموعة من المبادئ الأساسية الرشيدة التي ينظمها القانون الضريبي، والتي تقوم أساسًا على تنظيم وضبط العلاقة بين الإدارة الضريبية والأطراف ذات الصلة[3].

• ومنه يمكن تعريف الحوكمة الجبائية بأنها مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد والإجراءات والآليات التي تهدف إلى تحسين وضبط أداء المنظومة الجبائية وتعزيز التكامل والمصداقية بين مختلف المصالح والأطراف ذات العلاقة، بما يتيح التتبع السليم والرقابة المجتمعية الفاعلة على الموارد الجبائية، ويكفل مشاركة المواطنين في اتخاذ القرار، ويعزز ثقافة الانضباط بما يحفظ حقوق الدولة من الإيرادات السيادية في سبيل خدمة المجتمع وتحقيق تنمية مستدامة.

حيث تسعى الحوكمة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها[4]:

---

[1] جيهان كامل محمد شلبي، **حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2012، ص: 12.

[2] أسامة علي عبد الخالق، **دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 23، القاهرة، مصر، 2004، ص: 16.

[3] مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد: 08، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2005، ص: 146.

[4] ولهي بوعلام، **نحو مساهمة عملية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية المصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية، جامعة اليرموك، جامعة اليرموك، الأردن، 2011، ص: 06.

1- تحقيق الإصلاح الجبائي الشامل من خلال تطوير التشريعات الضريبية بما يعزز الكفاءة والعدالة؛

2- تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل عبر حصر المجتمع الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية، بما يحد من التهرب الضريبي ويعزز الإيرادات؛

3- خفض النزاعات الضريبية باعتماد آليات تسوية فعّالة وتطبيق شفاف للقوانين يقلل من التعسف وسوء الفهم؛

4- تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال الإفصاح المنظم، واحترام الحقوق المتبادلة بين الإدارة والمكلفين؛

5- مكافحة الفساد بإنشاء آليات رقابية فعالة تعزز من نزاهة الإدارة الجبائية وتحد من الانحرافات الإدارية؛

6- تحقيق العدالة في التشريع الضريبي بما يضمن المساواة في المعاملة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويكفل تكافؤ الالتزامات والحقوق داخل المنظومة الضريبية؛

7- تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية بما يضمن استقرار السياسات الجبائية واستدامتها؛

8- رفع مستوى الوعي الضريبي وترسيخ ثقافة الالتزام الطوعي، وتشجيع المكلفين على اعتماد أنظمة محاسبية منتظمة؛

9- الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة[1]، في مختلف مراحل العمل الضريبي؛

10- اعتماد التكنولوجيا الحديثة والأساليب العملية لتطوير العمل الجبائي وتحسين كفاءة الخدمات؛

11- تطوير وتأهيل الموارد البشرية لتعزيز الكفاءة المهنية وتحقيق الاحتراف في الإدارة الضريبية؛

12- تعزيز الرقابة على الأداء المالي والمحاسبي للشركات لضمان حماية الحصيلة الضريبية ومنع استخدام سياسات ضريبية مضللة.

---

[1] أبو عمر، عبد الناصر محمد فؤاد، **إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفعالية الأداء الضريبي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، القاهرة، 2010، ص: 49.

ثالثا: خصوصيات الحوكمة في المجال الجبائي

تتميز الحوكمة في المجال الجبائي بعدة خصوصيات تميزها عن غيرها من مجالات الحوكمة، وذلك نظرا للطبيعة الخاصة للنظام الجبائي ودوره في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

1- الطبيعة الإلزامية للجباية:

تتميز الجباية بطابعها الإلزامي، إذ تفرض الدولة الضرائب والرسوم على المكلفين بالضريبة بموجب سلطتها السيادية، ودون مقابل مباشر وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات العامة، مثل الرسوم التي تدفع مقابل خدمة معينة، أو الإيرادات الناتجة عن استغلال أملاك الدولة.

وتستمد الجباية طابعها الإلزامي من مبدأ سيادة الدولة، الذي يخول لها سلطة فرض الضرائب على المواطنين والمقيمين على إقليمها، أي أن الضريبة هي فريضة نقدية، تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص، طبقا للقدرة التكليفية للممول، وتستخدمها في تغطية النفقات العامة[1].

وتترتب على الطبيعة الإلزامية للجباية عدة نتائج مهمة من منظور الحوكمة الجبائية، منها:

- ضرورة وجود إطار قانوني واضح ومستقر يحكم فرض الضرائب وتحصيلها، وفقًا لمبدأ: "**لا ضريبة بدون نص**"؛
- أهمية تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة النظام الجبائي، لضمان استخدام الإيرادات الجبائية في تحقيق المصلحة العامة؛
- ضرورة تعزيز العدالة في توزيع العبء الجبائي، لضمان قبول المكلفين بالضريبة للنظام الجبائي وامتثالهم له؛
- أهمية تبسيط الإجراءات وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، لتسهيل امتثالهم للالتزامات الجبائية.

[1] محمد علي المنصوري، **الدور الاجتماعي للضريبة في الامارات العربية المتحدة**، مجلة المعرفة للدراسات والأبحاث، العدد الثاني عشر، يناير 2024، ص: 915.

2- تعدد الفاعلين في المجال الجبائي:

يتميز المجال الجبائي بتعدد الفاعلين المتدخلين فيه، سواء على المستوى الوطني أو الدولي، مما يجعل حوكمته أكثر تعقيدا وتحديًا فعلى المستوى الوطني، يشمل الفاعلون في المجال الجبائي:

* **السلطة التشريعية:** التي تضطلع بسنّ القوانين الجبائية وإقرارها المصادقة على قانون المالية والميزانية العامة للدولة، وذلك من خلال غرفتي البرلمان المتمثلتين في **المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة،** باعتبارهما الجهتين المكلفتين بمناقشة النصوص ذات الطابع المالي والجبائي واعتمادها.

* **السلطة التنفيذية:** التي تضع السياسات الجبائية وتنفذها، من خلال وزارة المالية والإدارة الجبائية.

* **السلطة القضائية:** التي تتولى الفصل في المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتضمن احترام وتطبيق القوانين الجبائية، وذلك من خلال جهات القضاء الإداري المختصة، والمتمثلة في **المحكمة الإدارية، والمحكمة الإدارية للاستئناف،** إضافة إلى **مجلس الدولة.**

* **المكلفون بالضريبة:** هم الأشخاص الملزمون بتحمل العبء الجبائي والوفاء بالواجبات الجبائية.

* **المهنيون في المجال الجبائي:** مثل المحاسبين والمستشارين الجبائيين، الذين يساعدون المكلفين بالضريبة على الوفاء بالتزاماتهم الجبائية.

* **المجتمع المدني:** بما في ذلك الجمعيات والمنظمات غير الحكومية، التي تراقب السياسات الجبائية وتدافع عن مصالح المواطنين.

وعلى الصعيد الدولي، يشمل المجال الجبائي مجموعة من الفاعلين الرئيسيين، وهم:

* **المنظمات الدولية:** مثل البنك الدولي، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وصندوق النقد الدولي، والتي تضطلع بوضع المعايير والمبادئ الدولية في المجال الجبائي.

* **التكتلات الإقليمية:** مثل الاتحاد الأوروبي والاتحاد الإفريقي، التي تسعى إلى تنسيق السياسات الجبائية بين الدول الأعضاء.

* **الشركات متعددة الجنسيات:** التي تمارس أنشطتها في عدة دول، وتسعى إلى تحسين وضعها الجبائي من خلال التخطيط الجبائي الدولي.

* **المستثمرون الدوليون:** الذين يأخذون في الاعتبار العوامل الجبائية عند اتخاذ قرارات الاستثمار.

وتترتب على تعدّد الفاعلين في المجال الجبائي عدة تحدّيات من منظور الحوكمة الجبائية، منها:

- صعوبة تنسيق السياسات والإجراءات الجبائية بين مختلف الفاعلين؛
- إمكانية تضارب المصالح بين مختلف الفاعلين، مما قد يؤدي إلى صراعات وتوترات؛
- صعوبة تحديد المسؤوليات والمساءلة في حالة وجود مشاكل أو إخفاقات في النظام الجبائي؛
- تحدّيات التعاون الدولي في المجال الجبائي، خاصة في ظل تنامي ظاهرة العولمة والتنافس الجبائي بين الدول.

3- تعدد أهداف النظام الجبائي:

يتميز النظام الجبائي بتعدد أهدافه، إذ لا يقتصر دوره على تحصيل الإيرادات لتمويل النفقات العامة **(الهدف المالي)**، بل يمتد ليشمل أهدافًا اقتصادية واجتماعية وبيئية وغيرها، فمن الناحية الاقتصادية، يمكن استخدام النظام الجبائي كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتشجيع الاستثمار والنمو، وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو قطاعات معينة، وتحسين القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني ومن الناحية الاجتماعية، يمكن استخدام النظام الجبائي كأداة لإعادة توزيع الدخل والثروة، ومكافحة الفقر والتفاوت الاجتماعي، وتشجيع بعض السلوكيات الاجتماعية المرغوبة، مثل التبرع للجمعيات الخيرية أو الاستثمار في المناطق المحرومة ومن الناحية البيئية، يمكن استخدام النظام الجبائي كأداة لحماية البيئة ومكافحة التلوث، من خلال فرض ضرائب على الأنشطة الملوثة، أو منح إعفاءات وحوافز جبائية للأنشطة الصديقة للبيئة.

وتترتب على تعدد أهداف النظام الجبائي عدة تحديات من منظور الحوكمة الجبائية، منها:

- صعوبة تحقيق التوازن بين مختلف الأهداف، التي قد تكون متعارضة في بعض الأحيان؛
- تعقيد النظام الجبائي وصعوبة فهمه وتطبيقه، نتيجة لتعدد الضرائب والإعفاءات والحوافز الجبائية؛
- صعوبة تقييم فعالية النظام الجبائي في تحقيق أهدافه المختلفة؛
- إمكانية استغلال النظام الجبائي لتحقيق مصالح فئوية أو سياسية، على حساب المصلحة العامة.

المطلب الثاني: أساسيات الحوكمة الجبائية وأطرافها الفاعلة

يستوجب الاستيعاب الجيّد والفهم الدقيق للحوكمة الجبائية، الوقوف على أساسياتها المفاهيمية والعملية، من خلال استعراض المبادئ الجوهرية التي تقوم عليها، وتحديد أبعادها الرئيسية التي تشملها، فضلًا عن إبراز الأطراف الفاعلة في تجسيدها وتفعيلها على أرض الواقع.

أولا: قواعد الحوكمة الجبائية

تُعدّ قواعد الحوكمة في المجال الجبائي نتاجًا لتفكير عميق وخلاصة تجربة وممارسة طويلة من تدخل السلطات العمومية في إعداد التدابير والأحكام الجبائية، سواء من حيث الصياغة أو التنفيذ، وتشكل هذه القواعد مجتمعة الإطار العام والضوابط التي يتعيّن الالتزام بها منذ مرحلة تحضير وإعداد التشريعات الجبائية، وذلك ضمن مسار يُعرف بالمعيار الجبائي، ووصولًا إلى مراحل متقدمة وهي متابعة ومراقبة عملية التنفيذ والتطبيق. وتُعتبر هذه القواعد آليات موجّهة لضمان الشفافية ونزاهة الأعوان الاقتصاديين والمكلفين بالجباية، كما تُعد معيارًا معتمدًا لقياس جودة النظام الجبائي وفعالية الهيئات المشرفة عليه، وفي غيابها تصبح التدابير الجبائية عرضة للإخفاق والفشل، مما يؤدي إلى تراجع الثقة العامة وضعف رضا المكلفين بالضريبة. بناءً على ذلك، سنسعى فيما يلي إلى عرض وتحليل أهم قواعد الحوكمة الجبائية[1].

1- قاعدة التشاور في إطار الحوكمة الجبائية:

يُعتبر مبدأ التشاور من القواعد الأساسية في الحوكمة الجبائية، إذ ينطلق من قناعة راسخة بأن المؤسسات التي تمسّ مصالح المواطنين، سواء كممولين للميزانية العامة أو كمستفيدين من إعادة التوزيع، لا يمكن أن تؤدي وظائفها بكفاءة دون اعتماد آلية تشاورية قائمة على التوافق. ويتجلى هذا المبدأ بشكل خاص في كيفية إعداد التدابير الجبائية وصناعة القرار الجبائي، حيث يُفترض أن يتم ذلك ضمن مسار منهجي يُعرف بالمعيار الجبائي، يأخذ في الاعتبار هوية الفاعلين الأساسيين، ومؤهلاتهم، ومصالحهم، وطبيعة المشاركة، سواء اتخذت طابعًا تمثيليًا أو تشاركيًا.

[1] Mustafa Bensahli, **La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne**, Enag éditions, Alger, 2014. P-P: 22-23.

وتؤكد تجارب الدول المتقدمة أن إشراك الأطراف المعنية في مختلف مراحل الإعداد يفضي إلى قرارات أكثر نضجًا ومصداقية، خلافًا لما يُلاحظ في بعض الدول الأقل تطورًا، حيث تُتخذ القرارات الجبائية في إطار مغلق، ومن قبل أشخاص قد تفتقر مؤهلاتهم إلى الكفاءة المطلوبة، مما يفتح المجال أمام تغليب المصالح الضيقة. لذلك تسعى الحوكمة الجبائية إلى إخراج القرار الجبائي من الدائرة المغلقة، وجعله نتاجًا لعملية شفافة ومسؤولة، تُراعى فيها مشاركة مختلف الجهات المخولة قانونا في صناعة هذا القرار.

والمشاركة أو التشاور في صنع القرار الجبائي يمكن أن يكون مع جهات تمثيلية أو تشاركية، كما يمكن أن يتم على مرحلتين قبلية أو بعدية، والجدول الموالي يلخص أنواع الاستشارة ومراحلها في صنع القرار.

الجدول رقم (03): أنواع الاستشارة ومراحلها في صنع القرار الجبائي

المحور	التصنيف	التوضيح
أنواع الاستشارة	**التمثيلية**	تتولاها المؤسسات الشرعية المخولة بذلك كالبرلمان بغرفتيه في الجزائر على المستوى المركزي والمجالس المنتخبة على المحلي، باعتبارها هيئات ممثلة للشعب لمراقبة السلطة التنفيذية.
	التشاركية	تُمكن المجتمع المدني من المساهمة الواسعة في صنع القرار ومراقبة السلطات، من خلال هيئات استشارية كالمجلس الاقتصادي والاجتماعي، الذي يجري الدراسات التقييمية والاستشرافية التي تساهم في صنع القرار.
مراحل الاستشارة	**قبليـة**	تتم قبل عرض المشروع على الحكومة أو البرلمان، بمشاركة الجهات المعنية ميدانيًا، لضمان واقعية النصوص وتوقع ردود الأفعال، وتحسين فعالية التشريع وكفاءة اتخاذ القرار.
	بعديـة	تتم أثناء التطبيق العملي للنصوص الجبائية من خلال إصدار نصوص تطبيقية وتفسيرية لضمان الفهم السليم والتطبيق الصحيح للتشريعات.

المصدر: من إعداد الباحث، بناء على ما سبق.

2- قاعدة الرؤية والوضوح في إطار الحوكمة الجبائية:

تُعدّ قاعدة الرؤية من أهم دعائم الحوكمة الجبائية، لارتباطها الوثيق بالقدرة على التوقع والاستشراف، فهي تمثل مسارًا استشرافيًا يسمح بقراءة صحيحة للمستقبل، بما يضمن وضع التدابير الجبائية ضمن أفق واضح ومدروس، وتكتسب هذه القاعدة أهمية خاصة بالنظر إلى الطبيعة الديناميكية للسياسات الاقتصادية والجبائية، التي تتطلب قدرًا كبيرًا من الوضوح والتنبؤ لضمان نجاعة التشريع وحُسن التطبيق. وكما يُقال: "**المستقبل مظلم، ولكن خياراتنا يمكن أن تضيئه**"، فإن وضوح الرؤية والاختيار الواعي هما السبيل لتقليص هامش الغموض وعدم اليقين في المجال الجبائي. وتبرز الحاجة الماسّة إلى هذه الرؤية في إعداد قوانين المالية، حيث ينبغي أن تستند إلى معطيات دقيقة وإحصاءات موضوعية تشمل الواقع الحالي والتوقعات المستقبلية. كما يجب على الإدارة الجبائية إجراء دراسات أثر شاملة لأي تدبير جبائي قبل اعتماده، وتوفير بيانات حول العبء الجبائي وتوزيعه، وحجم النفقات الجبائية والمستفيدين منها. فكلما كان الواقع مدروسًا، والمستقبل متوقعًا، كانت الخيارات أكثر عقلانية، والمخرجات أكثر مصداقية.

3- قاعدة المقروئية في إطار الحوكمة الجبائية:

تُعتبر المقروئية من المبادئ الجوهرية في بناء التشريع الجبائي، فهي تمثل امتدادًا طبيعيًا لمرحلة التشاور الواسع والرؤية الواضحة، وتكمن أهميتها في صياغة التدابير الجبائية بشكل يضمن الفهم السليم وقابلية التطبيق، بما يقلل من الغموض والتعقيد والتأويل الذي قد يشوب النصوص الجبائية، خاصة في المجالات ذات الحساسية العالية بالنسبة لدافعي الضرائب. فالنص الضريبي الغامض أو المعقّد يفتح المجال للاجتهادات والتفسيرات المتباينة، ما يؤدي إلى نزاعات وضعف في الامتثال وثغرات قد تُضعف الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية، ويمكن تجاوز هذه الإشكالات من خلال صياغة واضحة ومبسّطة لا تترك مجالًا للتأويل، مما يجعل المقروئية مرادفًا فعليًا للشفافية.

4- قاعدة الأمـن في إطار الحوكمة الجبائية:

تُعد قاعدة الأمن في التشريع الجبائي تجسيدًا فعليًا لمبدأ العدالة، إذ تقوم على وضوح القواعد وشفافيتها ودقتها في جميع مراحل العملية الضريبية، من الفرض والتصفية إلى التحصيل والمنازعات، فالمبدأ يقتضي أن تكون الضريبة محددة وغير تعسفية، من حيث وقت الدفع وطريقته والمبلغ المستحق، بما يضمن أن تكون مفهومة لكل الأطراف على حد سواء. فغياب هذا الوضوح يفتح الباب أمام الاجتهادات الانتهازية والتأويلات الخاطئة، سواء من قبل بعض الموظفين أو المكلفين بالضريبة، ما يُفقد النظام الجبائي مصداقيته. لذلك، فإنّ قاعدة الأمن لا تحمي المكلف فقط من تعسّف الإدارة، بل تحمي الدولة أيضًا من الانحرافات، وتُسهم في ترسيخ احترام القانون وهيبة الدولة، ما يجعلها أحد المرتكزات الأساسية لحوكمة جبائية فعالة وعادلة.

5- قاعدة الاستقـرار في إطار الحوكمة الجبائية:

يُعدّ الاستقرار الجبائي ركيزة أساسية لضمان بيئة اقتصادية سليمة، فهو يمثّل قاعدة ضرورية للفاعلين الاقتصاديين الذين يراهنون على ثبات المعطيات المستقبلية عند تأسيس مشاريعهم. إذ أن أي تغيّر مفاجئ في القواعد الجبائية يُضعف القدرة على التوقع، ويزرع حالة من عدم اليقين تؤثر سلبًا على الثقة والاستثمار، بل وقد تؤدي إلى سلوكيات اقتصادية سلبية ونفور المستثمرين. كما أن الدولة بحاجة ماسة إلى هذا الاستقرار من أجل إعداد ميزانية متوازنة وتنفيذ خطط تنموية واضحة، فالتعديلات المتكررة في النظام الجبائي لا تعرقل فقط تحقيق الأهداف الاقتصادية، بل قد تنعكس سلبًا على الحصيلة الجبائية ذاتها، لذلك فإن استقرار التشريع الجبائي لا يُعد مجرد خيار، بل ضرورة حتمية لتحقيق التنمية الاقتصادية.

6- قاعدة النجاعة أو الأداء في إطار الحوكمة الجبائية:

يُعد الأداء من المبادئ الأساسية في تسيير النظام الجبائي، إذ يتطلب فهمًا عميقًا للعلاقة بين تصميم وتنفيذ السياسات الجبائية من جهة، والنتائج المالية المحققة للدولة من جهة أخرى. ففي حين كان التركيز التقليدي منصبًا على مجرد تطبيق القواعد، دون النظر إلى مدى فعاليتها، أصبحت المقاربة الحديثة تضع السلطات الجبائية في موقع المسير الفعلي، حيث يُقيَّم أداؤها على أساس النتائج المحققة وليس فقط على مدى احترام النصوص. ويتطلب ذلك تبني رؤية ذكية في إدارة العلاقة مع المكلفين بالضريبة، تقوم على الفعالية والتفاعل، بما يعزز الثقة ويحقق موارد مالية مستدامة.

7- قاعدة الاتصال في إطار الحوكمة الجبائية:

يُشكل الاتصال إحدى الركائز الأساسية في تصور العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حيث يُنظر إليه كعلاقة ذكية تُبنى على تبادل فعال للمعلومة. فمن مصلحة المكلف أن يكون على دراية بكل ما تقوم به الإدارة الجبائية أو تنوي القيام به، إذ أن تدفق المعلومات بشكل شفاف ومنتظم يعزز الثقة، ويساهم في ترسيخ مبادئ الوضوح والمقروئية. كما أن الاتصال الجيد لا يكتفي بدوره التفاعلي، بل يُشكل أيضًا أداة داعمة للاستقرار، خاصة عند إدخال تغييرات في النظام الجبائي، إذ يساهم في تقليل المفاجآت وتعزيز تقبّل الإصلاحات من طرف المكلفين.

ثانيا: أبعاد الحوكمة الجبائية:

تتضمن الحوكمة الجبائية عدة أبعاد مترابطة ومتصلة لا يمكن الاستغناء عن أي منها، تهدف من خلالها إلى التأثير والتغيير في السلوكيات كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى البيئة المؤثرة فيهما، وذلك لتحقيق العدالة الجبائية، وتعزيز الثقة في النظام الجبائي، والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة. فلا يمكن التحدث عن إرساء الحوكمة الجبائية دون تظافر وتكامل جميع الأبعاد التالية:

1- البعد السياسي للحوكمة الجبائية: يُعدّ البعد السياسي أحد المرتكزات الأساسية التي استمدتها الحوكمة من التطور التاريخي للعلاقة بين الحكومة والمواطنين، إذ تبلور هذا البعد في شكل تمثيلي قائم على العقد الاجتماعي والمصلحة المتبادلة. ولا يمكن تجسيد الحوكمة في المنظومة الجبائية دون دعم سياسي يستند إلى الشرعية ويُطبّق مبادئ الحوكمة، بما يعزز التفاعل الإيجابي بين سلطة شفافة تسعى لإرساء دولة القانون، ومجتمع واعٍ بحقوقه، في ظل بيئة سياسية مهيأة ومتشبعة بمبادئ الحوكمة. إن مفتاح البناء الناجح للديمقراطيات والإصلاحات الاقتصادية والجبائية هو الحوكمة، باعتبارها منظومة من الإجراءات والمؤسسات التي تضبط كيفية اتخاذ القرارات الجبائية بشكل يومي. وتتطلب هذه الحوكمة آليات تتيح للمواطنين المشاركة المنتظمة في صياغة السياسة الجبائية، إلى جانب مؤسسات تتمتع بالقدرة على الرقابة والمساءلة والمحاسبة[1].

[1] خلوف عقيلة، **دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، السنة 2016-2017، ص-ص: 38-39.

وتستمد السلطة السياسية شرعيتها من الشعب، إلا أن هذه الشرعية لا تكتمل بمشاركة المجتمع المدني وحدها، بل تستوجب وجود سلطة قضائية مستقلة ومتخصصة في الشؤون الضريبية، تكون قادرة على تفسير القوانين التي قد تحتوي على غموض أو ثغرات. وعليه، فإنّ تفعيل البعد السياسي وفقًا لمبادئ الحوكمة الجبائية يُسهم في تعزيز الاستقرار السياسي، وسيادة القانون، وبناء علاقات رضائية بين الدولة والمواطنين. ومن ثَمّ، يمكن للدولة أن تنتقل من معالجة مظاهر الرشوة والفساد والمحسوبية، إلى التركيز على تحقيق الأهداف المرجوة للتنمية المستدامة بفعالية.

2- البعد الاقتصادي للحوكمة الجبائية: يتمحور البعد الاقتصادي للحوكمة حول إعادة تحديد ورسم دور الدولة ضمن سياق السياسة الاقتصادية الكلية، من خلال استخدام الموارد العمومية بفعالية، وتعزيز مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين وفق معيار الإنتاجية، مما يضع المواطن في صلب الإصلاحات الإدارية. ويتجسد هذا البعد من خلال ثلاثة مجالات رئيسية تتمثل في[1]:

✧ تحقيق استقرار الاقتصاد الكلي عبر تحسين إدارة الإيرادات الجبائية وتجنّب الاعتماد على المساعدات الخارجية؛

✧ ترشيد الإنفاق العمومي من خلال رفع كفاءة تسيير المالية العامة ومحاربة كل أشكال الهدر والتبذير للمال العام؛

✧ إصلاح الإطار التنظيمي بضمان مرونة القوانين، محاربة الفساد، وتكريس الشفافية في التعاملات الاقتصادية.

3- البعد الاجتماعي للحوكمة الجبائية: يُجسد البعد الاجتماعي للحوكمة الجبائية التزام الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال سياسة جبائية تراعي الفوارق الطبقية، وتُجنب الفئات الأقل دخلًا تحمّل أعباء جبائية تفوق طاقتها، ويرتكز هذا البعد على توجيه الدعم نحو الفئات الأكثر احتياجًا، بما يضمن تكافؤ الفرص ويساهم في تمويل الخدمات الأساسية كالصحة، التعليم، والرعاية الاجتماعية. كما يسعى إلى التوفيق بين تحقيق الإيرادات الجبائية من جهة، والحد من التأثيرات السلبية على الشرائح الضعيفة من جهة أخرى، في إطار يربط بين العدالة الاجتماعية وتعزيز مسارات التنمية الاقتصادية.

---

[1] بلخير أسيا، **إدارة الحكمانية ودورها في تحسين الأداء التنموي -بين النظرية والتطبيق- (الجزائر أنموذجا: 2007/2000)**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، فرع: رسم السياسات العامة، جامعة الجزائر -بن يوسف بن خدة-، 2009، ص: 47 (بتصرف).

4- البعد الإداري والتقني للحوكمة الجبائية: يركز هذا البعد على عمل الإدارة العمومية ومستوى كفاءة وفعالية موظفيها، أي على وجود جهاز إداري قوي وفاعل يقوم بأداء مهامه بشكل شفاف وفعّال، وملتزمًا بالقواعد الأخلاقية والإدارية، كل ذلك يهدف إلى خلق بيئة إدارية قريبة من المثالية والنزاهة، والتقليل من مظاهر البيروقراطية، من خلال وضع ضوابط وقيود تحدّد حقوق وواجبات الموظفين العموميين بوضوح، بالإضافة إلى توفير برامج تدريبية وتكوينية لتعزيز الخبرات، وضمان استقلالية الإدارة عن الضغوط السياسية والاقتصادية، بحيث تخضع فقط للقانون دون أي تأثيرات أو اعتبارات أخرى[1].

ثالثا: الأطراف الفاعلة في تجسيد الحوكمة الجبائية

يتطلّب تبنّي الحوكمة الجبائية تظافر جهود الأطراف الرئيسة المسؤولة عن تطبيقها، والمتمثلة في: الإدارة الجبائية، والتشريع الجبائي، والمجتمع الجبائي (المكلفين بالضرائب).

1- الإدارة الجبائية

هي الجهة المسؤولة عن تنفيذ قواعد التشريع الضريبي والتأكد من تطبيقها بشكل صحيح، بما يحمي حقوق كلّ من الدولة والمكلفين بالضرائب[2]، فنجاح تنفيذ السياسة الجبائية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الجبائية، إذ يُعتبر وجود إدارة جبائية ذات كفاءة عالية، وخبرة ميدانية، ومرونة في الأداء، من العوامل الأساسية التي تسهم في نجاح أي سياسة جبائية.

حيث يشير **Gill** إلى أنّه إذا كانت السياسة والقوانين الجبائية تتيح إمكانية زيادة الإيرادات، فإنّ المبلغ الفعلي للضرائب المحصلة في الخزينة العمومية يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية، وأضاف أن ضعف الإدارة الجبائية يؤدي إلى قصور في تحصيل الضرائب، مما يقلص حجم الموارد الميزانية ويؤثر سلبًا على قدرة الحكومة على تنفيذ سياساتها وبرامجها وتقديم الخدمات العامة[3].

---

[1] أثير أنور شريف، **دور الحاكمية في عملية اعداد الموازنة العامة للدولة في العراق – دراسة حالة**، أطروحة الدكتوراه في الإدارة العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد – العراق، 2008، ص: 56.

[2] سراج محمد خلاط، **دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي**، المجلة الجامعة – جامعة الزاوية، المجلد: 03، العدد: 15، 2013، ص: 166 .

[3] Maja Klun, **Performance Measurement for Tax Administrations: The Case of Slovenia**, International Review of Administrative Sciences, 70(3), (2004), P-P: 566-567.

وبشكل عام، تتمثل مهام الإدارة الجبائية في ثلاثة أنشطة أساسية مترابطة فيما بينها، وهي[1]:

- **تحديد الالتزامات الجبائية:** تُعدّ عملية تحديد الالتزامات الجبائية من المهام الأساسية التي تضطلع بها الإدارة الجبائية، ويتمّ ذلك وفقًا للتشريعات الجبائية السارية، بهدف ضمان الامتثال والعدالة في تطبيق الضريبة؛
- **تقييم الضرائب:** تُعدّ عملية تقييم الضرائب أيضا من المهام الجوهرية للإدارة الجبائية، إذ تهدف إلى التحقق من مدى التزام المكلفين بأداء الضرائب المستحقة عليهم، من خلال مقارنة ما تم دفعه فعليًا مع الالتزامات الجبائية المحددة بموجب التشريعات المعمول بها، بما يسهم في ضمان العدالة الجبائية وتعزيز شفافية النظام الجبائي؛
- **أنشطة التحصيل، والمتابعة القضائية، وفرض العقوبات:** تُعدّ عملية تحصيل الحقوق الجبائية، إلى جانب الملاحقة القضائية والأنشطة الردعية ضد المتهربين من الضرائب، من المهام الجوهرية التي تضطلع بها الإدارة الجبائية. وتُنفذ هذه الإجراءات وفقًا للإجراءات الجبائية المعمول بها، لضمان تحصيل الضرائب والغرامات المستحقة على المكلفين بشكل فعلي وعادل، بما يعزز فعالية النظام الجبائي ومصداقيته.

ونظرا لما تواجهه الإدارة الجبائية من تحديات متزايدة بسبب الارتفاع المستمر في عدد المكلفين بالضريبة وتنوع أوضاعهم في ظل تحولات اجتماعية واقتصادية وجغرافية متسارعة. فإن ذلك يستدعي منح هذه الإدارة قدرا من الاستقلال الذاتي لتستطيع تنفيذ السياسة الجبائية بفعالية. ولتحقيق ذلك لا بد من توافر عدد من الشروط الأساسية، تشمل[2]:

* ضمان التأهيل العلمي المناسب للموظفين بشكل يواكب متطلبات العمل الجبائي ويضمن أداء مهامهم بكفاءة وفعالية؛

[1] Odd-Helge Fjeldstad, Lise Rakner, **Taxation and tax reforms in developing countries: Illustrations from sub-saharian Africa**, CMI Reports, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, 2003, p: 16.

[2] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014، ص: 348.

* ترسيخ قيم النزاهة والأمانة لدى الموظفين، نظرًا لحساسية المهام التي تضطلع بها الإدارة الجبائية؛

* اعتماد نظام رقابة داخلية فعال، يمنع انفراد المفتش الجبائي بجميع مراحل ربط الضريبة دون إخضاع عمله للمراجعة من قبل موظفين آخرين، مما يعزز الشفافية ويضمن سلامة الإجراءات.

ولكي تتمكن الإدارة الجبائية من أداء وظائفها بكفاءة، لابد من إيلاء إصلاحها أولوية خاصة، عبر جهود إصلاحية شاملة لا تقتصر على توسيع تحصيل الإيرادات، بل تمتد أيضًا إلى تحسين آليات التحصيل وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للسياسة الجبائية. ويمكن تلخيص محاور الإصلاح في خمسة جوانب رئيسية[1]:

- **التحسين العام للقدرات المؤسسية والبشرية للإدارة الجبائية:** من خلال تطوير أنظمتها، وتأهيل مواردها البشرية، وتحسين أدائها التشغيلي بما يضمن تنفيذ مهامها بكفاءة وفعالية؛
- **إعادة هيكلة الإدارة الجبائية:** من خلال تنظيمها سواء حسب نوع الضريبة أو وفقًا لوظائفها الأساسية، والأكثر من ذلك اعتماد تنظيم حسب قطاعات الضرائب من خلال إنشاء وحدات مكلفة بأهم المكلفين وتنظيمها وظيفيًا؛
- **تحسين الخدمات للمكلفين بالضريبة:** من خلال التركيز على ترسيخ 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 الجبائية 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.

[1] مولود مليكاوي، **مرجع سابق**، ص: 147.

2- المجتمع الجبائي (المكلفون):

هو عبارة عن كافة الأشخاص والجهات المكلفة بالضريبة، سواء طبيعيين (أفرادًا)، أم معنويين (مثل الشركات والمؤسسات)، تخضع لالتزام دفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية وفقًا لأحكام القانون الجبائي. ويطلق على المجتمع الجبائي عدّة مصطلحات تختلف باختلاف الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة ومن أبرزها[1]:

- **المكلف بالضريبة:** يقصد به كل شخص ملزم بتسديد ضريبة أو رسم منصوص عليهما في التشريع الجبائي.
- **المكلف القانوني:** وهو الشخص الذي فرضت عليه الضريبة قانونًا، ويعرف بحامل العبء القانوني، ويتم تحديده تحديدًا كافيًا بموجب نص القانون.
- **المكلف الحقيقي:** وهو حامل العبء الفعلي للضريبة، إذ يتحمل عبئها النهائي، وهو الشخص الذي تنتهي عنده عملية انتقال العبء الضريبي، كما هو الحال في ضرائب الاستهلاك حيث يكون المستهلك الأخير هو المتحمل الفعلي للضريبة.
- **الممول:** يستخدم هذا المصطلح في بعض الدول العربية مثل مصر ، للدلالة على الشخص المكلف بالضريبة.
- **الشريك الاقتصادي:** هو شخص يشارك في النشاط الاقتصادي ويساهم في تحمّل الأعباء الجبائية، بما يضمن تمويل الخزينة العمومية واستمرارية المرفق العام.
- **المدين بالضريبة:** هو الشخص الملزم قانونًا بدفع مبلغ الضريبة المستحقة للإدارة الجبائية باعتباره صاحب الدّين الضريبي.

فالمجتمع الجبائي يُعدّ طرفًا أساسيًا في منظومة الحوكمة الجبائية، كونه الطرف المستهدف بتحصيل الضرائب، والمُلزَم قانونيًا بأدائها وفقًا للتشريعات الجبائية. وعليه فإن الاهتمام بالمجتمع الجبائي يُعدّ اهتمامًا بمصادر الإيرادات الجبائية ذاتها، حيث تُسهم مشاركته في تعزيز مصداقية النظام الجبائي، ما يساعد في تكريس مبادئ الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالسياسة الجبائية، واتخاذ قرارات تنسجم مع تطلعات الأغلبية وتراعي آرائها، ومع ذلك يُلاحظ أن هناك ضعف أو شبه غياب لمشاركة المجتمع الجبائي لا سيما في الدول النامية، وقد تعود الأسباب المتعلقة بذلك إلى ما يأتي[2]:

---

[1] زناتي فريدة، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، رسالة ماجستير في القانون، تخصص إدارة مالية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2012/2011، ص: 12.

[2] 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, p: 18.

- كثيرا ما ينظر إلى الضرائب أنّها مسألة تقنية بحتة، تُترك معالجتها للخبراء والمتخصصين، دون اعتبار كافٍ لأبعادها الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تمس حياة المواطنين بشكل مباشر؛
- غالبًا ما يغيب عن المكلفين بالضريبة إدراك الحجم الفعلي للضرائب التي يتحملونها، وخاصة فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، التي يتحمل عبئها النهائي المستهلك الأخير؛
- يلاحظ لدى شريحة واسعة من المواطنين تصور محدود مفاده أن الحقوق الاقتصادية تشكل امتدادًا طبيعيًا لحقوق الانسان، إذ لا يُنظر إلى السياسات المالية، على أنّها موضع نقاش مشروع بين الدولة والمجتمع المدني. فعلى سبيل المثال عندما تقوم الحكومة بزيادة الضرائب، لا يتاح أمام المجتمع المدني سوى خيار الدفع، ومن ثم تكون ممارسة آليات الرقابة والمساءلة محدودة للغاية[1].

3- التشريع الجبائي:

يُعدّ المشرع الجبائي (البرلمان) الهيئة التشريعية المسؤولة عن صياغة القوانين واللوائح المنظمة للسياسة الجبائية، ومختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وبصفته مؤسسة تمثيلية فهو يؤدي دورًا محوريًا باعتباره حلقة وصل أساسية بين السلطة الحاكمة والمحكومين، كما يوفر الإطار التشريعي الذي يسمح بالمشاركة في صياغة القوانين الجبائية، بهدف تجسيد مبدأ الشرعية الجبائية، حيث تولي معظم الدول اهتمامًا بعدم فرض أيّ ضريبة أو إلغائها إلا من خلال نص قانوني يصدر عن السلطة التشريعية[2]،

إذ يُعدّ التشريع الجبائي الإطار القانوني الذي ينظم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، محدّدًا حقوق وواجبات كل طرف، ويهدف إلى ضمان حسن سير جميع العمليات المتعلقة بالضريبة، بدءًا من فرضها وصولاً إلى تحصيلها، مرورًا بعمليات الرقابة ومعالجة المنازعات الجبائية[3].

ولكي يضمن التشريع الجبائي نجاح مختلف مراحل التحصيل الجبائي، وتحقيقًا لفعاليته وأهدافه المرجوة، وجب أن يتسم بمجموعة من الخصائص الأساسية. يلخص الجدول التالي أهمّها:

---

[1] Wilson Prichard**, op. cit**, p: 30.

[2] سراج محمد خلاط، **مرجع سابق**، ص: 166.

[3] ضرار القزاز، **التشريع الضريبي السوري**، مجلة دراسات قانونية، جامعة البعث-سوريا، 2011-2012، ص: 22.

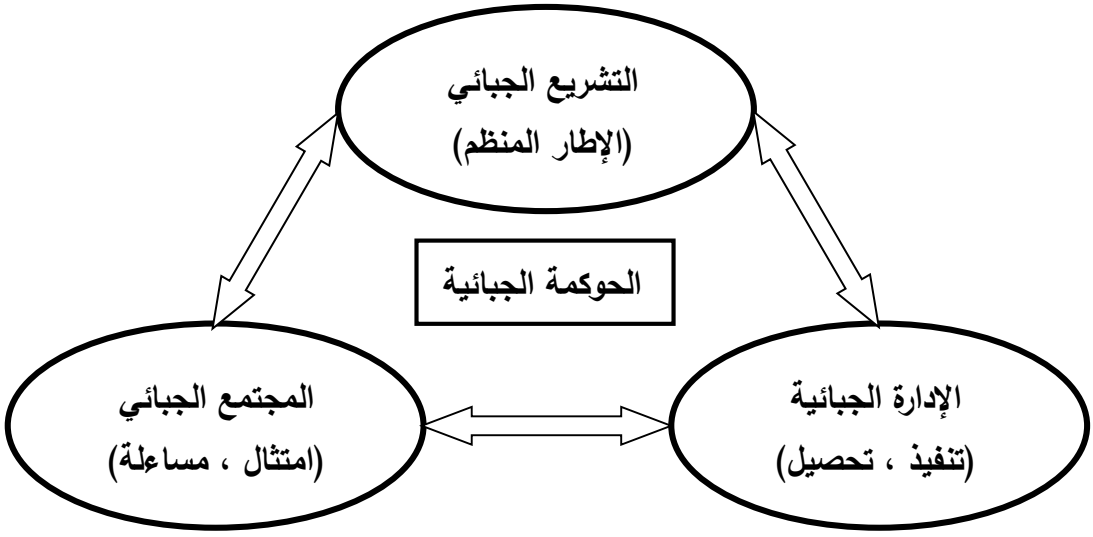
الجدول رقم(04): خصائص التشريع الجبائي الفعّال لنجاح التحصيل الجبائي

الخاصيــة	الوصـــــف
الوضوح والدقة	• يجب أن يكون النص واضحًا، بحيث لا يترك مجالاً لسوء الفهم أو التأويل الخاطئ؛ • ينبغي أن يكون خاليًا من التعبيرات الشخصية ومتسقًا في جميع أجزائه دون تناقض.
قابلية التطبيق العملي	• ينبغي أن يكون قابلاً للتطبيق عمليًا ومتوافقًا مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛ • يجب ألا ينشأ عنه اختلاف جوهري عند تطبيقه، حتى يحد من النزاعات المحتملة بين المكلفين والإدارة الجبائية.
الموضوعية	• تتجلى موضوعية النص الضريبي في مدى تطابق أو تقارب النتائج المترتبة على تطبيقه من قبل المكلفين والإدارة الجبائية على حد سواء. فإذا تقاربت الأرقام بشكل ملموس دل ذلك على موضوعية النص، مما يقلل احتمالية حدوث نزاعات جبائية، أما إذا ظهر فرق جوهري بين النتائج، فإن ذلك يشير إلى افتقار النص للموضوعية المطلوبة.
تجنب الثغرات	• ينبغي أن يكون مصممًا، بحيث لا يترك ثغرات تسمح بالتهرب الضريبي؛ • يجب إحكام صياغة نصوصه لسد أي فرص قد يستغلها المكلفون بالضريبة.
المرونة	• ينبغي إدخال مرونة على قواعد القانون الضريبي ليتجاوب مع المستجدات الاقتصادية.

المصدر: من إعداد الباحث، اعتمادا على: ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 163.

بناءً على ما تقدم، يتجلى أن الحوكمة الجبائية تتطلب تظافر جهود متكاملة بين الإدارة الجبائية والمجتمع الجبائي، وذلك ضمن إطار تشريع جبائي ينظم العلاقة التفاعلية بينهما. ويوضح الشكل الموالي الأطراف الرئيسية الفاعلة في تجسيد هذه الحوكمة:

الشّكل رقم (02): أطراف الحوكمة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث، بناء على ما سبق.

من خلال الشكل السابق، يمكن القول أنّ الحوكمة الجبائية تقوم على تحديد الأطراف الفاعلة في المجال الجبائي وتنظيم العلاقة التفاعلية بينها ضمن إطار تشريعي واضح، وتقوم هذه العلاقة على التكامل والتأثير المتبادل، فالإدارة الجبائية تطبق أحكام التشريع الجبائي على المجتمع الجبائي، في حين يلتزم هذا الأخير بمقتضيات القانون ويتفاعل مع الإدارة الجبائية عبر الامتثال والمساءلة، بينما يمثل التشريع الجبائي الإطار الذي يوجه وينظم هذه التفاعلات، والهدف الأسمى من هذا التفاعل هو تحقيق حوكمة جبائية قائمة على المشاركة، العدالة، الشفافية، المساءلة، وضمان استقرار النظام الجبائي، بما يعود بالنفع على الاقتصاد والمجتمع ككل.

المطلب الثالث: آليات تجسيد الحوكمة في المجال الجبائي

في ظل تزايد التحديات التي تواجه النظم الجبائية على المستوى العالمي، من تفشي التهرب الجبائي وضعف الامتثال، تبرز الحاجة الملحّة إلى تجسيد حوكمة فعّالة تُعزز من كفاءة هذه الأنظمة، وشفافيتها، وعدالتها، وقد أولت المنظمات الدولية اهتمامًا متزايدًا بهذا المسعى، سعيًا منها لتذليل العقبات التي تعيق تطور الأنظمة الجبائية، سواء في أبعادها المحلية أو العابرة للحدود. وتختلف مقاربات هذه المنظمات فبعضها يركّز على الإشكاليات الجبائية ذات الطابع الدولي، في حين يقتصر بعضها الآخر على تقديم حلول لعدد محدود من الدول أو لمجالات محددة من المنظومة الجبائية. ومن خلال جهودها، طُرحت جملة من الآليات والإصلاحات التي تُعد مرجعًا دوليًا في مجال حوكمة النظام الجبائي. وسنتناول فيما يلي أبرز هذه الاقتراحات، استنادًا إلى ما ورد في تقارير تلك المنظمات، مع عرض للآليات المستنتجة والمقترحة على ضوء هذه الآراء ووجهات النظر المختلفة.

أولًا: آليات تجسيد الحوكمة الجبائية من منظور الاتحاد الأوروبي

بعد أزمة 2008، بادر أعضاء الاتحاد الأوروبي إلى تعزيز الإطار التنظيمي للأنظمة الجبائية، حيث صدر تقرير بعنوان: "**تعزيز الحكم الراشد في مجال الجباية**". وقد تضمّن هذا التقرير جملة من المقترحات الرامية إلى دعم الحوكمة في المسائل الضريبية، سواء داخل الاتحاد أو على الصعيد الدولي. ولتحقيق هذا الهدف، أصبح من الضروري العمل على تطوير المنظومة الجبائية داخل الاتحاد الأوروبي، من خلال اعتماد الإجراءات والتدابير التنفيذية الآتية[1]:

[1] Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu, **La bonne gouvernance dans le domaine fiscal**, Annales des sciences économiques de l'Université d'Oradea, Décembre, 2010, P-P: 555-556.

➢ **تفعيل أدوات الردع تجاه الأقاليم غير المتعاونة ضريبيًا:** ينبغي على الاتحاد الأوروبي استخدام عقوبات على الأقاليم غير المتعاونة في المجال الجبائي مثل: فرض الضرائب الخاصة، عدم الاعتراف القانوني بالشركات المسجلة فيها، ومنع التعامل المالي معها، بهدف دفعها للامتثال لمعايير الشفافية وتعزيز عدالة النظام الجبائي على المستوى الدولي؛

➢ **إنشاء نظام حوافز لتحسين تحصيل الضرائب عبر الحدود:** إنشاء نظام حوافز فعّال لتشجيع الإدارات الجبائية على تحصيل الضرائب المستحقة عبر الحدود، بهدف تعزيز التعاون بين الدول الأعضاء ورفع كفاءة التحصيل العابر للحدود، بما يدعم العدالة الجبائية ويزيد من الموارد المالية للدول؛

➢ **مكافحة إساءة استخدام مبدأ الإقامة في الملكية الوهمية:** ينبغي أن يتخذ الاتحاد الأوروبي تدابير صارمة لمنع إساءة استخدام مبدأ الإقامة في سياق الملكية الوهمية وأنظمة التوطين حيث تسمح الشركات الوهمية أو الشركات القابضة التي ليس لها أي نشاط بعدم فرض ضرائب على أصحابها في البلد الذي يقيمون فيه، ما يُضعف من عدالة الأنظمة الجبائية؛

➢ **ربط سياسات الجوار والتعاون الأوروبي بمبادئ الحوكمة الجبائية:** يجب على الاتحاد الأوروبي ضع إطار متماسك للإدارة الرشيدة في مجال الضرائب المطبقة على سياسات الجوار والتوسع والتعاون الإنمائي، ومن الضروري إقامة صلة بين الدعم المالي لدول الجوار ودرجة الوصول إلى أسواق المجموعة التي تتمتع بها بعض البلدان بالإضافة إلى ضرورة ربط مستوى التعاون الذي تقدمه هذه البلدان بمبادئ الحكم الرشيد في مجال الضرائب؛

➢ **مراجعة معايير المحاسبة وإنشاء قاعدة ضريبية موحدة للشركات:** ينبغي على الاتحاد الأوروبي الاستمرار في مراجعة وتحديث معايير المحاسبة العامة بهدف تعزيز الشفافية المالية، وإنشاء قاعدة ضريبية موحدة للشركات من أجل حل مشاكل الازدواج الضريبي والتسعير التحويلي داخل المجموعات الموحدة داخل الاتحاد الأوروبي؛

➢ **تنسيق السياسات الضريبية بين الدول الأعضاء لمكافحة التهرب:** يتعين على الدول الأعضاء تنسيق سياساتها الضريبية من أجل تعزيز تطبيق قواعد مكافحة التهرب الضريبي من خلال معاهداتها الضريبية الثنائية، ومنع إمكانية التحايل على هذه التشريعات الضريبية من قبل الأعضاء الآخرين.

ثانيا: آليات تجسيد الحوكمة الجبائية من منظور مجموعة العشرين

قدّمت مجموعة العشرين جملة من المقترحات الفعّالة في سبيل تجسيد الشفافية، الإنصاف، والكفاءة في النظم الجبائية، خاصة في ظل التحديات العالمية المتعلقة بالتهرب الجبائي. وفيما يلي أبرز الآليات التي تُوصي بها مجموعة العشرين لتعزيز نجاح الحوكمة الجبائية[1]:

➢ **تقدير النفقات الجبائية وتقييم فعالية المخصصات الخاصة:** تقدير النفقات الجبائية وتكاليف المخصصات الخاصة ونشرها دوريًا يعزز الشفافية ويساعد في تقييم فعالية السياسات الجبائية مقارنة بتكلفتها، ويمكن لبلدان مجموعة العشرين أن تدعم اعتماد آليات تقييم أكثر صرامة لضمان كفاءة الإنفاق وتقليل هدر المال العام؛

➢ **تطوير الأطر التحليلية لتقييم الحوافز الجبائية التفضيلية:** تطوير الأطر التحليلية الأساسية للاحتياجات والظروف المختلفة للبلدان، يساعد على تقييم فعالية الحوافز الجبائية التفضيلية، خاصة الموجهة للاستثمار الأجنبي، لتحقيق توازن بين جذب الاستثمار وحماية الإيرادات، من خلال مبادئ توجيهية مدروسة؛

➢ **تحليل آثار التعديلات الضريبية في دول مجموعة العشرين على الدول النامية:** يمثّل إجراء تحليلات للتعديلات المقترحة في قوانين الضرائب بدول مجموعة العشرين، خاصة تلك المتعلقة بالتجارة والضرائب الدولية، خطوة مهمة لفهم انعكاساتها المحتملة على الأوضاع المالية في الدول النامية، فقد تؤثر سلبًا على قدرتها في تحصيل الإيرادات المحلية، مما يتطلب تقييمًا دقيقًا لتحقيق عدالة ضريبية عالمية؛

➢ **تعزيز شفافية البيانات الجبائية في الدول النامية:** تشجيع المؤسسات الدولية على تطوير ونشر بيانات مصنفة ومفصلة عن الإيرادات في الدول النامية واتاحتها للجمهور، مما يُعزز الشفافية ويدعم اتخاذ القرار؛

[1] Wolfgang Obenland, **Options for Strengthening Global Tax Governance – International Policy Analysis**. Berlin, Germany: Friedrich-Ebert-Stiftung, Global Policy and Development, November 2016, P-P: 3-4.

➢ **تطوير أدوات دولية لمكافحة التهرب الضريبي بما يتماشى مع احتياجات الدول النامية:** تشجيع المنظمات الدولية بما في ذلك منتدى إدارة الضرائب، على تطوير أدوات مرنة لمكافحة التهرب الضريبي، بناء على أفضل الممارسات والمبادئ التوجيهية التي تتكيف مع احتياجات البلدان النامية، مما يعزز الحوكمة الجبائية فيها؛

➢ **إعداد تقارير مفصلة لتعزيز الشفافية:** يعتبر إعداد تقارير مفصلة ومتنوعة لكل دولة بشأن المؤشرات المالية، الجبائية ومستويات الفساد خطوة ضرورية لتعزيز الشفافية، مما يساعد على كشف الاختلالات وتحسين السياسات الجبائية محليًا ودوليًا. ويُعد تقرير فحص شفافية الشركات متعددة الجنسيات مثالًا على هذه التقارير والأدوات التحليلية المهمة.

ثالثا: آليات تجسيد الحوكمة الجبائية من منظور منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

في إطار السعي لتحسين أداء الأنظمة الجبائية، تُؤكد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أهمية تبني مجموعة من الآليات الأساسية لتعزيز جودة الحوكمة الجبائية، وتأتي هذه التوصيات استجابة للتحديات التي تواجهها العديد من الدول، حيث قدمت المنظمة سبعة مقترحات جوهرية تجسّدت فيما يلي[1]:

1- مكافحة التهرب الجبائي:

تهدف جهود مكافحة التهرب الجبائي إلى تعزيز الشفافية داخل الأنظمة الجبائية وضمان الالتزام والانضباط الكامل لدى المكلفين.

2- وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة:

ينبغي تنسيق الجهود بين المجتمع والحكومات الدولية من أجل الحد من تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة، خاصة تلك المتجهة نحو الملاذات الجبائية، كما لا يكفي إدراج الشركات التي تمارس التهرب الجبائي ضمن القوائم السوداء بل يجب متابعتها قضائيًا، بالإضافة إلى ذلك، من الضروري القضاء على جميع الفرص والثغرات التي من شأنها أن تسهل تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة، من خلال سنّ قوانين وتشريعات صارمة، وإبرام اتفاقيات دولية تتماشى مع هذا التوجه.

[1] Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), **Perspectives Économiques en Afrique**, Tunis: Centre de Dévelopement, la Commission Économique pour l'Afrique, 2010, P-P: 09-12.

3- الإدارة الفعالة للنظام الجبائي:

تلعب الإدارة الفعالة للنظام الجبائي دورًا محوريًا في تعبئة الموارد الضرورية لتحقيق التنمية الاقتصادية، كما تعزز الثقة في إدارة الأموال العمومية للدولة، وهو ما يُعدّ أحد ركائز الحكم الراشد، ومع ذلك يتسم النظام الجبائي في العديد من الدول بقدر كبير من عدم العدالة، إذ يتحمل عبء الضريبة المواطنون والمكلفون الملتزمون، في حين يلجأ الأثرياء والشركات الكبرى إلى الملاذات الجبائية التي تُسهّل التهرب الجبائي، ويؤدي هذا الوضع حتمًا إلى عواقب وخيمة على نزاهة الأنظمة الجبائية والحوكمة الجبائية على المستوى الدولي، وعليه يتم تعزيز إدارة المالية العامة وتحقيق استدامتها، إذا توفرت عدالة أكبر في تطبيق وتسيير الضرائب.

4- محاربة إساءة استخدام أسعار التحويل:

تستدعي محاربة إساءة استخدام أسعار التحويل اعتماد تدابير تشريعية وقانونية واضحة ومحددة، مع تكييفها بما يتناسب مع الإطار القانوني والسياق الاقتصادي العام، لتعزيز القدرات الإدارية اللازمة لضمان الالتزام والانضباط، ويتطلب ذلك اتباع أسلوب ممنهج يراعي الإمكانيات والقدرات الإدارية والمؤسسية المتوفرة في كل بلد.

5- مكافحة الفساد الجبائي:

تُعتبر مكافحة الفساد الجبائي أولوية استراتيجية لضمان شرعية حقيقية للنظام الجبائي في أي دولة، فالفساد لا يُضعف فقط الوعي الجبائي لدى المواطنين والمكلفين، بل يؤدي أيضًا إلى تقليص الإيرادات الجبائية، إلى جانب ذلك يبرز تحدٍّ آخر يتمثل في انجذاب الأخصائيين والكفاءات في مجال الجباية إلى القطاع الخاص الذي غالبًا ما يوفر أجورًا ومحفزات وظروف عمل أكثر جاذبية من تلك التي يوفرها القطاع العام، لذلك ينبغي على الحكومات البحث عن حلول فعّالة تأخذ بعين الاعتبار دفع أجور وحوافز لائقة خاصة بمديري إدارات الضرائب في سبيل تفادي ظاهرة الرشوة على مستوى الإدارة الجبائية.

6- الحد من النفقات الجبائية:

يُعد الإنفاق الجبائي أداة فعالة لتحفيز الاستثمار، ويعتمد ذلك على ظروف وخصائص الاستثمار في البلد المستقبل، بشرط توفر الشفافية والوضوح في المعاملة الضريبية، غير أن هذا الإنفاق قد يؤدي إلى خسائر في الإيرادات تتجاوز المنافع المتوقعة، خاصة في ظل التنافس بين الدول لجذب الاستثمارات من خلال الحوافز الضريبية، لذلك يُوصى بتعزيز التعاون الجبائي على المستوى الإقليمي والحد من الحوافز الضارة بما في ذلك الإعفاءات الجبائية وحوافز التصدير.

7- اعتماد تدابير لتعزيز ثقافة الانضباط والالتزام الجبائي:

يجب أن تتضمن التدابير والإجراءات المعتمدة لتعزيز ثقافة المكلفين بالضريبة ما يلي:

- تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي "سواء غش أو تهرب جبائي"؛
- تبني الإدارة الجبائية منظورًا يعامل دافعي الضرائب كعملاء، لا كمجرمين مخالفين للقانون؛
- إعداد وتصميم حملات توعية فعّالة، وفرض استخدام الإدارة الجبائية لتكنولوجيات المعلومات والاتصال عبر كافة المستويات مما يساهم في تعزيز الانضباط الجبائي.

بناءً على ما تم استعراضه، يبدو أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قدّمت مقترحات شاملة تعالج أهم الإشكالات التي تواجه الأنظمة الجبائية في معظم دول العالم، من قبيل التهرب الجبائي، تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة، إضافة إلى قضايا ترتبط بسوء التسيير داخل الإدارات الجبائية، من فساد جبائي، نقص فعالية الأنظمة الجبائية، الإفراط في الإنفاق الجبائي وغياب الوعي والانضباط الجبائي. في المقابل تركز مقترحات كل من مجموعة العشرين والاتحاد الأوروبي على معالجة القضايا ذات الأولوية بالنسبة للدول الأعضاء فيها، مع إيلاء أهمية خاصة لمكافحة التهرب الجبائي، إصلاح سياسة الحوافز الجبائية، وتعزيز آليات التعاون الدولي في المجال الجبائي.

رابعا: آليات تجسيد الحوكمة الجبائية من منظور مقترح شامل

لتجسيد الحوكمة في الإدارة الجبائية، ينبغي اعتماد إطار عملي يستند إلى مجموعة من المحاور والآليات التي تراعي الخصائص الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل دولة، مع الاسترشاد بمختلف المبادئ والخطوط التوجيهية العامة المتفق عليها دوليًا، وفيما يلي تصنيف لهذه الآليات ضمن محاور رئيسية، كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (05): آليات تجسيد الحوكمة الجبائية

المحـور	الآليــات
جودة التشريع الجبائي وتوافقه مع الإطار القانوني	• صياغة نصوص جبائية موضوعية ومبسطة تضمن الفهم العام وتقلّل التأويل؛ • توافق التشريع الجبائي مع الدستور والقوانين ذات الصلة (الإدارية، التجارية...)؛ • تحقيق التوازن بين الحياد التشريعي والفعالية الاقتصادية والاجتماعية للضريبة.
تحديث الإدارة الجبائية وتحسين أدائها	• تحديث الهيكل الإداري باستخدام أدوات التحليل والتكنولوجيا الحديثة؛ • تحسين أداء الإدارة الجبائية من خلال التدريب والتأهيل المهني المستمر؛ • اعتماد أنظمة متقدمة لإدارة المخاطر وتجزئة السوق حسب طبيعة المكلفين.
رقمنة وميكنة النظام الجبائي	• ميكنة جميع مراحل العمل الجبائي (التصريح، الفحص، التحصيل، المنازعات)؛ • استخدام تقنيات حديثة في تحليل البيانات ومتابعة الامتثال؛ • تطوير البنية التحتية الرقمية لربط مختلف مصالح الإدارة الضريبية.
إدارة فعالة للمخاطر الجبائية	• وضع أنظمة إدارة مخاطر مبنية على مؤشرات واقعية وتحليل السلوك الجبائي؛ • تصنيف المكلفين حسب درجة الخطورة وتخصيص آليات رقابة ملائمة؛ • التعاون مع الهيئات الرقابية والمالية لتبادل المعلومات الاستراتيجية.
تعزيز الالتزام الطوعي ونشر الثقافة الجبائية	• تنظيم حملات تحسيسية وتوعوية لشرح دور الضريبة في التنمية؛ • تقديم إرشادات واضحة ومبسطة بشأن الإجراءات والالتزامات الجبائية؛ • تحفيز الامتثال الذاتي عبر تسهيلات وإعفاءات للملتزمين.
تحسين آليات فض المنازعات الجبائية	• إنشاء آليات بديلة لحل النزاعات (الوساطة، المصالحة، التسوية الإدارية)؛ • تقليص آجال البت في الطعون وتبسيط إجراءاتها؛ • تدريب الكوادر الجبائية على تقنيات التفاوض والحل السلمي للخلافات
ضمان عدالة النظام العقابي الجبائي	• فرض عقوبات مناسبة لطبيعة المخالفة الجبائية ودرجة جسامتها؛ • تطبيق العقوبات على جميع الأطراف في المنظومة دون استثناء؛ • توضيح الحقوق والضمانات القانونية للمكلف في جميع مراحل التقاضي.
تعزيز الشفافية والمساءلة في النظام الجبائي	• نشر البيانات والإحصاءات الضريبية بصفة دورية للرأي العام؛ • ربط أداء الإدارة الجبائية بمؤشرات موضوعية قابلة للقياس؛ • وضع آليات استقبال الشكاوى وتقييم رضا المكلفين.

المصدر: من إعداد الباحث، بناء على ما سبق.

خلاصـة:

استعرض هذا الفصل الأسس النظرية التي ينبني عليها فهم العلاقة بين الحوكمة والنظام الجبائي، وذلك من خلال معالجة ثلاثية مترابطة العناصر: الحوكمة كإطار تنظيمي عام، النظم الجبائية كأداة مالية للدولة، ثم الربط المفاهيمي بينهما ضمن إطار الحوكمة الجبائية، بما يعزّز فعالية الإدارة الجبائية ويُرسّخ الثقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة.

حيث تم التأسيس في البداية لمفهوم الحوكمة باعتباره نمطًا حديثًا لإدارة الشأن العام، يستند إلى مجموعة من المبادئ لاسيما الشفافية، المساءلة، المشاركة، سيادة القانون، الرؤية الإستراتيجية والفعالية، مع التأكيد على مكافحة الفساد بكلّ أشكاله وأنواعه.

بعد ذلك، خُصِّص جزء من الفصل لدراسة النظام الجبائي بوصفه أداة أساسية في تنفيذ أهداف السياسة المالية وتحقيق التوازنات الاقتصادية، مما جعله يحتل مكانة محورية في صياغة السياسات الاقتصادية، سواء لدى الحكومات أو لدى المتعاملين الاقتصاديين على المستويين المحلي والدولي.

وفي سياق دمج المفهومين، تم تقديم تصور شامل للحوكمة الجبائية، باعتبارها تجسيدًا لتطبيق مبادئ الحوكمة في المجال الجبائي، ويتعلق الأمر بإعادة هندسة العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة على أساس من الشفافية، المساءلة، العدالة، والتشاركية، فالحوكمة الجبائية لا تُعد مجرد خيار إداري، بل تمثل توجهًا استراتيجيًا يهدف إلى تعزيز مصداقية السياسة الجبائية، وتحسين كفاءة التحصيل، والرفع من مستوى الامتثال، بما يحقق التوازن بين متطلبات الدولة وحقوق المواطنين.

وفي ضوء ما تقدّم، تبرز السياسة الجبائية كأحد الأوجه العملية لتجسيد الحوكمة الجبائية، باعتبارها الإطار الذي تُصاغ فيه الأهداف، وتُترجم التوجهات العامة للدولة في المجال الجبائي، وهو ما سيتم تناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للسياسة الجبائية

تمهيـد:

تُعدّ السياسة الجبائية من أهم أدوات الدولة في تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية، فهي لا تقتصر فقط على جمع الموارد المالية لتمويل النفقات العامة، بل تتجاوز ذلك لتؤدي دورا حيويا في توجيه الإقتصاد، وتحفيز الإستثمار، وتحيقيق العدالة الإجتماعية.

ومع تطور الأوضاع الإقتصادية وتزايد التحديات المالية، أصبح من الضروري إعادة النظر في كيفية تصميم وتطبيق السياسة الجبائية بما يتماشى مع متطلبات التنمية المستدامة ، ويعزز من فعالية الجهاز الجبائي وشفافيته.

وعليه لإعطاء فكرة عن السياسة الجبائية، واستيعاب الجوانب النظرية المرتبطة بها، سيتم تناول العناصر التالية في هذا الفصل:

المبحث الأول: ماهية السياسة الجبائية؛

المبحث الثاني: فعالية السياسة الجبائية وإشكالية تحديدها؛

المبحث الثالث: تحديات ومعيقات فعالية السياسة الجبائية.

المبحث الأول: ماهيـة السياسـة الجبائيـة

لتحليل تأثير السياسة الجبائية واستيعاب دورها في إدارة الشؤون الاقتصادية والمالية للدولة، من الضروري أولا التوقف عند معناها ومكوناتها الأساسية، فقبل الحديث عن آلياتها وآثارها، ينبغي تحديد مفهوم السياسة الجبائية وأهدافها وأسسها وخصائصها.

المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية

تُشكل السياسة الجبائية ركيزة أساسية لإدارة الموارد المالية للدولة، وتحقيق التوازن بين حاجاتها إلى التمويل وبين قدرتها على دعم النمو الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية، وسنحاول من خلال هذا المبحث تحديد مفهومًا عامًا لها، وذلك من خلال تقديم مجموعة من التعاريف، وكذا توضيح أهم الأسس اللازمة في بناء هذه السياسة.

أولا: تعريف السياسة الجبائية

هناك عدّة تعاريف للسياسة الجبائية، نذكر من بينها ما يلي:

❖ تُعرّف السياسة الجبائية بأنها: توجّه يقوم على توظيف الضرائب و/أو الاقتطاعات الأخرى كأداة للتأثير في النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، إلى جانب الهدف الأساسي والثابت للضريبة، المتمثل في تمويل الخزينة بالإيرادات المالية[1].

❖ ويمكن تعريفها على أنّها: مجموعة البرامج التي تضعها الدولة وتستخدم فيها جميع مصادرها الجبائية الحالية والمحتملة، بهدف إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتفادي النتائج غير المرغوب فيها، سعيًا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[2].

---

[1] عبد الله الحرتسي حميد، **مرجع سابق**، ص: 56.

[2] كش محمد، اسماعيل مراد، **دور السياسة الجبائية في تحقيق النمو الاقتصادي في الجزائر – دراسة قياسية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد: 06، العدد: 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، جوان 2021، ص: 30.

❖ كما يمكن تعريف السياسة الجبائية بأنها: "إحدى أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها، من أجل تحقيق أهداف وأغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية تهدف السلطة العامة لتحقيقها من خلال سياستها العامة"[1].

من خلال التعاريف السابقة نستكشف بأنها تشترك في العناصر الآتية:

أ- أن السياسة الجبائية هي أحد أدوات السياسات العامة للدولة، وبالتالي هي المسؤولة عن وضعها، وتحديد الجهات الكفيلة بتنفيذها، وكذا توفير شروط نجاحها وتصحيح إخفاقاتها؛

ب- تستخدم الدولة في إطار السياسة الجبائية كافة مصادرها الجبائية المتوفرة حاليًا، وكذا المحتملة التوفر في المستقبل، وهذا في ظل عدم التأكد الذي يسود الحياة الاقتصادية؛

ج- تسعى الدولة من خلال تطبيق هذه السياسة إلى تحقيق مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث أن هذه الأهداف تتطور، وتتغير بتطور المجتمعات عبر الزمن.

وبناءً على ما سبق، يمكن تقديم التعريف التالي للسياسة الجبائية:

❖ هي مجموعة من التدابير والإجراءات، التي تعمل السلطات العمومية سواء المركزية أو المحلية على تطبيقها، عن طريق مجموعة من الأدوات، وذلك بغية إحداث آثار معينة في إطار تحقيق أهداف السياسة العامة المرجوة من ذلك.

ثانيا: مبادئ السياسة الجبائية

لإعداد وبناء سياسة جبائية لابد من مراعاة جملة من المبادئ التي تشكل المنطلق لتقييم بناء هذه السياسة، كما تتيح للسلطات المعنية إدخال التعديلات اللازمة عند حدوث أي تعارضات بين الأهداف المرسومة، ويمكن استعراض هذه المبادئ فيما يلي:

[1] عبد الباسط علي الجسيمي الزبيدي، **السياسـة الضريبية في ظل العولمة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية – مصـر، 2013، ص-ص: 42-43.

1- مبدأ العدالة:

وضع "**آدم سميث**" قاعدة العدالة كأولى الأسس في تصنيف مزايا الضريبة، كما ورد في كتابه: "**ثروة الأمم**" **(The Wealth of Nations)** سنة 1776، إذ يتفق الجميع على أهمية مبدأ عدالة الضريبة، لكن هذا الاتفاق يظل عامًا من حيث الطبيعة والمفهوم، وينظر إلى هذه القاعدة باعتبارها الهدف الأمثل للنظام الجبائي، كذلك ذهب بعض العلماء إلى وضع مبدأين للعدالة يقتضي بموجبهما أن تكون الضريبة شاملة لكل أصناف الدخل وأن تطبق بمعدلات متماثلة على كل الأشخاص[1]، هذين المبدأين هما:

أ- مبـدأ الانتفـاع:

يقوم هذا المبدأ على أساس أن الأفراد الذين يستفيدون من إنفاق واسع من قبل الدولة يتحملون مسؤولية تغطية تكاليف هذا الإنفاق من خلال دفع الضرائب والرسوم المقررة، فالعدالة هنا تقوم على مبدأ مقابلة العبء الضريبي بالمنفعة الشخصية المتحققة، غير أن ما يعاب على هذا المبدأ هو صعوبة تحديد قيمة المنفعة بشكل دقيق لمقابلتها بالعبء الضريبي المستحق الدفع، إضافة إلى تعارضه مع الطبيعة القانونية للضريبة التي تؤكد على أن دفع الضريبة من المكلف تكون من واجب التضامن الاجتماعي ما بين أفراد المجتمع.

ب- مبدأ المقدرة على الدفع:

ويقصد بهذا المبدأ عدم تحميل الأفراد ضرائب تفوق قدرتهم التكليفية، أي أن يقوم النظام على العدالة في تصنيف المكلفين في دفع الضرائب المستحقة، حتى لا يشعر المكلف بعبئها، الأمر الذي يدفعه إلى التهرب من أدائها. بعبارة أخرى لو أُخذت عند فرض الضريبة القدرة الحقيقية للمكلف بعين الاعتبار، أي وفقًا لدرجة يسرته وقدرته المالية، لتمكنت الدولة من تحصيل إيرادات ضريبية أكبر لدعم تمويل النفقات العمومية[2].

---

[1] محمـــد عـبـاس محـرزي، **اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الايرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص: 157.

[2] عادل أحمد حشيش، مصـطفي رشـدي شيحة، **مقدمة في الاقتصـاد العام (المالية العامة)**، دار الجامعة الجديدة للنشـر، الإسكندرية – مصر، 1998، ص: 217.

وتحقيقًا لمبدأ العدالة أيضًا، تأخذ التشريعات الجبائية في مختلف الدول بعين الاعتبار عند تقرير الضريبة، شخصية المكلف، حالته الاجتماعية، ووضعه المالي، ولهذا تم اعتماد الظروف الشخصية في أنواع كثيرة من الضرائب، ويستثنى هذا الاعتبار في حالة الضرائب غير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة[1].

2- مبـدأ الكفـاءة:

إنّ السياسة الجبائية الكفؤة هي تلك التي تحقق التوازن بين مصلحة الدولة من خلال تأمين الموارد اللازمة للإنفاق العام، وتحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، وبين مصلحة المكلف الذي يعد المصدر الرئيس لهذه الإيرادات، وحتى تبلغ السياسة الجبائية التي تعتمدها السلطات المركزية أو المحلية أهدافها المرجوة، ينبغي أن تتوافر جملة من الشروط، من أبرزها:

أ- مؤشرات إدارية:

عند فرض ضرائب معينة لتحقيق مبدأي الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات، وهذا يعني[2]:

- أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة، وحسب النمط الملائم؛
- أن تكون الموارد المالية المحصلة من الضرائب أكبر مما استعمل في تحصيلها.

ولتحقق هذين الشرطين، يتعين أن تكون الجهة التي تمنحها السلطات العمومية صلاحية سن القوانين الجبائية وتحصيل الإيرادات العامة، جهة تتمتع بمستوى ملائم من الكفاءة هي كذلك.

ب- مؤشرات اجتماعية:

يُعدّ تقليص وإزالة الفوارق بين طبقات المجتمع أحد أهم المؤشرات الاجتماعية لقياس كفاءة السياسة الجبائية، إذ تستخدم هذه الأخيرة كأداة للتقليل من حدّة تلك الفوارق، فضلا عن دورها في حماية الطبقات الهشة من خلال منحها إعفاءات أو تخفيضات جبائية.

---

[1] عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، **مرجع سابق**، ص: 202.

[2] محمد عباس محرزي، **مرجع سابق**، ص: 157.

ج- مؤشرات مالية واقتصادية:

يُعدّ حق الدولة في تحصيل الضرائب حقًّا دستوريًا يجوز المساس به بأي شكل من الأشكال، إذ تهدف الدولة من خلال فرض هذه الضرائب من جهة إلى تمويل النفقات العامة، ومن جهة أخرى إلى التأثير في المتغيرات الاقتصادية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، ومن ثمّ فإنّ نجاح الجهات الوصية أو المكلفة بوضع وتنفيذ السياسة الجبائية يتجسد في قدرتها على إعداد توليفة متوازنة تجمع بين توفير الموارد المالية اللازمة للإنفاق العام وبين التأثير الفعال في تلك المتغيرات، بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة، وهو ما يعد مؤشرًا أساسيًا على مدى نجاعة وكفاءة السياسة الجبائية.

ثالثا: ركائز السياسة الجبائية:

تقوم السياسة الجبائية على مجموعة من العناصر التي تشكل الدعائم الأساسية لوجودها، ولضمان تحقيق الأهداف المرجوة منها، وهي[1]:

- تحديد الأولويات التي يسعى النظام الجبائي إلى تحقيقها خلال فترة ومنية معينة، وذلك في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة داخليًا، وكذلك بالنظر إلى الأوضاع الخارجية لما لها من انعكاسات مباشرة على الداخل، وهذا بحكم تعامل الدولة وصلتها بمختلف الدول الأخرى؛
- التوليف والمزج الملائم بين أدوات السياسة الجبائية خاصة عند بناء وتركيب الهيكل الجبائي من خلال اختيار نوع الضريبة وتحديد ثقلها النسبي ضمن مجموع الإيرادات السيادية والعامة، وكذا تحديد المعدلات بطريقة توازن بين تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة، وتجنب الإضرار بالمكلفين أو الخزينة العامة من جهة أخرى؛

[1] أحمد عبد العزيز الشرقاوي، **السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر خلال السبعينات**، معهد التخطيط القومي، القاهرة-مصر، 1981، ص: 10.

➢ ضرورة تحقيق قدر من التنسيق والانسجام بين السياسة الجبائية والسياسات الاقتصادية الأخرى بشكل عام، بما يضمن تكامل الأهداف وتفادي التعارض فيما بينها؛

➢ الحد والتقليل من التباينات الناجمة عن قرارات السياسة الجبائية والسياسات الأخرى وما تستهدفه أو تسعى إليه، فالإفراط في تطبيق سياسة التحفيز الجبائي مثلا قد يحقق بعض المكاسب الاقتصادية والاجتماعية، غير أن ذلك قد يترتب عليه آثار سلبية جسيمة على إيرادات الدولة بشكل عام، وعلى الهدف المالي للنظام الجبائي على وجه الخصوص.

رابعا: أهداف السياسة الجبائية

تتطلع السياسة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف مثلها مثل باقي السياسات الاقتصادية، إذ تتجاوز وظيفتها مجرد تحصيل الموارد المالية للدولة، فهي تشكل أداة فعالة لتوجيه النشاط الاقتصادي، وضمان العدالة الاجتماعية، وفي هذا الإطار تدرج الأنظمة الجبائية الحديثة جملة من الأهداف المالية، الاقتصادية، والاجتماعية التي تتباين في طبيعتها، غير أن الإشكال الأساسي يظل قائمًا في تحديد نصيب كل فئة من هذه الأهداف وكيفية التوفيق بينها. وبشكل عام، يمكن تلخيص أبرز أهداف السياسة الجبائية على النحو التالي:

1- توفير الإيرادات المالية: يرتبط الهدف المالي للجباية بنشأتها، إذ يعتبر من أقدم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وتذهب النظرية التقليدية في المالية العامة إلى اعتباره الهدف الرئيسي الذي يجب تحقيقه عند فرض أي ضريبة، انطلاقًا من فكرة حياد الدولة في النشاط الاقتصادي، غير أن الواقع العملي يكشف عن تناقض مع فكرة حيادية الجباية، وذلك نظرًا للانعكاسات والآثار المهمّة التي تحدثها الجباية على مختلف المتغيرات ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي[1].

[1] محمد دويدار، **في نظرية الضريبة والنظام الضريبي – مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت–لبنان، 1999، ص: 13.

2- تحقيق العدالة الاجتماعية: تعتبر الجباية من بين الأدوات التي توظفها الدولة لمعالجة قضية الفوارق الكبيرة في المداخيل والثروات بين شـــرائح المجتمع، وذلك في إطار تحقيق العدالة الاجتماعية، ويتم ذلك عبر تعزيز القدرة الشرائية الحقيقية للأفراد ذوي الدخل المحدود، والحد من الفوارق التي يتمتع بها أصحاب الدخول المرتفعة، من خلال فرض ضـــرائب تصـــاعدية على الدخل مع إعفاء حد أدنى معين من هذه الضـرائب، إضـافة إلى تقديم امتيازات ضـريبية للفئات ذات الاحتياجات الخاصـة، مع مراعاة الظروف الشخصية للممول بعين الاعتبار، ولكي تتمكن السياسة الجبائية من تحقيق أهدافها في إعادة توزيع الدخل وتعزيز العدالة الاجتماعية، ينبغي على الفئات الغنية أن تتحمل نصـيبًا أكبر من عبء الضـرائب، سـواء تلك المفروضة على الدخل أو على الاستهلاك[1].

3- توجيه الاقتصـاد الوطني ومحاربة الأزمات الاقتصـادية: إنّ السـياسـة الجبائية من خلال إدخال تعديلات بسيطة في حصيلة الضرائب سواء بالزيادة أو النقصان، فهي بذلك تسهم في إحداث تغييرات ملموسة في المؤشرات الاقتصادية مثل: الدخل، الاستهلاك، الادخار والاستثمار، ولكن بنسب أكبر، وذلك اسـتنادًا إلى تأثير كل من المضـاعف الجبائي من جهة، والمضـاعف الاسـتثماري أو المعجّل من جهة أخرى، ومن ثَمّ فإنّ هدف السياسة الجبائية في هذا الصدد يتج أساسًا نحو مسارين رئيسيين، وهما[2]:

- **توجيه النشـاط الاقتصـادي:** يعد هذا الهدف من بين الأهداف الأسـاسـية التي تسـتند إليها الدولة في توجيه سياستها الجبائية وصياغة مخططاتها الاقتصادية، سواء عبر تشجيع الاستثمار في قطاعات أو مناطق محدّدة من خلال منح تخفيضـــات أو إعفاءات ضـــريبية، أو بالعكس من ذلك، من خلال رفع الضرائب على الأنشطة غير المرغوب فيها أو في المناطق المكتظة بالسكان والمصانع ذات الأثر السلبي على البيئة.

---

[1] المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت – لبنان،2001، ص: 51.

[2] ميثم صاحب عجام، علي محمد سعود، **تخطيط المال العام – سياسات تعبئة الموارد وإدارة المصروفات العامة**، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2004، ص-ص:87-88.

➢ **معالجة بعض الظواهر الاقتصـادية (التضـخم والانكماش):** تهدف السـياسـة الجبائية إلى مواجهة ظاهرتي التضـخم والانكماش عبر إجراءات متباينة، ففي حالة التضـخم يتم رفع الحصـيلة الضـريبية بما يؤدي إلى خفض القوة الشرائية، خاصة عند الاحتفاظ بالحصيلة دون انفاقها بشكل سريع، مما يترتب عنه تراجع الطلب الكلي نتيجة لانخفاض الدخل المتاح، بالتالي انخفاض الأسـعار أو على الأقل الحد من ارتفاعها المسـتمر. أمّا في حلة الانكماش، فإن تقليص الحصـيلة الجبائية وتخفيض المعدلات الضـريبية يسـهمان في تعزيز وزيادة القدرة المالية للأفراد وزيادة الدخل المتاح، الأمر الذي يرفع من حجم الطلب الكلي ويدفع المستثمرين إلى توسيع الإنتاج.

4- توجيه سلوك المتعاملين الاقتصاديين في السوق: تعد السياسة الجبائية في هذا المجال أداة تدخل فعّالة، إذ تتيح للدولة التأثير على السـلوك الاسـتهلاكي والاسـتثماري للفاعلين الاقتصـاديين، حيث يمكن الضرائب توجيه السلوك الاستهلاكي عبر تعديل الأسعار النسبية للسلع والخدمات، فعلى سبيل المثال، قد يؤدي فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع إلى تقليل استهلاكها أو يؤدي إلى التحول نحو بدائل أخرى، في حين أن تخفيض الضـرائب على بعض السـلع يشـجع على زيادة اسـتهلاكها، ويظل مدى هذا التأثير مرتبطًا بمرونة العرض والطلب على مختلف السـلع، فكلما ارتفعت درجة المرونة، كان أثر الجباية على أنماط الاسـتهلاك أكثر وضـوحًا. إلى جانب ذلك، تمتد آثار الجباية لتشـمل سـلوك المنتجين من خلال تأثيرها على حجم الكميات التي يرغبون في انتاجها، فالضرائب تنعكس على تكاليف عوامل الإنتاج، إذ أن تخفيضـها يسـهم في خفض أسـعار هذه العوامل، الأمر الذي يؤدي إلى تقليص التكاليف الكلية للإنتاج، ومن ثم تشجيع زيادة حجم الإنتاج[1].

[1] قدي عبد المجيد، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 168.

5- المساهمة في التنمية الاقتصادية: تستطيع السياسة الجبائية الإسهام في تعزيز التنمية الاقتصادية نظرًا للقدرة التي تمتلكها الضـرائب على التأثير في المقومات الأسـاسـية للتنمية، وخاصـة مسـتويات الاستثمار والادخار الضرورية لدفع عجلة النمو، ويتجلى ذلك من خلال عدّة آليات، إذ تساهم الضرائب في رفع مسـتويات الادخار لدى أصـحاب الدخول المرتفعة نتيجة تأثيرها على أنماط الاسـتهلاك بالانخفاض، لا سيما عبر الضرائب غير المباشرة المرتبطة بالإنفاق والضرائب المفروضة على السلع الاستهلاكية والرسوم الجمركية، باعتبار أن هذا النوع من الضرائب غير المباشرة يشجع على الادخار أكثر من الضرائب المباشرة[1].

6- تسـهيل الاندماج والتكتلات الاقتصـادية: تعتبر السياسة الجبائية من أبرز الوسائل التي تساهم في تحقيق التكامل الاقتصـادي، وذلك من خلال تنسيق الأنظمة الجبائية وتوحيد طبيعة الضـرائب المعتمدة، إضـافة إلى تنسـيق معدلاتها وكذا الإعفاءات والتخفيضـات الممنوحة، فضـلاً عن توحيد طرق الاهتلاك وتبادل المعلومات المتعلقة بظاهرة التهرب الجبائي، وهو ما عملت عليه وجسـدته دول الاتحاد الأوروبي من خلال سعيها إلى توحيد أنظمتها الجبائية بشكل كامل[2].

المطلب الثاني: أدوات السياسـة الجبائيــة

تُعدّ السياسة الجبائية وسيلة أساسية تعتمدها الدولة لتنظيم مواردها وتحقيق أهدافها الاقتصادية، ويعتمد نجاحها على مجموعة من الأدوات التي تضمن فعاليتها في دعم وتوجيه النشاط الاقتصادي.

وفي هذا السـياق، تعتبر الضـريبة أحد الحقوق العامة التي يتحمل المكلفون مسـؤولية الوفاء بها في الوقت والمكان المحدد قانونًا، ويترتب على الإخلال بذلك عقوبات مادية أو معنوية، غير أن السـلطات العمومية قد تتنازل في بعض الحالات عن جزء من هذا الحق أو عنه كليًا لفائدة فئات أو أنشـطة معينة، وذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية محددة، وهو ما يعرف بالنفقات الجبائية.

---

[1] سوزي ناشد عدلي، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية – مصر، 2000، ص: 222.

[2] قدي عبد المجيد، **مرجع سابق**، ص: 170.

أولا: مفهـوم النفقـات الجبائيــة

تعد النفقات الجبائية من المفاهيم الحديثة في المالية العامة، إذ تمثل جزءًا من الإيرادات التي تتنازل عنها الدولة عبر مجموعة من التدابير الجبائية الهادفة إلى دعم السـياسـة الاقتصـادية والاجتماعية، من خلال توجيه سلوك الأفراد والمؤسسات وتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية أو مساعدة فئات تعاني من أوضاع صعبة أو حرجة، كما تسهم في تعزيز التنمية الاقتصادية ودعم البحث العلمي وتحفيز الاستثمار، مما يجعلها أداة فعّالة في تنفيذ السياسة الجبائية للدولة.

ومن أبرز التعاريف المقدمة لمفهوم النفقات الجبائية نجد ما يأتي:

- تعرّف النفقات الجبائية على أنّها مجموعة الإجراءات الجبائية التمييزية التي تمنحها السلطات الحكومية لفئات محددة من الأشخاص، حيث تعتبر بمثابة نفقات مباشرة من وجهة نظر هذه السلطات، لأنها تؤدي إلى انخفاض في الإيرادات الجبائية المحصـــلة لفائدة الخزينة العمومية، بمقدار القيمة التي تتحملها السلطات العمومية من إنفاق[1].
- كما تعرف بأنّها إحدى الأدوات التي تلجأ إليها الدولة للتدخل في النشـاط الاقتصـادي، قصـد إحداث آثار محدّدة، والحدّ من النتائج التلقائية المترتبة عن السياسة الجبائية، كما تعتبر تنازلاً مقصودًا من الدولة عن جزء من مواردها لصـالح الأفراد، من أجل تحقيق أهداف مختلفة، كتشـجيع الاسـتثمار الخاص، في مختلف المجالات، أو تحقيق العدالة الاجتماعية[2].

انطلاقا من هذه التعاريف يمكن استخلاص أبرز الخصائص المميزة للنفقات الجبائية كما يلي:

- هي وسيلة من وسائل تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث لا تلجأ إليها الدولة إلا عندما تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وواضحة؛

[1] Gilbert Orsoni **, L'interventionnisme Fiscale** , Presses universitaires de France, Paris,1995, p: 03.

[2] زروط فاطمة الزهراء، **دور السياسة الضريبية في الحد من التلوث البيئي**، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد: 01، العدد: 01، 2013، ص-ص: 59-60.

- تمثل النفقات الجبائية استثناء عن القواعد العامة للسياسة الجبائية، إذ تعد ترخيصًا يخرج عن الإطار المرجعي المعتاد، لا سيما فيما يتعلق بعمومية الضريبة؛
- تسـهم النفقات الجبائية في خفض وتراجع إيرادات الدولة المتأتية من الضـرائب، مما يجعلها تعد بمثابة إعانة غير مباشرة أو سالبة تقدمها الدولة.

وعليه يمكن القول أنّ النفقات الجبائية عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتراخيص الجبائية وشبه الجبائية التي تخرج عن الإطار العادي للنظام الجبائي المرجعي، حيث تتخذها السـلطات العمومية بهدف التأثير في بعض المتغيرات الاقتصادية لأجل إحداث آثار معينة.

ثانيا: أنـواع النفقـات الجبائيــة

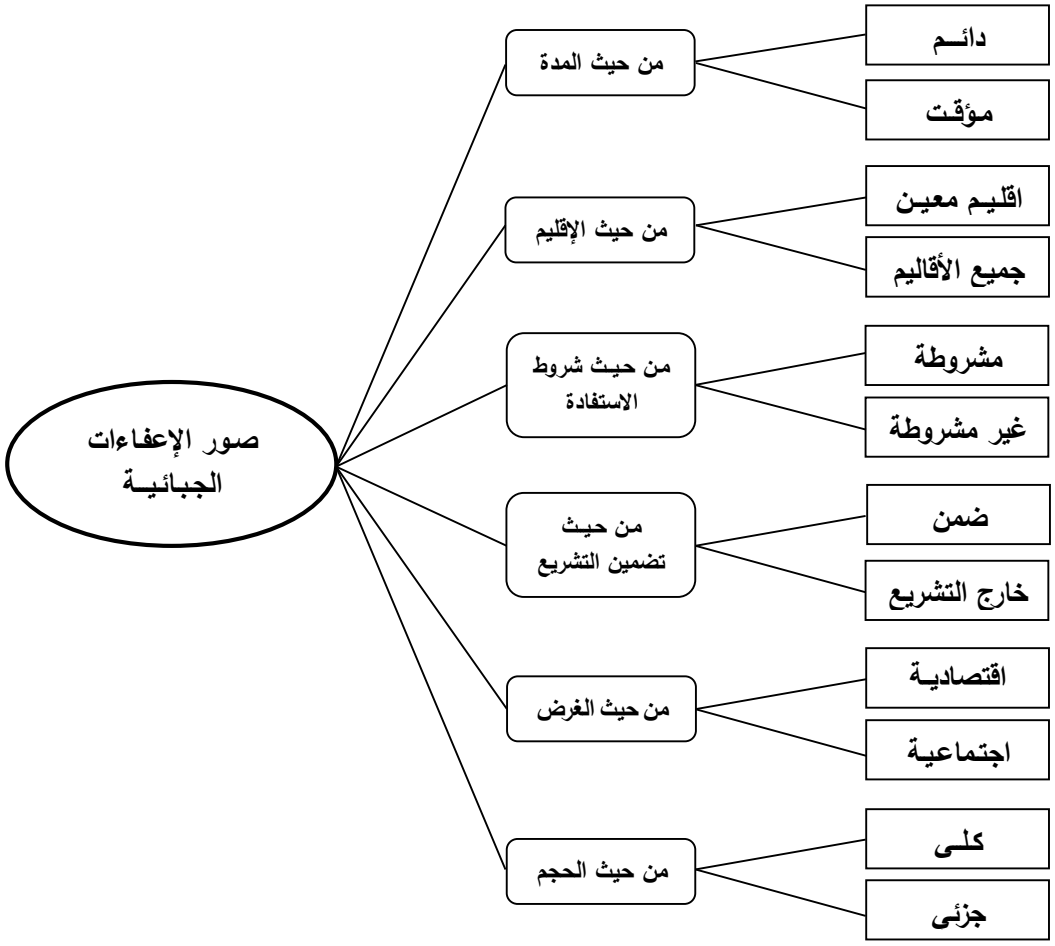
تتدخل الحكومات عن طريق سـياسـتها الجبائية بواسـطة النفقات الجبائية التي تتخذ العديد من الأشـكال والأدوات، وبصـفة عامة تصـنف منظمة التعاون والتنمية الاقتصـادية النفقات الجبائية إلى أربع مجموعات رئيسية وفقًا لطبيعتها وأهدافها كما يلي:

1- الإعفـاءات الجبائيــة:

تُعرّف الإعفاءات الجبائية بأنها تخلٍّ وتنازل عن ضريبة كان يمكن للدولة تحصيلها لو لم تمنح هذه الإعفاءات، وهي تتميّز بأنها إجراء قانوني لا يُقرّ إلا بنص تشـريعي، كما أنها إجراء هادف يُمنح لتحقيق أهداف معينة[1]، قد تكون اقتصـادية أو اجتماعية أو تنموية. وهي كذلك إجراء انتقائي لا يشـمل جميع المكلفين، بل يقتصـر على فئات أو أنشـطة محددة. كما تتسـم بالمرونة من حيث كونها قد تكون كلية أو جزئية، دائمة أو مؤقتة بحسـب السـياسـة الجبائية المعتمدة، ولا تُمنح بصـورة عشـوائية بل وفق شـروط وضـوابط محددة. وعلى العموم تأخذ هذه الإعفاءات عدّة تقسـيمات، ويوضـح الشـكل التالي أهم صـور الإعفاءات الجبائية.

[1] عادل التابعي عبده الغزناوي، **تحليل وتقييم الإعفاءات الضـريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها**، بحث مقدم ضـمن المؤتمر الثامن حول: إصـلاح ضـرائب الدخل في ضـوء المتغيرات المحلية والدولية، الجمعية المصـرية للمالية العامة والضـرائب، المجلد: 02، ديسمبر 2003، القاهرة – مصر، ص: 08.

الشكل رقم (03): صـور الإعفـاءات الجبـائيــة



المصدر: عادل التابعي عبده الغزناوي، **مرجع سابق**، ص: 12.

حيث تستخدم مختلف البلدان الإعفاءات الجبائية، غير أنّ لكل بلد سياسته الخاصة في ذلك، تبعًا للأهداف المحددة، وكذا الظروف السائدة فيه.

2- التخفيضات الجبائية:

هي شكل من أشكال النفقات الجبائية، تتمثل في منح المكلفين بالضريبة حسومات خاصة تُطبق على مبلغ الضـريبة المسـتحقة بعد حسـابها، أو من خلال التقليص في حجم وعائها الجبائي، وذلك وفق شروط يحددها المشرّع بهدف تخفيف العبء الضريبي وتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية.

أ- **التخفيضات الخاصة بالضريبة:** يعتمد هذا النوع على تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة بعد احتسابها وفق المعدلات القانونية، وذلك من خلال منح تخفيضـات أو نسـب اقتطاع من الضـريبة النهائية الواجب دفعها. فعلى سبيل المثال: تطبيق تخفيض بنسبة 50% على الضـريبة على أرباح الشـركات **(IBS)** أو الضريبة على الدخل الإجمالي **(IRG)** بالنسبة لبعض الأنشطة الممارسة في ولايات الجنوب.

ب- التخفيضـات الجبائية الخاصـة بالوعاء: هي آليات قانونية تسـمح بتقليص أسـاس الضـريبة (الوعاء الخاضـع لها) وفق شـروط يحددها المشـرّع، بهدف التخفيف من العبء الجبائي مراعاةً لظروف اقتصـادية أو اجتماعية أو تشـجيعية. وتتنوع هذه التخفيضـات بحسـب طبيعة النشـاط، مثل ترحيل الخسـائر المحققة خلال النشـاط الاقتصـادي إلى السـنوات اللاحقة، على ألا تتجاوز مدة الترحيل أربع سـنوات، والتخفيضـات المطبقة على بعض الأنشـطة المهنية ذات الطابع الحرفي كنشـاط المخابز التي تسـتفيد من نسـبة تخفيض قدرها 35% على رقم الأعمال، إضافة إلى التخفيضات المرتبطة بفوائض القيم الناتجة عن التنازل، وذلك بحسب طبيعة هذه الفوائض، حيث يكون التخفيض بنسبة 30% إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، و65% في حالة فوائض القيم طويلة الأمد، وكذا بعض الحالات الاجتماعية مثل التخفيض بنسـبة 10% في حالة التصريح المشترك للزوجين في الضريبة على الدخل الإجمالي.

3- القرض الضريبي:

يعرّف بأنّه حقّ مالي قابل للتحصـيل يُمنح للمكلّف ويُخصـم من ضـريبة أخرى مسـتحقة، فهو يُعدّ امتيازًا يمنح لفئة من المكلفين أو لبعض أصناف الدخل المستوفية لشروط خاصة، بهدف تجنب الازدواج الضـريبي وتخفيف العبء المالي، حيث يطبق هذا الامتياز من خلال خصـم مبلغ القرض بمعدل مرتبط بصـنف الدخل المعني، بعد إدراجه ضـمن الدخل الإجمالي أو الربح، ليخصـم لاحقًا من الضـريبة النهائية وفقا للقواعد الجبائية السارية. ويسـهم القرض الضـريبي في تقليل الضـريبة المستحقة دون المساس بالمادة الخاضـعة لها، مما يحقق وفورات ضـريبية مسـتقرة لا تتأثر بسـلم الاقتطاع التصـاعدي، وإذا تجاوز مبلغ القرض قيمة الضـريبة المسـتحقة، يعد الفائض قابلاً للاسـترجاع لصـالح الممول، وبذلك يتجنب إخضـاع نفس الوعاء مرتين للضريبة[1].

[1] حميد عبد الله الحرتسي، **مرجـع سابـق**، ص: 74.

4- تأجيل الضريبة (الضريبة المؤجلة):

يقوم هذا النوع من النفقات الجبائية على اســتبعاد مبالغ محددة من الوعاء الجبائي خلال فترة زمنية معينة، مع تأجيل احتسابها إلى فترات زمنية لاحقة، وبناء على ذلك، يمكن القول أنّ هذا النوع من النفقات الجبائية يشبه إلى حد كبير التخفيضات المطبقة على الوعاء الجبائي، غير أنّه لا يعد تخفيضًا نهائيًا، بل يمثل مجرد تأجيل لاحتساب تلك المبالغ إلى فترات زمنية لاحقة.

حيث تعرف الضريبة المؤجلة بأنها ذلك الجزء من الضريبية المستحقة أو المسددة والمؤجل سدادها أو استحقاقها إلى فترات لاحقة، ويطلق على الجزء المؤجّل من الضـريبة المسـتحقة مصـطلح **التزام ضـريبي مؤجّل**، في حين يسمّى الجزء المؤجّل من الضريبية المسدّدة **أصلاً ضريبيًا مؤجّلاً**[1].

يعتمد نجاح هذه الأدوات على مجموعة من العوامل نوجزها فيما يلي[2]:

✧ تُعدّ الضـريبة جزءًا من مناخ اسـتثماري عام تتداخل وتتشـابك عناصـره بدرجات متفاوتة، وتتمثل أبرز هذه العناصـر في: الاسـتقرار السـياسـي، اسـتقرار العملة، طبيعة النظامين المصـرفي والمالي، إضـافة إلى حجم السـوق ونطاقه، ومدى تطور الهياكل الأسـاسـية ووسـائل الاتصـال، فضـلاً عن وضـوح القواعد التنظيمية وشفافيتها، وغيرها من العوامل ذات الصلة؛

✧ يتحدّد التوقيت الملائم لاســتخدام هذه الأدوات بمدى تجاوب المؤســســات وتفاعلها مع التحفيزات الجبائية، وهو ما يرتبط بالمرحلة التي يمر بها الاقتصاد وبدرجة المخاطر التي تستطيع المؤسسة تحمّلها بالنظر إلى العوائد المتوقعة، ففي فترات التعافي من الأزمات، تميل المؤسسات بدرجة أكبر إلى الاستفادة من هذه المزايا والتحفيزات الجبائية لتشجيع الاستثمار؛

---

[1] سلامة إبراهيم علي، صلاح هادي محمد، **تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، كلية الادارة والاقتصاد – جامعة بغداد، ديسمبر2016، ص: 536.

[2] قدي عبد المجيد، **المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية– دراسة تحليلية تقييمية، مرجع سابق**، ص: 175.

✧ يختلف توظيف هذه الأدوات والإجراءات الجبائية من دولة إلى أخرى تبعًا لخصــوصــيات كل دولة وسمات نظامها الجبائي، فعلى سبيل المثال، تمنح كندا تحفيزات جبائية من خلال آلية القرض الجبائي بنسبة تقارب 25% من الحالات، مقارنة بفرنسـا التي لا تلجأ إلى هذا النوع إلا في حدود 10%، في حين تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية بدرجة كبيرة على نظام الإعفاءات الجبائية في منح التحفيزات، حيث تمثل ما نسبته 46% من نفقاتها الجبائية، وفي المقابل يُعدّ إجراء تأجيل الضريبة (الضريبة المؤجلة) الأكثر استخدامًا في كندا بنسبة 23.5% مقارنة بـ 15.4% الولايات المتحدة و19.2% في فرنسا[1].

المطلب الثالث: مجـالات تأثيـر السياسـة الجبائيـة

تكتسـي السياسـة الجبائية مكانة بالغة الأهمية ضمن السياسـة الاقتصـادية، باعتبارها أداة محورية في توجيه النشـاط الاقتصـادي وتحقيق التوازن الاجتماعي، إذ يمكنها التأثير على عديد المتغيرات الاقتصـادية كالاسـتهلاك، الادخار، الاسـتثمار، وكذا مسـتويات الإنتاج، ومن خلال توظيفها بكفاءة، تسـهم في تحفيز النمو الاقتصادي، إعادة توزيع الدخل، وتعزيز العدالة الاجتماعية بما ينسجم مع الأهداف التنموية للدولة.

أولا: أثر الضرائـب على الاستهـلاك والادخـار

تؤثر السياسـة الجبائية بشكل مباشر على سلوك الأفراد الاقتصـادي، إذ يؤدي فرض الضـرائب إلى التقليل من المداخيل المتاحة لهؤلاء الأفراد، مما ينعكس على قدرتهم على الاســتهلاك والادخار بنســب متفاوتة، غير أنّه من المهم في هذا الســياق، التمييز بين التأثير الذي تحدثه الضــرائب المباشــرة، وذلك الناتج عن الضرائب غير المباشرة على هذه المتغيرات، وذلك على النحو الآتي[2]:

[1] Luc Godbout, **l'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépenses fiscales**, Édition Économica, Paris, 2006, p: 25

[2] سعيد علي محمد العبيدي، **اقتصـاديـات الماليـة العامـة**، دار دجلة ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2011، ص-ص: 161-162.

أ- الضرائب المباشرة:

يعتمد أثر الضـرائب المباشـرة على طبيعة نظامها، سواء كان تصـاعديًا أم نسبيًا، فالضـرائب النسـبية التي تفرض بنســبة موحدة على جميع الدخول، تميل إلى التأثير بدرجة أكبر في الاســتهلاك، لأن ذوي الدخول المنخفضـة يشكلون النسبة الأكبر من المجتمع ويضطرون إلى تقليص استهلاكهم ومدخراتهم معًا، في المقابل، تعد الضــرائب التصــاعدية أكثر اســتهدافًا لأصــحاب الدخول المرتفعة، إذ يتحملون العبء الأكبر منها، مما يجعل تأثيرها على الاستهلاك محدودًا نسبيًا بينما يكون أثرها في الادخار أكثر وضوحًا، نظرًا لأن الأفراد ذوي الدخول المرتفعة غالبًا ما يسـددون الضـرائب من مدخراتهم وليس من مخصـصـاتهم الاستهلاكية.

ب- الضرائب غير المباشرة:

تعتبر الضـرائب غير المباشـرة من أبرز الضـرائب التي تؤثر على أصـحاب الدخل المنخفض، إذ يقع العبء الأكبر منها عليهم بسـبب ارتفاع الميل الحدي للاسـتهلاك لديهم وكونهم يشـكلون الشـريحة الأوسـع من السـكان، ويؤدي فرض هذه الضــرائب إلى رفع أســعار الســلع والخدمات، مما يترتب عليه انخفاض الطلب عليها وتراجع مستويات استهلاكها بنسب متفاوتة تبعا لطبيعة الطلب، فإذا كان الطلب مرنا، يكون الانخفاض في الاستهلاك واضـحا، أما إذا كان غير مرن، فإن الأثر يكون محدودًا نسبيًا، وحتى في حالة السـلع الضـرورية التي لا يتراجع اسـتهلاكها كثيرًا، فإن ارتفاع أسـعارها يدفع الأفراد إلى تقليص اسـتهلاك سـلع أخرى لتغطية الزيادة في الإنفاق، ومن ثم تؤدي زيادة الضـرائب غير المباشـرة إلى انخفاض عام في مستويات الاستهلاك الخاص، في حين تسهم زيادة الضرائب المباشرة في الحد من الادخار الخاص.

ثانيا: تأثيـر الضرائـب على الاستثمـار

يُعرّف الاســتثمار بأنّه التزام حالي بتوظيف الموارد المالية أو المادية في أصــول حقيقية أو مالية، بهدف تحقيق منافع مستقبلية، تعوّض عن تجميد رأس المال والمخاطرة المترتبة على عملية الاستثمار[1]. وفي هذا الصـدد تُعدّ السـياسـة الجبائية أداة فعّالة بيد الدولة تمكنّها من التأثير في حجم الاسـتثمار داخل الاقتصاد، وفي توجيه توزيعه على مختلف مناطق الوطن كما يلي:

- تُحدِث السياسة الجبائية آثارًا إيجابية على الاستثمار، سواء كان محلـيًّا أو أجنبـيًا، إذ تسهم في تسهيل إنشاء هذه الاستثمارات وجذبها، من خلال تخفيف الأعباء الجبائية المفروضة عليها، وذلك إمّا عن طريق إزالة العوائق الضــريبية التي تعترض ســبيلها، أو من خلال تقليص العبء الضــريبي المفروض عليها بواسطة ما تقدّمه من إعفاءات وتحفيزات جبائية[2].
- كما تستخدم السياسة الجبائية كأداة لتوجيه هذه الاستثمارات نحو مختلف فروع الأنشطة الاقتصادية، فضلاً عن المساهمة في توزيعها بين المناطق المتعددة داخل الوطن الواحد.

ثالثا: تأثيـر الضرائـب على إعـادة توزيـع الدخـل

يختلف تأثير الضــرائب على تحقيق العدالة في توزيع الدخل تبعًا لطبيعة الضــريبة ومصــدرها، فالضـرائب النسـبية لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف والأعباء التي يتحملها المكلف، مما يجعل عبئها أثقل على ذوي الدخل المنخفض، في حين يكون أخف على أصحاب الدخول المرتفعة، وبالتالي فهي تسهم في تعميق التفاوت في توزيع الدخل بين مختلف الفئات الاجتماعية، كما نجد التأثير ذاته في حالة الضــرائب غير المباشرة المفروضة على السلع والخدمات[3].

---

[1] Bodie Zvi, Kane Alex, Marcus Alan. J, **Investments**, 10th Edition, McGraw-Hill Education, New York, 2014, p: 01.

[2] محمد برابح، **دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016/2015، ص: 84.

[3] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص: 65.

أمّا ضـرائب الدخل التصـاعدية التي تتميّز عادة بتزايد معدلاتها ووجود حد أدنى معفى من الضـريبة، فقد أثبتت فعاليتها في الحد من التفاوت في توزيع الدخول. ويُعدّ نجاح بريطانيا في إعادة توزيع دخلها القومي خلال فترة الحرب العالمية الثانية مثالاً بارزًا يُحتذى به في السـياسـات المالية، وذلك بفضـل اعتمادها على نظام الضرائب التصاعدية، ومع مرور الوقت أصبح التصاعد الضريبي بعد أن فقد مبرراته الاقتصادية، يستند في جوهره إلى فلسفة اجتماعية تهدف إلى تقليص الفوارق بين دخول طبقات المجتمع.

كما تؤثر السـياسـة الجبائية في توزيع الدخل تبعًا للطريقة أو الكيفية التي يتم بها إنفاق حصـيلة الضـريبة، فقد تؤدي سـياسـة الانفاق العام أحيانًا إلى عرقلة وإضـعاف الأهداف التي تسـعى الضـريبة لتحقيقها، بل وقد تفقدها أثرها في إعادة توزيع الدخل، إذا وجه الإنفاق الحكومي بحيث يستفيد منه أصحاب الدخول المرتفعة أكثر من ذوي الدخول المنخفضـة. أما إذا تبنّت الحكومة سياسـة إنفاقية تركز على زيادة الخدمات والمنافع الموجهة للفئات ذات الدخل المحدود، فإنّ ذلك من شـأنه أن يسـهم بفعالية في رفع مستويات الدخل الحقيقي لهذه الفئة، وبالتالي الحد من التفاوت في الدخول بين مختلف شرائح المجتمع[1].

وقد حظي موضوع تحقيق العدالة في توزيع الدخل الوطني بين أفراد المجتمع باهتمام واسع من قبل العديد من الكتاب والمفكرين، الذين قاموا بالعديد من الدراسات بهدف توضيح الأنماط الفعلية السائدة لتوزيع الدخول على نحو أمثل يضمن تحقيق العدالة في هذا المجال، ومن أبرز الأدوات المستخدمة لقياس درجة العدالة في توزيع الدخل داخل المجتمع منحنى لورنز **"LORENZ"** ومعامل جيني **"GINI"**.

1- منحنى لورنز (LORENZ):

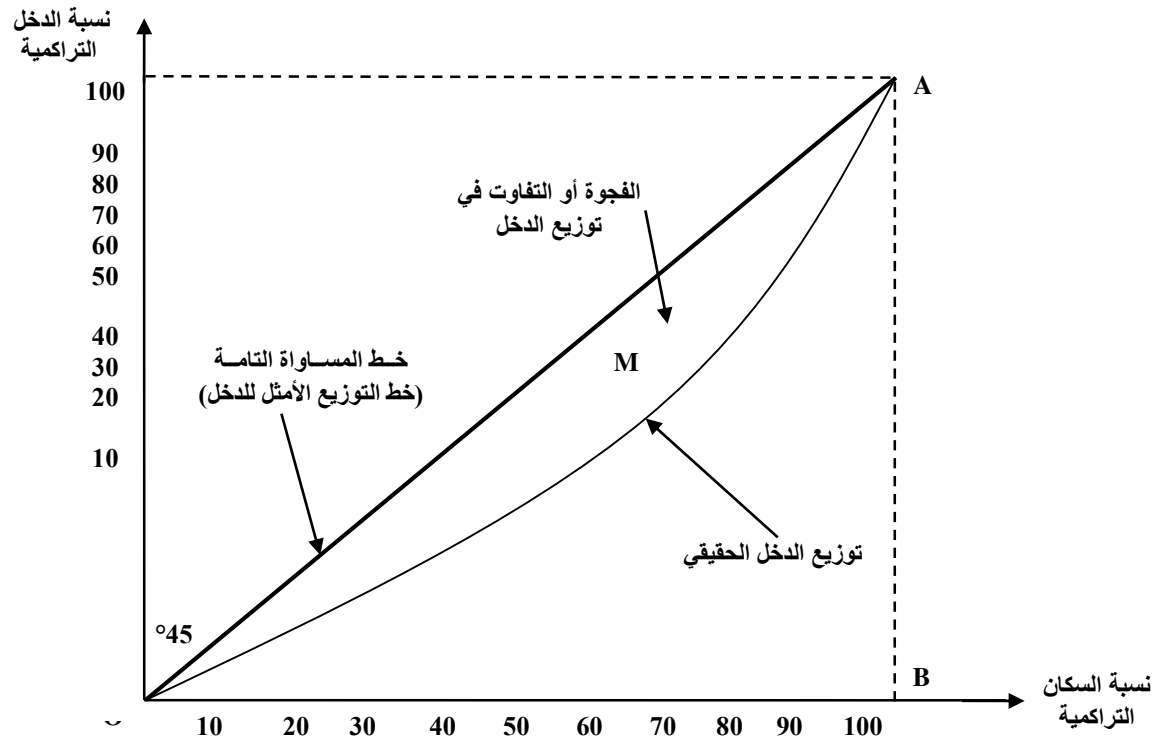
يُعدّ منحنى لورنز "Lorenz" من أبرز الأدوات المستخدمة لقياس العلاقة بين حجم المداخيل التي يحصل عليها الأفراد نسبة للدخل الإجمالي خلال فترات زمنية معينة، وقد استخدم لأول مـرّة من قـبـل الإحصـائي الأمريكي Max O. Lorenz سنـة 1905، ويُعدّ اليوم من أكثر الأساليب البيانية شيوعًا في تمثيل وقياس درجة التفاوت في توزيع الدخل أو الثروة وغيرها[2] من المتغيرات الاقتصـادية، ويظهر الشـكل الموالي هذا المنحنى بصورة أكثر وضوحًا:

---

[1] حامد عبد المجيد دراز وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2003، ص: 224.

[2] يونس علي أحمد، **تحليل وقياس الرفاهية وعلاقتها بعدالة توزيع الدخل في مدينة كركوك**، مجلة الإدارة والاقتصـاد، العدد: 83، جانفي 2010، ص: 287.

الشكل رقـم (04): منحنـى لورنـز (Lorenz)



Source: Edward N. Wolf, **Poverty and income distribution**, 2nd Edition, Wiley-Blackwell Publication, United kingdom, 2009, p: 66.

وعليه، فمنحنى لورنز "Lorenz" هو شكل بياني يستخدم لتوضيح الفرق بين التوزيع الأمثل والتوزيع الفعلي للدخل، حيث يمثل الخط الأفقي نسب السكان التراكمية، والتي تُعبّر عن الفئات المختلفة للسكان بحسب دخلها ونسبتها من إجمالي السكان، أمّا الخط العمودي فيمثل نسب الدخل التراكمية، والتي تعبر عمّا يحصل عليه أفراد كل فئة من دخول ونسبة هذه الدخول إلى الدخل الوطني، في حين يمثل الخط عند درجة 45° التوزيع الأمثل للدخل.

وبموجب هذا المنحنى تتحقق العدالة في توزيع الدخل عندما تتساوى النسب التراكمية للسكان مع النسب التراكمية لما يحصلون عليه من دخول، فعلى سبيل المثال، يحصل 20% من السكان على 20% من الدخل، أي عندما يتطابق منحنى لورنز "Lorenz" مع الخط عند الزاوية 45°، أمّا المساحة **(M)** الواقعة بينهما، فتعبّر عن مقدار التفاوت في توزيع الدخول.

2- معامل جيني (GINI):

معامل "Gini" هو أيضًـا مقياس شـائع مسـتمد من منحنى لورنز "Lorenz"، ولقد قدمه الإحصـائي الإيطالي Gini Corrado في عـام 1912، وهو يُعبّـر عن حاصل القسمة لفجوة توزيع الدخل والمعبّـر عنها بالمساحة "**M**" على مساحة المثلث "**OAB**"[1]. ويتم حسابه من خلال العلاقة التالية:

معامل جيني (GINI) = المساحـة "M" / المساحـة "OAB"

وبهذا فإن معامل جيني "Gini" يأخذ قيمًا تنحصر ما بين الصفر والواحد كما يلي:

- قيمة معامل جيني "Gini" مساوية للصفر: وهي تعبر عن حالة التوزيع المتساوي أي عند وجود عدالة تامة في توزيع الدخل.
- قيمة معامل جيني "Gini" مساوية للواحد: وهي تعبر عن حالة سوء التوزيع التام أي عندما تذهب كافة الدخول إلى وحدة واحدة فقط.
- قيمة معامل جيني "Gini" محصورة بين الصفر والواحد: وهي تعبّر عن أن منحنى لورنز "Lorenz" مساوي للمنطقة "**M**"، وهذا يعني كلما انخفضت قيمة المعامل واقتربت من الصفر دلّ ذلك على تحسن العدالة في توزيع الدخل، وكلما ارتفعت قيمته واقتربت من الواحد دلّ ذلك على وجود فجوة وتفاوت أشد في توزيع الدخل.

رابعا: تأثير الضرائب على مستوى الإنتاج والعمل:

تمثل السـياسـة الجبائية إحدى الأدوات الرئيسـة التي تعتمدها السـلطات العمومية للتأثير في حجم الانتاج ومسـتوى التشـغيل داخل الاقتصـاد الوطني، من خلال توجيه النشـاط الاقتصـادي وتحفيز الفاعلين على زيادة الإنتاجية، وفي هذا الإطار تمارس الضـرائب تأثيرًا مباشـرًا في الإنتاج والعمل من خلال انعكاسـها على تكاليف الإنتاج وحوافز الأفراد نحو العمل، فارتفاع العبء الضـريبي يؤدي غالبًا إلى زيادة كلفة الإنتاج، مما قد يحد من الطاقة الإنتاجية ويقلل من المبادرة في التوسع الاستثماري، وفي المقابل، تسهم الإعفاءات والتخفيضات الضريبية في تحفيز النشـاط الإنتاجي عبر تشـجيع المسـتثمرين على توجيه رؤوس أموالهم نحو القطاعات المشـجعة، مما يعزز معدلات النمو والإنتاجية، كما يمكن للضـرائب المعتدلة أن تدفع العاملين إلى رفع جهودهم لتعويض النقص في دخولهم، في حين أن الضـرائب المرتفعة قد تضـعف الدافع نحو العمل والإنتاج نتيجة انخفاض الدخل الصـافي[2]. ومن هذا المنطلق، يتوقف أثر السـياسـة الجبائية على العمل والإنتاج على مدى توازنها بين تحقيق الإيرادات العامة والحفاظ على الحوافز الاقتصادية الكفيلة بدعم النمو والإنتاج المستدام.

[1] Edward N. Wolf, **Poverty and income distribution**, 2nd Edition, Wiley-Blackwell Publication, United Kingdom, 2009, p-p: 64-65.

[2] بشور عصام، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة السابعة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1998، ص-ص: 210-211.

خامسا: تأثيـر الضرائـب على المستوى العـام للأسعـار

تُعدّ الضرائب في جوهرها تكلفة يتحملها المنتج، الأمر الذي يدفعه غالبًا إلى محاولة نقل عبئها إلى المستهلك من خلال رفع أسعار السلع والخدمات، وتتوقف درجة انتقال هذا العبء على عدة عوامل، أبرزها مرونة العرض والطلب وطبيعة السوق الذي يعمل فيه المنتج، ففي الأسواق التي يتسم فيها الطلب بضعف المرونة، يستطيع المنتج نقل الجزء الأكبر من العبء الضريبي إلى المستهلك، بينما يتحمل المنتج نسبة أكبر منه في الأسواق ذات الطلب المرن.

وفي إطار السياسة الاقتصادية الكلية، تلجأ الدولة أحيانًا إلى استخدام الضرائب كأداة للسياسة المالية الانكماشية بغرض خفض المستوى العام للأسعار أو كبح التضخم، وذلك برفع معدلات الضرائب، مما يؤدي مبدئيًا إلى زيادة الأسعار الإسمية نتيجة تحميلها على السع والخدمات، غير أن هذا الأثر غالبًا ما يكون مؤقتًا، إذ يؤدي في نهاية المطاف إلى انخفاض الدخل المتاح القابل للإنفاق الاستهلاكي، وتراجع الطلب الكلي، ومن ثم يُحدث أثرًا انكماشيًا ينعكس في صورة انخفاض تدريجي للمستوى العام للأسعار[1].

وتجدر الإشارة إلى أنّ الأثر النهائي للضرائب على الأسعار يتوقف أيضًا على الكيفية التي تتصرف بها الدولة في حصيلة الضرائب، فإذا لم تَعد هذه الحصيلة إلى التداول (كما في حالات سداد القروض الخارجية أو تكوين الاحتياطات المالية)، فإن الأثر الانكماشي يظهر بوضوح في صورة انخفاض فعلي في الأسعار، أمّا إذا أعيد ضخ الإيرادات الجبائية في الدورة الاقتصادية من خلال الإنفاق العام (سواء عبر شراء السلع والخدمات أو دفع الأجور)، فإن أثر السياسة الانكماشية يضعف ويتلاشى.

[1] سعيد علي محمد العبيدي، **مرجع سابق**، ص: 163. (بتصرّف)

المبحث الثاني: فعـاليـة السياسـة الجبائيـة وإشكاليـة تحديـدها

تمثل الفعالية مؤشـرًا أسـاسـيًا تسـعى مختلف المنظمات إلى تحقيقه في شـتى المجلات، سـواء على المسـتوى الكلي أو الجزئي، وتعتبر فعالية النظام الجبائي أحد أهم المؤشـرات التي يسـتند إليها لتقييم نجاح أو فشل السياسة الجبائية لأي دولة، لاسيما أنّ السياسة الجبائية تشكل جزءًا محوريًا من السياسة المالية، فإن مستوى فعاليتها ينعكس بصورة مباشرة على درجة الفعالية الاقتصادية للدولة.

المطلب الأول: ماهيـة فعاليـة السياسـة الجبائيــة

إنّ وضـع وتصـميم سياسـة جبائية لا يعدّ غاية بحد ذاته، بل يمثل وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصـــادية والاجتماعية، غير أن هذه الســـياســـة قد تنحرف أحيانًا عن الأهداف المرســـومة لها، مما يستوجب تقييم فعاليتها وتقويم أدائها وفق مجموعة من المعايير الموضوعية.

أولا: مفهـوم الفعاليـة

تُعدّ الفعالية من المفاهيم الإدارية والاجتماعية المتداولة على نطاق واسـع، إذ تمثل هدفًا رئيسـيًا لكل نشـاط إداري، ونظرا لارتباطها الوثيق وتداخلها مع مفاهيم إدارية أخرى مثل الأداء والكفاءة، تبرز ضـرورة تحديد معناها الاصطلاحي وتمييزه عن تلك المفردات قبل التطرق إلى فعالية السياسة الجبائية.

1- تعريف الفعاليــة:

تعدّدت المفاهيم المتعلقة بالفعالية بين تعاريف تقليدية، نظامية وأخرى حديثة:

أ- التعاريف التقليدية:

✧ تُعرّف الفعالية بأنّها القدرة على تحقيق الهدف المحدّد، أو النجاح في بلوغ الأهداف الموضـــوعة والمسطرة من خلال الاستغلال الأمثل والمتوازن للموارد المتاحة[1]، بمعنى آخر يقترن مفهوم الفعالية بمدى القدرة على توفير الخدمة وفق التوقيت والشروط المناسبة[2].

[1] عون الله صلاح الدين، **مداخل ومشكلات قياس الفعالية التنظيمية**، مجلة الإدارة العامة، الرياض-السعودية، العدد: 54، 1987، ص: 08.

[2] Edwine Ruhli, Sybille Sauter Sachs, **Towards an Integrated Concept of Management Efficiency**, Management International Review, Vol: 33, No: 4, 1993, p 197.

ب- التعاريف النظامية:

✧ تتجلى الفعالية التنظيمية في أي نظام أو منظمة من خلال تعظيم النتائج النهائية للمنظمة عبر الاستخدام الأمثل لكافة الموارد المتاحة داخليًا وخارجيًا، بما يمكنها في النهاية من الحفاظ على قدرتها على البقاء والاستمرار. وتُعرّف بأنّها مستوى عالٍ من الإنتاجية، مع توفر عامل المرونة، وقدرة المنظمة على التكيف مع البيئة، إلى جانب تحقيق الاستقرار وتشجيع الابتكار[1].

ج- التعاريف الحديثة:

✧ تعرّف الفعالية على أنّها النجاح في التعامل مع القيود المفروضة عليها من البيئة المحيطة، حتى لو كانت النتائج المحققة تساوي أو تتجاوز المعايير المحدّدة للأهداف المخططة[2]. أو بتعريف آخر، الفعالية هي عملية تقدير لمدى الانحراف الواقع ما بين الأهداف الموضوعة على أسس معيّنة، وما بين النتائج المحققة في الواقع[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الفعالية بأنّها، قدرة المنشأة على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها ضمن بيئتها الخاصة، سواءً كانت هذه الأهداف اقتصادية أو اجتماعية أو تنظيمية، وتتجلى من خلال مدى نجاحها في الوصول إلى النتائج المتوقعة وفق طبيعة نشاطها وإمكانياتها المتاحة.

2- تمييز الفعالية عن المفاهيم المشابهة:

إنّ تناول مصطلح الفعالية يقتضي بالضرورة التطرق إلى مفاهيم أخرى وثيقة الصلة به، وفي مقدمتها الكفاءة والأداء، لذلك سنعمل على ضبط المفهوم الاصطلاحي لهما، وتحديد طبيعة العلاقة تربطهما بالفعالية.

---

[1] عبد السلام أبو قحف، **اقتصاديات الإدارة والاستثمار**، الدار الجامعية، بيروت-لبنان، 1993، ص: 93.

[2] عون الله صلاح الدين، **نفس المرجع**، ص: 08.

[3] Abdelaziz Roubah, **Compétitivité des banques luxembourgeoises monnaie unique et Prospectives Stratégiques**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Nancy 02, France, 2000, p: 57.

أ- الكفـاءة:

للكفاءة معاني متعددة ومفاهيم متباينة، فهي تفهم عند البعض على أنها تحقيق أكبر قدر من النتائج بأقل جهد ممكن، أو الإبقاء على التكاليف منخفضـــة مع تحقيق أرباح مرتفعة، بينما يرى البعض الآخر أنها تعني زيادة الإنتاج بأقل تكلفة وفي أقصـر وقت ممكن، سـواء على مسـتوى الفرد، الآلة، الوحدة أو الفرع داخل المؤسسة[1].

وعليه تتجلى الكفاءة في كل من يســـاهم في تعظيم القيمة وتقليل التكاليف، إذ لا تتحقق الكفاءة من خلال التركيز على خفض التكاليف فقط أو رفع القيمة فقط، بل من خلال الجمع بين الهدفين معًا[2].

ورغم التباين بين الكفاءة والفعالية، فإنّ كليهما ضروري لتقييم أداء النظام أو المنظمة، فالكفاءة تعبر عن حســـن اســـتغلال الموارد، بينما تعكس الفعالية مدى تحقيق الأهداف، ويكتمل الحكم على الأداء بتكاملهما في النهاية.

ب- الأداء:

نتيجة للتغيرات والتطورات الحاصلة والمستمرة في التكنولوجيا والأفكار والأذواق، تسعى المؤسسات إلى تحسين أداءها، حيث يقصد بالأداء القيام بالمهام الموكلة وفق معايير محددة. ومن منظور شمولي، يربط الباحثون الأداء بمدى بلوغ المؤسسة لأهدافها أو بقدرتها على الاقتصاد في استخدام مواردها النادرة نسبيًا، أي أنّه يُعبّر عن مستويات الكفاءة والفعالية التي يمكن أن يحققها أي نظام أو مؤسسة[3].

---

[1] رابح سرير عبد الله، **فعالية تسيير المؤسسة أداة الإبداع**، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، يومي 18 و19 ماي 2011، ص: 04.

[2] Philippe Lorino, **Méthodes et pratiques de la performance**, Edition d'organisation, Paris, 1998, p-p: 19-20.

[3] عبد المليك مزهوده، **الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة – الجزائر، العدد: 01، المجلد: 01، نوفمبر 2001، ص: 87.

وفي هذا السـياق ينبغي التمييز بين الأداء الفردي، الذي يقصـد به مجموعة الأعمال والأنشـطة التي يقوم بها الفرد لأداء مسؤولياته وتحقيق الأهداف الوظيفية الموكلة إليه، بما يسـهم في بلوغ أهداف المنظمة ككل، وبين الأداء المؤسسي، الذي يُعبّر عن المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في إطار تفاعلها مع عناصر بيئتها داخليًا وخارجيًا[1].

ج- العلاقة والتمايز بين الفعاليـة والكفـاءة والأداء:

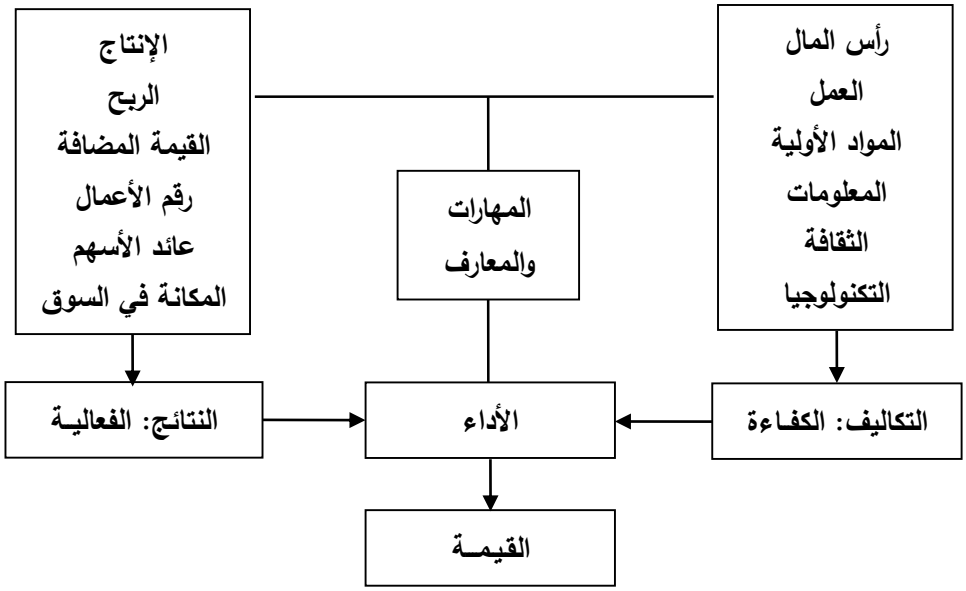
تُعرّف الكفاءة بأنّها أداء الأعمال بشـــكل صـــحيح، في حين تُعرّف الفعالية بأنّها القيام بالأعمال الصحيحة، ومن ثمّ تبرز أهمية معرفة الأعمال الصحيحة وتعريفها وتحديدها بدقة من أجل تنفيذها بالشكل المطلوب، لذلك يمكن القول أنّ الجمع بين الفعالية والكفاءة يمكن من أداء الأعمال بطريقة صـحيحة، أي أنّ الأداء يعكس التكامل بين المفهومين، وترتبط الفعالية عادة بالقيادة لما تتطلبه من رؤية واضـــحة وأهداف واستراتيجيات محدّدة، بينما ترتبط الكفاءة بالإدارة من خلال التخطيط والتنظيم وإدارة الوقت والرقابة والمتابعة، وعندما تتحقق الفعالية دون الكفاءة فإنّ الأهداف تبقى دون تنفيذ فعلي، أمّا في حال تحقق الكفاءة دون الفعالية فإنّ الأعمال تنجز ولكن من دون وضوح في الرؤية أو الأهداف[2].

والشكل الموالي يوضح العلاقة القائمة بين المفاهيم السابقة:

[1] دعاء رضا رياض محمد، **التأصيل النظري لمفهومي الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما**، أطروحة دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2015، ص: 22.

[2] بورقبة شوقي عشور، **التمييز بين الكفـاءة والفعاليـة والفاعليـة والأداء**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 فرحات عباس – الجزائر، المجلد: 2012، العدد: 12، ديسمبر 2012، ص: 10.

الشكـل رقـم(05): العلاقـة بين الفعاليـة والكفـاءة والأداء



المصـدر: عبد المليك مزهوده، **مرجـع سابـق**، ص: 88.

ثانيا: فعاليـة السياسـة الجبائيـة

عقب توضـيح المفهوم الاصـطلاحي للفعالية بصـفة عامة بالنسـبة لأيّ منظمة أو نظام قائم، يصـبح من الضروري التدقيق في معناها عند إسقاطها على السياسة الجبائية. وفي هذا السياق يتبادر إلى الذهن التسـاؤل حول علاقة السـياسـة الجبائية بهذا المصـطلح، وكيف يمكن تحقيق فعاليتها، وما هي التوليفة الأنسب لذلك.

حيث لم يحظ موضـوع الفعالية الضـريبة أو الضـريبة المثلى بتعريف موحد وشـامل، غير أنّه قد صيغت عدّة تعريفات لتوضيح هذا المفهوم، ومن أهمّها:

- وفقًا لبعض الآراء، تُعدّ الضريبة الأكثر فعالية تلك التي تحافظ على هيكل الأسعار النسبية دون تشويه، مع اقتصار تأثيرها على الدخل دون إحداث إحلال.
- ويرى آخرون أنّ الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تتصف بالعدالة والمساواة، لأنّها تدفع من قبل الجميع، ويصعب التهرب منها، كما تمتاز بالبساطة والمردودية الجيّدة إلى جانب قلة تكاليف تطبيقها، إذ تقوم على مادة ضريبية واحدة، وإجراءات محدودة، وإدارة جبائية بسيطة[1].

[1] Michel Bouvier, **La question de l'impôt idéal**, archive de philosophie de droits, tome 46, Dalloz, France 2002, p: 16.

ويشير أصحاب الاتجاه إلى أن الاقتصار على ضريبة واحدة وبمعدل موحد يسهل عملية مكافحة الغش الجبائي، كما يرفع من فعالية تحصيل الإيرادات الجبائية، ومع ذلك فإنّ التطبيق العملي لهذه الفكرة يواجه صعوبات بسبب تفاوت طبيعة المداخيل الخاضعة للضريبة واختلاف حجمها، إذ من شأن ذلك أن يؤثر بشكل أكبر على أصحاب المداخيل المنخفضة والثابتة مقارنة بأصحاب المداخيل الكبيرة والمتنوعة.

➢ يرى البعض الآخر أنّ الفعالية الجبائية تتحقق عندما نستطيع التوفيق ما بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية[1].

من خلال التعريف السابق نجد أنّ فعالية السياسة الجبائية تتحقق من خلال مدى قدرة النظام الجبائي الذي يُعدّ الترجمة الفنية لها وتعتبر الضريبة وحدة بنائه الأساسية[2]، على تحقيق التوازن بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية، غير أنّ دور السياسة الجبائية لا يقتصر على الهدفين فحسب، بل يمتد ليشمل أهدافًا أخرى، لا سيما الاجتماعية منها.

وعليه، يُعدّ مفهوم فعالية السياسة الجبائية مفهومًا نسبيًا، إذ يرتبط بمدى قدرة هذه السياسة على تحقيق التناسق المناسب بين المصالح المتعارضة الآتية[3]:

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة من خلال ما توفره الضرائب من موارد مالية تسهم في تغطية نفقاتها العامة، بما يسهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية بفعالية واستدامة.
- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف عندما تُفرض الضريبة بمستوى لا يعيق طموحاته أو العوائد والأرباح المتوقعة من استثماراته، كما تتحقق مصلحته من خلال الحماية التي توفرها له النظم الجبائية تجاه المنافسة الأجنبية.

---

[1] العباس بهناس، **السياسة الجبائية ومعايير تقييم فعاليتها**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عشور بالجلفة، المجلد: 01، العدد: 01، 2008، ص: 276.

[2] **نفس المرجـع ، نفس الصفحة.**

[3] محمد أبو نصار، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، دار وائل للطابعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 1996، ص: 15.

▪ **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الأثر الإيجابي لفرض الضريبة، إذ تستخدم حصيلتها في تحسين الخدمات العمومية وتوفيرها بالمجان، مثل: تشييد الطرقات، بناء المستشفيات العمومية، التعليم، الإنارة العمومية وغيرها من خدمات الإدارة العمومية. وبعبارة أخرى، تهدف هذه الإجراءات إلى تعزيز رفاهية المجتمع، بالإضافة إلى الحدّ من بعض السلوكيات الضارة غير المرغوب فيها، مثل التدخين.

المطلب الثاني: قيـاس فعاليـة السياسـة الجبائيـة

بعد إدراك أهمية عنصـر الفعالية في السـياسـة الجبائية ضـمن أدبيات السـياسـة المالية، يتضـح أن مؤشـرات قياس هذه الفعالية تحظى باهتمام واسـع من قبل القائمين على صـياغة السـياسـات الجبائية، باعتبارها أداة أســاســية لتقييم مدى نجاحها أو فشــلها في تحقيق أهدافها، غير أنّ تعقيد مفهوم الفعالية الجبائية، يجعل من الصعب الحكم على مستوى تحقيقها بالاعتماد على مؤشر أو مدخل واحد فحسب.

أولا: مداخـل الفعاليـة الجبائيـة

تُعدّ عملية قياس فعالية السياسة الجبائية من القضايا الجوهرية في تقييم أدائها ومدى تحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ولأجل ذلك تم اعتماد مجموعة من المداخل التي تنوعت بين مداخل وظيفية وأخرى كمية، يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

1- مدخـل الأهداف:

يُركّز هذا المدخل في قياس فعالية الســياســة الجبائية على جانب المخرجات، بمعنى آخر تقاس الفعالية بمدى قدرة السـياسـة الجبائية على تحقيق الأهداف التي حدّدها المشـرع الجبائي، وقد تقاس أحيانًا من خلال تحقيق هدف واحد، وأحيانًا بتحديد أكثر من هدف، مما يؤدي إلى تعارض وتضــارب الأهداف المختلفة في بينها، ولتلافي هذا الإشكال تُرتّب هذه الأهداف ضمن إطار يوازن بين الأهمية والأولوية.

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيـق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص: 77.

ويمثل ذلك ما يعرف بالمداخل الفرعية لمدخل الأهداف، التي تسـهم في توضـح مختلف الزوايا التي يمكن من خلالها تقييم فعالية السياسة الجبائية، والتي سنستعرضها فيما يأتي:

أ- **مدخل الهدف السائـد:** ويقصد به الهدف الرسمي المعلن، الذي يتجسد في مؤشرات محددة، مثل حجم الحصيلة الجبائية المتوقع تحصيلها أو عدد المشاريع الاستثمارية المرتقب إنجازها بفعل التحفيزات الواردة في التشريع الجبائي.

ب- مدخل تعدد الأهداف: حسب هذا المدخل، تتّسم السياسة الجبائية بكونها تسعى إلى تحقيق أكثر من هدف في آنٍ واحد، مما يجعل حجم الحصـــيلة الجبائية غير كافٍ وحده لقياس فعاليتها، لذا تقاس فعالية السياسة الجبائية بقدرتها على تحقيق التوازن بين مختلف الأهداف، كزيادة الحصيلة الجبائية وتعزيز رضا العاملين في الإدارة الجبائية بالإضـافة إلى كسب ثقة المكلفين، وهو ما يحتم على المشرع الجبائي ترتيب هذه الأهداف وفق أولويات محددة، مع مراعاة عدم إهمال أيّ منها.

ج- مدخل الأهداف المرحلية: يرتكز هذا المدخل على البعد الزمني في تقييم أداء السـياســة الجبائية، إذ يسعى إلى قياس مدى قدرتها على تحقيق مجموعة من الأهداف المرحلية التي قد تكون قصيرة، متوسطة أو طويلة الأجل، وبذلك تقاس الفعالية بقدر النجاح في بلوغ هذه الأهداف ضمن الآجال المحددة.

2- مدخل الموارد:

على خلاف المدخل السابق، يركّز هذا المدخل على قياس فعالية السياسة الجبائية من خلال عنصر المدخلات، التي تحصـــل عليها الإدارة الجبائية من البيئة الخارجية، ومن هذا المنظور تفهم الفعالية الجبائية على أنّها قدرة الإدارة الجبائية على استغلال بيئتها والاستفادة من الموارد المتاحة لتوفير مختلف المستلزمات الضرورية لتطبيق السياسة الجبائية، وتشمل هذه المستلزمات الاحتياجات المادية والبشرية على حدٍّ ســواء، وبالتالي كلما تمكنت الإدارة الجبائية من تأمين موارد مادية وبشــرية، كافية وذات جودة عالية، كلّما زادت فعالية السياسة الجبائية.

ورغم أهمية هذا المدخل في قياس فعالية السياسة الجبائية التي تبقى مرتبطة بمدى قدرة الإدارة الجبائية على تعبئة الموارد البشرية والمادية، إلا أنّ توفر هذه الأخيرة يبقى نسبيًا، كما أنّ استخدامها قد يشوبه نوع من القصور وعدم الرشد، وذلك نتيجة عوامل تنظيمية أو سلوكية أو بيئية[1]. علاوة على ذلك فإنّ الحصول عليها يرتبط بالسياسات العامة للدولة والأطر القانونية التي تنظمها، فضلاً عن التركيبة الديمغرافية للمجتمع.

3- المدخل المالي:

يُمثّل هذا المدخل الأساس الذي تقوم عليه الأنظمة الجبائية، كونه يعبّر عن مؤشر كمي لقياس فعالية السياسة الجبائية، ووفقًا لهذا المنظور، يمكن استعمال الإيرادات الجبائية باعتبارها مصدر لتمويل الإنفاق العام، وأداة للتأثير على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، كوسيلة لقياس فعالية السياسة الجبائية من خلال مجموعة من المؤشرات، من أبرزها[2]:

أ- مؤشر مدى تحقيق التقديرات:

يُعبّر هذا المؤشر عن مدى قدرة الإدارة الجبائية على إعداد التقديرات والتنبؤات الضريبية بدقة، ويتم قياسه وفقًا للعلاقة التالية:

$$\text{نسبة إنجاز التقديرات} = \frac{\text{الضرائب المقدرة للسنة}}{\text{الضرائب المقدرة للسنة}}$$

استنادًا إلى العلاقة السابقة، تُعدّ السياسة الجبائية أكثر فعالية كلّما اقترب حاصل القسمة من الواحد أو تجازه، أي كلما تقاربت حصيلة الضرائب المقدّرة مع الضرائب المحصلة فعليًا، أو فاقتها، دلّ ذلك على فعالية السياسة الجبائية.

ب- نسبة تغطية النفقات العامة:

ويمكن الحصول عليها بالاعتماد على العلاقة الآتية:

$$\text{معدل تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة}}{\text{إجمالي النفقات العامة}}$$

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق**، ص: 78.

[2] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص: 100.

بحيث كلما اقتربت هذه النسبة من الواحد أو تجاوزته، دل ذلك على زيادة فعالية السياسة الجبائية في تمويل النفقات العمومية.

خلاصـة القول حول مداخل قياس فعالية السياسـة الجبائية، أنّها تواجه عدّة صـعوبات، تتمثل أساسًا في غياب اتفاق عام حول مفهوم الفعالية ذاته، فقياسها استنادًا إلى درجة تحقق الأهداف يختلف باختلاف الجهات والأطراف المعنية بالسياسة الجبائية، فقد تُعدّ فعّالة من منظور الدولة، لكنّها قد لا تكون كذلك من منظور المكلفين بالضريبة، كما تتجلى الصعوبة أيضًا في عدم استقرار ودقة المقاييس المعتمدة في قياس الفعالية، سواء كانت كمية أو سلوكية، نظرًا لتأثرها بعامل الزمن.

ثانيا: مؤشرات قيـاس فعاليـة السياسـة الجبائيــة

يستند في قياس فعالية السياسة الجبائية إلى مجموعة من المؤشرات، من أبرزها:

1- مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية (2004):

وضـــعت مجموعة العمل الأوروبية جملةً من المعايير التي يتعيّن توافرها في النظام الجبائي، وذلك خلال اجتماعها المخصص لبحث إنشاء وعاء ضريبي مشترك على أرباح الشركات، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي[1]:

أ- **العدالة (الإنصاف):** وهي تتجلى في نوعين من العدالة:

- **العدالة الرأسية:** تقتضي توزيع العبء الضريبي وفقًا لقدرة المكلفين على الدفع.
- **العدالـة الأفقيـة:** أي يجب تطبيق معاملة ضـــريبية موحّدة على جميع المكلفين الذين يتواجدون في الوضعية نفسها.

ب- الكفاءة: (الحيادية تجاه مختلف أنواع الاسـتثمارات): بمعنى أنّ النظام الجبائي لا يفرض عوائق كبيرة على النشاط الاقتصادي، ويُعزّز الاستغلال الأمثل للموارد، مع الحدّ من التأثير السلبي على قرارات الاستثمار.

[1] European Commission, **General Tax Principles**, COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP (CCCTB WG) Working Document, Brussels: 10 December 2004, p-p: 03-05.

ج- الفعالية: وهي قدرة النظام الجبائي على تحقيق أهدافه الأسـاسـية، مثل: تحصـيل الإيرادات، معالجة التهرب الضريبي، ومعالجة التشوهات الضريبية ...إلخ.

د- البسـاطة، الشـفافية واليقين: أي أن تكون قاعدة النظام الجبائي واضـحة ومفهومة لكل من المكلفين والإدارات الضريبية، وألا تتسم بالتعقيد إلى حدٍّ يصعب الامتثال أو التطبيق، كما ينبغي أن يكون المكلف على دراية واضـحة بشـأن ما هو خاضـع للضـريبة، كيف يُحسـب، ومتى يُدفع، وأن تتسـم القوانين والممارسات بالاستقرار بما يتيح للمكلفين إمكانية التخطيط المسبق.

هـ- الانسـجام والاتسـاق: بحيث إذا كان لمعاملتين نفس النتيجة التجارية، ينبغي أن تكون لهما أيضًـا النتيجة الضـريبية ذاتها. فعلى سـبيل المثال: يجب أن يؤدي تمويل اقتناء الأصـول من خلال الإيجار التمويلي، إلى تحقيق الأرباح الصافية بعد الضريبة، نفسها التي تنتج عن شراء الأصول مباشرة.

و- المرونة: تتطور الأسواق والممارسات التجارية بمرور الوقت، لذا ينبغي أن تنمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط الاقتصادي، بما يضمن مواكبة التغيرات وتحقيق التوازن والاستقرار.

ي- القابلية للتنفيذ: تتحقق من خلال وضع قيد التنفيذ الآليات الرقابية التي تضمن سهولة تطبيق القواعد الضريبية وعدالتها.

2- مؤشـرات فيتـو تانـزي VITO TANZI:

اقترح فيتو تانزي **VITO TANZI** في هذا المجال مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها في تصميم نظام جبائي فعّال يسهم في تعزيز فعالية السياسة الجبائية، وقد أصبحت هذه المؤشرات من أهم مراجع القياس لفعالية وجودة النظم الجبائية، إذ يشـــترط تحققها مجتمعة حتى يُعد النظام الجبائي فعالا وعالي الجودة. وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي[1]:

[1] عبد المجدي قدي، **دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق**، ص-ص: 101-103.

أ- **مؤشـر التركـيـز:** يقيس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الجبائي على تحصيل حصة كبيرة من الإيرادات من خلال استخدامه عدد محدود نسبيًا من الضرائب والمعدلات الضريبية، نظرًا للأثر الإيجابي لذلك في تقليص تكاليف الإدارة الجبائية، فتجنّب تعدّد الضرائب وجـداول المعدلات التي تدر إيرادات محدودة يسهم في تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الجبائية، ويحـول دون خلق الانطباع بأن الضرائـب مفرطـة أو مبالـغ فيها.

ب- مؤشـــر التآكل: يقيس هذا المؤشـــر مدى تطابق الأوعية الضـــريبية الفعلية مع الأوعية الضـــريبية المحتملة أو مدى قربها منها، انطلاقًا من فكرة مفادها أنه قد تتحقق حصـــيلة جبائية كبيرة لنوع معين من الضرائب رغم انخفاض معدلاتها، إذا ما اتسمت باتساع وعائها الجبائي، ويعد النظام الجبائي أكثر فعالية كلما اقترب الفعلي من الوعاء المحتمل، بينما يؤدي اتســـاع الفارق بينهما إلى تآكل الوعاء الضـــريبي، ويرجع ذلك إلى ارتفاع حجم الانفاق الجبائي، ممّا يُعدّ في النهاية مبررًا لزيادة المعدلات الضـــريبية بهدف تعويض الانخفاض في الحصـيلة الناجم عن تطبيق سـياسـات تحفيزية مفرطة، وهو ما ينعكس سـلبًا في توسع ظاهرتي التهرّب والغش الجبائي.

ج - مؤشر التشتت: يُعنى هذا المؤشر بتحديد الضرائب التي تُشكّل عبئًا ومصدر إزعاج نظرًا لحصيلتها المنخفضة، بهدف إلغائها لتبسيط النظام الجبائي، على ألا يؤثر حذفها على إجمالي الحصيلة الضريبية.

د- مؤشـر متأخرات التحصـيل: يدل هذا المؤشـر على مدى فعالية الآليات التي تضـمن إنجاز عمليات الدفع والتحصيل خلال الآجال المحدّدة، نظرًا لما يسببه عامل الزمن من تأثير على القيمة الحقيقية للمبالغ المالية غير المحصـلة بفعل معدلات التضـخم، لذلك يقتضـي الأمر أن يتضـمن النظام الجبائي أحكامًا ردعية تلزم المتخلفين بدفع المستحقات الضريبية في آجالها.

هـ- مؤشـــر التحديد: يقيس هذا المؤشـــر مدى اعتماد النظام الجبائي على عدد محدود من الضـــرائب والمعدلات الضـــريبية، بما يدفع مصـــممي النظم الجبائية إلى العمل على دمج الضـــرائب المتشـــابهة في ضريبة واحدة ذات معدل مقبول أو منخفض، كما يعكس إمكانية إحلال بعض الضرائب محل أخرى، مثلا كتعويض الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي بضريبة واحدة على مجمل الثروة بمعدل منخفض.

و- مؤشر الموضوعية: يقيس هذا المؤشر مدى اعتماد النظام الجبائي على أوعية ضريبية محددة ومقاسة بموضـوعية، بعيدًا عن أي إجراءات تعسـفية، بما يضـمن للمكلفين معرفة دقيقة بالتزاماتهم الجبائية، ويأتي ذلك انسـجامًا مع مبدأ اليقين الذي أشـار إليه آدم سـميث بأن تكون الضـريبة المفروضـة على المواطن محددة بوضوح من حيث ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المستحق، دونم غموض أو تدخل تعسفي.

ز- مؤشر التنفيذ: يقيس هذا المؤشر مدى تنفيذ النظام الجبائي بشكل كامل وفعّال، ويرتبط ذلك بسلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الجبائية، باعتبارها المسؤول الأساسي عن التنفيذ، إضافة إلى مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتطبيق في ظل الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

ي- مؤشـر تكلفة التحصـيل: ويُعدّ هذا المؤشـر ذا أهمية كبيرة، إذ من خلاله يمكن معرفة تكلفة عمليات التحصيل للإيرادات الخاصـة بمكونات النظام الجبائي، ومن منطلق تحقيق مبدأ الاقتصـاد في النفقة، فإنّه ينبغي أن تكون تكلفة التحصيل منخفضة قدر الإمكان لتفادي أي أثر سلبي على الحصيلة الجبائية.

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة للمؤشـــرات الســـابقة، فإنّها تركز على نوعية الضـــرائب المطبقة ومردوديتها المالية فقط، وهو ما لا يكفي للحكم على فعالية السـياسـة الجبائية، فهدف السـياسـة الجبائية يتجاوز مجرد تحصـيل الموارد المالية ليشـمل أيضًـا التأثير على المتغيرات الاقتصـادية والاجتماعية، ومن هنا تأتي الحاجة إلى تقييم الفعالية الجبائية بطريقة شـــاملة تمس جميع الجوانب التي يمكن أن يمتد إليها تأثير الضريبة.

المطلب الثالث: مقومات السياسة الجبائية والسياسة الجبائية المثلى

يتم إعداد السياسة الجبائية وفق مجموعة من الاعتبارات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار، والتي تمكننا من تحديد وضبط قدرة الأداء الجبائية، وتيسير تحقيق الأهداف ذات الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية، بل وحتى السياسية أحيانًا. ويسهم ذلك كلّه في الوصول إلى سياسة جبائية مثلى.

أولا: مقومات السياسة الجبائية

لكي تكتسب الإجراءات الجبائية التي تعتمدها السياسة الجبائية فعاليتها وتتمكن من بلوغ الأهداف المرسومة، لا بد من توافر مجموعة من المقومات والعناصر الكفيلة بتهيئة وتكوين محيط جبائي منسجم. وتتمثل هذه المقومات أساسًا في تحديد وضبط قدرة الأداء الجبائي بما يعكس المقدرة التكليفية، وتنظيم هيكل الاقتطاع الجبائي بشكل ملائم، إلى جانب اعتماد استراتيجية واضحة في مجال الإخضاع الضريبي، وأخيرًا تهيئة المحيط المؤسساتي وضمان استقراره.

1- ضبط قدرة الأداء الجبائي (المقدرة التكليفية):

ما يلاحظ حاليًا أن نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل الوطني الخام في أغلب البلدان النامية تتراوح ما بين 10% و20%، في حين تتجاوز هذه النسبة 30% في معظم الدول المتقدمة[1]، ولا يعود هذا التفاوت فقط إلى انخفاض متوسط الدخل الفردي وما يرتبط به من ضعف في القدرة على الأداء الجبائي، بل يرجع إلى عدم استكشاف هذه القدرة واستغلالها بشكل فعّال، أي إلى محدودية فعالية النظام الجبائي في حد ذاته.

وإن كانت قدرة الأداء الجبائي المعبّر عنها بالضغط الجبائي في أي بلد، تعتمد على فائض الاستهلاك الفعلي عن الحد الأدنى اللازم لاستهلاك أفراد المجتمع، فإنّ ذلك يعني أن الضرائب تُدفع من الفائض الاقتصادي، أي من الإنتاج الزائد عن حد الكفاف، غير أن تحديد هذا الفائض وقياسه يظل أمرًا معقدًا، لارتباطه بعادات وتقاليد المجتمع ومستوى معيشته، ومن ناحية أخرى، فإنّ المقدرة التكليفية تتأثر بدرجة كبيرة بعدم عدالة توزيع الدخل الوطني، وبالتالي فهي تتغير تبعًا للمستوى الفعلي للدخل الحقيقي للفرد[2].

---

[1] حسن محمد قاضي، **الإدارة المالية العامة**، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2014، ص: 161.

[2] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 58.

غير أنّ هذه الفكرة يمكن تحليلها من زاويتين: فمن جهة، على المستوى اللي يتحدد حجم المقدرة التكليفية الوطنية من خلال تكوين الدخل الوطني، ومن جهة أخرى، على المستوى الفردي، يتحدد حجم التكليفية الفردية عبر كيفية توزيع هذا الدخل، وتعد هذه الأخيرة (المقدرة الفردية) أكثر وضــوحًا انعكاسًــا من الأولى (المقدرة الوطنية)، إذ إنّ معرفة الحدود الممكنة للاقتطاع الضـرائب من مداخيل الأفراد يسـهم بشـكل كبير في تحديد حجم التدفق الإجمالي للإيرادات الضريبية، وبالتالي مقدار الاقتطاع الضريبي الكلّي[1].

2- هيكل الاقتطاعات الجبائية:

ويشـير ذلك إلى موقع أو مكانة كل من الاقتطاعات الضـريبية المباشـرة وغير المباشـرة ضـمن النظام الجبائي، إذ تُستخدم السياسـة الجبائية غالبًا ضـمن إطار نظام تتضـح ملامحه من خلال النسـب والعلاقات القائمة بين أنواع الضـرائب المختلفة في الدولة، وعليه يمكن تصـوّر أنماط متعدّدة من الأنظمة الجبائية تبعًا لاختلاف هياكلها، حيث قد يسود في بعضـها الضرائب المباشرة كما هو الحال في أغلب الدول المتقدمة، في مقابل أنظمة أخرى يغلب عليها الاعتماد على الضرائب غير المباشرة[2].

فالنظام الجبائي المتكامل والمتجانس من الناحية التقنية، ينبغي أن يتضـــمن مجموعة من الاقتطاعات الجبائية (ضـرائب ورسـوم)، التي توفر درجة عالية من المرونة، بما يسـمح له بمواكبة التغيرات المتسـارعة في الحياة الاقتصــادية واســتيعاب المســتجدات، ســواء من خلال مكافحة التهرب والغش الجبائي، أو عبر منح امتيازات جبائية تهدف إلى تعزيز المتغيرات الاقتصـادية الأخرى مثل: الاسـتثمار، الادخار، والتصـدير. وذلك من خلال ضــبط وتكييف هذه الاقتطاعات بما يتماشــى مع خصــوصــية كل قطاع اقتصــادي، وكل طبقة اجتماعية أو فئة من فئات الدخل، كما يجب أن يجمع هذا النظام بين اقتطاعات ثابتة وأخرى مرنة، بحيث الثابتة تضـمن اسـتقرار الإيرادات وعدم تأثرها بتقلبات الوضـع الاقتصـادي (خاصـة في حالة تراجع النشـاط الاقتصادي)، كما هو الحال في الضرائب المفروضة على رأس المال، في حين تسمح المرنة بمسايرة وتكييف الاقتطاعات وفق التطورات الاقتصــادية، بحيث تزداد حصــيلة الإيرادات في فترات التوســع، مثل الضــرائب المفروضة على الاستهلاك والإنفاق[3].

---

[1] فلاح محمد، **السياسة الجبائية: الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص: 58.

[2] قدي عبد المجيد، **المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية-دراسة تحليلية تقييمية**، مرجع سابق، ص-ص: 139-140.

[3] فلاح محمد، **نفس المرجع السابق**، ص: 62.

3- استراتيجية الاقتطاع الجبائي (فرض الضرائب):

وتمثل هذه الآلية انعكاسًا لمدى فعالية الآليتين السابقتين، وكما تُعـــد أحد الشروط الأساسية لنجاح الســياســة الجبائية، وفي إطار اعتماد اســتراتيجية الاقتطاع الجبائي، يجب أخذ مبدأين رئيســيين بعين الاعتبار: **الأول** يرتبط بمسـألة المزج والتنسـيق بين أشـكال الاقتطاعات الضـريبية المختلفة، أما **الثاني** فيتعلّق بضمان استدامة النظام الجبائي على المدى الطويل، الأمر الذي يستلزم الإلمام بالأدوات والتقنيات الضريبية والتحكم فيها لضمان الاستغلال الأمثل والعقلاني لقدرة الأداء الجبائي[1].

4- المحيط المؤسساتي:

النظام الجبائي يتأثر بالبيئة المحيطة به، فاستقرار المؤسسات والهيئات الرسمية إلى جانب استقرار مختلف السياسات العامة، من شأنه أن ينعكس إيجابًا على استقرار السياسة الجبائية ودعمها، فكلما انسجم هذا النظام الجبائي مع بيئته وارتكز على أسس واضحة، زادت قدرته على التكيف مع المتغيرات. كما أن نجاح السياسة الجبائية لا يقوم على التشريع وحده، بل يعتمد أساسًا على إدارة جبائية مؤهلة وذات كفاءة عالية، إذ تمثل الأداة الرئيسة لتنفيذها، وأي ضعف في هياكلها يحد من فعاليتها.

ثانيا: السياسـة الجبائيـة المثلـى:

لقد أثارت فكرة السياسة الجبائية المثلى جدلاً واسعًا بين مؤيدي نظرية الضريبة المثلى، الذين أعادوا النظر في الوظائف الأساسية للدولة كما وضع أسسها **Musgrave** في مؤلفه عام 1959، حيث حدّد هذا الأخير للدولة ثلاثة وظائف رئيســية في الحياة الاقتصــادية، هي: تخصــيص الموارد، إعادة توزيع الدخل، وتحقيق الاســتقرار الاقتصــادي. معتبرًا أن هذه الأدوار تمثل جوهر تدخل الدولة في الاقتصــاد اسـتنادًا إلى الخلفية الكينزية التي كانت سـائدة آنذاك. غير أن أصـحاب نظرية الضـريبة المثلى رأوا أن وظيفة تحقيق الاستقرار الاقتصادي ليست من ضمن المهام الأساسية للدولة، بل ركزوا على تحليل الكفاءة في تخصـيص الموارد والعدالة في توزيع الدخل، معتبرين أن السـياسـة الجبائية لا تمتلك تأثيرًا يذكر على المتغيرات الكلية للاقتصـاد، وأن أثرها ينحصـر في المسـتوى الجزئي أو الفردي فقط، انطلاقًا من تصـورهم لحياد الدولة واقتصار دورها على تسوية اختلالات السوق البسيطة.

[1] فلاح محمد، **المرجع السابق**، ص: 68.

وقد جاء هذا التحول في التصـور متزامنًا مع تراجع الفكر الكينزي وبروز المدرسـة النيوكلاسـيكية وهيمنة اقتصاد العرض خلال الستينات والسبعينات من القرن الماضي، ما أدى إلى تغيير النظرة إلى دور الدولة في الحياة الاقتصادية، ومع أن نظرية الضريبة المثلى ركزت في بدايتها على المفاضلة بين الفعالية والعدالة في النظام الجبائي، فإنها تجاهلت البعد الاسـتقراري للسـياسـة المالية، غير أن الأحداث اللاحقة بينت أن هذا الاقصـاء لم يكن مبررًا، إذ أشـار Solow سـنة 2002 إلى أن الاسـتقرار الاقتصـادي يمثل أحد الاعتبارات الأساسية في إعداد السياسة المالية والجبائية، مؤكدًا بذلك ضرورة دمج هذه الوظيفة ضمن التحليل الجبائي لإعادة التوازن بين أدوار الدولة الثلاثة التي حددها Musgrave في الاقتصاد العام[1].

وبين النفي والتأكيد، تبين في النهاية أن نظرية الضـريبة المثلى لم تتمكن من بناء نظام جبائي متكامل يجمع بين الوظائف الأساسية للدولة كما حددها Musgrave، إذ اقتصرت في تحليلها على بعدي الفعالية والعدالة، متجاهلة بذلك وظيفة الاسـتقرار الاقتصـادي، غير أن الواقع الاقتصـادي فرض إعادة النظر في هذا التصور، بعدما أثبتت التجارب أن الاستقرار يمثل عنصرًا حاسمًا لفهم آثار الإصـلاحات الجبائية على الاقتصاد الكلي. ومن ثمّ أصبح بناء سياسة جبائية مثلى يقوم على أحد الاتجاهين: الأول يعتمد على الموازنة بين الفعالية والاسـتقرار الاقتصـادي، والثاني يسـعى إلى التوفيق بين الأبعاد الثلاثة مجتمعة (الفعالية، العدالة والاستقرار الاقتصادي)، وهو ما يعد من الناحية النظرية غاية يصعب تحقيقها. لذلك برز اتجاه يدعو إلى تقليص تدخل الدولة في النشـاط الاقتصـادي إلى حدود لا تتعدى بعض التعديلات البسيطة التي تهدف إلى تصحيح اختلالات السوق[2].

[1] Aurélien Beleau, **Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : une incompatibilité théorique ?**, Documents de travail du centre d'économie de la Sorbonne, université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, No: 59, 2013, p : 02.
[2] Aurélien Beleau, OP cit, P: 17.

ويظل البحث في السـياسـة الجبائية المثلى مسـتمرًا بالتوازي مع تطور الفكر الاقتصـادي وتراجع العصـبية الإيديولوجية التي كانت تطغى على التحليل الاقتصـادي للوقائع والأحداث منذ نهاية القرن العشـرين وإلى يومنا هذا، فلم تعد العدالة الجبائية أو تغطية العجز المالي من أولويات الجباية، بقدر ما أصـبح الهدف الرئيس منها تحقيق المردودية التي تمكن الدولة من تنفيذ سـياسـتها العامة. ومن أجل بلوغ هذا الهدف، كان لزامًا على الدولة أن تتخلى عن فكرة الضـريبة الريغالية التقليدية، وأن تسـعى لإيجاد الحلول الاقتصادية والسياسية الكفيلة بالرفع من مستويات إنتاج وخلق الثروة. وهنا تبرز الأهمية الجوهرية للسـياسـة الجبائية في تحقيق التوازن بين مالية الدولة ومالية الأفراد، إذ أن هذا التوازن وحده كفيل بخلق الثروة التي تعود بالنفع على الطرفين، فمن جهة تستفيد الدولة من زيادة إيراداتها المتأتية من تنمية ثروتها الوطنية، ومن جهة يستفيد المكلفون بالضريبة من سياسة جبائية محفزة أسهمت في تعزيز ثرواتهم، والتي تشكل في نهاية المطاف المكون الأساسي للثروة الوطنية[1].

من هذا المنطلق، ولتحقيق سياسـة جبائية مثلى، بات من الضـروري التركيز أولاً على كيفية توسـيع الوعاء الجبائي، وذلك عبر دعم إنشـاء الاسـتثمارات في قطاعات النشـاط المسـتقبلية، والسـعي لتحقيق الأرباح، بما يسـهم في تنمية واسـتدامة الثروة الوطنية. ويقتضـي ذلك أن تتبنى الدولة دور المسـتثمر في بناء نظامها الجبائي، بحيث يكون هذا النظام عاملاً مساعدًا لها على تحقيق النجاح كمستثمر، ويكون هذا النجاح بدوره سـببًا في صـحتها المالية. غير أن التفكير بعقلية المسـتثمر عند إعداد السـياسـة الجبائية يستوجب على الدولة أن تأخذ بعين الاعتبار عنصرين أساسيين في هذا المجال، وهما[2]:

[1] MONSELLATO, Gianmarco, **De l'impôt sanction à l'impôt productif, ou comment faire de la fiscalité un vecteur de croissance**, Introduction dans Michel Aujean et Jean-Hervé Lorenzi (dir.), Fiscalité et croissance, Les Cahiers du Cercle des économistes, PUF / Descartes & Cie, Paris – France, 2011, P: 09.
[2] MONSELLATO, Gianmarco, OP cit. P: 10.

1- الأمـــن الجبائـي: يعتبر هذا مصطلح جديدًا في مجال الدراسات المتعلقة بالجباية عمومًا، ويقصد به أن الدولة عندما تتبنى دور المستثمر في صياغة سياساتها الجبائية، فإنها بذلك تعرض نفسها لخطر جبائي يتمثل في ضعف أو عدم استقرار إيراداتها المالية بسبب غموض أو تغيّر في الإجراءات الجبائية. حيث يساعد الأمن الجبائي على التعامل بشكل أفضل مع المخاطر الاقتصادية، مما يساهم في الأخذ في الحسبان هدف خلق الثروة. ولتوضيح الفكرة أكثر، فإنه عند المقارنة بين ضريبة مخفضة لكنها غير مضمونة، وأخرى معتدلة لكنها مستقرة، فإن المؤسسات الاقتصادية العالمية رغم الانتقادات الإعلامية التي تتعرض لها بسبب خياراتها الجبائية، فإنها تميل دائمًا إلى اختيار الضمان والاستقرار أي الأمن الجبائي.

2- المنافسة الجبائية: يُعدّ هذا العنصر من الجوانب التي غالبًا ما تهمل عند إعداد السياسات الجبائية، إذ لا يعني اعتماده بالضرورة خفض المعدلات الضريبية، بل يعتمد على اختيار معدلات تنافسية تتماشى مع المتطلبات والاحتياجات التمويلية للدولة. فالمنافسة الجبائية تكون عادةً جزءًا من الأنظمة الجبائية، لكنها لا تعتبر عنصرًا أساسيًا في تصميمها، وتقتصر استجابة الدولة لمبدأ المنافسة الجبائية في الغالب على تبني أنظمة تفضيلية أو تقليص معدلات الاقتطاع مقارنة بالدول المجاورة، ولا سيما عندما تكون هذه الدول ضمن سوق موحدة داخل تكتل اقتصادي كالاتحاد الأوروبي.

المبحث الثالـث: تحديات ومعيقـات فعالية السيـاسـة الجبائيــة

تُواجه السياسة الجبائية العديد من المعوقات التي تحدّ من فعاليتها في تحقيق أهدافها، مما يستوجب التعرف عليها وتحليلها للحدّ من آثارها وضمان استمرارية النظام الجبائي، ومن أبرز هذه المعوقات ظاهرة التهرب الجبائي التي تقلّل من موارد الدولة وتقوّض الثقة في النظام الجبائي، والضغط الجبائي الذي يثقل كاهل المكلفين، إضافة إلى الازدواج الضريبي يؤدي على تكرار العبء نفسه على الوعاء ذاته.

المطلب الأول: التهـرّب الجبائــي

يعتبر التهرّب الجبائي من الظواهر الاقتصادية التي تحدّ من فعالية السياسة الجبائية، ممّا يستوجب توضيح مفهومه وتحليل أسبابه، إضافة إلى التعرّف على أساليب قياسه وتقدير حجمه لفهم أبعاده والحدّ من آثاره السلبية على الاقتصاد.

أولا: مفهوم التهرب الجبائي وأسبابه

ينظر إلى التهرب الجبائي بوصفه إحدى الظواهر الاقتصادية التي تحّد من كفاءة النظام الجبائي في تحقيق أهدافه، الأمر الذي يستلزم توضيح مفهومه وبيان أنواعه وأسبابه.

1- تعريف التهرب الجبائي وأنواعـه:

يلعب تحديد المفهوم الاصطلاحي دورًا مهمًا في فهم ظاهرة التهرب الجبائي، غير أن صعوبة وضع تعريف جامع لها تجعل هذا المفهوم يختلف باختلاف التوجه أو الزاوية التي تدرس منها الظاهرة، فقد ينظر إليها من منظور قانوني أو اقتصادي أو اجتماعي، مما يُصعّب تحديد معنى دقيق وثابت لها، ومع ذلك، توجد مجموعة من التعاريف التي تناولت هذا المفهوم في الأدبيات المختلفة، من أبرزها ما يلي:

- يعرّف التهرب الجبائي على أنّه لجوء المكلف إلى الغش والاحتيال بهدف التخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويتم ذلك إمّا من خلال إنكار وجود وعاء الضريبة أو بالتصريح بمبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي لهذا الوعاء[1].
- ويعرّف من الناحية القانونية بأنّه سلوك ينطوي على مخالفة صريحة لأحكام القانون، يهدف من خلالها المكلّف إلى الإفلات من الخضوع لفرض الضريبة أو التقليص من الوعاء الخاضع لها[2].
- كما يقصد به أيضًا ذلك السلوك الذي يهدف من خلاله المكلف القانوني إلى تجنّب دفع الضريبة المستحقة عليه كليًا أو جزئيًا، دون تحميل عبئها لطرف آخر، مستخدمًا في ذلك طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو مخالفة للقانون[3].

---

[1] إسماعيل خليل إسماعيل، **المحاسبة الضريبية**، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد–العراق، الطبعة الأولى، 2002، ص: 55.

[2] MEHEL Lucien, **Traité de politique fiscale**, Edition PFU, Paris - France, 1996, P: 84

[3] توهامي محمد رضا، **دراسة تحليلية للاقتصاد الخفي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2019/2018، ص: 225.

وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن التوصل إلى مفهوم واسع للتهرب الجبائي، فإذا نظرنا إليه من المنظور السلوكي للمكلفين بالضريبة فهو تصرف طبيعي في ظل انعدام أو ضعف الوعي الجبائي وحس الواجب الاجتماعي، أمّا من الجانب القانوني، فهو يمثل مخالفة صريحة لأحكام القوانين الجبائية سواء تم ذلك عن قصد أو عن طريق الخطأ، ومن الناحية الاقتصادية فهو يعد حرمانًا لخزينة الدولة من جزء من الإيرادات العمومية، مما يؤدي إلى اختلال التوازنات المالية وينعكس سلبًا على التنفيذ السليم للمشاريع التنموية في المجال الاقتصادي والاجتماعي.

وهذا ما يستدعي تحديد أبرز أنواع ظاهرة التهرب الجبائي، والتي يمكن تصنيفها بحسب مدى شرعيتها أو درجة تعقيدها أو نطاقها إلى[1]:

أ- أنـواع التهرب الجبائي مـن حيـث الشرعيـة:

وفق هذا المعيار نميز بين نوعين من التهرب الجبائي، وهما:

- **تهرب مشروع:** ولا يقصد من ذلك أنّ التهرّب مقبول أو مسموح، بل إنّ هذا النوع من التهرّب يعتمد على استغلال المتعامل الاقتصادي أو المكلف القانوني بالضريبة للثغرات الموجودة في القوانين الجبائية، ويعد هذا التهرّب من الأنواع التي لا تشكل جريمة صريحة، أو التي يشوبها فراغ قانوني من حيث العقاب، حيث يلجأ المكلف إلى تجنّب التزاماته الضريبية دون مخالفة صريحة لنصوص القوانين الجبائية[2]، وهو ما يعرف بـ: **التجنّب الجبائي**.

- **تهرب غير مشروع:** وهو عكس التهرّب المشروع، إذ يتعمّد المكلف مخالفة القوانين الجبائية بهدف تجنّب دفع الضريبة كليًا أو جزئيًا، من خلال الامتناع عن التصريح بالمداخيل أو التصريح بها بصورة ناقصة أو مضللة، أو عبر إعداد قيود وتسجيلات محاسبية مزيّفة[3]، وهو ما يعرف بـ: **الغش الجبائي**.

---

[1] مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء: حالة ولاية المسلية خلال الفترة: 2004-2008**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص: 09.

[2] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص: 215.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، مرجع سابق**، ص: 40.

ب- أنواع التهرب الجبائي من حيث درجة التعقيد:

ويتم تصنيف التهرب الجبـائي وفقًا لهذا المعيار إلى[1]:

- **التهرب البسيط:** وهو غالبًا ما تهمله وتغفل عنه المصالح الجبائية، ويقصد به كلّ فعل أو إغفال يرتكب بسوء نية بهدف التهرب من دفع الضريبة. وتتجلى بساطة هذا النوع من التهرّب في حالات السهو عن التصريح أو في عدم دقّة البيانات المحاسبية المقدّمة.
- **التهرب المركب:** أو ما يعرف بالتهرب المؤهل، إذ يتوافر فيه العنصر المادي للتهرب والمتمثل في الوسائل التدليسية، مصحوبًا بعنصر القصد أو النية، فمن خلاله، يُجسّد المكلف إرادة التهرّب عبر إخفاء الحقيقة ومحو كل آثارها، ومحاولة عرقلة أي رقابة محتملة من خلال اعتماد أساليب تهرّب محاسبية، على غرار تزوير الفواتير وإعداد قيود وسجلات محاسبية مزيّفة.

ج- أنواع التهرب الجبائي من حيث النطاق:

وفقًا لهذا المعيار، يُقسّم التهرب الجبائي إلى نوعين: داخلي وخارجي (دولي)، وذلك على النحو التالي[2]:

- **التهـرب الداخلي:** وهو الذي يحدث داخل حدود الدولة الواحدة، بحيث يواجه المكلّف السلطات الضريبية لهذه الدولة.
- **التهرب الخارجي (الدولي):** ويتميز هذا النوع باتساع نطاقه، إذ يشمل ممارسات وتصرفات تهدف إلى التخلص من الأعباء الضريبية في عدّة دول. خاصة من قبل المؤسسات ذات النشاط الدولي، ويتم ذلك بتحويل الأرباح إلى دول منخفضة فيها معدلات الضرائب، وهي ما تعرف بالجنّات الجبائية، أو عبر استغلال تكنولوجيا المعلومات الحديثة في مجال أعمالها كالتجارة الالكترونية التي يصعب على الأنظمة الجبائية خصوصًا في الدول النامية مراقبتها واحتواؤها.

---

[1] مغني ناصر، **مرجع سابق**، ص: 09.

[2] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق**، ص: 218.

2- أسبـاب التهرب الجبـائي:

يعود انتشار التهرب الجبائي إلى تضافر مجموعة من العوامل، تتعلّق بالمكلف الضريبي، وطبيعة النظام الجبائي المطبّق والظروف الاقتصادية السائدة، بالإضافة إلى العوامل المتعلقة بالإدارة الجبائية.

أ- الأسباب المتعلقة بالمكلف الضريبي:

غالبًا ما تكون العوامل المسببة للتهرب الجبائي متعلقة بالمكلّف نفسه، باعتبارها ناتجة عن عوامل نفسية، أخلاقية ومالية، تؤثر في سلوكه تجاه الضريبة.

❖ **ضعف الوعي الجبائي والمستوى الأخلاقي:** يرتبط التهرب الجبائي بشكل أساسي بالشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي، حيث يدفع ضعف المستوى الأخلاقي المكلفين إلى التهرب من أداء واجبهم الجبائي، ما ينعكس سلبًا على الشعور الوطني تجاه مصلحة المجتمع، كما تلعب درجة انتشار الوعي الجبائي دورًا مهمًا في التأثير على رغبة الأفراد في التهرب، إذ يقل التهرب كلما ارتفع الوعي الجبائي، ويرجع ضعف الوعي الجبائي في المجتمع، وفقًا للعديد من المختصين، إلى الاعتقادات الخاطئة التالية:

- اعتقاد المكلف أنّ ما يدفعه من ضرائب يفوق ما يستفيد منه من الدولة، وأن الضريبة مجرد اقتطاع مالي دون مقابل؛
- اعتقاد المتهرب من الضرائب نفسه سارقًا شريفًا يأخذ حقه من الدولة، باعتبارها شخصية معنوية، دون أن يلحق الضرر بالآخرين؛
- اعتقاد المكلّف بأنّ الدولة تسيء استخدام الأموال العمومية، من خلال سوء تخصيص النفقات حيث يشعر بأنّ أمواله تنفق في مجالات وأنشطة لا تعود عليه بالنفع العام؛
- اعتقاد المكلّف بعدم مشروعية الضريبة من وجهة النظر الدينية، بخلاف الزكاة التي تعدّ من أركان الإسلام.

❖ **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** تدفع الحالة المالية السيئة للمكلف إلى التهرب الجبائي في محاولة لتعويض خسائره، كما تسهم الرغبة في زيادة الدخل الصافي أو تقليل الأعباء المالية، إضافة إلى التأثر بالسلوكيات السائدة في المجتمع الذي ينتشر في التهرب، في تعزيز هذا السلوك.

❖ **المستوى التعليمي والنظرة الاجتماعية للمتهرب:** بحيث كلما ارتفع المستوى التعليمي لأفراد المجتمع الجبائي، قلت لديهم الرغبة في الغش الجبائي، كما أن النظرة الاجتماعية لهذا السلوك تؤثر في انتشاره، فكلما اعتبر الغش سلوكًا عاديًا أو دليلاً على الذكاء والحنكة، زاد الإقبال عليه، بخلاف ما إذا عُدّ تصرّفًا غير حضاري ويقلل من المكانة الاجتماعية للفرد[1].

ب- الأسباب المتعلقة بطبيعة النظام الجبائي:

يرجع انتشار التهرب الجبائي إلى جملة من العوامل المرتبطة بطبيعة التنظيم الفني للنظام الجبائي، وبدرجة استقرار التشريع الذي ينظمه، والتي يمكن إجمالها فيما يلي[2]:

❖ **ثقل عبء الضريبة:** ويُعتبر ذلك عاملاً رئيسيًا يفسّر تهرب الأفراد من الضريبة، إذ تدفع زيادة العبء الضريبي عن مستوى توقعاتهم وقدرتهم النفسية على التحمل إلى البحث عن وسائل وآليات تمكنهم من تفادي الخضوع للاقتطاعات الضريبية المختلفة.

❖ **تعقد النظام الضريبي:** وذلك نظرًا للإجراءات العديدة والمعقدة التي يشتمل عليها نظام الاخضاع للضريبة، سواء عند الربط أو التحصيل، مما يدفع المكلفون إلى اللجوء للطريق الأسهل، وهو التهرّب من الدفع وتفادي ما يرونه من تعقيدات وعراقيل، ما يجعل التهرّب الجبائي انعكاسًا مباشرًا لوجود نظام ضريبي معقد وغير ملائم.

❖ **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** يعتمد مستوى التهرب الجبائي إلى حدٍّ كبير على حجم العقوبات التي تفرضها الدولة على المتخلفين عن التزاماتهم الجبائية، إذ يقارن المكلف بين خطر العقوبة والمكاسب المحتملة، فإذا كانت العقوبة أشدّ من الفائدة المتوقعة من التهرب، امتنع عنه، أمّا إذا كانت ضعيفة أو غائبة بسبب فراغ قانوني، فضّل التهرّب على الالتزام بالقوانين الجبائية.

---

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق**، ص: 219.

[2] بوزيد سفيان، **التهرب الضريبي ... مفهوم وقياس**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم – الجزائر، المجلد: 02: العدد: 01، مارس 2015، ص: 123.

❖ **عدم استقرار التشريع الجبائي:** يسهم التعديل المستمر والمتكرر في القوانين الجبائية في زيادة الغموض وتعقيد النظام الجبائي نتيجة لتعدد النصوص القانونية، مما يقلل من ثقة المكلفين بالنظام الجبائي ويحفزهم في نهاية المطاف على التهرب من التزاماتهم الضريبية.

❖ **ضعف الرقابة الجبائية:** يسهم إدراك المكلّف لضعف فعالية الرقابة والأجهزة المكلفة بها في ترسيخ اعتقادٍ لديه بغيابها، ممّا يزيد من ميوله إلى استخدام مختلف أساليب وطرق التهرب الجبائي.

ج- الأسباب المتعلقة بالظروف السائدة:

من المعلوم أنّ ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يقللان من احتمالية التهرب الجبائي، إذ يسهلان على المنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، غير أنّ واقع الاقتصاد الوطني، الذي يتسم بانتشار الاقتصاد الموازي وما يخلفه من اضطراب واختلال في سوق السلع والخدمات، إضافة إلى ضعف المنافسة وفوضى الاستيراد، يسهم في تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي بشكل ملحوظ.

د- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الجبائي، وضعف كفاءتها ونزاهتها يؤدي إلى زيادة فرص التهرب الجبائي، ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية[1]:

❖ **محدودية الوسائل المادية:** وتتمثل هذه الأسباب أساسًا في نقص التجهيزات والمستلزمات الضرورية داخل الإدارة الجبائية، خاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات، مما ينعكس في نهاية المطاف على تحقيق الأهداف المتوخاة من عمليتي ربط وتحصيل الضريبة.

❖ **محدودية الوسائل البشرية:** سواء من حيث الجانب الكمي أو النوعي، فإنّ القصور في الجانب الكمي يتجلى أساسًا في قلة عدد الأعوان الإداريين الذين تعتمد عليهم الإدارة الجبائية في الإشراف والرقابة والتحصيل، مما يؤدي ضعف حملات المتابعة والملاحقة، ليستفيد من ذلك المتهربون جبائيًا، أما من الناحية النوعية فتتمثل المحدودية في نقص الكفاءات القادرة على تطبيق القوانين الجبائية وتحمل المسؤوليات، ويرجع ذلك غالبًا إلى ضعف معايير التوظيف، أو قلة الدورات التكوينية أو تدني الأجور، وغيرها من العوامل التي تؤثر سلبًا على مردودية العمل وتعكس صورة عامة على ضعف الكفاءة داخل الإدارة الجبائية.

[1] بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، **أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونيسي علي البليدة 2 – الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، جوان 2014، ص-ص: 154-155.

❖ **تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** وتُمثل هذه التعقيدات عاملاً آخر يدفع المكلفين إلى تفادي الالتزام الضريبي من خلال التهرب الجبائي، إذ تتجلى أبرز مظاهرها في التعقيد والصعوبة المرتبطين بتحديد الوعاء الضريبي، والاعتماد على التقدير الجزافي القائم على كفاءة العون الإداري، وهو ما قد يترتب عليه أحيانًا إجحاف بحق المكلّف، كما أن تعقيد إجراءات التحصيل وطول مدتها يدفعان المكلّفين إلى التهرّب، ممّا يؤدّي في النهاية إلى ضعف الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلّف، فيرى هذا الأخير التهرّب سلوكًا مبرّرًا، ويُعدّ الفساد الإداري من أخطر مظاهر هذه الإشكالية، حيث يسود لدى بعض الموظفين في ظل غياب الضمير المهني والوازع الأخلاقي، ممّا يدفعهم إلى التغاضي عن المستحقات الضريبية أو منح الامتيازات غير المستحقة في إطار التواطؤ والرشوة.

ثانيا: آثار التهرب الجبائي وأساليب تقدير حجمه:

يعتبر التهرّب الجبائي ظاهرة معقدة تُضعف موارد الدولة وتؤثر سلبًا على استقرارها الاقتصادي، مما يستوجب دراسة آثاره والبحث في طرق قياس حجمه للحد من تفاقمه.

1- آثار التهرب الجبائي:

يترتب عن ظاهرة التهرّب الجبائي العديد من الآثار، والتي يمكن تصنيفها وفقًا لانعكاساتها على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، على النحو التالي:

أ- الآثار الاقتصادية:

يعد التأثير المالي على الموازنة العامة للدولة من أبرز النتائج المباشرة للتهرب الجبائي، وما يترتب على ذلك من انعكاسات على الأوضاع الاقتصادية، التي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية[1]:

[1] بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي: 15 و16 نوفمبر 2011.

❖ **عرقلة المنافسة:** يؤدي التهرب الجبائي إلى الاخلال بمبدأ المنافسة العادلة بين الأعوان الاقتصاديين، إذ تستفيد منه المؤسسات المتهربة عبر تخفيض تكاليفها وأسعار منتجاتها على حساب المؤسسات الملتزمة، التي تعتمد على إمكانياتها الذاتية والآليات القانونية في تعزيز مردودية مشاريعها، مما يساهم في تنامي الاقتصاد الموازي وخلق منافسة غير شريفة تحد من الجهود الرامية إلى رفع الإنتاجية والقيمة المضافة للاقتصاد الوطني.

❖ **عرقلة النمو الاقتصادي:** يؤدّي التهرّب الجبائي وغياب المنافسة العادلة إلى إضعاف النمو الاقتصادي، حيث يسمحان للمؤسسات الطفيلية ذات الإنتاجية الضعيفة والتي لا تخلق قيمة مضافة بالبقاء والاستمرار، ممّا يضرّ بالاقتصاد الرسمي عبر تشويه النتائج الاقتصادية الحقيقية، وبالتالي يؤدّي إلى استخدام سياسات غير فعّالة لمعالجة الاختلالات الاقتصادية.

❖ **انعدام عامل الثقة:** يؤدّي التهرّب الجبائي إلى فقدان الثقة في المعاملات المالية والتجارية، إذ يدرك المتعاملون احتمال تقديم منافسيهم وثائق تحتوي على تسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية، مما يضعف مصداقية الصفقات ويشجع على الفساد، ويسهم في تراجع مستوى أمانة الأعمال وكفاءتها.

❖ **التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي وندرة رؤوس الأموال:** يسهم التهرب الجبائي في توجيه النشاطات الاقتصادية بشكل وهمي، حيث يصبح الاعتبار الجبائي هو المحرك الأساسي لسلوك الأعوان الاقتصاديين بدل الاعتبار الاقتصادي الحقيقي. وينتج عن هذا السلوك لجوء المتهربين إلى إخفاء أرباحهم وأجزاء من أموالهم خشية اكتشافها من قبل الإدارة الجبائية، مما يدفعهم إلى الاكتناز خارج الحلقة الاقتصادية، سواء داخليًا أو عبر تهريب الأموال إلى الخارج، وهو ما يؤدي في النهاية إلى فقدان الاقتصاد الوطني لجزء من قدرته التمويلية الذاتية[1].

[1] فلاح محمد، **الغش الجبائي وتأثيره على دورة الجباية في التنمية الاقتصادية: حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1997/1996. ص-ص: 70-71.

ب- الآثار الاجتماعية:

لقد أصبح مفهوم العدالة الجبائية في العصر الحديث يرتبط ارتباطًا وثيقًا بتحقيق العدالة الاجتماعية بمفهومها الشامل، من خلال توزيع الثروات بعدالة بين أفراد المجتمع، وتعزيز القدرة الشرائية للفئات ذات الدخول المحدودة والشرائح الفقيرة، وتقليص الفوارق الطبقية، كما باتت العدالة الجبائية تراعي الأوضاع الشخصية للمكلفين ومقدار دخلهم بما يضمن المساواة والانصاف في تحمل العبء الجبائي، غير أنّ هذه الأهداف، تبقى محدودة الأثر في ظل تنامي ظاهرة التهرب الجبائي، التي تؤدي إلى فقدان التوازن الاجتماعي وانعكاساته السلبية على مختلف المجالات الأخرى، ويُعدّ إقرار الضريبة التصاعدية مثالاً على السعي لتحقيق العدالة في توزيع العبء الجبائي، إلا أنّ التهرب من قبل أصحاب الأموال والدخول الكبيرة يظل عائقًا رئيسيًا أمام تحقيق هذه العدالة[1].

2- طرق وأساليب تقدير حجم التهرب الجبائي:

يحظى تقدير حجم التهرب الجبائي باهتمام واسع نظرًا لصعوبة تحديده بدقة، إذ تبقى أساليب قياسه تقريبية، وفيما يلي أهم الطرق المعتمدة لقياس وتقدير حجم التهرب الجبائي:

أ- طريقة التحقيقات الجبائية:

يحدّد حجم التهرّب الجبائي باستخدام هذه الطريقة عبر التحقيقات الجبائية المرتبطة بتصريحات المكلفين، والتي تصنّف إلى فئتين رئيسيتين هما:

أ-1- التحقيقات المحاسبية: تنفذ التحقيقات المحاسبية من خلال مراجعة وتدقيق السجلات المحاسبية، ومطابقة النتائج المستخلصة مع التصريحات المقدّمة من المكلفين، وفي حال وجود فروق تقوم الإدارة الجبائية بتعديل هذه التصريحات، ويشار إلى حجم التهرب الجبائي بالفارق بين المبالغ المعدّلة والمبالغ المصرّح بها[2].

---

[1] سهاد كشكول عبد، **التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد – العراق، المجلد: 08، العدد: 24، الفصل الثالث لسنة 2013، ص: 478.

[2] مغني ناصر، **مرجع سابق**، ص: 38.

أ-2- التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية: تتعلّق التحقيقات المعمّقة بالأشخاص الطبيعيين، حيث تقوم الإدارة الجبائية من خلالها بالتحقق من مدى مطابقة المداخيل المصرح بها مع ممتلكات المكلفين ونمط حياتهم، وتجري مقارنة شاملة بين هذه العناصر، فإذا وجد فارق بينها، يُعدّ ذلك مؤشرًا على مستوى التهرب الجبائي الذي يُعبّر عنه بحجم الفارق بين الموجودات الفعلية التي يمتلكها المكلف والموجودات أو النفقات التي يتحمّلها شخصيًا[1]. غير أنّ هذه التحقيقات تنتقد لكونها محدودة ولأنّ نطاقها يقتصر على أعوان الاقتصاد الرسمي دون غيرهم في الاقتصاد غير الرسمي، كما قد تنحرف عن هدفها لتستغل كوسيلة للرشوة وتفشي الفساد.

ب- طريقة تقدير عدم الالتزام الجبائي:

يمكن تحديد حجم التهرب الجبائي وقياسه من خلال هذه الطريقة، اعتمادًا على الجوانب التقنية المرتبطة بحساب الضرائب، والتي تعرف بالمناهج المباشرة، ومن بين أبرز هذه المناهج نجد[2]:

ب-1- منهج الضريبة القانونية المحتملة: يقوم هذا المنهج على افتراض صحة التقدير للناتج الوطني الرسمي باعتباره الوعاء الذي تحتسب عليه الضريبة المفترض تحصيلها، ثم تجري مقارنة بين هذا التقدير والحصيلة الضريبية الفعلية، فإذا وجد فارق بينهما فإنّه يعبّر عن حجم التهرب الجبائي، غير أنّ ما يؤخذ على هذا المنهج هو تجاهله للاقتصاد الموازي.

ب-2- منهج النسبة الثابتة للضريبة: يعتمد هذا المنهج على استخدام نسبة مرجعية تمثّل سنة الأساس، ويتم تحديدها من خلال العلاقة بين إجمالي الاقتطاعات الضريبية وإجمالي الناتج الوطني الخام لسنة معينة، على أن تمثّل هذه السنة الحد الأدنى لحجم التهرب الجبائي، وبناءً عليه، يمكن احتساب الاقتطاعات الضريبية المقدّرة على النحو الآتي:

---

[1] فلاح محمد، **الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية – حالة الجزائر**، **مرجع سابق**، ص: 90.

[2] مغني ناصر، **مرجع سابـق**، ص-ص: 36-38.

حصيلة الاقتطاعات الضريبية المقدرة = الناتج الوطني الخام للسنة المدروسة X نسبة الضريبة لسنة الأساس

ولحساب حجم التهرب الجبائي نطرح الاقتطاعات الضريبية الحقيقية من المقدرة كما يلي:

حجم التهرب الجبائي = حصيلة الاقتطاعات الضريبية المقدرة - حصيلة الاقتطاعات الضريبية الحقيقية

وينتقد هذا المنهج لكونه يقتصر على حساب التهرّب الجبائي الإضافي مقارنة بسنة الأساس، دون أن يشمل التهرّب الجبائي الكلي، كما يفترض فيه ثبات النسب الضريبية أو هيكل المعدلات الضريبية ومكوّنات الناتج الوطني الخام، رغم أنّ هذه العناصر تتميز بالتغير والديناميكية عبر الزمن، وهو ما ينعكس على دقة هذا المنهج وصحة نتائجه في القياس.

ب-3- منهج الإعفاءات الجبائية: يعتمد هذا المنهج في تقدير حجم التهرب الجبائي على تحليل التصريحات الجبائية المقدّمة من قبل المكلفين خلال فترة الإعفاء، ومقارنتها بالتصريحات التي تم تقديمها قبل هذه الفترة، بحيث يُمثّل الفارق بينهما حجم التهرّب الجبائي، غير أنّ ما يؤخذ على هذا المنهج هو أنّه يقتصر على قياس جزء فقط من مداخيل المكلفين الذين استفادوا من الإعفاء الجبائي، في حين بعض المكلفين الآخرين عن الاستفادة منه لإدراكهم أنّ الإعفاء مؤقت، وأنّهم سيطالبون بدفع الضرائب بعد انتهائه، فيفضّلون التهرّب على الإعفاء.

ج- طريقة تقدير الاقتصاد غير الرسمي (الموازي):

تم اعتماد هذه الطريقة لما تتميّز به من دلالة قوية وقدرة تفسيرية لظاهرة التهرّب الجبائي، إذ يُعدّ الاقتصاد الموازي من الأسباب المؤدية إلى تفاقم هذه الظاهرة خصوصًا في البلدان النامية، ويرجع هذا الارتباط الوثيق والقوة التفسيرية بين الظاهرتين إلى كون الاقتصاد الموازي يشمل جميع الأنشطة التي تُدّر دخلاً دون إدراجها رسميًا ضمن حسابات الناتج المحلي، وذلك نتيجة تعمد إخفائها تهرّبًا من الالتزامات الجبائية أو غيرها من الالتزامات القانونية المرتبطة بنشأة النشاط، كما قد يرجع سبب التهرب إلى عدم مشروعية النشاط في حدّ ذاته ومخالفته للقوانين، لذلك يعتمد تقدير حجم التهرب الجبائي وفق هذه الطريقة على تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، لتصاغ معادلة القياس على النحو التالي[1]:

حجم التهرب الجبائي = حجم الاقتصاد الموازي × المعدل الضريبي المتوسط المفروض

[1] مغني ناصر، **المرجع السابـق**، ص: 33.

ولحلّ هذه المعادلة، يصبح من الضروري التعرف على أساليب تقدير حجم الاقتصاد الموازي، والتي يمكن تلخيص أبرزها كما يلي:

ج-1- المنهج النقدي: وفقًا لهذا المنهج يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي بالاعتماد على الطلب على النقود، مع افتراض أنّ معاملات اقتصاد الظل تتم نقدًا، وأنّ زيادة حجم الاقتصاد الموازي تؤدي إلى ارتفاع في الطلب على النقود[1]، (أي لغياب استخدام وسائل دفع أخرى في هذا النوع من الاقتصاد)، ويرجع ذلك إلى خشية المتعاملين في هذا الاقتصاد من انكشاف معاملاتهم في حال تمت بوسائل دفع أخرى.

ج-2- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء): يتم في هذا المنهج تقدير النمو في الاقتصاد الموازي بالاعتماد على استهلاك الكهرباء، باعتباره أفضل مؤشر مادي يعكس النشاط الاقتصادي ككل، ويتم القياس من خلال طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء، بحيث يمثّل الفارق بينهما معدل نمو الاقتصاد الموازي[2].

غير أنّ ما يؤخذ على هذا المنهج هو أنّ الزيادة في استهلاك الكهرباء لا تُعدّ بالضرورة دليلاً على نمو الاقتصاد الموازي، إذ قد تكون ناتجة عن التبذير في الاستهلاك، كما أنّ ليس كلّ الأنشطة الاقتصادية تستهلك قدرًا كبيرًا من الكهرباء.

ج-3- منهج سوق العمل: ويعتمد هذا المنهج في القياس على حجم العمالة الرسمية، إذ يُعدّ تراجعها دلالة على انتقال اليد العاملة إلى أنشطة الاقتصاد الموازي، ممّا يُشكّل مؤشّرًا على نمو حجم هذا الاقتصاد. غير أنّ ما يؤخذ على هذه الطريقة هو إغفالها لإمكانية عمل الأفراد في كلٍّ من القطاعين الرسمي والموازي في آنٍ واحدٍ، بالإضافة إلى تركيزها على عنصر العمل فقط دون مراعاة عنصر رأس المال.

---

[1] فريديريك شنايدر، دومينيك إنستي، **الاختباء وراء الظـلال " نمو الاقتصاد الخفي"**، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد: 30، مارس 2002، صندوق النقد الدولي، واشنطن، ص: 12.

[2] **نفس المرجـع، نفس الصفحة.**

ج-4- منهج إحصاءات الحسابات القومية (منهج التفاوت): يعتمد هذا المنهج على التفاوت بين إحصاءات الدخل والانفاق في الحسابات القومية، انطلاقًا من الفرضية التي تفيد بأنّ الدخل غير المعلن وغير المصرّح به سيتم إنفاقه عاجلاً أم آجلاً، بمعنى أنّ معاملات الاقتصاد الموازي لا تظهر في شكل دخل، لكنّها تظهر في شكل إنفاق، وبناءً على ذلك يمكن اعتبار الفجوة بين مقياس الإنفاق ومقياس الدخل مؤشرًا على حجم الاقتصاد الموازي[1]. غير أنّ ما يؤخذ على هذه الطريقة هو أنّ زيادة الانفاق لا يكون سببها بالضرورة الدخول المتأتية من النشاط الموازي، بل قد تنتج عن استخدام المدخرات أو اللجوء إلى الاقتراض على سبيل المثال.

المطلب الثانـي: الضغـط الجبائـي

يُوظّف الضغط الجبائي في الغالب كمؤشر لقياس فعالية السياسة الجبائية، إذ يُعبّر عن حجم الموارد الجبائية التي يمكن للاقتصاد الوطني تعبئتها، غير أنّ الإفراط في هذا الضغط على المكلفين بالضريبة قد يؤدي إلى انعكاسات سلبية وتأثيرات مباشرة على سلوك الأفراد والمؤسسات من حيث الاستهلاك، الانتاج، الادخار والاستثمار، ممّا يجعل دراسة مفهوم الضغط الجبائي ومعايير قياسه والمعدل الأمثل له ضرورية لفهم حدود هذا التأثير.

أولا: مفهوم الضغط الجبائي

عند التعمّق في الآثار التي تحدثها الضريبة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي، يتبيّن أنّ درجة التأثير الضريبي تختلف تبعًا لمستوى الاقتطاعات المفروضة على مختلف المواد الخاضعة للضريبة، وهو ما يعرف بالضغط الجبائي[2].

---

[1] الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، **التهرّب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية – مصر، 2006، ص: 59.

[2] حداد فريد، **آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2011، ص: 45.

1- تعريف الضغط الجبائي:

يعتبر الضـغط الجبائي من أبرز المؤشـرات الكمية المسـتخدمة في تقييم النظم الجبائية، وقد تناول العديد من المفكرين الاقتصاديين هذا المفهوم بتعريفات متعدّدة، من أبرزها ما يلي:

- يمثّل معدل الضـغط الجبائي مدى تأثير السـياسـة الجبائية على سـلوك الأفراد داخل المجتمع، وتعديل أنماطهم وخططهم المتعلقة بالإنفاق الاستهلاكي، والادخاري، والاستثماري[1].
- يقصـد بالضـغط الجبائي تلك العلاقة التي تعبّر عن النسـبة المئوية من الدخل المقتطع على شـكل ضرائب ورسوم، سواء على الدخل المحقق من قبل المكلفين بالضريبة أو على موارد الدولة نفسها[2].
- يقصـد بالضـغط الجبائي أيضًـا ذلك التأثير الناتج عن فرض الضـرائب بمختلف أنواعها، والذي يختلف باختلاف حجم الاقتطاعات الضـريبية من جهة، وبالتركيب الفني للهيكل الضـريبي من جهة أخرى، كما يُعبّر عنه أيضًا بالعبء الضريبي الذي تحدثه هذه الاقتطاعات على الاقتصاد الوطني[3].

هذا ويستخدم لهذا المفهوم تسميات مختلفة، فيطلق عليه البعض مصطلح **الضغط الجبائي**، كما هو الحال لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصـادية، بينما يعرف لدى المجلس الاقتصـادي والاجتماعي في فرنسا باسم **مستوى الجباية**، في حين يعبّر عنه آخرون بـ: **معدل الاقتطاع الإجباري** أو **عبء الضريبة على الاقتصاد**[4].

من خلال التعاريف السـابقة ومهما اختلفت التسـميات، يُعدّ الضـغط الجبائي مؤشـرًا يُعبّر عن حجم الاقتطاعات الجبائية من ضـرائب ورسـوم تفرضـها الدولة على الأفراد والمؤسـسـات، مقارنة بحجم الناتج الداخلي الخام، وهو ما يوضّـح مدى العبء الذي يتحمّله الاقتصـاد الوطني نتيجة السـياسـة الجبائية المطبّقة.

---

[1] عبد المنعم فوزي، **النظم الضريبية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1973، ص: 128.

[2] محمد عباس محرزي، **مرجع سابق**، ص: 325.

[3] رحال نصر، **الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد: 18، 2013، ص: 129.

[4] حميد بوزيدة، **الضغـط الضريبي في الجزائـر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، العدد: 04، جوان 2006، ص: 282.

2- أنواع الضغط الجبائي وأساليب قياسه:

نميّز في أدبيات الضـــريبة عادة بين نوعين من الضـــغط الجبائي، يتحدّد كلّ منهما وفقًا لمســـتوى التحليل المعتمد، وهما: الضغط الجبائي الفردي والضغط الجبائي الإجمالي.

أ- **الضـغط الجبائي الفردي (الشـخصـي):** لكل فرد مصـادر دخل أو موارد شـخصـية تُقتطع منها الدولة والجماعات المحلية مبالغ مالية على شكل ضـرائب ورسـوم سـواء كانت مباشـرة وغير مباشـرة، وتمثل هذه الاقتطاعات من جهة مسـاهمة الفرد في تغطية الأعباء العامة للمجتمع، ومن جهة أخرى انتقاصًـا وحرمانًا من جزء من دخله الشخصي. ويحتسب الضغط الجبائي الفردي آخذًا في الحسبان دخل المكلف بالضريبة، ومجموع الضـرائب المفروضـة عليه مضـافًا إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسـوبة على أسـاس الحماية الاجتماعية. ويمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي الفردي (الشخصي)} = \frac{\text{الضريبة على مداخيل الشخص}}{\text{مداخيـل الشخص الخاضعـة}}$$

تجدر الإشارة إلى أنّ الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تؤخذ بعين الاعتبار، نظرًا لصعوبة بل واسـتحالة حصـر جميع الضـرائب التي يتحمّلها الفرد، إذ تكون هذه الضـرائب متضـمّنة بطبيعتها في أسعار السلع المقتناة أو المستهلكة[1].

ب- الضـغط الجبائي الإجمالي (الكلي): في هذا الإطار يؤخذ بعين الاعتبار الإيرادات الجبائية المحصلة لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية، إضـــافة إلى الاقتطاعات الإجبارية الموجهة لصـــناديق الضـــمان الاجتماعي، وذلك بالنسبة إلى الناتج الداخلي الخام[2]. وعليه، نحصل على المعادلة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي الإجمالي (الكلي)} = \frac{\text{الحصيلـة الجبائيـة}}{\text{النـاتـج الداخلي الخـام}}$$

[1] محمد عباس محرزي، **مرجـع سابـق**، ص: 326.

[2] دخموش العربي، جغلوف نوال، **محاولة تقييم الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، المجلد: 01، العدد: 02، 2004، ص: 143.

تجدر الإشـارة إلى أن الضـغط الجبائي الإجمالي أو الكلي لا يعكس بدقة مسـتوى الأعباء الضـريبية التي يتحملها كل فرد، وذلك لاختلاف طبيعة الضـرائب المفروضـة ومعدلاتها، إضـافة إلى تفاوت الإعفاءات الجبائية بين الأفراد.

ثانيا: حدود الضغط الجبائي

سعى العديد من المفكرين الاقتصاديين إلى وضع حدود لمعدلات الضغط الجبائي، وفي هذا السياق سـنتناول إسـهامات كلّ من المفكر الإسـلامي **عبد الرحمن ابن خلدون**، باعتباره من الأوائل الذين تطرقوا لهذه المسألة، وكذا العالم الاقتصادي **آرثر لافـر (Arthur Laffer)**، صاحب مبدأ: **"الضريبة تقتل الضريبة".**

1- الضغط الجبائي عند ابن خلدون:

يُعدّ ابن خلدون من أوائل المفكرين الذين تناولوا الظواهر الاقتصـادية بنوع من التحليل، وقد قدّم إسـهامات مهمّة في هذا المجال، ومن بين أفكاره حول الضـغط الجبائي أن التوسـع في فرض الضـرائب يدفع بعض الأفراد إلى ترك نشـاطاتهم الاقتصـادية، ممّا يؤدي إلى انخفاض الحصـيلة الجبائية، وهو ما يدفع الحكام لاحقًا إلى رفع معدلات الضـرائب من أجل تعويض الحصـيلة الضـائعة، فتتفاقم المشـكلة بدل أن تحل، وفي هذا الصدد قال: **"لا تزال العملة في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينتقص العمران بذهاب الآمال"**[1].

من خلال ما سبق، نلاحظ بأنّ ابن خلدون كان من أوائل من نبّهوا إلى الآثار العكسية المترتبة على زيادة معدلات الضرائب، لما لذلك من تأثير سلبي على النشاط الاقتصادي والإيرادات الجبائية.

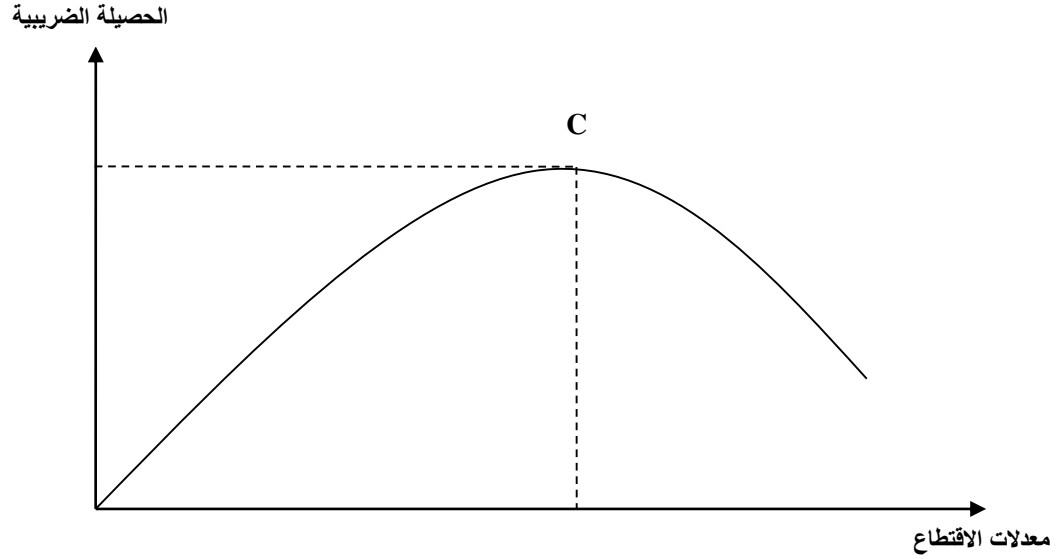
[1] بن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، **مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر**، مجلة دراسات اقتصادية إسلامية، المجلد: 13، العدد: 02، نوفمبر 2006، ص: 148.

2- الضغط الجبائي عند لافـر:

يرى لافر أنّ زيادة الضـرائب ورفع معدلاتها قد تؤدّي في البداية إلى ارتفاع الحصـيلة الجبائية للدولة، غير أنّ تجاوز حدٍّ معيّن منها يؤدّي إلى نتيجة عكسية تتمثّل في تراجع الإيرادات الجبائية، ولم يحدّد لافر بدقة هذا الحد، إذ يعتقد أنّ لكلّ دولة معدلاً خاصًـا يعتمد على مسـتوى نموها الاقتصـادي ودرجة الوعي الضــريبي ومدى تقبّل أفرادها للضــريبة، ويعود هذا التراجع إلى ردّ فعل المكلفين، الذين يلجؤون إمّا إلى التهرّب أو إلى تقليص نشــاطاتهم الاقتصــادية، مما يؤدي إلى انخفاض الوعاء الضــريبي نتيجة تراجع الاستهلاك، الإنتاج، الادخار وغيرها.

ولقد حاول لافر توضيح هذه العلاقة من خلال منحنى أصبح يعرف باسمه، والذي ومفاده أن الزيادة المفرطة في الضـرائب تؤدّي في النهاية إلى تراجع الحصـيلة الجبائية، وهو ما عبّر عنه بمقولته الشـهيرة: **"كثرة الضرائب تقتل الضرائب"**. والشكل الموالي يبيّن ذلك:

الشكل رقم(06): منحنى لافـر (Laffer)



Source: Jean-Marie Monnier, **Les prélèvements obligatoires**, Economica, Coll. Economie poche, n° 49, Paris, 1998, p: 29.

من خلال الشــكل الســابق نلاحظ أنّ ارتفاع معدلات الاقتطاع الضــريبي يؤدّي إلى زيادة الحصــيلة الجبائية، أي أنّ العلاقة بينهما تكون طردية إلى غاية النقطة "C"، التي تمثل نقطة التحوّل والانعطاف في هذه العلاقة، فابتداءً من هذه النقطة، تؤدي أي زيادة إضــافية في معدلات الاقتطاع الضــريبي إلى تراجع الحصيلة الجبائية، وهو ما يعرف بـ: **"كثرة الضرائب تقتل الضرائب"**.

3- الحـدود المثلى للضغـط الجبائي:

تباينت آراء المفكرين الاقتصـــاديين حول تحديد المســتوى الأمثل للضــغط الجبائي الذي ينبغي عدم تجاوزه، فقد رأى **الطبيعيون** أنّ نسبة الاقتطاع الجبائي يجب ألا تتعدّى 20% من دخل المكلّف، في حين ذهب الاقتصـــاديون **التقليديون** إلى تحديد النســبة المثلى إلى النصــف من ذلك أي 10% فقط، بينما الاقتصاديون **المحدثون** ومن بينهم كولن كلارك **(Colin Clark)** فقد حددّوا هذه النسبة في حدود 25% من الدخل الوطني[1]، باعتبارها الحد الأمثل للضغط الجبائي.

يتضـح ممّا سبق أنّه لا يوجد معدّل موحّد أو معياري للضـغط الجبائي، غير أنّه يمكن القول أنّ هذا المعدل يرتبط بشـكل وثيق بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الإجمالي، وأنّه يتحدد وفق توازن يجمع بين الجوانب الاقتصـــادية، المالية، والاجتماعية. فمن الجانب الاقتصـــادي يتحقّق المعدّل الأمثل عندما يؤدّي إلى رفع الناتج المحلي الإجمالي إلى أعلى مســتوياته، أمّا من الجانب المالي فيمثّل المعدّل الأمثل المســـتوى الذي يُحقّق أكبر حصـــيلة جبائية ممكنة، أمّا من الجانب الاجتماعي فهو ذلك المعدل الذي يضمن استقرار القدرة الشرائية للمواطنين.

وخلاصـة القول، يمكن استنتاج أنّ معدل الضـغط الضـريبي الأمثل هو ذلك الذي ينسـجم مع مستوى معيشــة الأفراد، ويتحدّد بمدى قبول المكلّف لهذا المعدل، مما يجعل التحصــيل الجبائي عنده في أقصــى مستوياته، وتنعكس نتيجته بالإيجاب على الناتج المحلى الإجمالي والنمو الاقتصادي الوطني[2].

[1] يونس أحمد البطريق، **مرجـع سابـق**، ص-ص: 91-92.

[2] ونادي رشيد، **الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية – دراسة حالة الجزائر 2011/2000** –، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص: 128.

المطلب الثالث: الازدواج الجبـائـي

لا تقتصر معوّقات السياسة الجبائية على التهرّب الجبائي، والضغط الجبائي فحسب، بل تمتد لتشمل كذلك ظاهرة الازدواج الضـريبي، التي تعدّ من أبرز الإشـكالات المؤثّرة في فعالية المنظومة الجبائية، بما تحدثه من عرقلة لحركة الاســـتثمار والتبادل التجاري الدولي، ومن ثمّ تبرز أهمية تناول مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه وكذا الآليات المعتمدة للحدّ من آثاره السلبية على السياسة الجبائية.

أولا: مفهوم الازدواج الضريبي

تثار مسألة الازدواج الضريبي في المجال الجبائي لما تنطوي عليه من إشكالات تمس مبدأي العدالة والمساواة بين المكلفين، الأمر الذي يقتضي تناول تعريف هذه الظاهرة وبيان شروط تحققها.

1- تعريف الازدواج الضريبي

تعدّدت تعاريف ظاهرة الازدواج الضـريبي باختلاف زوايا النظر القانونية أو الاقتصـادية، وفيما يلي أبرز هذه التعاريف.

- يقصـد بالازدواج الضـريبي العبء الضـريبي الذي يتحمّله المكلف، سـواءً كان شـخصًـا طبيعيًا أو معنويًا، نتيجة فرض نوع محدّد من الضـرائب مرتين أو أكثر خلال فترة زمنية معيّنة وعلى نفس الوعاء الضـريبي من قبل أكثر من سلطة مالية[1].
- ويعرّف بأنّه فرض نفس الضريبة أكثر من مرّة على الشخص ذاته، وبالنسبة لنفس المال، وعن الفترة ذاتها[2].
- ويقصد به أيضًا خضوع نفس المال أكثر من مرّة لضريبة من النوع ذاته على نفس الشخص خلال نفس الفترة الزمنية، وهنا يجب التمييز بين الذمة المالية للمكلف والذمة المالية للشركة بحيث لو فرضت ضريبة على أرباح الشـركات هذا من جهة ومن جهة أخرى تم فرض ضـريبة على المسـاهمين في الشـركة هنا لا يوجد ازدواج ضريبي[3].

---

[1] سامي محمود مراد، **دراسة تحليلية لآليات تجنّب الازدواج الضريبي الدولي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد: 03، العدد: 01، 2018، ص-ص: 94-95.

[2] جميل الصابوني، **الازدواج الضريبي**، الموسوعة القانونية المتخصصة، نقلا عن الموقع الإلكتروني التالي: https://mail.arab-ency.com.sy/law/details/163211 ، تاريخ الاطلاع: 2025/03/18.

[3] رضا خلاصي، **شذرات النظام الجبائي، مرجـع سابق**، ص: 412.

2- شـروط الازدواج الضريبي

استنادًا إلى التعاريف المذكورة سابقًا للازدواج الضريبي، يتّضح أنّه ينبغي توافر أربعة شروط مجتمعةً معًا ليقال بوجود ازدواج ضريبي، وهي[1]:

أ- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: يُشترط لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون الشخص المكلف بدفع الضريبة أكثر من مرّة هو الشخص نفسه، وهو شرط واضح لا يثير أي التباس.

ب- وحدة الوعاء الضريبي: ويقصد بذلك وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواءً كانت دخلاً أم رأس مال، أي أن تفرض الضريبة نفسها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على نفس المال.

ج- وحدة الضـريبة: أي أن تكون الضـرائب المفروضـة من النوع نفسـه، ويُعدّ ذلك أحد أهم شـروط وقوع الازدواج الضـريبي، حيث يشـترط أن تكون الضـريبة المفروضـة على المكلّف في المرة الأولى هي نفسـها المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة...إلخ.

د- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فاختلاف الفترة الزمنية أو المدة التي فرضت عنها الضـريبة ينفي وقوع الازدواج الضـريبي، حتى في حال تحققت الشـروط الأخرى السـابقة، فعلى سـبيل المثال: فرض ضـريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتب شـهر فبراير 2025 بعد أن فرضـت عليه نفس الضـريبة عن راتب شـهر يناير من العام ذاته لا يُعدّ ازدواجًا ضـريبيًا، وذلك لاختلاف فترة أو مدّة التكليف في كلتا الحالتين.

ثانيا: أنـواع الازدواج الضريبي وأسبابـه

حتى يتسنى لنا فهم أعمق لظاهرة الازدواج الضريبي، من الضروري التطرّق إلى أنواعه والأسباب التي تؤدّي إلى حدوثه ضمن النظم الجبائية المختلفة.

[1] جميل الصابوني، **مرجـع سابـق**.

1- أنـواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى أنواع متعدّدة وفق معايير مختلفة، إذ ينظر إليه من زاويتين أساسيتين: الأولى من حيث نطاقه الإقليمي (مكان وقوعه) والثانية من حيث تعمد حدوثه (إرادة المشرع).

أ- أنواع الازدواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي:

يُقسّم الازدواج الضريبي وفق هذا المنظور إلى فئتين رئيسيتين هما:

❖ **الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي):** يحدث هذا النوع من الازدواج الضريبي عندما تتوافر جميع شروطه داخل إقليم واحد، وضمن حدود الدولة نفسها، وتعود أسبابه عادة إلى أحد الأمرين[1]:

الأمر الأول: هو أنّ هذا النوع من الازدواج الضريبي ينشأ نتيجة تعدد السلطات المالية داخل حدود الدولة، ففي الدولة الموحدة قد تقوم السلطة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تُفرض نفس الضريبة لاحقًا من قبل سلطة محلية على الشخص ذاته ونفس الوعاء ونفس الفترة، أما في الدولة مركبة (الاتحادية) فقد تفرض السلطة الاتحادية ضريبة معينة، ثم تعيد إحدى دول الاتحاد فرض الضريبة ذاتها على المكلف نفسه.

الأمر الثاني: حدوث هذا النوع من الازدواج نتيجة طبيعة النظام الجبائي المعمول به، إذ قد تفرض الدولة ضريبة عامة على الدخل، وفي الوقت نفسه ضرائب نوعية على فروع هذا الدخل، مما يؤدي إلى ازدواج ضريبي بجميع شروطه، ومن أمثلته ما قام به المشرّع الضريبي المصري حين فرض ضريبة على تركة المتوفى قبل توزيعها، ثم أعاد فرضها على الحصص الإرثية التي آلت إلى الورثة.

❖ **الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي):** يعرف الازدواج الضريبي الدولي بأنه الحالة التي تتحقق فيها شروط الازدواج عبر حدود دولتين أو أكثر، بحيث يتحقق جزء منها في دولة وأجزاء أخرى في دول مختلفة، ويعود سبب هذا النوع من الازدواج إلى تمسك كل دولة بسيادتها في وضع نظامها المالي وفق احتياجاتها دون اعتبار للتشريعات الجبائية في الدول الأخرى، مما يؤدي إلى حدوث الازدواج نتيجة اختلاف هذه التشريعات وتباين مبادئها.

[1] سامي محمود مراد، **مرجـع سابـق**، ص: 98.

وتُعدّ هذه الظاهرة ذات أهمية خاصة لأنها تشكّل عائقًا أمام حركة عناصر الإنتاج بين الدول، مما يؤثر سلبًا على التوزيع الأمثل والعادل للموارد البشرية والطبيعية في الاقتصاد الدولي، ويعود سببها إلى توسّع الدول في فرض الضرائب لزيادة إيراداتها العامة، الأمر الذي يستدعي التنسيق بين الدول كحل لهذه الظاهرة والحد منها[1].

ب- أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه:

يُصنّف الازدواج الضريبي من منظور تعمد حدوثه إلى نوعين، هما[2]:

❖ **الازدواج الضريبي المقصود:** يقصد بالازدواج الضريبي المقصود ذلك الذي يفرضه المشرع عمدًا على المكلفين، وغالبًا يكون بهدف زيادة إيرادات الدولة لمواجهة عجز الموازنة أو لتخفيف الأثر النفسي على المكلفين عندما يرغب برفع معدل الضريبة المفروضة، من خلال توزيعها على أكثر من ضريبة من النوع نفسه، وقد يستهدف به أحيانًا الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، ويقتصر حدوثه عادة على المستوى الداخلي، ونادرًا ما يظهر في المجال الدولي.

❖ **الازدواج الضريبي غير المقصود:** ويقصد به الازدواج الذي ينشأ من غير قصد المشرع، إذ تؤدي الضرائب المفروضة إلى الازدواج نتيجة خلل في التشريع أو ضعف في تحديد الاختصاص الضريبي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية أو بسبب غياب اتفاقيات دولية تمنع حدوث هذا الازدواج[3]. وعلى عكس سابقه، يُعدّ الازدواج غير المقصود أكثر شيوعًا على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهو أمر منطقي نظرًا لغياب التنسيق بين الأنظمة الضريبية للدول، إذ تضع كلّ دولة قوانينها الضريبية بما يخدم مصالحها المالية والاقتصادية والاجتماعية، دون مراعاة مصالح الدول الأخرى وتشريعاتها.

---

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص: 164.

[2] سامي محمود مراد، **مرجـع سابـق**، ص: 99.

[3] محمد جمال ذنيبات، **المالية العامة والتشريع المالي**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 95.

2- أسباب الازدواج الضريبي:

ترجع أسباب الازدواج الضريبي، سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إلى جملة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والمالية، ومن أبرز هذه الأسباب ما يلي[1]:

- ارتفاع النفقات العامة مما يدفع الدولة إلى البحث عن موارد إضافية، عبر التوسع في فرض الضرائب؛
- سعي الدول إلى تخفيف العبء الضريبي النفسي على المكلفين من خلال تجزئة معدلات الضرائب المرتفعة وتقسيمها إلى عدّة ضرائب متقاربة ومتشابهة بدلاً من فرض ضريبة واحدة مرتفعة؛
- التوسع في تطبيق مبدأ شخصية الضريبة مما يؤدي إلى فرض الضريبة على مجمل دخل الفرد بغض النظر عن مصدر هذا الدخل؛
- النشاط المتزايد لحركة رؤوس الأموال الأجنبية، فضلاً عن سهولة انتقال العمالة بين مختلف البلدان؛
- تباين التشريعات الجبائية واختلافها، مع غياب التنسيق بينها.

ثالثا: آثار الازدواج الضريبي الدولي

أصبح الازدواج الضريبي ظاهرة حديثة نسبيًا في العلاقات الاقتصادية الدولية، إذ لم يكن في الماضي ذا أهمية تذكر نتيجة بساطة النظم الجبائية وضعف حركة انتقال الأفراد ورؤوس الأموال بين الدول، غير أن تطور الاقتصاد العالمي واتساع نطاق التجارة والهجرة جعلا منه قضية تؤثر في العدالة الضريبية والعلاقات الاقتصادية بين الدول، وفيما يلي سنتناول تأثيره المباشر وغير المباشر.

1- الآثار المباشرة للازدواج الضريبي الدولي

ينتج عن الازدواج الضريبي الدولي مجموعة من الآثار السلبية المباشرة، والتي يمكن توضيحها كما يلي:

[1] شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي – حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان – الجزائر، ص: 53.

أ- آثاره على التجارة الدولية:

تُعدّ التجارة الدولية عنصـرًا أسـاسـيًا في إقامة وتعزيز العلاقات الاقتصـادية بين الدول، إذ تسـهم في توفير السلع والخدمات بتكلفة أقل ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول، غير أنّ الازدواج الضريبي الدولي يترك آثارًا سـلبية عليها من خلال تقليص أرباح الشـركات العاملة في أكثر من دولة، مما يعرقل نشاطها الإنتاجي والتجاري ويحدّ من حركة الاستثمار والمبادلات التجارية الدولية[1].

ب- عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال:

يُشـكّل الازدواج الضـريبي الدولي أحد العقبات الرئيسـة أمام تدفق وانسـياب رؤوس الأموال الأجنبية نحو الاسـتثمار في مختلف الدول، إذ أنّ خضـوع المسـتثمر للضـريبة على نفس الدخل في كل من دولة الإقامة والدولة التي يمارس فيه نشاطه، يؤدي إلى تراكم الأعباء الضريبية، وثقل العبء المالي عليه، مما يقلّل من الأرباح المتوقعة ويضـــعف حافزه لإعادة اســـتثمارها، وهو ما يحدّ في النهاية من حركة رؤوس الأموال وانتقالها بين مختلف الدول[2].

ج- آثاره على العدالة الضريبية:

يسـهم الازدواج الضـريبي الدولي في الإخلال بمبدأ العدالة الضـريبية، حيث يخضـع المكلف للضـريبة أكثر من مرة على الدخل ذاته خلال الفترة نفســها، ممّا يخلّ بمبدأ المســاواة أمام الضــريبة ويفقد النظام الجبائي أحد مقوماته الأساسية، وهو العدالة الضريبية، ويتجلى هذا الإخلال بوضوح في حق المستثمرين الذين يتحملون أعباء ضريبية متعددة على الصعيدين الداخلي والخارجي.

---

[1] نور حمزة حسين، **الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه**، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد: 01، 2020، ص: 279.

[2] إدارة الدراسات المالية، دائرة المالية لحكومة دبي، **الاتفاقيات الضريبية الدولية – اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (نموذجا)**، 17 ماي 2015، دبي، ص: 10

2- الآثار غير المباشرة للازدواج الضريبي الدولي

ينتج عن الازدواج الضريبي الدولي مجموعة من الآثار غير المباشرة، يمكن بيانها فيما يلي:

أ- التهرب الضريبي:

تتسبب مشكلة الازدواج الضريبي الدولي في نشوء مشكلة ضريبية أخرى لا تقل خطورة، وهي التهرب الضـــريبي، إذ يمكن أن يلجأ بعض المكلفين بالضـــريبة، نتيجة الشـــعور بالظلم وعدم العدالة الضـــريبية وتحملهم عبئًا ضريبيًا مزدوجًا، إلى استخدام أساليب مشروعة أو غير مشروعة لتفادي دفع كامل الضريبة أو جزء منها، ممّا ينعكس سلبًا على حصيلة الدولة من الضرائب[1].

ب- التنافسية الجبائية الدولية:

تسعى الدول إلى تشجيع الاستثمار من خلال تبني التنافسية الجبائية، وهي سياسة ضريبية تطبق من جانب واحد بهدف تشـجيع الاسـتثمار أو لتوسـيع الوعاء الضـريبي، ويتم ذلك عادة عبر تخفيض معدلات الضـرائب، أو عن طريق منح إعفاءات ضـريبية، وتلجأ الدول إلى هذا الإجراء للتخفيف من حدّة الازدواج الضـــريبي على المســـتثمرين وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، لما يحققه ذلك من منافع اقتصـــادية مهمة كجلب العملة الصعبة، وخلق فرص العمل والإنتاج لديها[2].

رابعا: آليات معالجة الازدواج الضريبي الدولي:

تُعدّ معالجة الازدواج الضريبي ضرورة اقتصادية أساسية، لما لها من دور في الحفاظ على تنافسية الاقتصاد الوطني وتعزيز جاذبية الاستثمار العابر للحدود. وتتجسّد آليات تجنّب هذه الظاهرة والوقاية منها في مسارين رئيسيين يعتمدان لتحقيق هذا الهدف.

---

[1] إدارة الدراسات المالية، دائرة المالية لحكومة دبي، **المرجع السابق**، ص: 10.

[2] دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، **التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد: 05، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، جوان، 2011، ص: 284.

1- الآليات المحلية (التشريع الداخلي):

يمكن للدولة تفادي الازدواج الضريبي الدولي من خلال التشريع الداخلي، وذلك بمنح إعفاء أحادي الجانب لرؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة بهدف تشجيع الاستثمار، ويتم ذلك بتقييد الدولة لسلطتها المالية خارج إقليمها، كأن تُعفي مواطنيها المقيمين ماليًا في دولة أجنبية من الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت تلك الدولة تفرض ضريبة مماثلة. ويطبق في هذا الإطار نظام الإعفاء، الذي بموجبه يعفى الإيراد الخارجي لرأس المال من الضريبة في دولة المستفيد، بحيث لا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي يتحقق فيها الإيراد، كما يشمل الإعفاء الكامل جميع الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد أو الشركة الأم، وقد يطبق أيضًا نظام الاعفاء التصاعدي، حيث يؤخذ الإيراد الخارجي المعفى بعين الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدية المطبق على الدخل في بلد المنشأ[1].

2- الآليات الدولية (ابرام الاتفاقيات الجبائية بين الدول):

تُعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرًا هامًّا من مصادر منع الازدواج الضريبي، إلى جانب القوانين الداخلية للدول، وتهدف إلى تحديد الشـــروط التي تفرض بموجبها الضـــريبة على العمليات ذات الطابع الدولي، أي تلك العمليات التي يجريها شخص مقيم في دولة معينة داخل إقليم دولة أخرى، أو مع شخص مقيم في دولة مختلفة، وبعبارة أخرى، تسعى هذه الاتفاقيات إلى وضع حدود لمجال التدخل الضريبي لكل دولة إزاء الدول الأخرى، وذلك لتفادي أي تداخل أو تعارض في الاختصـــاص الضـــريبي قد يكون على حساب المكلف بالضريبة[2].

[1] سامي محمود مراد، **مرجـع سابـق**، ص: 100.

[2] إدارة الدراسات المالية، دائرة المالية لحكومة دبي، **مرجع سابق**، ص-ص: 10-11.

وتوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية الضـــريبية: ثنائية متعدّدة الأطراف، حيث يشـــمل النوع الأول المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط، وهو الشكل الأكثر شيوعًا، وتمتاز هذه الاتفاقيات بسهولة التوصـل إلى تفاهم بشـأن الإجراءات والأسـاليب التي تنظّم من خلالها العلاقات الضـريبية بين الدولتين المتعاقدتين، ممّا يساعد على تجنّب الازدواج الضريبي للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصـادية (ممارسـة نشـاط اقتصـادي) مع كلا الدولتين، وتُعدّ الاتفاقيات الثنائية أكثر فعالية في معالجة هذه المشـكلة، غير أن نطاق تطبيقها يظلّ محدودًا بالدولتين الطرفين في المعاهدة فقط، أي ضـمن نطاق ضيّق.

أمّا الاتفاقيات الجبائية متعدّدة الأطراف، فتبرم بين أكثر من دولتين، ويُعدّ اللجوء إليها أمرًا نادرًا، نظرًا لصعوبة التوصل إلى حلول توافقية للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول، إذ تتطلب هذه العملية تنسيقًا وجهودًا كبيرة لإرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية فيما بينها، ومع ذلك، فإنّ هذا النوع من الاتفاقيات يتميّز بقدرة أكبر على معالجة مشـكلة التعدّد الضـريبي، ولا سـيما في الحالات الثلاثية التي تفرض فيها الضريبة على المكلّف[1].

[1] إدارة الدراسات المالية، دائرة المالية لحكومة دبي، **المرجع السابق**، ص: 12.

خلاصــة:

بعد تناولنا لهذا الفصل، تبيّن من خلاله أنّ السياسة الجبائية تُعدّ ركيزة أساسية ضمن المنظومة الاقتصادية للدولة، إذ تجاوز دورها التقليدي المتمثّل في تحقيق التوازن المالي إلى دورٍ أكثر شمولًا يهدف إلى تحقيق التوازنين الاقتصادي والاجتماعي. كما أنّ فعالية هذه السياسة تتأثر وترتبط ارتباطًا وثيقًا بجملة من العوامل، أبرزها وضوح الأهداف، كفاءة الإدارة الجبائية، وملاءمة النظام الجبائي للواقع الاقتصادي.

ويُعدّ تحديد فعالية السياسة الجبائية إشكالاً معقّدًا نظرًا لتعدّد أهدافها وصعوبة قياس نتائجها بدقّة، كما تواجه هذه السياسة العديد من المعوّقات، على غرار ظاهرة التهرب الجبائي، الضغط الجبائي والازدواج الضريبي، لما لذلك من آثار سلبية على الخزينة العمومية من جهة، وعلى قدرة الدولة على تعزيز أسس هذه السياسة وتطويرها من جهة أخرى.

وفي ضوء ما تقدّم، تبرز الحوكمة الجبائية كامتداد طبيعي لمعالجة إشكاليات فعالية السياسة الجبائية ومعوقاتها، باعتبارها الإطار العملي الذي تفعّل من خلاله مبادئ الشفافية، المساءلة والكفاءة في إدارة الموارد الضريبية، وهو ما يقودنا إلى دراسة واقع حوكمة النظام الجبائي الجزائري وآليات دعمها في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

حوكمة النظام الجبائي

الجزائري: معوقات التطبيق

وآليات الدعم

تمهيد:

تُعدّ الحوكمة الجبائية ركيزة أساسية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية في أي دولة، فهي تمثل الإطار الذي يضمن تسيير شفاف وفعال للنظام الجبائي. وفي سياق الدول النامية ومنها الجزائر، تكتسب الحوكمة الجبائية أهمية مضاعفة نظرا للتحديات الكبيرة التي تواجهها هذه الاقتصادات، مثل الفساد، التهرب الضريبي وضعف الإدارة. هذه الظواهر لا تؤثر فقط على إيرادات الدولة وقدرتها على تمويل الخدمات الأساسية، بل تضعف أيضا ثقة المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي ككل.

لهذا قامت الجزائر خلال السنوات الأخيرة باتخاذ جملة من الخطوات في سبيل تطوير نظامها الجبائي ودعم حوكمته، إدراكًا منها لأهمية الحوكمة الجبائية في ترسيخ مبادئ الشفافية، محاربة الفساد، وتكريس العدالة الجبائية، غير أن هذا المسعى يواجه عدة صعوبات وتحديات تحول دون التطبيق السليم لهذه المبادئ. ومن هذا المنطلق ارتأينا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على واقع حوكمة النظام الجبائي في الجزائر بالتطرق لأهم العناصر التي تحكم على مدى نجاح تجربة الجزائر في هذا المجال، لنستعرض بعدها أبرز التحديات والقيود التي تعرقل تجسيدها، لنتناول في الأخير مختلف الآليات والجهود المبذولة في سبيل دعم وتعزيز هذه الحوكمة لتحقيق نظام جبائي أكثر كفاءة وفعالية. وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني: تحديات وقيود حوكمة النظام الجبائي في الجزائر

المبحث الثالث: الآليات الداعمة لحوكمة النظام الجبائي في الجزائر

المبحث الأول: واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر

مع بداية تطبيق الإصلاحات بدأ مصطلح الحوكمة يظهر بشكل ملحوظ في الخطاب الرسمي، حيث أشارت عدة تقارير إلى ضرورة حوكمة التسيير الاقتصادي، من أبرزها تقرير وزارة المالية لسنة 2008 بعنوان: "إرساء برنامج التدخل الوطني: الحوكمة وتسيير الاقتصاد 2009/2007"[1]، والذي حدد القطاعات المعنية، ونسب تنفيذ البرامج، والحصة المتبقية منها. كما لم يغفل التقرير قطاع المالية العامة والجباية، حيث أشار إلى برامج جارية مثل عصرنة الإدارة الجبائية وتبسيط النظام الجبائي، إلى جانب التحديات القائمة كظاهرة التهرب الجبائي واتساع رقعة القطاع غير الرسمي. ومن خلال هذا المبحث نسعى إلى تحليل مدى تطبيق قواعد الحوكمة في المجال الجبائي، والوقوف على تجربة الجزائر في هذا الإطار.

المطلب الأول: قاعدة التشاور والرؤية في إطار الحوكمة الجبائية

تعتبر قاعدتي التشاور والرؤية الركيزة الأساسية لبناء باقي قواعد الحوكمة الجبائية، لما لهما من دور مهم في تحسين نوعية القرار الجبائي وتوجيهه بشكل فعّال.

أولا: واقع تطبيق قاعدة التشاور في إطار الحوكمة الجبائية

إن المتمعن والمتتبع لطريقة التسيير الجبائي في الجزائر، منذ انطلاق الإصلاحات الجبائية عام 1992 أو خلال إعداد قوانين المالية السنوية، يلاحظ بوضوح غيابًا شبه تام لمبدأ التشاور، فعمليات الاستشارة إن وجدت تظل محدودة ولا تشمل إشراكا فعليا للأطراف المعنية، باستثناء مناقشات البرلمان عند عرض قوانين المالية، وهي غالبًا ذات طابع شكلي ولا ترقى إلى مستوى التجربة الحقيقية في التشاور الجبائي، وعلى خلاف بعض الدول التي قطعت أشواطًا متقدمة في ترسيخ هذا المبدأ، لا يزال واقع التشاور في الجزائر ضعيفًا ومحدودا، ويمكن تناوله من خلال المستويات الأساسية التالية:

[1] **Rapport sur l'état de mise en œuvre du programme d'action national en matière de gouvernance,** MAEP / Point Focal National, Novembre 2008, Disponible sur le site Web suivant: https://www.algerie.cz/images/pdfs/rapport_gouvernance_fr.pdf .

1- التشاور على المستوى التمثيلي:

عملية التشاور التمثيلي هي من اختصاص البرلمان بغرفتيه باعتباره السلطة التشريعية المنتخبة والممثلة للشعب، فمن المفروض أن يكون له دور فعّال في مناقشة وتعديل القوانين التي تقترحها الحكومة وبالأخص قوانين المالية، لكن في الواقع دوره ضعيف ويقتصر غالبًا على النقاش وإبداء الرأي فقط دون التأثير الفعلي، وفي النهاية المطاف يوافق على كل ما تقدمه الحكومة، دون أن يبادر بتقديم قوانين أو يمارس رقابة حقيقية على السلطة التنفيذية، كما أن النقاشات داخل البرلمان تميل إلى الجوانب السياسية والحزبية أكثر من الجوانب التقنية والواقعية (مثل تأثير النصوص الجديدة وإمكانيات تطبيقها، وواقع المنظومة الجبائية وأساليب تسييرها، إضافة إلى المشاكل الجباية المرتبطة بالتهرب والغش والممارسات غير القانونية وغيرها) ويبدو أن هذا الوضع سيستمر ما دام مبدأ الفصل بين السلطات موجود فقط في الدستور، بينما الواقع لا يعكس ما هو مكتوب في الدستور، فبدل أن يكون البرلمان سلطة مستقلة تراقب الحكومة، نجد أن أغلب نوابه يتبعون تعليمات السلطة التنفيذية ويمررون كل القوانين التي تقترحها، وهذا يجعل البرلمان بلا تأثير حقيقي.

كما يتم التشاور أيضا على مستوى المجالس الشعبية المحلية، خاصة عند تحديد قيمة بعض الرسوم مثل رسم التطهير، الذي تخصص مداخيله لصالح البلديات، حيث تقوم هذه المجالس من خلال مداولات بتحديد المبالغ التي يجب دفعها[1]، وذلك حسب نوع النشاط الذي يمارسونه وحجم النفايات التي يُتوقّع أن تنجم عنه، سواء كانوا عائلات، أفراد، تجارًا أو مؤسسات.

2- التشاور على المستوى التشاركي:

يقصد بالتشاور التشاركي إشراك مختلف مكونات المجتمع المدني والمهني في مناقشة مشاريع القوانين والمساهمة في عملية صنع القرار، ورغم أن الدستور في المادة 06 يفتح المجال لهذه المشاركة ويؤكد على أنّ إنشاء الهيئات يرتكز على إشراك المواطن والمؤسسات في تسيير الشأن العام، غير أنّ مشاركة المجتمع المدني في إعداد قوانين المالية لا تزال محدودة بشكل ملحوظ، في حين تتذرع السلطات العمومية بعدّة مبررات، منها ما هو سياسي ومنها ما هو تقني[2]:

[1] المادة 263 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

[2] عبد السلام فنغور، **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2017/2016، ص-ص: 299-300.

✧ **السياسي:** الجباية تعتبر من الأعمال السيادية للدولة، ولا يمكن أن تتنازل عن هذه الصلاحية أو تتعامل معها بخفة، لأنها من القضايا الحساسة التي تمس الأمن المالي للدولة؛

✧ **التقني:** الجباية تعتبر مسألة تقنية لذلك يفضل أن تبقى ضمن اختصاص الخبراء والمتخصصين، فاختلاف الآراء قد يضعف وضوح القرار أو يشتته، ولهذا يبقى إعداد التقارير الجبائية من مهام مصالح التشريع الجبائي، تحت إشراف وزارة المالية، قبل عرضها على الحكومة للموافقة، ثم تمريرها إلى البرلمان للمصادقة.

حيث تم إنشاء هيئات تمثل مختلف القطاعات، بالإضافة إلى هيئة متخصصة في الجباية، بهدف خلق فضاء للنقاش وتطوير أفكار تساعد في إعداد السياسات، لكن دور هذه الهيئات لا يزال ضعيفا مقارنة بما هو معمول به في الدول المتقدمة، ويعود ذلك إلى طبيعة النظام المركزي الذي يركز على اتخاذ القرار من أعلى ويهمل إشراك القاعدة، مثل العاملين في الميدان أو الأطراف الأخرى المعنية. ويمكن عرض أهم هيئات التشاور التشاركي الموجودة في الجزائر كما يلي:

أ- **المجلس الوطني للجباية:** تم إنشاء المجلس الوطني للجباية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المؤرخ في 22 ديسمبر 2012، والذي يحدد تشكيلته وتنظيمه وسيره، حيث يشكل هذا المجلس هيئة استشارية تضم 41 عضوًا من ممثلي: الدوائر الوزارية ذات الصلة بقطاع المالية والضرائب، الجمعيات والاتحادات والتنظيمات المهنية، الهيئات الاقتصادية، والخبراء الجامعيين. وقد تم إعادة تفعيل هذه الهيئة وتجديد تشكيلتها بعد أن تم تجميد نشاطها لعدة سنوات، وهي مكلفة بـ[1]:

- تقييم النظام الجبائي على أساس التنمية الاقتصادية الوطنية؛
- اقتراح تدابير جبائية تسمح بمتابعة التنمية الاقتصادية ودعمها؛
- إبداء الآراء في كل المسائل ذات الطابع الجبائي التي تعرض عليه.

ومن صلاحياتها أيضًا، إنشاء لجان قطاعية لدراسة المسائل الخاصة بكل قطاع اقتصادي واجتماعي.

[1] المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المؤرخ في 22 ديسمبر 2012 المحدد للتشكيلة المجلس الوطني للجباية وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية رقم 70 لسنة 2012، ص: 69.

لتبدأ نشاطها من جديد وبشكل فعلي خلال مراسيم التنصيب الرسمي لأعضائها يوم الإثنين 10 جويلية 2023، وذلك لمدة أربعة سنوات قابلة للتجديد.

وتتمثل الغاية الأساسية من إعادة تفعيل المجلس الوطني للجباية في الرغبة في توطيد الحوار الاجتماعي وتكثيف علاقة الإدارة الجبائية بشركائها الاجتماعيين، باعتبارهم وسطاء بين الإدارة ومستخدميها، وإشراكهم في البحث عن تطوير المنظومة الجبائية وتحسين مناخ الأعمال والمساهمة في تحسين الوعي الجبائي.

ب- المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي "CNESE": المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي هو مؤسسة استشارية، وإطار للحوار والتشاور والاقتراح في جميع المجالات التي تمس حياة المواطن والأمّة، ومن بين أهم اختصاصاته ما يوضحه الجدول الموالي[1]:

الجدول رقم (06): صلاحيات المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي

محاور الاختصاص	الصلاحيات
التشاور وتقييم السياسات العمومية	▪ إبداء الرأي المسبق في مشاريع القوانين والأوامر والمراسيم ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية قبل اعتمادها رسميًا؛ ▪ تقييم السياسات العامة في مجال اختصاصاته واقتراح التعديلات اللازمة؛ ▪ إجراء دراسات استشرافية وتقديم توصيات بخصوص التوجهات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
تعزيز الحوار والتشاور	▪ تنظيم مشاورات وطنية حول أهم القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛ ▪ تسهيل الحوار بين مختلف الجهات الفاعلة (السلطات العمومية، الشركاء الاقتصاديين والاجتماعيين، والمجتمع المدني)؛ ▪ تعزيز ثقافة الحوار والتشاور داخل المجتمع.
النشر والتوعية	▪ المساهمة في نشر المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لفائدة المواطنين؛ ▪ تحسيس الرأي العام بالتحديات المتعلقة بالتنمية المستدامة والحفاظ على البيئة؛ ▪ نشر التقارير والدراسات المتعلقة بالقضايا التي تدخل ضمن مجال اختصاصه.

المصدر: المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، **التنمية الاجتماعية والبشرية – أهم الرهانات والإنجازات (2019-2023)**، الدورة العامة السادسة، ماي 2024، ص: 20.

[1] المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، **التنمية الاجتماعية والبشرية – أهم الرهانات والإنجازات (2019-2023)**، الدورة العامة السادسة، ماي 2024، ص: 20.

بفضل توسيع صلاحياته، أصبح المجلس مسؤولا للاضطلاع بدور قيادي في تحديد وتوجيه السياسات العامة ومتابعتها، خاصة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تهم البلاد. وتهدف جهوده إلى تحقيق توازن بين المصالح المختلفة والبحث عن حلول مشتركة تدوم على المدى الطويل. إذ يكمن دوره في المجال الجبائي في تقديم الاستشارات وإعداد تقارير تحليلية تسهم في صياغة سياسات جبائية تأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، ليُستند إليها لاحقًا في إعداد مشاريع قوانين المالية.

ولكنه لم يقدم الاضافة اللازمة في هذا الشأن رغم أنه قام بتطوير تقاريره، وأصبح يصدر تقريرًا كل ستة أشهر حول الوضع الاقتصادي في البلاد، إلا أنه لم يحقق الإضافة المنتظرة. فلا تزال تقاريره تعتمد فقط على بيانات وزارة المالية، دون الاستعانة بمصادر موثوقة أخرى يمكن أن توازن أو تصحح الأرقام الرسمية. كما أن معظم التقارير التي يرفعها للحكومة تركز على قضايا اقتصادية عامة ذات طابع اجتماعي، مثل التشغيل، السكن، الأجور، ومحاربة الفقر.

ج- الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي:

في إطار السعي لإعادة هيكلة النظام الجبائي وتحديث أساليب عمل الإدارة الجبائية في الجزائر، عمدت المديرية العامة للضرائب تحت إشراف وزارة المالية إلى تنظيم جلسات وطنية تعنى بالإصلاح الجبائي وبمشاركة جميع الأطراف الفاعلة، وقد كانت آخر هذه الجلسات خلال الفترة من 20 إلى 22 جويلية 2020، بمشاركة ممثلين عن مختلف المؤسسات والإدارات العمومية، إلى جانب هيئات وجمعيات ناشطة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي.

إذ هدفت هذه الجلسات إلى تقييم أوجه القصور والاختلالات في النظام الجبائي الحالي، والاستماع إلى آراء ومقترحات المشاركين بشأن تعزيز الدور الحيوي للضريبة، كما سعت إلى وضع تصوّرات تضمن توزيعًا أكثر عدلاً للعبء الجبائي، بما يساهم في دعم السياسات الاقتصادية الرامية إلى إنعاش الاقتصاد الوطني. وقد أتاحت هذه الأخيرة، والتي نُظّمت في شكل ورشات عمل، التوصل إلى توصيات تستند إلى المحاور الاستراتيجية الآتيــة[1]:

[1] La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts - Numéro spécial, **Les assises nationales sur la réforme fiscale - Alger**, Centre International des Conférences (CIC), 20, 21, et 22 Juillet 2020, Novembre 2020.

- السعي إلى تحسين أداء النظام الجبائي الوطني عبر توسيع الوعاء الضريبي؛
- العمل على تعزيز العدالة الجبائية عبر مراجعة وضبط توزيع العبء الجبائي بين الأفراد والهيئات الاقتصادية؛
- تسهيل الإجراءات الجبائية وتوفير الأمان القانوني بهدف تحسين مناخ الأعمال وتعزيز الاستثمار المنتج للثروة والموفر لفرص العمل؛
- تحديث تسيير الإدارة الجبائية من خلال رقمنة المصالح المكلّفة بمختلف الوظائف الضريبية.

وحرصًا على تنفيذ توصيات الجلسات الوطنية، شرعت المديرية العامة للضرائب في مراجعة تدريجية للتشريع الجبائي عبر قوانين المالية لسنوات 2021 إلى 2023، وتركّزت هذه المراجعة على تخفيف الأعباء الجبائية عن الأسر وذوي الدخل المحدود وتحفيز الاستثمار وإنعاش الاقتصاد، كما أولت المديرية أهمية لتبسيط الإجراءات عبر رقمنة خدماتها، بهدف تسهيل التعامل مع المواطنين وتسريع وتيرة عصرنة الإدارة الجبائية، وقد تطلّبت هذه الإصلاحات، التي واكبتها تحولات مهنية جديدة، إعادة تنظيم المصالح المركزية للمديرية، بما ينسجم مع الانفتاح على البيئة الاقتصادية والاجتماعية محليًا ودوليًا.

وقد سبقت هذه الجلسات عدّة لقاءات دورية فيما يعرف بلقاء الثلاثية والذي يضم الجهاز التنفيذي، النقابات، والباترونا، ويهدف إلى مناقشة القضايا الاجتماعية والاقتصادية من خلال جلسات دورية. ورغم أهمية هذه اللقاءات في تقريب وجهات النظر والاستماع إلى انشغالات مختلف الأطراف، إلا أن محدودية مساحة الحرية وضعف تمثيل النقابات والباترونا تجعل هذا الإطار التشاوري لا يرقى إلى المستوى المطلوب.

هناك أيضا الجمعيات وبالرغم من كثرة عددها على المستوى الوطني إلا أن دورها لا يزال محدودًا، إذ يقتصر غالبًا على تنظيم تظاهرات إعلامية وتحسيسية حول بعض قضايا المجتمع، دون إشراك حقيقي في عملية صنع القرار خاصة في مجال السياسة الجبائية.

3- التشاور على المستوى الهيكلي:

تم إنشاء هيكل مركزي على مستوى المديرية العامة للضرائب يُعنى بمتابعة وتقييم السياسة الجبائية، والسهر على تنفيذ وتطبيق التشريعات والتنظيمات الجبائية في الجزائر، ويتمثل حاليًا في قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية، الذي يكلّف على الخصوص بتنفيذ السياسة الجبائية واقتراح التدابير التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي، وإعداد وتنسيق تدابير قوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها، والمساهمة في دراسة وإعداد والتفاوض بشأن مشاريع الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية والسهر على تطبيقها، إضافة إلى ضمان التطبيق السليم للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة قضايا المنازعات. ويتكون هذا القسم من ثلاث (3) مديريات، نوجزها وفقًا للمهام الموكلة إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): مهام قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية

المديريـــات	المهـــام
مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين	• إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي؛ • إعداد المشاريع التمهيدية لقوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها؛ • القيام بكل الدراسات والتحاليل المتعلقة بالمادة الجبائية؛ • إنجاز دراسات حول الأنظمة الجبائية التحفيزية.
مديرية العلاقات الجبائية الدولية	• المساهمة في دراسة وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع المعاهدات والاتفاقيات الجبائية الدولية؛ • التكفل بمتابعة تطبيق الامتيازات الجبائية الممنوحة للتمثيليات الدبلوماسية والقنصلية، وتسوية الخلافات الناتجة عن تطبيق الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية؛ • ضمان وتنسيق نشاطات التعاون الدولي الثنائي والمتعدد الأطراف.
مديرية المنازعات الجبائية	• المساهمة ضمان تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة قضايا المنازعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم؛ • السهر على حسن سير عمل لجان الطعن وتقييم نشاطاتها؛ • تقييم أعمال المصالح في مجال المنازعات والطلبات الولائية؛ • متابعة معالجة المنازعات المعروضة على الجهات القضائية.

المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

مما سبق نجد أن التشاور يعتبر عنصرًا أساسيًا في توجيه السياسة الجبائية، لا سيما عند الدخول في مسارات الإصلاح والتحديث لمواكبة متطلبات العصر، إذ تقتضي المصلحة العامة الإنصات لكافة الفاعلين الاقتصاديين الممثلين للمجتمع، بهدف بلورة حلول فعّالة للإشكاليات المرتبطة بالجباية.

ثانيا: واقع تطبيق قاعدة الرؤية في إطار الحوكمة الجبائية

من خلال تتبع مسار الإصلاحات الجبائية في الجزائر يتضح بجلاء غياب رؤية واضحة، وهو ما تعكسه جملة من المؤشرات التي تؤكد افتقار السياسات الجبائية إلى استراتيجية حقيقية ذات توجهات واضحة على المدى القصير، المتوسط، والبعيد. فمعظم القرارات المتخذة تتسم بطابع ظرفي وتبنى على اعتبارات آنية ضيقة وعشوائية، كما أشارت تقارير الهيئات الدولية إلى نقص الشفافية في المجال المالي سواء من حيث الإيرادات أو النفقات، مرجعة ذلك إلى غياب منظومة إحصائية متكاملة توفر بيانات دقيقة ومفصلة حول الجباية، مما يؤدي إلى ضعف أو انعدام المعلومة الاقتصادية. ويمكن في هذا السياق تحديد عدد من النقاط التي يبرز فيها بوضوح غياب قاعدة الرؤية كما يلي:

1- غياب قاعدة الرؤية على مستوى المالية العمومية:

يلاحظ في الجزائر أن تسيير المالية العمومية غالبا ما يتسم بدرجة معتبرة من الغموض والتعتيم، إلى جانب نقص في الشفافية وغياب رؤية واضحة للمستقبل، كما يسجل اللجوء المتكرر إلى قوانين مالية تكميلية، ما يضفي على العملية طابعا استثنائيا وأحيانا سرّيا.

ويمكن إبراز مظاهر القصور في تسيير المالية العمومية في الجزائر وفقا للجدول التالي[1]:

[1] عبد السلام فنغور، **مرجع سابق**، ص-ص: 303-304.

الجدول رقم(08): مظاهر غياب قاعدة الرؤية في مجال المالية العمومية

اللجوء الدائم لقوانين المالية التكميلية	السرية في إعداد قوانين المالية
▪ أصبح اعتماد قوانين المالية التكميلية ممارسة معتادة في الجزائر، ما يشير إلى أن الدولة أصبحت تضبط توازناتها المالية على أساس نصف سنوي، بدلًا من اعتماد رؤية سنوية شاملة؛ ▪ في المقابل، تنتهج معظم الدول خططا مالية متعددة الآجال، مما يوفر وضوحًا في التوجيه الاقتصادي، بينما يُبرز غياب هذا النهج في الجزائر ضعفًا في الرؤية المستقبلية لتسيير المالية العمومية؛ ▪ من المفترض أن يقتصر اللجوء إلى قوانين المالية التكميلية على حالات طارئة تستوجب إعادة ضبط الإنفاق أو الإيرادات نتيجة مستجدات غير مخططة؛ ▪ غير أن التجربة الجزائرية تظهر غياب فرق واضح بين قانون المالية العادي والتكميلي من حيث المحتوى، حيث تتضمن القوانين التكميلية أحيانًا تدابير وإصلاحات مالية واقتصادية تتجاوز في حجمها وتأثيرها ما يدرج في القوانين السنوية؛ ▪ هذا الأسلوب في التسيير يفضي إلى إدارة مالية قصيرة الأمد تضعف القدرة على استشراف المستقبل، وتسهم في زعزعة ثقة المتعاملين الاقتصاديين، مما يزيد من حالة عدم الاستقرار والغموض.	▪ من المتعارف عليه أن الإعلان عن الأحكام والتدابير الجبائية لا يتم إلا بعد اعتمادها رسميًا والمصادقة عليها من قبل البرلمان؛ ▪ إعداد قوانين المالية في الجزائر يتم في الغالب بعيدًا عن العلن، داخل غرف مغلقة في ظل غياب الشفافية والوضوح في مراحل إعدادها. ▪ رغم الطابع السري لإعداد قوانين المالية، تتسرب معلومات حول التعديلات الجبائية المرتقبة عبر الإعلام أو تصريحات المسؤولين، وغالبًا ما تؤثر هذه التسريبات بشكل مباشر على مستوى الأسعار، وقيمة العملة، واستقرار النشاط الاقتصادي ▪ العديد من النصوص والأحكام الواردة في قوانين المالية تمر دون مناقشة علنية أو تمحيص دقيق من الجهات المختصة، ما يحدّ من فاعلية الرقابة ويضعف الشفافية في صياغة السياسات المالية؛ ▪ تشير تقارير الهيئات الدولية إلى أن مستوى الشفافية الجبائية في الجزائر لا يزال ضعيفا، ولا يرقى إلى المعايير المعتمدة عالميا.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على عبد السلام فنغور، **مرجع سابق**، ص-ص: 303-304.

2- قاعدة الرؤية في مجال الجباية:

يلاحظ المتتبع لقوانين المالية السنوية في الجزائر أنها تركز بشكل أساسي على الجوانب التقنية، مثل تحديد الوعاء الضريبي، والمعدلات، وأنظمة الإخضاع، دون التطرق إلى قضايا ذات أهمية كبيرة تعالج عادة في التقارير السنوية المرافقة لقوانين المالية في العديد من الدول، وتعد هذه التقارير أداة مهمة لإبراز الشفافية في تسيير الجباية، كما تسمح بتتبع تطور المؤشرات الجبائية ومعالجة الإشكالات المطروحة، ولعل من أبرز الجوانب الغائبة عن هذه التقارير: مستوى النفقات الجبائية، طبيعتها، وكذا أنواع الإعفاءات الجبائية، بالإضافة إلى مؤشر الضغط الجبائي، وأخيرًا حجم الاقتصاد غير الرسمي.

1.2- مستوى النفقات الجبائية:

على مر السنين لجأت معظم الدول إلى إدخال استثناءات على نظامها الجبائي من خلال منح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية لفائدة الأفراد أو المؤسسات الاقتصادية، وهو ما أصبح يعرف في الأدبيات الحديثة بمصطلح "**النفقات الجبائية**"، إذ تعد هذه التفضيلات أدوات غير مباشرة تنتهجها الحكومات لتحقيق أهداف استراتيجية في مجالات متعددة، كتحفيز النمو الاقتصادي، وتعزيز العدالة الاجتماعية، ودعم الأنشطة ذات الأهمية الثقافية أو البيئية، ورغم كون هذه الإجراءات تخفف من العبء الضريبي على فئات معينة، فإنها تشكّل في الوقت ذاته أعباءً مالية على الدولة شبيهة بنفقات الميزانية، لما تنطوي عليه من تخلٍ طوعي عن جزء من الموارد الجبائية في سبيل تحقيق منافع وغايات أسمى.

أ- النفقات الجبائية في الجزائر:

تعتبر النفقات الجبائية اليوم محور جدل واسع، إذ ينظر إليها من جهة كمصدر لتعقيد الأنظمة الجبائية، ومن جهة أخرى كأداة قد تفتح المجال أمام استغلال الثغرات بهدف التهرب الجبائي، كما أن ضبط هذه النفقات ضمن منطق الرشادة الاقتصادية والشفافية المالية لا يزال صعبًا، بالرغم من أنها تُستخدم غالبًا لتحقيق أهداف تنموية مثل دعم الاستثمار، تشجيع الادخار، أو مرافقة عمليات التكييف الهيكلي للمؤسسات، كل ذلك يجعل من الصعب تقييم مدى فعاليتها وجدواها الحقيقي.

وتعرف النفقات الجبائية على أنها جميع الامتيازات أو التسهيلات الجبائية التي تمنحها الدولة لفائدة أنشطة أو مناطق أو مؤسسات أو فئات اجتماعية محددة عن طريق الإعفاء الطوعي لجزء من الإيرادات الجبائية[1]. وهي تؤسس من خلال مجموعة من الأحكام واللوائح والتدابير التشريعية أو التنظيمية، التي يؤدي تطبيقها إلى تقليص إيرادات الدولة.

إنّ سياسة الاعفاءات الجبائية تبنى على أساس أن المكلف يستوفي الشروط الموضوعية للإخضاع الضريبي، إلا أنه يستثنى من الأداء في إطار سعي الدولة لتحقيق منافع اقتصادية كلية تفوق المضحى بها، وهذا صحيح إذا أدى ذلك إلى زيادة الاستثمار، وخلق فرص العمل، وتحسين كفاءة تخصيص الموارد، ولكن الأمر غير ذلك[2]:

- أنّ السياسة الجبائية لا تعد العامل الحاسم الوحيد في جذب الاستثمارات، بل تلعب عناصر أخرى دورًا أكثر تأثيرًا، وعلى رأسها جودة مناخ الأعمال، وفي هذا الإطار فإن جهود الدول النامية الرامية إلى تحسين البيئة الاستثمارية من خلال تطوير البنية التحتية وتعزيز الشفافية وتقوية المؤسسات، غالبًا ما تكون أكثر فاعلية من تقديم مزايا ضريبية دون وجود مقومات اقتصادية داعمة؛
- أنّ سياسات تحفيز الاستثمار لا تقتصر على الجوانب الجبائية فقط، إذ تظهر تجربة الولايات المتحدة أن الاستقرار المؤسساتي، قوة سوق العمل، وتطور النظام المالي، عوامل كافية لاستقطاب استثمارات خارجية كبرى رغم محدودية الحوافز الضريبية، كما أن التجربة الصينية تبرهن على أهمية العوامل الهيكلية في جذب الاستثمارات، مثل اعتمادها على سياسة الانفتاح التدريجي للسوق، انخفاض تكاليف اليد العاملة، واتساع السوق المحلية، بدلًا من تقديم مزايا جبائية مباشرة.

[1] مجلس المحاسبة، **التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016**، نوفمبر 2018، الجزائر، ص: 46.

[2] عبد السلام فنغور، **مرجع سابق**، ص: 308.

وقد اعتمدت الجزائر بشكل ملحوظ على سياسة النفقات الجبائية كوسيلة لتوجيه الأنشطة الاقتصادية وتحقيق أهداف تنموية، إلا أن هذه السياسة لا تحظى بالاهتمام المؤسسي الكافي مقارنة بما هو معمول به في الدول المتقدمة وحتى غالبية الدول النامية، حيث تدرج النفقات الجبائية ضمن تقارير مفصلة مرافقة لمشاريع قوانين المالية وقوانين ضبط الميزانية، في المقابل يظل تناول هذا الموضوع في الجزائر مقتصرًا على إشارات محدودة ضمن تقارير تسوية الميزانية، دون منح هذه الأداة الجبائية ما تستحقه من تحليل وتقييم، وهو ما يضعف من شفافية المالية العامة ويكرّس غياب رؤية واضحة بشأن جدوى هذه النفقات، كما يفسح المجال لسوء استخدامها خاصة من قبل بعض المتعاملين الاقتصاديين لأغراض التهرب الجبائي.

وعلى الرغم من أن حجم وتنوع التدابير الجبائية التي تعد نفقات جبائية في الجزائر لا يقل عن نظيره في باقي الدول، إلا أنه لم تسجل إلى اليوم أي مبادرة شاملة لتصنيف هذه النفقات وتقديمها بصورة منظمة، إذ تقتصر المعلومات المنشورة على الإعفاءات المرتبطة بقوانين الاستثمار، والتي تمثل جزءًا ضئيلا من الحجم الحقيقي للنفقات الجبائية، في ظل وجود أكثر من مئة بند إعفاء في مجال الرسم على القيمة المضافة، إلى جانب إعفاءات واسعة في الضرائب المباشرة تشمل قطاعات كبرى كالفلاحة، والسكن، والسياحة، والمشاريع الاستراتيجية.

ب- دراسة تكلفة الإعفاءات الجبائية بالمقارنة مع بعض المؤشرات الاقتصادية:

تشكل التحفيزات الجبائية الممنوحة نفقات جبائية تفقد من خلالها الخزينة العمومية مبالغ معتبرة، قد تكون الدولة في غنى عنها إذا لم تحقق الأهداف التي وجدت من أجلها، ويُعدّ التحدي الأكبر في هذا المجال هو القدرة على قياس هذه النفقات بدقة، ورصد اتجاهاتها، وربطها بآثارها الاقتصادية والاجتماعية.

انطلاقًا من هذا الأساس، ارتأينا تسليط الضوء على حجم ونسبة تكلفة التحفيزات الجبائية من جانب الإيرادات، وبشكل خاص ما يتعلق بإيرادات الجباية العادية، وكذا تحديد نصيب ومقدار ما تمثله من الناتج الداخلي الخام، وأخيرًا إبراز ما تساهم به هذه التكاليف في تفاقم عجز الميزانية. كما يوضّحه الجدول المرفق:

الجدول رقم (09): نسبة النفقات الجبائية إلى بعض المؤشرات الاقتصادية خلال 2010-2022

الوحدة: النسبة المئوية

السنوات	نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى الناتج الداخلي الخام %	نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى الجباية العادية%	نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى رصيد الميزانية%
2010	0,78	7,15	- 5,85
2011	0,61	5,72	- 3,40
2012	0,86	7,20	- 4,31
2013	0,56	4,52	- 3,54
2014	0,59	4,98	- 3,08
2015	0,64	4,20	- 3,47
2016	0,50	4,50	- 2,40
2017	0,64	5,43	- 7,64
2018	0,52	4,44	- 4,30
2019	0,64	5,53	- 5,17
2020	0,70	5,98	- 5,62
2021	0,41	3,68	- 2,14
2022	0,82	7,48	- 3,38

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على إحصائيات من المديرية العامة للضرائب.

ب.1- حصة تكاليف الإعفاءات الجبائية من الناتج الداخلي الخام

تعد دراسة نسبة تكاليف الإعفاءات الجبائية من الناتج الداخلي الخام أداة مهمة لتقييم فعالية جمع وتسيير وتوجيه الإيرادات والنفقات الجبائية، وذلك من خلال قياس مدى انسجامها مع الأهداف التنموية، حيث نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى الناتج الداخلي الخام خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2022 شهدت تقلبات ملحوظة، حيث تراوحت بين أدنى مستوى بـ 0.41% سنة 2021 وأعلى مستوى بـ 0.86% سنة 2012، مسجلة متوسطًا يقدّر بـ 0.64%، ويعكس هذا الأخير توظيفًا محدودًا نسبيًا للأعباء الجبائية ضمن السياسة الاقتصادية، بما يبرز دور هذه الإعفاءات كأداة لدعم النشاط الاقتصادي والمساهمة في خلق الثروة، كما يشير هذا التذبذب إلى تذبذب تكلفة النفقات الجبائية في حد ذاتها من جهة، وإلى تفاوت في توجهات السياسات الجبائية، بين فترات تشديد للامتيازات الجبائية وأخرى توسعية لأغراض تحفيزية من جهة أخرى، خصوصًا في السياقات الاستثنائية مثل جائحة كورونا.

ب.2- حصة تكاليف الإعفاءات الجبائية من إيرادات الجباية العادية:

نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى الجباية العادية هي مؤشر يُعبّر عن حجم الإيرادات الجبائية التي تتخلى عنها الدولة نتيجة منح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية، مقارنة بإجمالي الجباية العادية المحصّلة خلال نفس السنة، ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى الجباية العادية خلال الفترة المدروسة شهدت تذبذبًا واضحًا هي الأخرى، حيث تراوحت بين 3.68% الحد الأدنى في 2021 و 7.48% الحد الأقصى في 2022، مع متوسط تقريبي يبلغ حوالي 5.27 % وهذا يعني أن الدولة كانت تتنازل سنويًا عن ما يقارب 5.27% من الجباية العادية على شكل إعفاءات وتحفيزات ضريبية.

ب.3- حصة تكاليف الإعفاءات الجبائية من رصيد الميزانية:

تمثل نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى رصيد الميزانية حجم الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدولة مقارنة برصيد الميزانية (الفائض أو العجز)، وعندما يكون رصيد الميزانية سلبيًا (أي في حالة عجز)، فإن هذه النسبة تُعبّر عن مدى تفاقم العجز بسبب الإعفاءات، حيث تعكس نسبة تكلفة الإعفاءات الجبائية إلى رصيد الميزانية في الجزائر خلال الفترة 2010–2022 مدى تأثير الامتيازات الجبائية على تفاقم عجز الميزانية، حيث بقيت القيم سالبة طوال الفترة، بمتوسط يقارب -4.3%، وقد بلغت ذروتها في 2017 بنسبة -7.64%، ما يدل على عبء جبائي مرتفع ساهم في تعميق العجز، مقابل أدنى مستوى سُجل في 2021 بنسبة -2.14%.

من خلال ما سبق، يتبيّن أن الإعفاءات الجبائية تشكل جزءًا من النفقات الجبائية التي تتحملها الدولة، إلا أن الحجم الكلي لهذه النفقات في الجزائر لا يزال غير معروف بدقة، بسبب غياب الرؤية والشفافية وصعوبة الإحصاء الشامل لها، كما أن انخفاض نسبتها مقارنةً بالإيرادات الجبائية والناتج المحلي الإجمالي يُشير إلى أن جزءًا كبيرًا من هذه النفقات لا يُدرج ضمن التقديرات الرسمية، ما يُضعف من قدرتها على عكس الواقع الفعلي، وهو ما يجعل من الضروري تحسين آليات الحصر والتقييم لضمان توجيه هذه الإعفاءات نحو أهداف تنموية حقيقية دون التأثير سلبًا على توازن الميزانية.

2.2- مستوى الضغط الجبائي:

كما أشرنا سابقًا، يقصد بالضغط الجبائي الأثر الذي تحدثه الضرائب المفروضة على النشاط الاقتصادي، ويتباين هذا الأثر وفقًا لحجم الاقتطاعات الجبائية وبنية النظام الجبائي. ويُعبّر الضغط الجبائي عن العبء الذي يتحمله الاقتصاد الوطني نتيجة هذه الاقتطاعات، وتهدف النظرية العامة للضغط الجبائي إلى البحث عن آليات فعّالة للإخضاع الضريبي تقلّل من آثاره السلبية إلى أدنى حد ممكن، بما يتلاءم مع الخصائص الاقتصادية والاجتماعية والإيديولوجية لكل مجتمع[1]. ويكتسب هذا المؤشر أهمية كبيرة، إذ يسعى إلى دراسة الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، مع الحرص على اختيار الأوعية الجبائية الأنسب.

ولذلك يُستخدم هذا المؤشر على نطاق واسع في المقارنات الدولية، ممّا يستلزم قياسه بموضوعية، فضلاً عن تحديد العوامل المساهمة في تطوره هل هي ناتجة عن الإصلاح الجبائي أم ناتجة من تطور الأوعية الضريبية نتيجة تحسن الأوضاع الاقتصادية. فرغم محاولات العديد من العلماء والباحثين في المالية العامة والجباية تحديد معدل مثالي للضغط الجبائي، يتراوح غالبًا بين 20% و25% من الناتج الداخلي الخام، إلا أن الحدود التقنية الطبيعية الممكنة للضغط الجبائي تمتد بين 0% و100%.

أما في الجزائر فإن قياس الضغط الجبائي يواجه عدة صعوبات، من أبرزها الطابع المزدوج للنظام الجبائي (جباية عادية وجباية بترولية)، إضافة إلى عدم إدراج الإيرادات الجبائية المخصصة للجماعات المحلية[2]، كذلك انخفاض مستوى الضغط الجبائي خارج قطاع المحروقات، حيث بلغ حوالي 16.45% خلال الفترة الممتدة من 2008 إلى 2024، كما هو موضح في الجدول رقم (10) المبين أدناه، وهو مستوى مقبول باعتباره دون العتبة المثلى المقدرة بـ 25%، لكن في الحقيقة لا يعكس مستوى الضغط الجبائي في الجزائر كفاءة النظام الضريبي بقدر ما يكشف عن مواطن ضعفه، نتيجة لعدة اختلالات تعيق دقة قياسه. ومن أبرز هذه الاختلالات:

---

[1] ناصر مراد، بن عياد سمير، **شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري**، مجلة دراسات جبائية، العدد: 03، ديسمبر، 2013، ص: 399.

[2] زهير بن دعاس، **حدود قياس الضغط الجبائي في الجزائر (2000-2017)**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد: 19، العدد: 1، 2019، ص: 65.

- ضعف مساهمة الناتج المحلي الإجمالي خارج قطاع المحروقات؛
- اتساع حجم الاقتصاد غير الرسمي؛
- ارتفاع معدلات التهرب الضريبي؛
- اتساع مجال الإعفاءات الجبائية؛
- الهيمنة الكبيرة للجباية البترولية على الهيكل العام للإيرادات.

كل هذه العوامل تجعل الضغط الجبائي المسجل بعيدًا عن مستواه الممكن أو الفعلي، وفي هذا السياق قد يكون الحديث عن تخفيف العبء الجبائي صحيحًا فقط بالنسبة لبعض الفئات أو القطاعات، في ظل الأعباء الجبائية والاجتماعية الثقيلة المفروضة على المؤسسات المنظمة، ما يستدعي ضرورة إعادة تكييف وتوزيع العبء الجبائي بشكل أكثر عدالة وتوازنًا بين مختلف مكونات الاقتصاد الوطني.

الجدول رقم (10): تطور مستويات الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2008-2024

الوحدة: مليون دج

السنوات	الإيرادات الجبائية خارج المحروقات	الناتج المحلي خارج المحروقات	معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات %
2008	958 273	6 046 100	15,85
2009	1 146 128	6 858 900	16,71
2010	1 280 495	7 811 200	16,39
2011	1 511 445	9 277 700	16,29
2012	1 911 211	10 634 600	17,97
2013	2 027 743	11 679 900	17,36
2014	2 089 771	12 585 000	16,61
2015	2 360 373	13 457 600	17,54
2016	2 491 990	14 381 200	17,33
2017	2 661 685	14 876 100	17,89
2018	2 713 154	15 711 300	17,27
2019	2 849 218	16 438 000	17,33
2020	2 682 225	16 344 700	16,41
2021	2 762 131	17 167 200	16,09
2022	2 987 670	19 071 500	15,67
2023	3 625 900	26 538 000	13,66
2024	3 813 100	28 853 800	13,22

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.

لذلك، يتعين على الجهات المعنية العمل على ضبط منهجية قياس الضغط الجبائي، بما يضمن دقته وموضوعيته، ليصبح مؤشرًا قابلاً للمقارنة على المستوى الدولي، ويعكس بصورة واقعية أداء النظام الجبائي الوطني، كما ينبغي تحديد التوجه الاستراتيجي للسياسة الضريبية بخصوص المستوى المستهدف لهذا الضغط، سواء في اتجاه الرفع التدريجي لتحصيل الموارد أو تخفيف العبء على بعض الفئات، وذلك بما يتماشى مع أولويات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

3.2- الاقتصاد غير الرسمي:

يعد الاقتصاد غير الرسمي من الظواهر الاقتصادية المعقدة التي باتت تشغل اهتمام الباحثين وصناع السياسات في مختلف الدول، نظرًا لما ينطوي عليه من آثار سلبية على مؤشرات الأداء الاقتصادي، لاسيما الناتج المحلي الإجمالي والحصيلة الجبائية، حيث يشمل هذا الأخير كافة الأنشطة التي تمارس خارج الأطر القانونية والتنظيمية ولا يتم التصريح بها للسلطات المعنية، مما يؤدي إلى تآكل قاعدة الإيرادات الجبائية. وبناءً على ذلك فإنه من الضروري اعتماد مقاربات منهجية لفهم الظاهرة وتداعياتها، إلى جانب تطوير استراتيجيات لاحتوائها ودمجها ضمن الاقتصاد الرسمي.

أ- أسباب انتشار الظاهرة في الجزائر:

يعود انتشار الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر إلى مجموعة من العوامل، من أبرزها ما يلي:

- **غياب عدالة النظام الجبائي:** يعد أحد الأسباب الرئيسية وراء توسع الاقتصاد الموازي، حيث يدفع الشعور بعدم الإنصاف الجبائي العديد من الأفراد والفاعلين الاقتصاديين إلى ممارسة أنشطتهم خارج الإطار الرسمي، وفي المقابل تلعب السياسة الجبائية المصممة بشكل فعّال دورًا محوريًا في تقليص حجم هذا القطاع، خاصة إذا جاءت منسجمة مع السياسات الاقتصادية الكلية والإصلاحات الهيكلية الهادفة إلى تعزيز النمو ودمج هذا الأخير (الاقتصاد الموازي) ضمن الاقتصاد الرسمي[1].
- **التحول نحو اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي غير المنظم:** إذ ساهم ذلك في ظهور العديد من الأنشطة التي تمارس خارج الإطار القانوني دون تسجيل أو رقابة، ورغم اعتبار هذه الظاهرة في بداياتها مجرد مرحلة انتقالية، إلا أن غياب التنظيم والرقابة أدى إلى توسعها بشكل كبير، حتى أصبحت تمثل تحديًا حقيقيًا أمام السلطات العمومية.

[1] صندوق النقد الدولي، **العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، سبتمبر 2015، ص: 10.

➢ **تقييد ممارسة الأنشطة الاقتصادية:** يؤدي التدخل الحكومي من خلال فرض قيود وإجراءات تنظيمية على ممارسة الأنشطة الاقتصادية إلى دفع بعض الأفراد للبحث عن وسائل للتحايل على هذه الضوابط، من خلال استغلال الثغرات القانونية، ويترتب عن ذلك ممارسة الأنشطة خارج الإطار الرسمي، مما يساهم في توسّع الاقتصاد غير الرسمي بشكل تدريجي.

ب- الجهود المبذولة في الجزائر لمواجهة الظاهرة:

تم التعامل مع ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر من خلال ما يعرف بتأطير النشاط الاقتصادي، وذلك عبر جملة من التدابير الجبائية أهمها:

أ- ما خلص إليه المؤتمر الدولي المنعقد بتاريخ 13 جوان 2007 تحت إشراف مركز الشؤون والدراسات لمديري الإدارات الجبائية **(CREDAF)**، حول موضوع فرض الضرائب على الأنشطة غير الرسمية تحت عنوان: **"توسيع الوعاء وإحصاء المكلفين بالضريبة"**، إلى جملة من التوصيات التي تمحورت حول أربعة محاور أساسية نوجزها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): المحاور الرئيسية لمواجهة القطاع غير الرسمي حسب توصيات ملتقى CREDAF

1. تحسين الهياكل والأدوات	▪ تنظيم الإدارة الجبائية حسب حجم المكلفين؛ ▪ إنشاء بطاقية إحصائية وطنية للمكلفين؛ ▪ إنشاء رقم التعريف الجبائي الوحيد؛ ▪ بناء قاعدة بيانات بالربط مع مصالح الكهرباء، الماء، والهاتف.
2. إجراءات ترغيب المكلفين	▪ دعم المكلفين الجدد وتشجيعهم على التسجيل؛ ▪ تبسيط إجراءات التصريح الضريبي وتوفير الوسائل اللازمة لذلك؛ ▪ إقامة علاقات مرنة ومستدامة بين الإدارة والمكلفين؛ ▪ تخفيف العبء الضريبي لتحفيز الامتثال.
3. طمأنة ومتابعة المكلفين	▪ تشجيع التسجيل بتبسيط الإجراءات وتوفير الدعم؛ ▪ تحفيز الامتثال عبر تخفيف العبء وتقديم الضمانات؛ ▪ تعزيز التواصل مع المكلفين وترقية حقوقهم؛ ▪ ضبط غير المسجلين والكشف المبكر عن المتهربين.
4. تقييم القطاع غير الرسمي	▪ تنفيذ برنامج تدخل محدد زمنيًا ومنهجيًا وبمشاركة عدة أطراف؛ ▪ إعداد لوحة قيادة لمتابعة وتقييم الأداء؛ ▪ وضع مؤشرات لقياس نتائج عمليات الحصر والتوعية؛ ▪ تقييم مدى ملاءمة الوسائل والإمكانيات مع الواقع الميداني.

Source : La lettre de la DGI, N° spéciale, Alger du: 11 au 13 juin 2007, CREDAF: Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales, p-p: 4-5.

ورغم تجسيد الإدارة الجبائية لعدد من هذه التوصيات على أرض الواقع، كإعداد الرقم الجبائي الموحد وإنشاء الفرق المختلطة للقيام بعمليات التفتيش والمتابعة، وإعادة هيكلة مختلف المديريات المركزية، وإنشاء المراكز الضريبية والمراكز الجوارية ومديرية كبريات المؤسسات إلا أنها لم تحقق الأهداف المرجوة بإدماج القطاع غير الرسمي. وقد شكّل قانون الامتثال الضريبي خطوة جوهرية في هذا الاتجاه، باعتماده مقاربة ترغيبية تهدف إلى طمأنة الفاعلين الاقتصاديين وتشجيعهم على الاندماج الطوعي ضمن الاقتصاد الرسمي.

ب- برنامج الامتثال الجبائي الإرادي: Programme de conformité fiscale volontaire

تم إطلاق برنامج الامتثال الجبائي الإرادي استنادًا إلى المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، حيث دخل حيّز التنفيذ في 02 أوت 2015، وكان من المقرر أن ينتهي في 31 ديسمبر 2016، غير أنه تم تمديده إلى غاية 31 ديسمبر 2017، ويهدف هذا البرنامج إلى تعبئة الموارد المالية لدعم الاستثمارات المنتجة، مع تشجيع المتعاملين الاقتصاديين والمواطنين على الانخراط التدريجي ضمن الاقتصاد الرسمي.

ويعتبر برنامج الامتثال الجبائي الإرادي من أبرز القرارات المتخذة لاحتواء القطاع غير الرسمي، حيث تضمن عددًا من الضمانات القانونية والتقنية التي تتيح حرية التصرف في الأموال المودعة بالبنوك، وتسوية الوضعية الجبائية مقابل دفع رسم تحرري بنسبة 7%[1] من قيمة الأموال المصرّح بها. كما يضمن البرنامج عدم إخضاع المعنيين لأي رقابة لاحقة أو إعادة تقويم جبائي، على أن تكون الأموال المودعة ذات مصدر مشروع.

حيث تتولى البنوك استقبال الأموال من الأفراد الراغبين في الانخراط الطوعي ضمن البرنامج، في إطار عملية تهدف إلى تحقيق الإدماج المالي والمصرفي للأنشطة التجارية غير الرسمية، وقد رافقت هذه العملية حملة تحسيسية واسعة، أشرف عليها إطارات مؤهلة لتقديم الشروحات والتوضيحات اللازمة، بالتوازي مع تطبيق نظام الدفع الإلكتروني للمعاملات التي تتجاوز سقفًا معينًا، في خطوة لمحاصرة الاعتماد المفرط على الدفع النقدي.

[1] ولهي بوعلام، **برنامج الامتثال الإرادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 5، العدد: 1، 2016، ص: 76.

إذ تبدأ العملية بإيداع نقدي وملء بطاقة إيداع، ترسل نسخة منها إلى مصالح الضرائب عبر البريد الإلكتروني، وتقوم الإدارة الجبائية بإصدار وصل استلام يرسل إلى البنك، يتضمن تفاصيل المبالغ والوثائق المستلمة، وبعد انقضاء فترة سبعة أيام، يتسلم المعني وثيقة تثبت خضوعه لبرنامج الامتثال الجبائي الإرادي[1].

وقد هدف هذا الإجراء إلى إدماج جزء من النشاطات غير المصرّح بها ضمن الاقتصاد الرسمي، وتوسيع الوعاء الجبائي، وتحسين تعبئة الموارد المالية للدولة. غير أن تقييم نتائجه يبقى مرتبطًا بمدى تجاوب المكلفين معه وقدرته على تحقيق انتقال فعلي للأموال والأنشطة غير الرسمية نحو الإطار القانوني.

المطلب الثاني: قاعدة المقروئية والأمن في إطار الحوكمة الجبائية

تعتبر قاعدتي التشاور والرؤية من الأسس الجوهرية في حوكمة النظام الجبائي، إذ أن اتخاذ القرار الجبائي بناءً على استشارة فعالة ووفق رؤية واضحة يمهد الطريق لتحقيق باقي القواعد بنسبة كبيرة، ومن بين هذه القواعد تبرز قاعدة المقروئية وقاعدة الأمن اللتان لا تقل أهميتهما عن بقية القواعد في سبيل حوكمة النظام الجبائي وتحسين أداء السياسة الجبائية بشكل عام.

أولا: واقع تطبيق قاعدة المقروئية في إطار الحوكمة الجبائية

النظام الجبائي الملائم هو ذلك الذي يتّسم بالبساطة والوضوح، بحيث يكون من السهل فهم أحكامه وتمييز الحقوق والواجبات المترتبة على كل مكلف، وغالبًا ما يتمحور النقاش حول الصياغة القانونية للتشريع الجبائي، من حيث دقة المصطلحات، واحترام القواعد القانونية، وطبيعة التوجه الإداري في تفسير وتطبيق النصوص، لا سيما فيما يتعلق بالجوانب الإجرائية كتنظيم الرقابة، وطرق تقديم الشكاوى، وتسوية المنازعات. وسنسعى في هذا السياق إلى تحليل مدى التزام التشريع الجبائي بهذه الخصائص، من خلال دراسة لواقع قاعدة المقروئية في المجال الجبائي في الجزائر.

[1] التعليمة الوزارية رقم 002 المؤرخة في 29 جويلية 2015 المحددة للكيفيات العملية لتنفيذ برنامج الامتثال الجبائي الإرادي.

1- الاخلال بقواعد القانون وعدم التجانس:

في الوقت الذي سارعت فيه بعض الدول إلى إصدار تعليمات صارمة تفرض احترام القواعد العامة للقانون، وتلزم بإخضاع التدابير الجبائية المقترحة لقراءة قانونية دقيقة لضمان توافقها مع مبادئ القانون العام قبل الإعلان عنها، نلاحظ في المقابل ومن خلال الواقع السائد في الجزائر، وجود إخلال بهذه القواعد وغياب التجانس، فقد صدرت عدة قرارات وتشريعات جبائية تسببت في تناقضات واضحة، من أبرزها ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): أهم التناقضات في القانون الجبائي

الإجـــراء	الاختـــلالات
تعارض وعدم وجود تجانس في بعض مواد القانون الجبائي	▪ المادة 282 مكرر الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015 أدمجت الأشخاص المعنويين ضمن الخاضعين للضريبة الوحيدة الجزافية والمادة 148 من نفس القانون لم يتم تعديلها وبقي نص المادة كما هو أن الأشخاص المعنويين يخضعون إجبارا للنظام الحقيقي.
تدابير جبائية تساهم في تعقيد النظام أكثر من تبسيطه	▪ غياب آلية للانتقال بين الأنظمة يسمح بتغيير النظام سنويًا (وذلك لاعتماد معيار رقم الأعمال الذي يزيد وينقص من سنة لأخرى)، مما يربك المكلف ويهدد استمرارية المحاسبة؛ ▪ ضرورة مسك محاسبة منفصلة لكل نوع من الأنشطة في حالة النشاط المختلط أمر صعب التطبيق عمليًا، خصوصًا فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة؛ ▪ اعتماد النظام المبسط سنة 2008 دون إجراء تقييم مسبق لآثاره، ثم العدول عنه لاحقًا سنة 2015، أدى إلى حالة من الارتباك لدى المكلف بشأن النظام الواجب الخضوع له، سواء النظام الحقيقي أو النظام المبسط، ليستمر هذا الوضع إلى غاية إعادة إدراجه ضمن المنظومة الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2024.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- الصياغة الرديئة وعدم التحيين:

يعاني التشريع الجبائي في الجزائر من مشاكل في الصياغة وعدم التحيين، مثل استخدام اللغة الفرنسية في القوانين، وعدم تعديل النصوص لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13): بعض النقائص في الصياغة والتحديث للقانون الجبائي

الإجـــراء	الاختـــلالات
اعتماد اللغة الفرنسية في صياغة القوانين	▪ صياغة القانون باللغة الأجنبية وترجمته إلى العربية يؤدي إلى عدم ضبط المصطلحات بشكل دقيق في ظل غياب معجم للمصطلحات الجبائية؛ ▪ استخدام عدة مصطلحات لمفهوم واحد مثل كلمة "**إعفاء**" تترجم لمصطلحات متعددة: (franchise, exemption, exonération)، وكلمة "**تخفيض**" التي تقابلها: (abattement, réduction, déduction).
عدم تحيين النصوص تماشيا مع النظام المحاسبي المالي (SCF)	▪ المواد الخاصة بالأحكام المشتركة (من 168 إلى 200) ما زالت تحتفظ بصيغتها القديمة وفق نظام المحاسبة الوطنية **PCN**، دون مراجعة شاملة باستثناء بعض التعليمات الانتقالية ذات الطابع المحاسبي فقط؛ ▪ قضايا الاهتلاك، واختبار تدني القيمة لم يكن موجود في النظام السابق ولم يتم الحديث عنه؛ ▪ الضرائب المؤجلة المرتبطة بالدخل غير موضحة في النظام الجبائي، رغم أن المعيار الدولي رقم 12 يفرق بوضوح بين العبء الضريبي المستحق والمؤجل؛ ▪ المؤونات والمخصصات تعد من القضايا التي يكثر فيها التباين بين المحاسبة والجباية، فرغم سماح المادة 169 بإنشائها وفق شروط محددة، إلا أن الإدارة الجبائية ما زالت تتحفظ على قبولها.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: واقع تطبيق قاعدة الأمن والضمانات في إطار الحوكمة الجبائية

يقصد بالأمن والضمانات في المجال الجبائي توفير الحماية القانونية الضرورية للمكلف، من خلال الالتزام بروح القانون أثناء التطبيق، ويعد هذا الالتزام أساسًا لتحقيق المساواة بين المكلّفين أمام القانون، وتعزيز العدالة، وتوفير الحماية من أي تعسف أو تجاوز، وتشمل هذه الحماية مختلف الإجراءات المعتمدة في جميع العمليات، سواء المتعلقة بالتشريع، التحصيل، الرقابة أو حتى المنازعات، باعتبارها وسائل أساسية لصون حقوق المكلفين بالضريبة.

1- الضمانات الممنوحة في مجال الرقابة الجبائية:

منح المشرع الجزائري للمكلف الخاضع لعملية التحقيق الجبائي مجموعة من الضمانات القانونية، بهدف حماية حقوقه ومنع أي تعسف، وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

1.1- ضمانات متعلقة بممارسة حق التحقيق:

تتعلق الضمانات المرتبطة بممارسة حق المراجعة أو التحقيق بـ:

- إرسال إشعار بإجراء التحقيق الجبائي إلى المكلف، حيث يرفق هذا الأخير بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى قدره 20 يومًا بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب و30 يومًا بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يحتسب ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار[1]، وذلك لتمكينه من التحضير لدفاعه، كما يجب أن يتضمن الإشعار تحديد المدة التي يشملها التحقيق، والمتعلقة بالسنوات الخاضعة للفحص؛
- يمكن للمكلف الخاضع لعملية التحقيق الاستعانة بمستشار، يكون له الحق في تمثيله أو الحلول محله أثناء سير التحقيق الجبائي، وذلك من أجل مساعدته في الدفاع عن حقوقه بشكل قانوني؛
- تحديد مدة إجراء التحقيق الجبائي في عين المكان حسب نوع التحقيق المعتمد (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة)، مع مراعاة طبيعة النشاط وكذا رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة أو الشخص محل التحقيق، باعتبار أن الآجال القانونية تختلف حسب هذه المعايير. كما يجب الإشارة إلى أن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يخضع لمدة قانونية خاصة تقدر بسنة واحدة[2]؛
- استحالة إجراء تحقيق جبائي جديد يتعلق بنفس الضريبة ونفس الفترة التي سبق وأن خضعت لتحقيق، ويقصد بذلك أن نتائج التحقيق تعتبر نهائية، غير أنه يستثنى من ذلك الحالات التي يكون فيها المكلف بالضريبة قد قدّم معلومات غير كاملة أو مغلوطة، أو لجأ إلى أساليب تدليسية أثناء التحقيق[3].

[1] المادتين 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026.
[2] الفقرة 4 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026.
[3] الفقرة 6 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026.

2.1- الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم:

تكمن الضمانات الممنوحة في هذا المجال أساسا في إجراء إعادة التقييم، وذلك من خلال:

- التبليغ بإعادة التقييم، حيث للمكلف الحق في معرفة أسباب إعادة التقييم ومعرفة نتائج التحقيق؛
- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة، أي القبول أو الاعتراض وتقديم الملاحظات التي تثبت حقه في رفض التقييم الجديد لرقم أعماله ومعه الضرائب المحددة الواجبة الدفع، وهذا ضمن الآجال القانونية المحددة[1]، والتي تختلف باختلاف نوع الرقابة الجبائية المفروضة على المكلف:

☜ **في حالة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق:** يمنح المكلف أجل **أربعين (40)** يومًا للرد؛

☜ **في حالة التحقيق المصوّب:** يقتصر أجل الرد المكلف على **ثلاثين (30)** يومًا فقط.

بالإضافة إلى ذلك، استحدث المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2012 إجراءً جديدًا يعرف باسم المحرر الجبائي، بهدف تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، ويُعد هذا الإجراء جزءًا من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية. ويتمثل محتوى هذا الإجراء في منح المكلف بالضريبة الحق في طلب توضيح من الإدارة الجبائية بشأن أي مسألة تتعلق بنص جبائي، من خلال تقديم طلب كتابي موجّه إلى الإدارة، التي تلتزم بالرد عليه في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ استلامه.

2- ضمانات المكلف المتعلقة بمبلغ التحصيل:

من بين الضمانات التي أقرها المشرع لفائدة المكلف بالضريبة، حقه في تصحيح مبلغ الضريبة الذي تحدده الإدارة الجبائية، ويعتبر التظلم الإداري المسبق ضمانة أساسية وإجراءً إلزاميًا يشترطه القانون قبل اللجوء إلى القضاء لمخاصمة أي قرار إداري، كما يتيح له القانون خيارًا إضافيًا يتمثل في الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة.

[1] الفقرة 5 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

1.2- التظلم الإداري المسبق:

يجب على المكلف بالضريبة، قبل اللجوء إلى القضاء للطعن في قرار الإدارة الجبائية أن يتقدم بشكوى إلى مصلحة الضرائب، ويهدف تقديم هذه الشكوى إمّا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، أو إلى الاستفادة من حق منصوص عليه في نص تشريعي أو تنظيمي، وتقدم الشكوى حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع مكان فرض الضريبة، مقابل تسليم المكلف بالضريبة وصل يثبت استلامها[1]. كما يجب أن تُقدّم هذه الشكوى في أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الوقائع التي تستوجب تقديمها، وإلا فإن فوات هذا الأجل يؤدي إلى سقوط الحق فيها وعدم قبولها قانونًا.

2.2- الطعن أمام اللجان الإدارية:

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الطعن أمام اللجان الإدارية، بهدف تحقيق توازن في العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بصلاحيات واسعة في مجال المتابعة، التحصيل، وفرض العقوبات والغرامات، إذ أن المشرع جعل اللجوء إلى هذه اللجان إجراءً اختياريًا، يملك المكلف الحرية في ممارسته أو التخلي عنه، واللجوء مباشرة إلى القضاء. غير أن مباشرة الإجراءات القضائية يسقط حقه في اللجوء إلى هذه اللجان لاحقًا[2]. وينص قانون الإجراءات الجبائية على أن لجان الطعن المختصة في النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، تتمثل في: اللجنة الولائية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن، واللجنة المركزية للطعن.

ويحق للمكلف بالضريبة في حال عدم رضاه عن القرار الصادر بشأن شكواه سواءً من طرف مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائب، أن يطعن في هذا القرار أمام لجنة الطعن المختصة، وذلك خلال أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ استلامه للقرار[3]. ويمارس هذا الحق في الطعن فقط بالنسبة للشكاوى النزاعية التي تم رفضها كليًا أو جزئيًا من قبل السلطة الضريبية المختصة، والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال.

[1] المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.
[2] أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص: 36.
[3] الفقرة 1 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

3- الضمانات الأخرى الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية لفائدة المكلفين بالضريبة:

لا يقتصر دور الدولة على تحصيل الإيرادات الجبائية فحسب، بل يمتد أيضًا إلى ضمان حقوق المكلفين بالضريبة وتوفير التسهيلات اللازمة لهم، بما يحقق التوازن بين متطلبات التحصيل الجبائي وحماية مصالحهم المشروعة، وبما يسهم في تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

1.3- التسهيلات في دفع الضرائب من خلال الاستفادة من إعادة جدولة الديون الضريبية: يمكن للمكلفين بالضريبة الذين يتعذر عليهم تسديد ديونهم الجبائية دفعة واحدة تقديم طلب إلى قابض الضرائب من أجل منحهم جدول سداد لمدة لا تتجاوز ستين (60) شهرًا، مقابل تسديد مبدئي لا يقل عن 5% من مبلغ الدين الجبائي. كما يمكن للإدارة الجبائية اشتراط تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب موضوع الجدولة، وفي حالة عدم تقديم هذه الضمانات، يجوز اللجوء إلى الحجز التحفظي على الوسائل المالية للمكلف (صاحب الطلب)، مع احتفاظه بحق الانتفاع[1].

2.3- ضمانة التخفيض المشروط: تُعدُّ من الآليات القانونية المقررة لفائدة المكلف بالضريبة لتسوية وضعيته الجبائية، حيث تتيح له طلب تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية بصفة تعاقدية، مقابل الالتزام بالشروط المحددة قانونًا، لاسيما تسديد الدين الجبائي وفق الجدول الزمني المتفق عليه. وتخضع هذه الآلية لإجراءات خاصة تتمثل في تقديم طلب كتابي ودراسته من طرف السلطة المختصة، وفي حالة قبول المكلف بالضريبة للتخفيض المقترح وتنفيذ التزاماته يصبح التخفيض نهائيًا، ولا يمكن بعد ذلك إعادة النظر في الغرامات والزيادات التي شملها التخفيض[2].

3.3- الضمانات المتعلقة بتلف مخزون السلع أو نهاية صلاحيته: تُقرُّ الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة ضمانات في حالة تعرضهم لأضرار ناتجة عن إتلاف* مخزون السلع أو نهاية صلاحيته، حيث يحق لهم طلب تقويم السلع التالفة أو المنتهية الصلاحية، وذلك من أجل:

☜ **خصم الخسائر جبائيا:** حيث تقبل خسائر المخزون (التلف أو انتهاء الصلاحية) ضمن الأعباء القابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية، شريطة أن تكون مثبتة بمحاضر جرد أو إتلاف رسمية ومؤيدة بوثائق محاسبية، أثناء الرقابة الجبائية.

☜ **ترحيل العجز:** إذا نتج عن هذه الخسائر عجز جبائي، يمكن ترحيله وخصمه من أرباح السنوات الأربع (04) اللاحقة.

---

[1] المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[2] المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

* الإتلاف يتم إمّا بسبب كوارث طبيعية كالفيضانات، الحرائق، أو سرقة المخزون، ... إلخ.

☜ **مراجعة رقم الأعمال في إطار نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:** في حالة خضوع المكلف لهذا النظام، يمكنه طلب مراجعة الأساس التقديري إذا أثبت أن تلف المخزون أثّر فعليا على رقم الأعمال.

4.3- حق المكلفين بالضريبة في طلب رقابة جبائية على عملياتهم المحاسبية والجبائية: من الضمانات أيضًا أن المؤسسات والمكلفون بالضريبة من حقهم طلب رقابة جبائية على عملياتهم المحاسبية والجبائية حتى يتمكنوا من معرفة وضعيتهم القانونية اتجاه الإدارة الجبائية. وبالرجوع إلى الإجراءات المتبعة والتشريعات السارية، يمكن القول أنّ قاعدة الأمن والضمانات قد حظيت باحترام من حيث الإطار النظري، غير أن الواقع العملي في ظل البيروقراطية التي تطبع أداء العديد من الإدارات الجبائية، يطرح تساؤلات جدية حول فعالية هذه الإجراءات، ومدى اطلاع المكلف بحقوقه وواجباته، وكذا درجة التزامه الضريبي التي تبقى مرتبطة أساسًا بمستوى وعيه الضريبي.

المطلب الثالث: قاعدة الاستقرار، النجاعة والاتصال في إطار الحوكمة الجبائية

استكمالًا لما تم ذكره بشأن واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية، سنتناول قواعد أخرى لا تقل أهمية، ويتعلق الأمر بقاعدة الاستقرار، الفعالية، والاتصال، لما لها من دور محوري في تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، والمساهمة في تحقيق نجاعة السياسة الجبائية واستدامتها.

أولا: واقع تطبيق قاعدة الاستقرار في إطار الحوكمة الجبائية

يعتبر القانون الجبائي الترجمة المكتوبة للسياسة الجبائية التي تنتهجها الدولة، والتي تُشكّل بدورها إحدى الركائز الأساسية للسياسة الاقتصادية، ولهذا يُوصف القانون الجبائي بكونه من أكثر القوانين ديناميكية وتغيرًا، بحكم ارتباطه المباشر بالظروف الاقتصادية المتقلبة، ما يجعله في حركة دائمة للتكيّف مع المتغيرات المحيطة. هذا التغير يكون مبررًا ومقبولًا عندما يأتي استجابة لتطورات حقيقية أو في إطار تبنّي سياسات جبائية جديدة تتماشى مع احتياجات المجتمع وتوجهاته.

غير أن ما يُلاحظ في الواقع هو أن العديد من التعديلات لا تنبع من هذا المنطق، بل تعكس غياب الالتزام بقواعد التشريع الرشيد، كالتشاور الواسع، الرؤية الاستشرافية، الوضوح والشفافية، ويتأكد هذا الضعف حين تتكرر التعديلات على نفس المواد أو النصوص، ما يدلّ على غياب الجدية الكافية في إعداد أو مراجعة هذه القوانين.

ويُعد عدم استقرار النصوص التشريعية من أبرز العيوب التي تعاني منها الأنظمة الجبائية، إذ يكشف عن حالة من الارتباك وغياب قواعد الحوكمة، ويمسّ بشكل مباشر بالأمن والضمانات للمكلف بالضريبة، الذي يجد نفسه في مواجهة تغيّرات متواصلة تضعف ثقته في المستقبل، ولا تساهم في زيادة وعيه والتزامه الضريبي.

وللوقوف على واقع الاستقرار في التشريعات الجبائية، ارتأينا تتبّع التعديلات التي طرأت على القانون الجبائي بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية، وذلك من خلال عرضها في جدول يُبيّن تواتر هذه التعديلات خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2024 كما يلي:

الجدول رقم (14): عدد التعديلات في القانون الجبائي خلال الفترة الممتدة من 2008 إلى 2024

السنوات	المواد الجبائية المعدلة						المواد الجبائية المستحدثة	المواد الجبائية الملغاة
	الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	الضرائب غير المباشرة	الرسم على رقم الأعمال	قانون الطابع والتسجيل	قانون الإجراءات الجبائية	عدد التعديلات	عدد الاستحداثات	عدد الإلغاءات
2008	20	2	5	6	21	**54**	**07**	**04**
2009	31	2	11	2	9	**55**	**03**	**11**
2010	22	4	3	7	5	**41**	**07**	**00**
2011	23	1	9	5	12	**50**	**10**	**05**
2012	14	2	5	5	12	**38**	**05**	**01**
2013	4	0	1	0	7	**12**	**02**	**01**
2014	9	1	6	4	3	**23**	**01**	**01**
2015	41	3	11	17	11	**83**	**06**	**10**
2016	7	4	5	5	10	**31**	**01**	**01**
2017	18	3	14	3	22	**60**	**08**	**05**
2018	15	1	8	24	14	**62**	**08**	**00**
2019	7	0	1	4	7	**19**	**04**	**00**
2020	61	5	16	7	7	**96**	**25**	**20**
2021	38	3	12	13	22	**88**	**09**	**03**
2022	72	0	11	15	3	**101**	**44**	**16**
2023	22	16	6	2	15	**61**	**04**	**03**
2024	18	5	7	7	22	**59**	**14**	**19**
المجموع	422	52	131	126	202	**933**	**158**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قوانين المالية لسنوات 2008 إلى 2024.

يوضح الجدول السابق مدى عدم الاستقرار في التشريع الضريبي، ويتجلى ذلك في كثرة التعديلات التي طرأت خلال فترة الدراسة، ومن أبرز مظاهر وصور عدم الاستقرار نذكر ما يلي:

- التغيير المستمر في أنظمة الضرائب، حيث تم إنشاء أنظمة جديدة ثم التخلي عنها لاحقا قبل العودة إليها مجددا، فقد شهد النظام الجبائي في الجزائر تحوّلا من ثلاثة أنظمة رئيسية (الجزافي، الحقيقي، والتصريح المراقب) إلى أربعة أنظمة مع استحداث النظام المبسط سنة 2008، غير أن هذا التوسّع لم يدم طويلاً، إذ تم إلغاء كل من النظام المبسط ونظام التصريح المراقب بموجب قانون المالية لسنة 2015، ليُعاد العمل حينها بنظامين فقط. وفي تطور لاحق أُعيد إدراج نظام التصريح المراقب الخاص بأصحاب المهن الحرة والأرباح غير التجارية في قانون المالية لسنة 2020، إلا أن هذا الإجراء لم يستمر سوى بضعة أشهر، حيث تم إلغاؤه مجددًا بموجب قانون المالية التكميلي لنفس السنة.
- عرفت معدلات الضرائب ولا سيما الضريبة على أرباح الشركات، تغييرات متكررة وغير مستقرة، حيث تم تعديل هذه المعدلات أربع مرات خلال فترة زمنية لا تتعدى سنتين، منها مرتان خلال سنة 2015 وحدها، هذا التذبذب يعكس حالة من الارتباك وانعدام اليقين في اتخاذ القرار الجبائي، كما يؤثر سلبًا على ثقة المكلفين تجاه الإدارة الجبائية، ويعكس غياب الاستقرار؛
- كثرة التعديلات التي شهدها القانون الجبائي في الجزائر بين سنتي 2008 و2024 والتي قاربت حوالي 933 تعديل، دون احتساب التعديلات التي مست قوانين أخرى مثل قانون الجمارك والرسوم غير الجبائية، إذ أغلب هذه التعديلات كانت تخص تغيير مواد موجودة أو حذفها أو إعادة إدراج مواد سبق إلغاؤها. هذا العدد الكبير من التغييرات خلال 17 سنة فقط يعتبر مرتفعا جدّا، وهو ما يسبب حالة من الغموض لدى المكلفين بالضريبة وحتى عند بعض موظفي إدارة الضرائب، بسبب صعوبة متابعة وفهم كل هذه التعديلات المتلاحقة.

➢ بلغ متوسط عدد التعديلات في كل قانون مالية بين سنتي 2008 و2024 حوالي 54 تعديلًا، وهو معدل مرتفع مقارنة بما هو معمول به في أغلب الدول في مجال التشريع الجبائي، هذا يدل على وجود نوع من عدم الاستقرار في القانون الجبائي. لذلك وجب أن يُفهم هذا المتوسط المرتفع لعدد التعديلات السنوية كإشارة وتنبيه واضح إلى ضرورة إصلاح شامل للنظام الجبائي، يعتمد على قوانين أكثر استقرارًا، ويتم فيه تقييم تأثير كل تعديل قبل اعتماده، بدل الاستمرار في إدخال تغييرات سريعة تُلغى أو تُعدّل في فترات قصيرة دون دراسة كافية.

ثانيا: واقع تطبيق قاعدة الفعالية في إطار الحوكمة الجبائية

تعتمد دراسة نجاعة السياسة الجبائية على عدة مداخل، سبق وأن تناولناها في الفصل الثاني من هذه الدراسة، أبرزها المدخل الاقتصادي والمدخل التنظيمي، وسنركز في هذا الجزء على تحليل فعالية النظام الضريبي في الجزائر من خلال مؤشرين أساسيين هما: مؤشر التنفيذ الذي يقارن بين ما تم توقعه من إيرادات وما تحقق فعليًا، وكذا مؤشر مرونة الإيرادات الجبائية مقارنة بالناتج المحلي الإجمالي خارج قطاع المحروقات، باعتباره معيارًا أكثر دقة لقياس فعالية النظام الجبائي الجزائري.

1- مقارنة بين التقديرات والإنجازات:

تساعد مقارنة التقديرات بالإنجازات في المجال الجبائي على تقييم مدى دقة التخطيط وتنفيذ قوانين المالية، خاصة فيما يتعلق بتوقعات الإيرادات الجبائية المخصصة لتغطية نفقات الدولة خلال فترة زمنية معينة. ومن خلال هذه المقارنة يمكن معرفة إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف التي تم التخطيط لها مسبقًا.

الجدول رقم (15): مقارنة تقديرات وانجازات الإيرادات الجبائية خلال الفترة 2008-2024

الوحدة: مليون دج

السنوات	الجباية العادية			الجباية البترولية			الإيرادات العامة الإجمالية		
	التقديرات	الإنجازات	نسبة الإنجاز %	التقديرات	الإنجازات	نسبة الإنجاز %	التقديرات	الإنجازات	نسبة الإنجاز %
2008	848 600	958 273	**112,92**	1 715 400	1 715 400	**100**	2 763 000	2 895 187	**104,78**
2009	1 014 600	1 146 128	**112,96**	1 927 000	1 927 000	**100**	3 178 700	3 275 367	**103,04**
2010	1 244 500	1 280 495	**102,89**	1 501 700	1 501 700	**100**	2 923 400	3 056 732	**104,56**
2011	1 473 500	1 511 445	**102,58**	1 529 400	1 529 400	**100**	3 198 400	3 474 114	**108,62**
2012	1 651 740	1 911 211	**115,71**	1 519 040	1 519 040	**100**	3 469 080	3 804 455	**109,67**
2013	1 831 400	2 027 743	**110,72**	1 615 900	1 615 900	**100**	3 820 000	3 890 814	**101,85**
2014	2 267 450	2 089 771	**92,16**	1 577 730	1 577 730	**100**	4 218 180	3 924 061	**93,03**
2015	2 616 370	2 360 373	**90,22**	1 722 940	1 722 940	**100**	4 952 700	4 563 796	**92,15**
2016	2 722 680	2 491 990	**91,53**	1 682 550	1 682 550	**100**	4 747 430	5 026 131	**105,87**
2017	2 845 374	2 661 685	**93,54**	2 200 120	2 126 987	**96,68**	5 635 514	6 072 324	**107,75**
2018	2 869 776	2 713 154	**94,54**	2 349 694	2 349 694	**100**	6 424 490	6 405 244	**99,70**
2019	3 041 418	2 849 218	**93,68**	2 714 470	2 518 488	**92,78**	6 507 908	6 594 647	**101,33**
2020	2 858 592	2 682 225	**93,83**	1 394 710	1 394 710	**100**	5 395 835	5 183 351	**96,06**
2021	2 635 614	2 762 131	**104,80**	1 927 050	1 927 050	**100**	5 331 836	5 900 633	**110,67**
2022	3 044 629	2 987 670	**98,13**	3 211 921	3 211 921	**100**	7 000 843	7 244 867	**103,49**
2023	3 391 379	3 625 900	**106,92**	3 856 255	3 856 255	**100**	8 925 972	9 180 800	**102,85**
2024	4 117 263	3 813 100	**92,61**	3 512 339	3 512 339	**100**	9 105 305	8 235 600	**90,45**

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.

بالاعتماد على المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، يمكن ملاحظة تطورات مهمة تعكس الأداء المالي للدولة ومدى تحقيق الأهداف المحددة في قوانين المالية.

- حيث يتضح أن الجباية العادية حققت في معظم السنوات نسب إنجاز تفوق 100%، مما يعكس قدرة الإدارة الجبائية على تجاوز التقديرات الرسمية وتحصيل إيرادات تفوق التوقعات، وقد بلغت هذه النسبة ذروتها سنة 2012 بـ 115.71%، في حين سجلت أدنى نسب الإنجاز في السنوات 2014، 2015 و2024 إذ لم تتجاوز 93%، ورغم هذا التراجع الطفيف إلا أن المعدل العام يبرز تحسنًا ملحوظًا في مردودية الجباية العادية، وهو مؤشر إيجابي يمكن تفسيره بإمكانية تعويض جزء من الجباية البترولية عبر تحسين التحصيل الجبائي العادي، في إطار ما يعرف بسياسة "**إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية**".

➢ أمّا فيما يخص الجباية البترولية فقد سجلت نسبة إنجاز كاملة 100% خلال الفترة الممتدة ما بين 2008 و2016، وهو ما يدل على دقة التقديرات في قوانين المالية، فضلاً عن استقرار نسبي في أسعار البترول في هذه الفترة، غير أن هذه النسبة بدأت في التراجع بداية من سنة 2017 حيث سجلت 96.68%، ثم انخفضت إلى 92.78% في سنة 2019، نتيجة لتقلبات أسعار البترول، ومع ذلك فإن هذه الإيرادات ظلت تحقق نسبًا تفوق 90%، ما يدل على استمرار مساهمتها البالغة في تمويل الخزينة العمومية رغم الظروف الاقتصادية غير المستقرة.

➢ وبالنظر إلى الإيرادات الإجمالية فإن نسبة الإنجاز كانت تفوق 100% في معظم سنوات الدراسة، ما يعكس قدرة الدولة على تحقيق الأهداف الجبائية المدرجة في قوانين المالية سواء السنوية أو التكميلية، ومن أبرز السنوات التي سجل فيها أداء معتبر نذكر سنة 2021 بنسبة بلغت 110.67%، في المقابل شهدت بعض السنوات تراجعًا طفيفًا لاسيما في 2014 (93.03%)، 2015 (92.15%)، و2024 (90.45%)، ويعود هذا الانخفاض أساسًا إلى تراجع نسبة الإنجاز في الجباية العادية دون الجباية البترولية.

بشكل عام، تكشف هذه البيانات والأرقام عن قدرة الدولة الجزائرية على تحقيق وتجاوز أهدافها المالية في معظم سنوات الدراسة، كما تؤكد على أهمية تعزيز الجباية العادية كخيار استراتيجي لتقليل الاعتماد على الإيرادات البترولية خاصة في ظل تقلبات أسعارها، ويستلزم ذلك ضرورة مواصلة الجهود الرامية إلى توسيع الوعاء الضريبي، وتحسين آليات التحصيل، بما يضمن استدامة الموارد المالية للدولة.

2- مرونة الجباية العادية:

تعكس المرونة الضريبية مدى العلاقة بين نسبة التغير في الإيرادات الجبائية ونسبة التغير في الناتج الداخلي الخام، ويُعدّ قياس هذا المؤشر أداة مهمّة في تحديد مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق زيادات في المداخيل الضريبية، فكلما كان النظام أكثر مرونة، زادت مردوديته، مما يعكس مستوى أعلى من الفعالية. وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (16): تطور مرونة الجباية العادية خلال الفترة 2008-2024

الوحدة: مليون دج

السنة	الإيرادات الجباية خارج المحروقات	الناتج المحلي خارج المحروقات	نمو الإيرادات الجبائية	نمو الناتج المحلي	مرونة الجباية العادية
2008	958 273	6 046 100	/	/	/
2009	1 146 128	6 858 900	19,60	13,44	1,46
2010	1 280 495	7 811 200	11,72	13,88	0,84
2011	1 511 445	9 277 700	18,04	18,77	0,96
2012	1 911 211	10 634 600	26,45	14,63	1,81
2013	2 027 743	11 679 900	6,10	9,83	0,62
2014	2 089 771	12 585 000	3,06	7,75	0,39
2015	2 360 373	13 457 600	12,95	6,93	1,87
2016	2 491 990	14 381 200	5,58	6,86	0,81
2017	2 661 685	14 876 100	6,81	3,44	1,98
2018	2 713 154	15 711 300	1,93	5,61	0,34
2019	2 849 218	16 438 000	5,01	4,63	1,08
2020	2 682 225	16 344 700	-5,86	-0,57	10,33
2021	2 762 131	17 167 200	2,98	5,03	0,59
2022	2 987 670	19 071 500	8,17	11,09	0,74
2023	3 625 900	26 538 000	21,36	39,15	0,55
2024	3 813 100	28 853 800	5,16	8,73	0,59
متوسط الفتــرة			**8,77**	**9,95**	**1,47**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.

يعكس الجدول المقدم تذبذبًا ملحوظًا في مرونة الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة الممتدة بين 2008 و2024، حيث تقاس هذه المرونة بمدى تجاوب الإيرادات الجبائية العادية مع التغيرات التي تطرأ على الناتج الداخلي الخام، بعبارة أخرى فهي مؤشر يعكس قدرة النظام الجبائي على الاستفادة من النمو الاقتصادي من خلال تحصيل المزيد من الضرائب.

➢ إذ نلاحظ خلال هذه الفترة أن مرونة الجباية العادية تجاوزت القيمة 1 في بعض السنوات، ما يعني أن وتيرة نمو الإيرادات الجبائية كانت أعلى من وتيرة نمو الناتج المحلي الإجمالي، ومن بين هذه السنوات نذكر: 2009، 2012، 2015، 2017 و2019، وتعتبر سنة 2015 أبرز مثال على ذلك، حيث بلغت المرونة 1.87، ما يشير إلى تحسن كبير في أداء الإدارة الجبائية ساهم بدوره في تعزيز التحصيل الضريبي.

➢ في المقابل سجلت مرونة أقل من القيمة 1 في سنوات: 2010، 2013، 2014، 2016، 2018، 2021، 2022، 2023 و2024، وهو ما يظهر أن الإيرادات الجبائية نمت بوتيرة أبطأ من الناتج الداخلي الخام، وقد يرجع ذلك إلى ضعف التحصيل، أو وجود ظواهر مثل التهرب الضريبي.

➢ أما سنة 2020 فقد شكلت حالة استثنائية، حيث سجلت مرونة مرتفعة بشكل غير عادي بلغت 10.33، وذلك في سياق خاص تميز بانكماش اقتصادي واضح بسبب جائحة كورونا، وتراجع أسعار البترول، إلا أن هذه القيمة المرتفعة لا تعكس تحسنا في الأداء الجبائي، بل هي نتيجة حسابية مشوهة بسبب صغر قيمة نمو الناتج الداخلي الخام التي كانت سالبة (0.57- %).

بشكل عام وباستثناء سنة 2020، فإن متوسط مرونة الجباية العادية خلال الفترة المدروسة بلغ حوالي 0.98، وهو ما يعني أن كل زيادة بدينار واحد في الناتج الداخلي الخام كانت تقابلها زيادة في الإيرادات الجبائية العادية بمقدار 0.98، ويشير هذا المعدل إلى أن النظام الجبائي الجزائري لا يواكب بشكل كاف النمو الاقتصادي، لكنه يبقى قريب من ذلك في المتوسط، مما يبرز الحاجة إلى ضرورة تطوير أداء النظام الجبائي، وتوسيع الوعاء الضريبي، وتحسين آليات التحصيل.

ثالثا: واقع تطبيق قاعدة الاتصال في إطار الحوكمة الجبائية

قامت الإدارة الجبائية منذ سنوات بإصلاحات عديدة في هياكلها، تم من خلالها إنشاء وحدات جديدة وإعادة هيكلة أخرى بطريقة جذرية، غير أن هذه الإصلاحات تبقى ناقصة ما لم ترافق بمجموعة من الأنشطة التكميلية، وعلى رأسها تحسين الاتصال والإعلام الجبائي، إلى جانب تبسيط التشريع ليكون أكثر وضوحًا وفي متناول المكلفين، وتسريع معالجة المنازعات، وتطوير آليات الرقابة لتكون أكثر مرونة واستهدافًا. وفي هذا السياق أصبحت وظيفة الاتصال إحدى الركائز الأساسية لعصرنة الإدارة الجبائية، حيث تُعدّ المعلومة في هذا الإطار أداة محورية تُمكّن المكلف من فهم التزاماته الضريبية والامتثال لها في الوقت المناسب، سواء تعلق الأمر بالتصريح أو الدفع، ومن هنا لم تعد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف تبنى على الأوامر والسلطة، بل تحولت إلى علاقة تواصل وتعاون، تتجسد عبر قنوات تقليدية كالهاتف والاستقبال المباشر، وأخرى حديثة تعتمد على وسائل الإعلام والاتصال الرقمي، بما يسهم في تعزيز الثقة وبناء جسور تواصل دائمة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

ويمكن تفعيل سياسة الاتصال بين المكلف والإدارة الجبائية في الجزائر عبر عدّة وسائل أو قنوات اتصال، ومن أهمها نجد:

1- مديرية العلاقات العمومية والاتصال:

تعد مديرية الإعلام والعلاقات العامة من الهياكل الأساسية داخل الإدارة الجبائية، ويتمثل دورها الرئيسي في دراسة واقتراح التدابير الكفيلة بتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على تنفيذ هذه التدابير بشكل فعلي من قبل مختلف المصالح المعنية[1].

وتضم هذه المديرية ثلاث مديريات فرعية هي:

[1] La lettre de la DGI N°38, **Les Relations De L'Administration fiscale à L'Usager, Une Nouvelle Approche**, Février 2009, Algérie, p: 05.

- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال؛
- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي؛
- المديرية الفرعية للعروض الجبائية.

ومن أبرز أعمالها إصدار رسالة المديرية العامة للضرائب **(La lettre de la DGI)**، التي صدر أول عدد منها بتاريخ 15 نوفمبر 2001، بالإضافة إلى أعداد خاصة تُنشر بمناسبة الملتقيات والندوات الوطنية، مما يعكس التزام المديرية بتعزيز التواصل وتعميم الثقافة الجبائية.

2- الهيئات المكلفة باستقبال مستعملي الإدارة الجبائية:

يعد استقبال المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية من أبرز الإجراءات التي تساهم في تحسين العلاقة بين الطرفين، من خلال تبسيط المسائل المتعلقة بالضريبة، وتوضيح أسباب التكليف، بما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة لدى المكلفين. كما يُسهم هذا الإجراء في تصحيح الأخطاء التي قد تصدر عن الإدارة أو عن المكلف على حد سواء. وقد تم تجسيد ذلك من خلال استحداث وتدعيم مجموعة من المصالح المتخصصة في هذا المجال، وهي[1]:

- **خلايا الاستقبال على مستوى المديريات الجهوية والولائية للضرائب:** وتتمثل مهمتها الأساسية في التكفل باستقبال المكلفين بالضريبة على الصعيدين الجهوي والولائي.
- **مصلحة الاستقبال على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:** تتكفل باستقبال المكلفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة، إلى جانب التنسيق مع الهيئات المركزية لوضع استراتيجية اتصال فعالة ومناسبة.
- **مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب:** تعنى باستقبال وتوجيه الخاضعين للضريبة ضمن نطاقها الإقليمي، كما تتكفل بالمكلفين الجدد لتسهيل إدماجهم في المنظومة الجبائية.
- **مصلحة الاستقبال على مستوى المراكز الجواري:** تتكفل بتقديم جميع المعلومات الضرورية للمكلفين بالضريبة التابعين لها إقليميًا، وكذا توزيع الوثائق الجبائية وتنظيم المواعيد وغيرها من المهام المرتبطة بالخدمة الجبائية.

[1] بساس أحمد، دوة محمد، **أهمية الإدارة الجبائية في تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، 2020، ص: 28.

3- تنشيط اللقاءات والملتقيات مع الاتحادات والجمعيات المهنية:

تولي المديرية العامة للضرائب أهمية خاصة لتعزيز العلاقة مع الجمعيات والاتحادات المهنية، باعتبارها تمثل شريحة واسعة من الخاضعين للضريبة، وذلك من خلال تنظيم لقاءات مباشرة تهدف إلى تبادل المعلومات الجبائية، وشرح القوانين الجبائية، والحقوق والواجبات المترتبة على كل طرف. كما تسعى هذه اللقاءات إلى تحسين مستوى الإعلام الجبائي، خاصة في سياق إعداد نصوص تشريعية أو عند طرح سياسة جبائية جديدة تمس هذه الفئات. ومن أبرز اللقاءات التي قامت بها الإدارة الجبائية نذكر لقاءها مع الاتحاد العام للتجار والحرفيين يوم 07 جويلية 2008، بالإضافة إلى لقاء مع الغرفة الوطنية للموثقين يوم 12 أكتوبر 2008[1]. كما تنشط المديرية ملتقيات تنظم من طرف مختلف التنظيمات والاتحادات المهنية، وتتناول مواضيع هامة مثل: جباية المؤسسة، الجباية والاستثمار، الجباية والشغل، الجباية والحرف التقليدية، والرسم على القيمة المضافة وغيرها.

4- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب:

أضحى الإعلام عبر الأنترنيت شائع الاستعمال، ولذلك خصّت المديرية العامة للضرائب موقعها الإلكتروني باهتمام كبير، من خلال إثرائه بالمعلومات الجبائية وتحيينه بشكل مستمر عقب كل تعديل يطرأ على التشريع الجبائي، وفي إطار ترقية هذا الوسيط الإعلامي الحديث، قامت المديرية العامة للضرائب بتطوير برنامج جديد لموقعها، يتمثل في تعزيز محتواه بمزيد من المعلومات حول المزايا الجبائية الممنوحة قانونًا[2]، إلى جانب إدراج وثائق جبائية مهمة كالقوانين الضريبية والمطويات وغيرها. حيث تتولى خلية الإعلام الآلي المكوّنة من ممثلي مديرية التشريع الجبائي ومديرية التنظيم والإعلام الآلي، مسؤولية إنشاء مواقع الأنترنيت الخاصة بالمديرية العامة للضرائب، وتتمثل مهامها في الإشراف على إدارة هذه المواقع ومتابعة سير عملها من خلال:

---

[1] عبد الغني بوشري، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011/2010، ص: 210.

[2] **نفس المرجع، نفس الصفحة.**

- إدراج ونشر الوثائق الجديدة المعدّة من قبل المديرية العامة للضرائب عبر هذه المواقع؛
- ضمان تحديث المعلومات الجبائية وتفعيلها لشكل مستمر على المواقع التابعة للمديرية العامة للضرائب؛
- تقديم الرد على مختلف الاستفسارات الواردة.

5- توظيف تكنولوجيا الإعلام والاتصال في نشر المعلومات الجبائية:

في إطار عصرنة وتحديث الخدمة العمومية، اعتمدت المديرية العامة للضرائب تقنيات الإعلام والاتصال كوسيلة لنشر المعلومات الجبائية وتعزيز تواصلها مع المكلفين بالضريبة. وبذلك انتقلت الإدارة الجبائية من مجرد نقل المعلومات إلى مرحلة أكثر تطورًا، تقوم على استخدام أنظمة رقمية وتطبيقات إلكترونية حديثة، من خلال استحداث ما يلي[1]:

- **منصة رقم التعريف الجبائي (NIF):** تهدف إلى تسهيل عملية الحصول على رقم التعريف الجبائي للأفراد والشركات.
- **بوابة الإجراءات عن بعد (جبايتك) "Jibaya'Tic":** توفر معالجة إلكترونية شاملة ومتكاملة للضرائب، إذ تتيح إيداع التصريحات الجبائية ومتابعة الملفات عن بعد، مع حصر الدفع الإلكتروني على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.
- **بوابة التصريح والدفع عن بعد (مساهمتك) "Moussahama'Tic":** تسهل هذه الخدمة عمليات التصريح عن بعد وكذا الدفع باستخدام البطاقة الذهبية أو بطاقة الدفع البنكي **(CIB)**.
- **المنصة الرقمية للدفع الإلكتروني للطوابع الجبائية (طابعكم) "Tabioucom":** تهدف المنصة إلى تسهيل عملية دفع الطوابع الجبائية إلكترونيًا وعن بعد.
- **المنصة الرقمية لاقتناء قسيمة السيارات (قسيمتك)"Qassimatouka":** تتيح اقتناء قسيمة السيارات عن بُعد، على مدار الساعة وطوال أيام الأسبوع، بشكل سريع وآمن، ودون الحاجة إلى التنقل.

[1] الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، https://www.mfdgi.gov.dz ، تاريخ التصفح: 2025/06/10.

المبحث الثاني: تحديات وقيود حوكمة النظام الجبائي في الجزائر

بعد أن قمنا في المبحث الأول من هذا الفصل بالوقوف على واقع تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر، كشفت لنا الصورة عن وجود تقدم في بعض الجوانب مقابل استمرار تحديات تعيق ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة في المجال الجبائي، ويهدف هذا المبحث إلى تشخيص هذه القيود، وتحليل طبيعتها وأبعادها وانعكاساتها السلبية على فعالية وكفاءة النظام الجبائي الجزائري.

المطلب الأول: المعيقات المرتبطة بالإدارة الجبائية

تواجه الإدارة الجبائية في الجزائر، مثل العديد من الإدارات في الدول النامية، تحديات كبيرة تتعلق بضعف قدراتها المؤسسية والإدارية، لا سيما نقص الموارد المتاحة لها، وكذا بطء وتيرة التحديث والتأقلم مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، مما يشكل عائقًا كبيرا أمام تحقيق أهداف السياسة الجبائية. ومن بين هذه المعيقات نجد:

أولا: نقص الإمكانيات البشرية والمادية

يعتبر العنصر البشري هو الركيزة الأساسية لأي إدارة حديثة وفعالة، حيث تواجه الإدارة الجبائية الجزائرية تحديات كبيرة في هذا المجال من بينها:

1- قصور الإمكانيات البشرية:

تشهد الإدارة الجبائية قصورًا في مواردها البشرية سواءً من حيث العدد أو مستوى التأهيل والكفاءة المهنية[1]:

- **النقص العددي:** رغم عدم وجود أرقام رسمية دقيقة وحديثة حول عدد موظفي الإدارة الجبائية مقارنة بعدد المكلفين، إلا أن العديد من المؤشرات تشير إلى وجود نقص عددي في الموظفين، خاصة في بعض الوظائف الحيوية مثل المحققين الجبائيين والمتخصصين في المجالات المعقدة كالجباية الدولية أو جباية القطاعات المتخصصة (بنوك، تأمين،...إلخ) هذا النقص العددي يحد من قدرة الإدارة على تغطية جميع المكلفين بالرقابة والتحصيل بشكل فعّال.

[1] مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص: 42.

➢ **ضعف التأهيل والتكوين المستمر**: يتطلب العمل في الإدارة الجبائية الحديثة مهارات متخصصة ومتجددة في المحاسبة، القانون، الاقتصاد، تقنيات المعلومات، تحليل البيانات وإدارة المخاطر، غير أن نظام التكوين الأساسي والمستمر في الجزائر لا يزال بحاجة إلى تطوير لتزويد الموظفين بالكفاءات اللازمة لمواكبة هذه المتطلبات. ويزداد هذا التحدي تعقيدًا بسبب أن التوظيف لا يتم وفقًا لمعايير الكفاءة بل يعتمد على الوساطة، ما أدى إلى تعيين موظفين غير مؤهلين يركزون على اللقب والمكانة أكثر من الأداء. كما أن ضعف التأهيل يبقى عائقًا كبيرًا[1]، خاصة في ظل غياب التكوين المتخصص، فعلى سبيل المثال: نجد مفتشين رئيسيين تم توظيفهم سنة 2015 يمارسون مهامهم في الإدارة إلى غاية السداسي الأول من سنة 2019 بدون تلقي التأهيل المطلوب في المدرسة الوطنية للضرائب رغم كونه شرطًا لترسيمهم في مناصبهم.

2- نقص الإمكانيات المادية والتكنولوجية:

إلى جانب الموارد البشرية، تحتاج الإدارة الجبائية إلى موارد مادية وتكنولوجية كافية وحديثة للقيام بمهامها بفعالية، حيث لا تزال العديد من مقرات وهياكل الإدارة الجبائية، خاصة على المستوى المحلي (المفتشيات والقباضات) تعاني من نقص في التجهيزات والمكاتب وظروف العمل الملائمة، مما يؤثر على معنويات الموظفين وعلى جودة استقبال وخدمة المكلفين. ورغم الجهود المبذولة لتحديث نظام المعلومات المتكامل لا تزال هناك صعوبات في ربطه بقواعد البيانات الأخرى ذات الصلة للضرائب (مثل السجل التجاري، الجمارك، الضمان الاجتماعي)، كما أن أدوات الرقابة الحديثة ما تزال محدودة في وقت تحتاج فيه الإدارة إلى الوسائل التكنولوجية المتطورة اللازمة لجمع المعلومات والتنسيق بين مختلف الجهات، مما يضعف من دوافع للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة. كما أن ضآلة المرتبات والمكافآت المقدمة لموظفي الإدارة الجبائية مقارنةً بمستوى المعيشة العام، قد تدفع بعضهم إلى التواطؤ مع المكلفين بالضريبة لاستغلال ثغرات القانون الجبائي في ممارسة التهرب الجبائي[2].

[1] حراش براهيم، **عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير – دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص: 165.

[2] بن صوشة سارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019/2018، ص: 337.

ثانيا: قصور الإمكانيات التنظيمية والإجرائية

بالإضافة إلى نقص الموارد، تواجه الإدارة الجبائية تحديات تتعلق بتنظيمها الداخلي وإجراءاتها وعلاقاتها مع الهيئات الأخرى:

1- البيروقراطية وثقافة الإدارة:

لا تزال الإدارة الجبائية تعاني من بعض مظاهر البيروقراطية الإدارية التي تؤدي إلى بطء في اتخاذ القرارات ومعالجة الملفات، وإلى تعقيد في الإجراءات الإدارية والتنظيمية، مما يسبب ضياع الوقت وتراجع جودة الخدمات المقدمة للمكلفين. كما أن الثقافة الإدارية السائدة لا تكون دائمًا موجهة نحو خدمة المكلف وتسهيل الإجراءات، مما يزيد من الفجوة بين الإدارة والمكلفين ويؤثر سلبًا على العلاقة بين الطرفين.

2- ضعف التنسيق بين المصالح ومع الهيئات الأخرى:

يعد التنسيق الفعال بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية وبينها وبين الإدارات الأخرى أمرًا ضروريًا لضمان تبادل المعلومات ومكافحة التهرب الضريبي بفعالية، إذ لا يزال هذا التنسيق في الجزائر بحاجة إلى تعزيز وتطوير آليات عمل مشتركة حيث نجد[1]:

- غياب التنسيق الكافي بين المصالح الجبائية، لا سيما عند إعداد برامج الرقابة الجبائية، حيث تكلف مصلحة التسيير الجبائي باقتراح الملفات التي ترى ضرورة إخضاعها للرقابة، نظرًا لتعاملها اليومي مع المكلفين من خلال استقبالهم وتسيير ملفاتهم، مما يمنحها إطلاعًا جيّدًا على الحالات التي تستوجب المراجعة، غير أن الإشكال يظهر عندما تقوم مصلحة الرقابة بحذف بعض الملفات المقترحة لأغراض شخصية، ثم ترسل القائمة المعدّلة إلى المديرية العامة، التي بدورها تقوم بحذف ملفات أخرى قبل المصادقة على البرنامج النهائي، هذا الوضع يعكس غياب التنسيق بين هياكل الإدارة الجبائية، ويؤدي إلى إزدواجية في العمل، نتيجة انعدام الثقة وانتشار مظاهر الفساد الجبائي.

[1] بن صوشة سارة، **المرجع السابق**، ص-ص: 337-338.

➢ قلة التعاون بين مصالح الرقابة الجبائية وبعض الهيئات الإدارية المعنية بالمعلومات الجبائية، مما يحدّ من قدرتها على استخدام صلاحيات الإدارة الجبائية تجاه المكلفين أثناء تنفيذ مهام الرقابة. ومن بين هذه الحقوق، يبرز حق الإطلاع المنصوص عليه في المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية، والذي يتيح للإدارة الجبائية الوصول إلى المعلومات اللازمة للتحقق والتأكد من صحة البيانات المصرح بها في الملف الجبائي، مع ضمان التزام أعوان الضرائب بالسرية المهنية، يمارس هذا الحق لدى عدة جهات مثل الإدارات العمومية، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والبنوك، كما يُمكّن حق الرقابة الإدارة من التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، عبر مقارنتها مع المعلومات المستخلصة من مصادر خارجية.

3- الإجحاف في تطبيق الإجراءات الجبائية على عموم المكلفين بالضريبة:

إن الإجحاف في تطبيق الإجراءات الجبائية على جميع المكلفين بشكل عادل يؤدي إلى شعور بعدم الإنصاف، مما يدفع البعض إلى اللجوء إلى الغش والتهرب الجبائي، ويضاف إلى ذلك ضعف جهود بعض موظفي الإدارة الجبائية في نشر الوعي الجبائي، حيث يستغل البعض منهم غموض النصوص القانونية لتحقيق مصالح شخصية، بدل توجيه المكلفين وتوعيتهم بحقوقهم وواجباتهم.

4- مقاومة التغيير:

تواجه جهود التحديث والتطوير داخل الإدارة الجبائية أحيانًا مقاومة من بعض الموظفين أو المصالح التي اعتادت على طرق العمل التقليدية، أو التي تخشى فقدان بعض الامتيازات أو جزء من سلطتها التقديرية.

المطلب الثاني: التحديات المرتبطة بالتشريع الجبائي

تتنوع المعيقات المرتبطة بالتشريع الجبائي فمنها ما يرتبط بالمركزية المفرطة في إعداد التشريع الجبائي ومنها ما يرتبط بعدم التنسيق وتعارض النصوص ومنها ما يعود لكثرة المنازعات الجبائية.

أولا: ضعف العدالة الجبائية والهيمنة المركزية في إعداد التشريع الجبائي

يعاني النظام الجبائي في الجزائر من اختلال مزدوج يتمثل في هيمنة السلطة المركزية على إعداد التشريع الجبائي، وضعف العدالة في توزيع العبء الجبائي.

فمن الناحية التنظيمية تعد وزارة المالية الجهة الوحيدة التي تملك سلطة اقتراح القوانين الجبائية، إذ تدرج الاستحداثات أو التعديلات حصريًا ضمن قوانين المالية السنوية، مما يكرّس الاعتماد الحصري على قانون المالية كمصدر وحيد للتشريع الجبائي، كما تنص عليه المادة 18 من القانون العضوي رقم 18-15. هذا الواقع عمّق من هيمنة السلطة التنفيذية، وهمّش دور المؤسسة التشريعية (البرلمان) التي أصبحت "مجرد غرفة تسجيل" لمقترحات وزارة المالية[1]، وهو ما قيّد قدرتها على الرقابة والمبادرة في صياغة أو تعديل القواعد الجبائية وفقًا لمتغيرات الواقع الاقتصادي والاجتماعي، مما يضعف الطابع التشاركي والديمقراطي في صناعة القرار الجبائي، ويتناقض مع مبادئ الحوكمة الرشيدة في هذا المجال.

في المقابل وباعتبار العدالة الجبائية من المبادئ الأساسية التي ينبغي أن يقوم عليها أي نظام جبائي سليم، ويقصد بها التوزيع العادل لعبء الضريبي بين أفراد المجتمع، دون منح أي فئة تفضيلاً على أخرى إلا عند وجود أسباب موضوعية[2]، إلا أن الواقع الجبائي في الجزائر يكشف عن اختلال واضح في هذا الجانب، فالتوزيع غير المتوازن للعبء الضريبي يعد من أبرز مظاهر هذا الخلل، حيث تتحمل فئات معينة لاسيما الأفراد والمهنيين الصغار الجزء الأكبر من الضرائب، في حين تستفيد مؤسسات كبرى أو قطاعات محمية من إعفاءات واسعة دون معايير دقيقة أو شفافة، كما أن هذه الامتيازات لا تمنح دائمًا على أساس اعتبارات اقتصادية أو اجتماعية عادلة، بل في كثير من الأحيان تغيب عنها الموضوعية، هذا الوضع يؤدي إلى شعور واسع بعدم الإنصاف، ويعمق الفجوة بين المكلفين والإدارة الجبائية.

---

[1] بهون علي عبدالحفيظ، محمد صالح فنيش، **قوانين المالية كمصدر وحيد للتشريع الجبائي في الجزائر في ظل أحكام المادة 18 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية**، مجلة الدراسات القانونية، المجلد8، العدد2، جوان 2022، ص: 1156.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق**، الطبعة الثانية، 2016، ص: 81.

ثانيا: غياب الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

شرعت الجزائر في إصلاح نظامها المحاسبي من خلال اعتماد النظام المحاسبي والمالي ابتداءً من سنة 2010 كنظام يطبق في الشركات العاملة داخل الجزائر، إلا أنّ الانتقال من النظام المحاسبي القديم **PCN** إلى النظام الجديد **SCF** لم يأخذ في الاعتبار خصوصية النظام الجبائي الجزائري، والذي يعنى بالبعد القانوني لكل عملية تقوم بها الشركة، في حين يركز النظام المحاسبي المالي على تقديم الحقيقة الاقتصادية للأحداث، وضرورة تقديم صورة واضحة وشفافة للمركز المالي للشركة، إذ توجد عدة قواعد مختلفة بين النظام المحاسبي والمالي والنظام الجبائي، ما أدى إلى عدم توافق بينهما وخلق عراقيل للمكلفين بالضريبة، الذين يجدون صعوبة في التعامل مع نظام محاسبي حديث ومتطور يختلف عن القواعد الجبائية التي لا تزال محصورة في طابعها القانوني، دون مسايرة للتطورات الاقتصادية والمالية. غير أنّ هذا التباين قد يدفع أحيانًا المحققين الجبائيين إلى رفض المحاسبة المقدمة من طرف المكلفين، استنادًا إلى حالات قانونية محددة نصت عليها المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، تتمثل أساسًا في عدم مطابقة مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها، أو في تضمن المحاسبة لأخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية، وفي هذه الحالة يتم اللجوء إلى إعادة تكوين محاسبة جديدة تعتمد كأساس للإخضاع الجبائي، مما يوقع المكلفين في نوع من الظلم، وتمثل هذه الحالة جزءًا من تعقيد العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية[1].

وتتمثل هذه الاختلالات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية فيما يلي[2]:

1- الإهتلاكات: حسب النظام المحاسبي المالي، يعد الاهتلاك وسيلة لتوزيع قيمة الأصول المادية والمعنوية على مدة استخدامها، ويتم ذلك حسب طرق مختلفة مثل الطريقة الخطية، المتناقصة، أو طريقة وحدات الإنتاج، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المتوقعة، كما يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك إذا لزم الأمر. في المقابل نجد في النظام الجبائي أن الاهتلاك يمثل انخفاضًا في قيمة الأصول بهدف استرجاع تكلفة الأصل، ويتم ذلك حسب مدة حياة تحددها إدارة الضرائب باستخدام طرق منها الخطية، المتناقصة، أو المتصاعدة، ويحسب بناءً على تكلفة الحيازة دون إمكانية تعديل مخطط الاهتلاك. ويمتد هذا الاختلاف ليشمل الاعتراف بالخسارة في قيمة التثبيتات، حيث يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسائر في قيمة التثبيتات، في حين لا يعترف النظام الجبائي بهذه الخسائر ضمن حساباته.

---

[1] بن صوشة سارة، **مرجع سابق**، ص-ص: 337-338. (بتصرّف)

[2] جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 32، 2014، ص-ص: 349-351.

2- مصاريف البحث والتطوير: حسب النظام المحاسبي المالي تسجل مصاريف البحث ضمن الأعباء عند تحملها، بينما تدرج مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية لما لها من دور في زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، مما يجعلها قابلة للاهتلاك على عدة سنوات. أما النظام الجبائي فيعتبر كل من مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم مباشرة عند تسجيلها. ويمكن أن تواجه المؤسسة أو الإدارة الجبائية صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير[1].

3- تكاليف الاقتراض: حسب النظام المحاسبي المالي، تُدمج فوائد القروض ضمن تكلفة الأصل في حالات محددة (كالأصول طويلة الأجل للإنجاز)، وذلك عندما تكون مرتبطة باقتنائه أو إنشائه أو إنتاجه، بشرط أن تسهم في توليد منافع اقتصادية مستقبلية قابلة للتقييم بشكل موثوق، وفي هذه الحالة تهتلك الفوائد ضمن الأصل على مدى عمره الإنتاجي. في المقابل يعتبر النظام الجبائي هذه الفوائد مصاريف مالية تسجل ضمن أعباء الدورة ولا تدرج في تكلفة الأصل[2]، مما يؤدي إلى رفض الإدارة الجبائية لقسط الاهتلاك المرتبط بها، وبالتالي اختلاف في حساب الوعاء الخاضع للضريبة بين النظامين.

4- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط[3].

---

[1] عزوز على، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، 17 و18 جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010، ص: 12.

[2] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **مرجع سابق**، ص: 350.

[3] بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009، ص: 111.

5- التسجيل المحاسبي لعمليات القرض الايجاري: حسب النظام المحاسبي المالي تسجل عقود الإيجار التمويلي ضمن الأصول باعتبارها تثبيتات، وذلك بناءً على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بها، مع احتساب أقساط الاهتلاك[1] التي تؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان. في المقابل، ووفقًا للمعالجة الجبائية المنصوص عليها في المادتين 53 و54 من قانون المالية 2014، تبقى الملكية الجبائية للأصل للمؤجِّر، حيث يُدرجه ضمن أصوله الثابتة ويخضعه للاهتلاك الجبائي، بينما تُعتبر دفعات الإيجار بالنسبة للمستأجر أعباءً قابلة للخصم جبائيًا دون تسجيل الأصل ضمن أصوله الجبائية.

6- طريقة تقييم الأصول: يعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول والخصوم، وتعد هذه الطريقة من أبرز ما جاء به النظام، نظرًا لارتباطها بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء، والتي تؤثر حتما على القواعد الجبائية (النظام الجبائي) التي تأخذ بالقيمة التاريخية كقاعدة أساسية للتقييم، مما يشكل صعوبات أمام الإدارة الجبائية في التحقق من مدى موضوعية ودقة التقييم المحاسبي، خاصة في ظل غياب معايير دقيقة لتقدير القيمة العادلة في بعض الحالات.

7- المؤونات: حسب النظام المحاسبي المالي لا يمكن تكوين مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة، لأنها لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة في نهاية الدورة[2]، بحيث يبقي فقط على المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة. بينما حسب النظام الجبائي يمكن تكوين المؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة.

8- الضريبة على الأرباح: وفقًا للنظام المحاسبي المالي، تعامل الضريبة على الأرباح كعبء يُسجّل في حسابات الأعباء (حساب 695)، حيث تُحسب على أساس النتيجة العادية، ثم تضاف النتيجة الاستثنائية بعد خصم قيمة الضريبة للصول إلى النتيجة الصافية. أما النظام الجبائي فيتعامل معها كتوزيع على الأرباح، فتسجل ضمن حسابات النتائج، وهي تحسب على أساس النتيجة الإجمالية، وثمّ تبقى الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيًا[3].

---

[1] هوام جمعة، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص: 179.

[2] MEROUANI Samir, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper le passage** ; Mémoire de magistère, L'école supérieure de commerce, Alger, 2007, p: 134.

[3] بن توتة قندز، حكيم براضية، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 18، ديسمبر 2015، ص: 340.

الجدول رقم (17): أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

البيان	النظام المحاسبي المالي	النظام الجبائي
الاهتلاكات	▪ مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع أو المدة الفعلية التي يستعمل فيها الأصل؛ ▪ يبدأ حساب الاهتلاك عندما يبدأ الأصل في تقديم منافع اقتصادية؛ ▪ عند حساب قسط الاهتلاك يأخذ في الحسبان القيمة المتبقية للأصل؛ ▪ تسجيل الخسارة في القيمة للتثبيتات؛	▪ مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل وتحدد من طرف إدارة الضرائب؛ ▪ يعتمد على تاريخ الحيازة كبداية لحساب الاهتلاك؛ ▪ يحسب الاهتلاك على أساس تكلفة الحيازة دون إدخال القيمة المتبقية؛ ▪ عدم الاعتراف بالخسائر.
مصاريف البحث والتطوير	▪ تعتبر مصاريف البحث أعباء وتعتبر مصاريف التطوير تثبيتات معنوية.	▪ تعتبر مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم.
تكلفة القروض	▪ تدمج فوائد القروض في تكلفة الأصل.	▪ تعتبر الفوائد مصاريف مالية.
تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية	▪ يسجل الربح أو الخسارة ضمن الأعباء أو النواتج.	▪ يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط.
عمليات القرض الإيجاري	▪ تسجل في الأصول باعتبارها تثبيتات مع احتساب الاهتلاكات.	▪ تسجل كأعباء بشرط الملكية.
طريقة التقييم	▪ طريقة القيمة العادلة.	▪ طريقة التكلفة التاريخية.
المؤونات	▪ لا يمكن تكوين مؤونة لتكاليف مستقبلية.	▪ يمكن تكوين مؤونة لتكاليف مستقبلية.
الضريبة على الأرباح	▪ تعتبر عبء تسجل في حسابات الأعباء.	▪ لا تعتبر عبء بل توزيع على الأرباح.

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على: ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 05، العدد: 01، ص-ص: 60-61.

ثالثا: كثرة المنازعات الجبائية

ترجع كثرة المنازعات الجبائية إلى تعدد التعديلات التي تشهدها المنظومة الجبائية، سواء من خلال الحذف أو الاستحداث أو التعديل مما يعكس ضياعًا في الحقوق وصعوبة في تحقيق التوافق بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، ومن جهة أخرى يمثل هذا الوضع مظهرًا لعدم كفاءة الإدارة الجبائية، وهو ما يتجلى في عدد القضايا (المنازعات القضائية) المقدمة على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة والمتعلقة بعمليات الرقابة الجبائية (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب، إعادة التقييم العقاري، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة،) كما يلي:

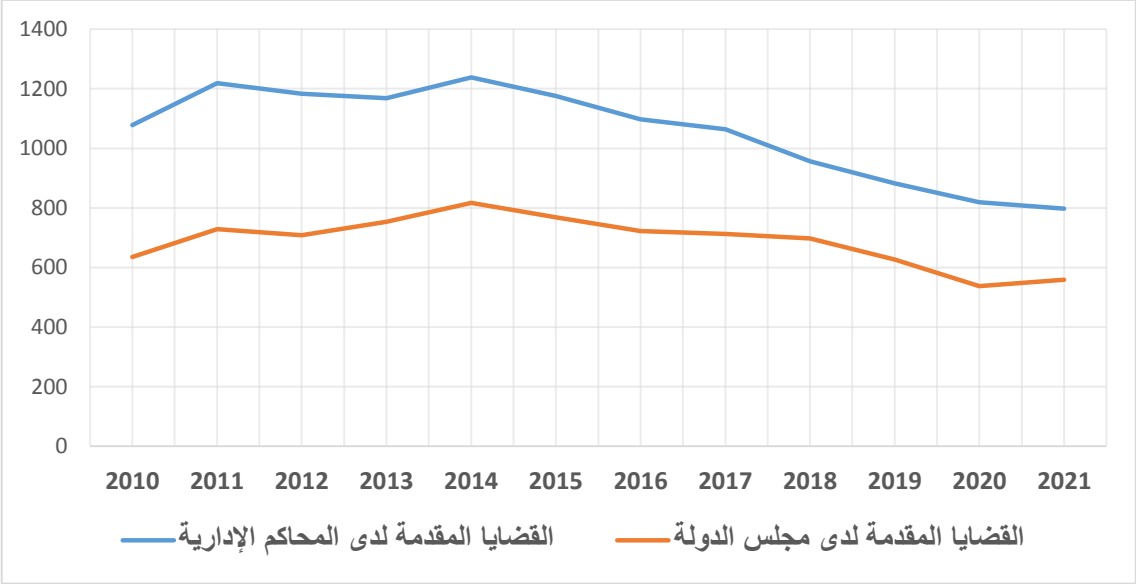
الجدول رقم (18): عدد القضايا المقدمة على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة

السنوات / القضايا	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	المجموع	القضايا المفصول فيها نهائيا
لدى المحاكم الإدارية	1078	1219	1183	1168	1238	1176	1097	1064	957	882	819	797	12678	4265
لدى مجلس الدولة	635	729	708	753	817	768	722	713	697	627	537	559	8265	1632

المصدر: من إعداد الباحث، اعتمادًا إحصائيات مقدمة من المديرية العامة للضرائب.

يعرض الشكل الموالي تطور عدد القضايا المتعلقة بعمليات الرقابة الجبائية والمسجّلة سنويًا على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة الممتدة من عام 2010 إلى عام 2021.

الشكل رقم (07): تطور قضايا الرقابة الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة 2010 و2021



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الجدول رقم (18).

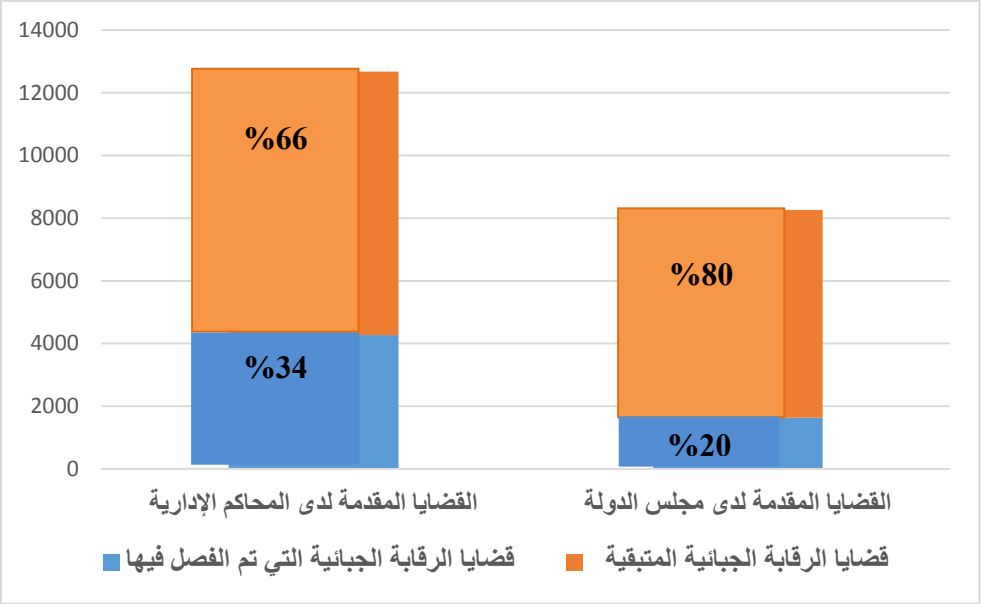
يتضح من خلاله وجود اتجاه تصاعدي في عدد القضايا المقدمة لدى المحاكم الإدارية بين سنتي 2010 و2014، إذ بلغ العدد ذروته سنة 2014 بـ 1238 قضية، مسجّلًا أعلى قيمة خلال الفترة المدروسة، غير أن هذا الاتجاه انعكس بعد هذه السنة، إذ بدأ عدد القضايا بالتراجع المستمر سنة بعد أخرى، ليصل إلى 797 قضية فقط في سنة 2021، وهي أدنى قيمة خلال الفترة. وبشكل عام تم تسجيل ما مجموعه 12.678 قضية مقدمة لدى المحاكم الإدارية خلال الفترة المدروسة، أي بمعدل سنوي قدره 1056 قضية.

كما يتضح أيضا أن عدد القضايا المقدمة لدى مجلس الدولة بدوره شهد اتجاهًا تصاعديًا خلال الفترة من

2010 إلى 2014، حيث ارتفع من 635 قضية في سنة 2010 إلى أن بلغ ذروته في سنة 2014 بـ 817 قضية، وهي أعلى قيمة خلال كامل الفترة المدروسة. لكن بعد هذا العام، بدأ العدد في الانخفاض بشكل تدريجي ومستمر، حيث تراجع من سنة إلى أخرى، إلى أن وصل في سنة 2021 إلى 559 قضية فقط، وهي من أدنى القيم المسجلة في الجدول، إلى جانب سنة 2020 التي سجلت 537 قضية. وبشكل عام تم تسجيل ما مجموعه 8.265 قضية خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2021، أي بمعدل سنوي قدره 689 قضية.

ويعرض الشكل الموالي نسب القضايا المتعلقة بعمليات الرقابة الجبائية التي تم الفصل فيها نهائيا على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة من 2010 إلى 2021.

الشكل رقم (08): نسب قضايا الرقابة الجبائية التي تم الفصل فيها على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة خلال الفترة 2010 و2021



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الجدول رقم (18).

انطلاقا من الجدول والشكل البياني أعلاه، نجد بأن المحاكم الإدارية قامت بالفصل في 4.265 قضية بصفة نهائية من 12.678 قضية أي في حدود 34% فقط من قضايا الرقابة الجبائية، في حين تبقى لديها أكثر من نصف القضايا قيد المعالجة، ويمكن إرجاع سبب التأخر في معالجة القضايا على مستوى المحكمة الإدارية لكثرة الإجراءات المتبعة وطول فترة صدور الحكم القضائي.

في حين نجد أن مجلس الدولة قام بالفصل في 1.632 طعن بصفة نهائية من مجموع 8.265 قضية

طعن أي في حدود 20% فقط من قضايا كل أنواع عملية الرقابة الجبائية، في حين تبقى لديها حوالي 80% من القضايا قيد المعالجة، وهي تتوافق مع نتائج معالجة القضايا على مستوى المحكمة الإدارية نظرًا لتعقد إجراءات الفصل في المنازعات القضائية.

المطلب الثالث: النقائص المرتبطة بالمجتمع الجبائي (المكلفين)

تشكل المعيقات المرتبطة بالمجتمع الجبائي عائقًا حقيقيًا أمام تحقيق حوكمة جبائية فعالة، خاصة بسبب ضعف الوعي الضريبي وانتشار سلوكيات التهرب، وما يزيد الأمر تعقيدًا هو حين تغيب الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية، مما يؤثر سلبًا على التزامهم الطوعي لواجبهم الجبائي.

أولا: انخفاض مستويات الوعي والالتزام الجبائي

لا يزال الوعي بأهمية دفع الضرائب كواجب وطني أساسي ومساهمة ضرورية في تمويل التنمية وتوفير الخدمات العامة ضعيفا لدى شرائح واسعة من المجتمع الجزائري، فقد ينظر البعض إلى الضريبة كعبء مجحف تفرضه الدولة بشكل تعسفي، وليس كعقد اجتماعي ومقابل للخدمات والحماية التي توفرها الدولة.

حيث يمكن تحديد مستوى الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة استنادًا إلى مجموعة من الشروط، تتمثل فيما يلي[1]:

✧ إدراك المكلف بالضريبة بوجود منظومة من القوانين والتشريعات الجبائية؛

✧ أن يكون المكلف واعيًا بأهمية الضريبة كوسيلة أساسية لتمويل الخزينة العمومية، ومدركًا لأهمية التزامه الجبائي في ضمان الاستقرار المالي وتلبية حاجات الدولة؛

✧ وعي المكلف بالضريبة بأن التزامه الجبائي يجب أن يتم وفقًا للأنظمة الجبائية المعمول بها في الدولة التي ينتمي إليها؛

✧ أن يكون المكلف على استعداد لحساب الضريبة وتقديم التصريح ودفعها طوعًا وبشكل صحيح، بما

[1] Nurlis, Islamiah Kamil, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Complience: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung),** Research Journal of Finance and Accounting, Vol 06, No 02, 2015, p: 106.

يتوافق مع التشريعات الجبائية المعمول بها.

وتتبع أسباب نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين في الجزائر من العوامل التالية:

- قلة حرص المكلف وضعف اهتمامه بالقضايا الضريبة، إلى جانب شعوره بالانعزال والابتعاد عن الإدارة الجبائية، رغم كونه العنصر المحوري في الإجراءات الجبائية والأساس الذي يقوم عليه النظام الجبائي؛
- انتشار الاعتقاد الديني بعدم مشروعية الضريبة؛
- سيادة الاعتقاد عند البعض بأن سرقة الدولة ليست سرقة، إضافة إلى ذلك، يعاني المكلف من عدم الرضا عن الواقع السياسي، ما قد يدفعه إلى التهرب من دفع مستحقاته الجبائية نتيجة مشاعر العداء والسلبية تجاه الحكومة[1]؛
- غياب استراتيجية واضحة وفعّالة لتطبيق خطة توعية جبائية، رغم جهود المديرية العامة للضرائب في إطلاع المكلف على مختلف المستجدات عبر موقعها الإلكتروني. غير أنّ فعالية ذلك تبقى رهينة بطبيعة العلاقة المباشرة بين موظف الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، والتي تعترضها مجموعة من الحواجز تحدّ من إيصال المعلومات بين الطرفين؛
- غياب برامج إذاعية وتلفزيونية مخصصة لنشرات جبائية ومالية تهدف إلى توعية المكلفين، بلغة مبسطة وسهلة الفهم، بعيدًا عن التعقيدات القانونية التي تميز التشريع الجبائي.

ثانيا: تفاقم نسب التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز المشاكل التي أصبحت تعاني منها الجزائر، بسبب بلوغها مستوى مهول لم تفلح مختلف الخطط الحكومية في الحد منها أو تقليص حجمها، وذلك نتيجة تنوع الممارسات غير المشروعة، والتي تعود أحيانًا إلى وجود ثغرات قانونية وتنظيمية، وكذا ضعف الصرامة في المتابعة وغيرها من الأسباب الأخرى، ما تسبب في خسائر كبيرة للخزينة العمومية.

[1] بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، **مرجع سابق**، ص: 155.

ويمكن تلخيص أهم أسباب التهرب الضريبي على النحو التالي[1]:

- انخفاض المستوى التعليمي للسكان يجعل فئة واسعة غير مدركة لواجبها الضريبي ولا لأهمية الالتزام به؛
- تعقيد هيكل النظام الجبائي، مما يؤدي إلى صعوبات في الامتثال خاصة لدى أصحاب المهن الحرة والأنشطة الصغيرة؛
- انعدام البساطة والدقة في التشريعات ما ينتج عنه ثغرات قانونية تستغل للتهرب أو سوء التصريح؛
- انتشار الاقتصاد غير الرسمي ما يسمح بممارسة أنشطة خارج أي رقابة أو تتبع جبائي فعّال؛
- نقص الوعي الضريبي ما يؤدي إلى غياب المسؤولية اتجاه الدولة ويحول الالتزام الجبائي إلى اختيار لا واجب عند كثير من المكلفين؛
- الضغط الضريبي المرتفع ما يدفع البعض إلى التهرب كوسيلة لتقليل العبء المالي؛
- معدلات التضخم المرتفعة تقلل من القدرة الشرائية وتدفع نحو التهرب كوسيلة لحماية الأرباح؛
- ضعف كفاءة الإدارة الجبائية[2] ما يؤدي إلى ضعف الرقابة والتحصيل، وفقدان الثقة في النظام؛
- ضعف العقوبات واحتمال الإفلات من الرقابة يغري بعدم الامتثال الضريبي؛
- انتشار البيع بدون فوترة يُصعّب تتبّع العمليات التجارية الحقيقية وبالتالي يفتح بابًا للتهرب؛
- التعامل النقدي المباشر دون أثر بنكي يُصعب تتبع المعاملات ويُسهّل الإبلاغ الضريبي الكاذب.

حيث توجد عدة طرق لتقدير حجم التهرب الضريبي، غير أن جميعها يتسم بعدم الدقة واليقين، لأنها تعتمد فقط على عينة محدودة من المكلفين بالضريبة، مما يجعل من غير الممكن فحص جميع الملفات، لذلك قمنا بتقدير التهرب الضريبي انطلاقًا من حساب حجم الاقتصاد غير الرسمي، باعتباره يمثل الناتج الإجمالي أو القاعدة التي كان من الممكن أن تُفرض عليها الضرائب.

[1] TOUHAMI Mohamed Redha, **An estimated study of the size of tax evasion in Algeria for the period 2000-2020**, Administrative And Financial Sciences Review, Vol: 06, N°: 02, 2022, P: 312.

[2] سعاد جواد كاظم، **التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد العراقي (الواقع والمعالجات)**، مجلة بحوث العلوم الإنسانية، المجلد 04، العدد: 28، العراق، 2020، ص: 254.

ويمكن حوصلة نتائج تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): تقدير حجم التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد الخفي خلال الفترة (2008–2024)

الوحدة: مليار دج

البيان / السنة	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة الاقتصاد الخفي من الناتج المحلي الإجمالي %	حجم الاقتصاد الخفي	متوسط معدل الضريبة %	حجم التهرب الضريبي
2008	11 044	31,49	3 478	16,27	566
2009	9 968	31,91	3 181	17,09	544
2010	11 992	31,83	3 817	16,76	640
2011	14 520	32,42	4 707	16,57	780
2012	15 843	32,23	5 106	18,22	930
2013	16 648	31,94	5 317	17,74	943
2014	17 243	31,83	5 488	16,91	928
2015	16 592	32,04	5 316	18,83	1 001
2016	17 407	31,83	5 541	17,69	980
2017	18 576	31,74	5 896	18,49	1 090
2018	20 259	31,31	6 343	17,73	1 125
2019	20 428	31,14	6 361	17,78	1 131
2020	18 724	31,35	5 870	17,83	1 047
2021	22 079	30,83	6 807	18,01	1 226
2022	27 689	30,04	8 318	14,57	1 212
2023	33 656	29,58	9 956	10,77	1 072
2024	35 574	29,23	10 398	10,72	1 115

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على:

- قوانين تسوية الميزانية للفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.
- الموقع الإلكتروني لمجموعة البنك الدولي: https://data.albankaldawli.org/country/DZ.

نلاحظ من الجدول السابق أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر عرف تزايدًا تدريجيًا خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى 2024، فقد بلغ أدنى مستوى له في سنة 2009 بحوالي 544 مليار دينار، في حين سجل أقصى مستوى له في سنة 2021 بما يقارب 1226 مليار دينار، وبعد هذا الارتفاع، بدأ الحجم ينخفض تدريجيًا في السنوات الموالية، لكن بقيم مرتفعة نسبيًا.

أمّا إذا أخذنا نظرة عامة على كامل الفترة، فإن المتوسط العام لحجم التهرب الضريبي بلغ حوالي 961 مليار دينار، وهو رقم مرتفع نسبيًا ما يبيّن أنّ الظاهرة ليست ظرفية بل مستمرة على المدى الطويل وبمستويات مقلقة.

وبالعودة إلى مجموع القيم، فقد بلغ إجمالي حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال كامل فترة الدراسة (2008–2024) حوالي 16329 مليار دينار، وهو رقم كبير يعكس خسائر مالية ضخمة للدولة، كان من الممكن أن تستخدم في تمويل مشاريع تنموية أو توجه لدعم قطاعات حيوية.

من خلال هذا التحليل نستنتج أن الجزائر تخسر سنويًا مبالغ كبيرة بسبب التهرب الضريبي وعدم تسجيل عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية لدى المصالح المختصة، هذه الأموال المهدورة كان بإمكانها أن تساهم في رفع حجم الإيرادات العامة للدولة، مما يساعد على تقليص العجز الكلي في الموازنة العامة، بل وقد يؤدي إلى تحقيق فائض في بعض السنوات، لذلك من المهم أن تولي الدولة اهتمامًا أكبر بهذه الموارد، وتسعى بجدية إلى المحافظة عليها، من خلال الحد من هذه الظاهرة المستمرة والمتفاقمة، التي تتطلب حلولًا جذرية وإصلاحات فعلية.

المطلب الرابع: معيقات أخرى

إلى جانب المعيقات المرتبطة بالإدارة الجبائية، التشريع الجبائي والمجتمع الجبائي (المكلفين)، يواجه النظام الجبائي في الجزائر تحديات بنيوية أخرى تعرقل فعاليته وحوكمته، أبرزها التبعية المفرطة للريع البترولي واتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي.

أولا: التبعية المفرطة للإيرادات البترولية

يشكل الاعتماد المفرط للاقتصاد الجزائري على إيرادات قطاع المحروقات تحديًا هيكليًا، إذ يؤثر سلبًا على استقرار المالية العامة وعلى تطور الحوكمة الجبائية في البلاد، فالاعتماد بشكل كبير على الريع البترولي كمصدر رئيسي لتمويل ميزانية الدولة والإنفاق العام قلص الحاجة إلى تطوير نظام جبائي فعال وعادل، كما أدى إلى تغييب ثقافة الضريبة لدى كل من الدولة والمواطن.

1- تشخيص نسبة المساهمة في إيرادات الميزانية العامة:

تعتبر هذه المساهمة هي الأكثر دلالة على التبعية الاقتصادية، حيث تشكل الجباية البترولية المتأتية من الضرائب والإتاوات المفروضة على أنشطة استغلال المحروقات، لا سيما النفط والغاز، أحد المصادر الأساسية لتمويل الميزانية العامة في الجزائر، وتمثل هذه الجباية نسبة معتبرة من إجمالي الإيرادات العامة، وهي تتأثر تبعًا لتقلبات أسعار النفط في الأسواق العالمية.

ويوضح الجدول الموالي حجم مساهمة الجباية البترولية في تمويل الخزينة العمومية خلال فترة سنوات الدراسة (2008-2024)، مما يعكس مدى التبعية لهذا المورد الريعي الحيوي.

الجدول رقم (20): مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الميزانية العامة خلال الفترة 2008-2024

الوحدة: مليون دج

السنة	الجباية البترولية (01)	الإيرادات الإجمالية (02)	نسبة مساهمة (01) في (02) %
2008	1 715 400	2 895 187	59,25
2009	1 927 000	3 275 367	58,83
2010	1 501 700	3 056 732	49,13
2011	1 529 400	3 474 114	44,02
2012	1 519 040	3 804 455	39,93
2013	1 615 900	3 890 814	41,53
2014	1 577 730	3 924 061	40,21
2015	1 722 940	4 563 796	37,75
2016	1 682 550	5 026 131	33,48
2017	2 126 987	6 072 324	35,03
2018	2 349 694	6 405 244	36,68
2019	2 518 488	6 594 647	38,19
2020	1 394 710	5 183 351	26,91
2021	1 927 050	5 900 633	32,66
2022	3 211 921	7 244 867	44,33
2023	3 856 255	9 180 800	42,00
2024	3 512 339	8 235 600	42,65

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات العامة للميزانية خلال فترة الدراسة (2008–2024) شهدت تذبذبًا واضحًا، يعكس بشكل مباشر تأثير تقلبات أسعار النفط والظروف الاقتصادية العالمية على مداخيل الدولة، فخلال السنوات الأولى وتحديدًا ما بين سنتي 2008 و2010، كانت المساهمة مرتفعة جدًا، حيث تجاوزت 50%، وهو ما يُظهر اعتمادًا كبيرًا على العائدات النفطية كمصدر أساسي لتمويل الميزانية.

ابتداءً من 2011، بدأت هذه النسبة في التراجع التدريجي، لتصل في سنة 2016 إلى حوالي 33,48%، هذا الانخفاض تزامن مع الأزمة النفطية العالمية التي بدأت في 2014، حيث أثّر ذلك بشكل مباشر على الإيرادات البترولية للبلاد، أما خلال الفترة من 2017 إلى 2020، بقيت النسبة في حدود 36% مع تسجيل أدنى مستوى في سنة 2020 بنسبة 26,91%، وذلك قد يكون بسبب تداعيات جائحة كورونا أو تراجع الطلب العالمي على الطاقة.

في حين بدأت النسبة في الارتفاع مجددًا، ابتداءً من سنة 2021 حيث سجلت 44,33% سنة 2022، ثم استقرت نسبيًا حول 42% في عامي 2023 و2024، ما يدل على تحسن في العائدات البترولية.

بشكل عام، تظهر البيانات أن الجباية البترولية تشكل مصدر رئيسي لإيرادات ميزانية الدولة، حيث تتجاوز نسبة مساهمتها في المتوسط السنوي خلال فترة الدراسة كاملة حوالي 40% من إجمالي الإيرادات العامة، وهو ما يجعل الاستقرار المالي عرضة للصدمات الخارجية، ويعني ذلك أن قدرة الدولة على تغطية نفقاتها تعتمد بدرجة كبيرة على عامل خارجي لا تملك التحكم فيه، وهو سعر النفط في الأسواق العالمية.

2- آليات تأثير التبعية البترولية على حوكمة النظام الجبائي

ينعكس الاعتماد المفرط للجباية البترولية سلبًا على تطور الحوكمة الجبائية في الجزائر، من خلال مجموعة من الآليات المترابطة التي تعيق بناء نظام جبائي فعّال ومستدام، نوجزها فيما يلي:

✧ **إضعاف الحافز لتعبئة الإيرادات الجبائية العادية:** فعندما تعتمد الدولة بشكل كبير على تمويل معظم نفقاتها من إيرادات النفط السهلة نسبيًا (من الناحية السياسية والإدارية)، يضعف لديها الدافع لتطوير النظام الجبائي في القطاعات غير البترولية، فلا تسعى بجدية لتوسيع قاعدة الضرائب أو تحسين كفاءة التحصيل ومكافحة التهرب بشكل فعال، ويصبح اعتمادها على الجباية العادية أقل إلحاحًا، كما قد تتجنب فرض ضرائب جديدة أو زيادة ضرائب قائمة لأنها غير ضرورية مادامت أسعار النفط مرتفعة[1].

[1] Hazem Beblawi, **The Rentier State in the Arab World**, Arab Studies Quarterly, Vol: 09, No: 04, Fall 1987, P-P: 386-387.

✧ **ضعف المواطنة الجبائية في الدولة الريعية:** أي أنّه في الدول التي تعتمد بشكل كبير على إيرادات الموارد الطبيعية (الريع) بدل الضرائب، تضعف العلاقة المتبادلة بين الدولة والمواطن، فالحكومة لا تشعر بأنها ملزمة بمساءلة المواطنين لأنها لا تعتمد عليهم بشكل كبير لتمويلها، والمواطنون بدورهم لا يهتمون كثيرًا بكيفية إدارة المال العام لأنهم لا يساهمون فيه بشكل كبير من خلال الضرائب[1]، مما يضعف الشفافية والمشاركة ويؤدي إلى ضعف "**المواطنة الجبائية.**"

✧ **تقلب الإيرادات وصعوبة التخطيط المالي:** تجعل تقلبات أسعار النفط من الصعب على الحكومة الجزائرية وضع تخطيط مالي مستقر وطويل الأجل، فخلال فترات الارتفاع، قد يزداد الإنفاق بشكل غير مستدام، مما يخلق وعودًا يصعب الوفاء بها لاحقًا، في حين خلال فترات الانخفاض قد تضطر الحكومة إلى إجراءات تقشفية أو حلول تمويلية تضخمية، مما يجعل من الصعب بناء نظام جبائي مستقر وعادل وقائم على قواعد واضحة.

✧ **تأثير الريع على هيكل النظام الجبائي:** قد يدفع الاعتماد على الجباية البترولية الدولة إلى تصميم هيكل لنظامها الجبائي تميل فيه إلى تفضيل بشكل أكبر الضرائب غير المباشرة لأنها أسهل في التحصيل، رغم أنها قد تكون أقل عدالة، كما يمكن أن يؤدي توفر الريع إلى إبقاء معدلات الضرائب منخفضة نسبيًا على الشركات والقطاعات غير البترولية كنوع من التحفيز بهدف تجنب الضغط السياسي، حتى لو كان ذلك على حساب تقليص الإيرادات المحتملة.

✧ **تحديات إدارة الثروة البترولية بشفافية وكفاءة:** تطرح إدارة عائدات النفط تحديًا كبيرًا من حيث الشفافية والمساءلة، إذ أنّه من الضروري ضمان تحصيلها بالكامل وأن يتم تسجيلها وإدارتها بشفافية، واستخدامها بفعالية لخدمة التنمية المستدامة ولصالح الأجيال الحالية والمستقبلية. فأي ضعف في حوكمة هذا القطاع قد ينعكس سلبًا على حوكمة النظام المالي والجبائي ككل.

[1] Temitope J. Laniran, Damilola Adeleke , **Does natural resource hinder, taxation capacity and accountability? A case of selected oil abundant developing countries**, Journal of Social and Economic Development, Vol: 26, No: 02, 2024, p-p: 511-512.

ثانيا: تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي

تعد الجزائر من بين أكثر الدول التي عانت ولا تزال تعاني من ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي التي ساهمت بشكل كبير في حرمان الخزينة العامة من موارد مالية معتبرة، والتي تشهد نموًا سريعًا دون أن تحظى باهتمام كافٍ من الجهات المعنية، إذ لا تزال الجزائر تفتقر إلى إحصائيات دورية دقيقة لقياس حجمه، حيث يعتمد في الجزائر لإحصائه على مسوح العمالة لدى العائلات لتقدير حجم العمالة الموازية، إلى جانب استخدام طرق غير مباشرة لقياسه.

الجدول رقم (21): تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي خلال الفترة (2008–2024)

الوحدة: مليار دج

البيان / السنة	الناتج المحلي الإجمـالي	نسبة الاقتصاد الخفي من الناتج المحلي الإجمالي %	حجم الاقتصاد غير الرسمي
2008	11 044	31,49	3 478
2009	9 968	31,91	3 181
2010	11 992	31,83	3 817
2011	14 520	32,42	4 707
2012	15 843	32,23	5 106
2013	16 648	31,94	5 317
2014	17 243	31,83	5 488
2015	16 592	32,04	5 316
2016	17 407	31,83	5 541
2017	18 576	31,74	5 896
2018	20 259	31,31	6 343
2019	20 428	31,14	6 361
2020	18 724	31,35	5 870
2021	22 079	30,83	6 807
2022	27 689	30,04	8 318
2023	33 656	29,58	9 956
2024	35 574	29,23	10 398

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على:

- قوانين تسوية الميزانية للفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.
- الموقع الإلكتروني لمجموعة البنك الدولي: https://data.albankaldawli.org/country/DZ.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر بلغ سنة 2009 ما قيمته 3181 مليار دج، أي ما نسبته 31,91% من الناتج المحلي الإجمالي، ثم سجل ارتفاعًا تدريجيًا خلال السنوات التالية، حيث بلغ ما قيمته 5488 مليار دج سنة 2014 بنسبة 31,83% من الناتج المحلي الإجمالي. ورغم تسجيله تراجع طفيف سنة 2015 إلى 5316 مليار دج، فإن نسبته من الناتج المحلي بقيت مرتفعة (32,04%)، لترتفع مجددًا بشكل ملحوظ ما بين سنتي 2016 و2019، حيث بلغ قيمة 6361 مليار دج سنة 2019.

أما في سنة 2020، فقد تراجع بنسبة قليلة فقط أي ما قيمته 5870 مليار دج، وهذا بالرغم من الانخفاض في الناتج المحلي بسبب تبعات جائحة كورونا. في حين سجل خلال السنوات الأخيرة، قفزة نوعية، إلى أن بلغ ذروته سنة 2024 بقيمة 10398 مليار دج.

مما سبق نجد أن الاقتصاد الموازي ينمو بشكل مستمر ومتسارع في الجزائر، وأصبح شيئا عاديا بالنسبة للمواطنين في حياتهم اليومية، فبالرغم من النمو في الناتج المحلي الإجمالي إلا أن حجم الاقتصاد الخفي شهد هو الآخر نموًا مطردًا، حيث تجاوزت نسبته المتوسطة 31% من الناتج المحلي الإجمالي خلال كامل فترة الدراسة من سنة 2008 إلى سنة 2024، مما يدل على اتساع الظاهرة بشكل متزامن مع تطور الاقتصاد الرسمي. ويرجع ذلك إلى غياب استراتيجية حكومية واضحة وفعالة لاحتواء هذا النشاط ودمجه ضمن الاقتصاد الرسمي، بما يساهم في دعم وتطوير الاقتصاد الوطني.

المبحث الثالث: الآليات الداعمة لحوكمة النظام الجبائي في الجزائر

قامت الجزائر باتخاذ مجموعة من الخطوات لدعم حوكمة نظامها الجبائي وجعله أكثر عدالة وشفافية، تمثلت هذه الجهود في السعي نحو إصلاح جبائي يراعي العدالة الضريبية، وعصرنة الإدارة الجبائية لتكون أكثر كفاءة، كما عملت على تعزيز التعاون الجبائي الدولي لمكافحة التهرب العابر للحدود وكذا الاستفادة أكثر من تبادل الخبرات والممارسات في هذا المجال.

المطلب الأول: الاصلاح الجبائي في الجزائر والبحث عن العدالة الجبائية

يعد إصلاح النظام الجبائي من الركائز الأساسية لأي سياسة اقتصادية، وفي السياق الجزائري تفرض التحولات الاقتصادية والمالية ضرورة إعادة النظر في المنظومة الجبائية القائمة، من حيث بنيتها وأدواتها وفعاليتها، بما يعزز العدالة الجبائية ويواكب التحولات الاقتصادية.

أولا: تشخيص إصلاح النظام الجبائي في الجزائر

شهد النظام الجبائي الجزائري عدة اختلالات قبل انطلاق مسار الإصلاح، وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحسينه وجعله أكثر عدالة وبساطة في الإجراءات.

1- ملامح النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات

إنّ الفهم السليم والإحاطة الدقيقة بالإصلاحات الجبائية في الجزائر سنة 1992 يستلزمان، في المقام الأول، إلقاء نظرة على طبيعة هذا النظام وأهم السيمات التي ميزته في السابق، وقبل الخوض في ذلك لابد من إزالة الغموض عن مفهوم الإصلاح الجبائي، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

أ- تعريف الإصلاح الجبائي:

يُعرّف الإصلاح الجبائي بأنّه عملية إدخال تغييرات نحو الأحسن ومعالجة الثغرات القانونية التي كان يتضمنها النظام الجبائي السابق، بما يساهم في رفع مردوديته وتعزيز فعاليته خدمة للقطاعين العام والخاص في إطار الاقتصاد الوطني[1]. ويمكن القصد بالإصلاح على أنّه عملية الانتقال من حالة أو وضعية غير مرغوب فيها إلى حالة أخرى أو وضعية أفضل وتكون مرغوبة.

[1] جمام محمود، **الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد: ب، العدد: 31، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، جوان 2009، ص: 252.

ب- سيمات النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح:

تشير مختلف الدراسات حول النظام الجبائي الجزائري إلى أنه اتسم بعدّة مميزات قبل الإصلاحات كانت سببا في الحد من فعاليته، والتي نوجز أبرزها فيما يلي[1]:

- تعقد النظام الجبائي وغموضه نتيجة لوجود عدد كبير من الضرائب (الاعتماد على مزيج يجمع بين الضرائب النوعية ونظام الضرائب العامة) وبسبب كثرة التعديلات التي طرأت على النصوص التشريعية؛
- عدم مرونة النظام الجبائي؛
- عدم كفاءة الإدارة الجبائية؛
- اختلال بنية الإيرادات الجبائية، حيث اتسمت بهيمنة الضرائب غير المباشرة مقابل انخفاض مداخيل الضرائب المباشرة؛
- ارتفاع معدلات الضغط الجبائي، حيث قدرت نسبة الضغط الضريبي (بعد حساب جميع الاقتطاعات الضريبية) لسنتي 1986 و1987 بمعدل 45.6% و46% على التوالي؛
- تزايد معدلات الغش والتهرب الجبائي نتيجة ارتفاع الضغط الجبائي الذي يتحمّله المكلفون؛
- عجز النظام الجبائي القديم عن مواجهة الندرة في زيادة العرض نتيجة عدّة عوامل من بينها: القيود المفروضة على الاستثمار الخاص في الجوانب الإدارية والسياسية والتقنية، إلى جانب الحساسية المفرطة تجاه الاستثمارات الأجنبية، فضلاً عن القيود المفروضة على الواردات الناتجة عن احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

[1] حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص-ص: 96-97.

كانت هذه أبرز السيمات التي تميّز بها النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح، والتي توضح لنا مدى الحاجة الملحة والضرورية لإجراء إصلاحات جبائية، تماشيًا مع التحول والانتقال الاقتصادي الذي عرفته الجزائر خلال تسعينات القرن الماضي.

2- أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

تسعى الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال الجبائي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية، نوجز أهمها فيما يلي[1]:

- **تحقيق العدالة الإجتماعية:** تهدف الجزائر من خلال إصلاح نظامها الجبائي إلى تعزيز مستوى العدالة الاجتماعية، ويتم ذلك من خلال تحقيق العدالة الجبائية عبر استحداث نظم ضريبية أكثر إنصافًا، مثل الضرائب التصاعدية.
- **إعادة توزيع المداخيل:** من خلال السعي إلى تحقيق توزيع عادل للمداخيل وحماية القوة الشرائية للعملة، بجعل الضريبة كأداة فعالة تساهم في الحد من التضخم والسيطرة عليه.
- **تخفيف العبء الضريبي على الأسر:** خاصة أصحاب الدخل الضعيف، من خلال إعفائهم من الضرائب على الدخل، لكن هذا الإجراء شمل أيضًا بعض ميسوري الحال، مما تسبب في خروج شريحة كبيرة من القاعدة الضريبية.
- **زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة:** بهدف جعل النظام الجبائي أكثر مرونة وتبسيط الإجراءات الإدارية، وكذا لتعزيز الجباية العادية تدريجيًا بدلًا من الاعتماد المفرط على الجباية البترولية.
- **جذب الإستثمارات الأجنبية والمحليـة:** من خلال منح حوافز ضريبية، مثل تخفيض معدلات الضرائب أو إعفاءات ضريبية، وذلك بهدف تمويل المشاريع، نقل التكنولوجيا، خلق فرص عمل، وتحسين المستوى المعيشي مما يساهم في تقليل البطالة.

[1] حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، المرجع السابق**، ص-ص: 97-98.

➢ **رفع الإيرادات الضريبية:** من خلال زيادة نسبة الجباية العادية لتغطية نفقات التسيير، خاصة في ظل تقلبات أسعار النفط وتأثيرها على الجباية البترولية، مع العمل على التمييز بين الضرائب العائدة للدولة وتلك الموجهة للجماعات المحلية، لتمكين هذه الأخيرة من توفير موارد مالية لدعم التنمية المحلية[1].

➢ **تحقيق النمو الاقتصادي:** من خلال تشجيع الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، إضافة إلى توفير الظروف المناسبة لتحقيق التوازن الخارجي عبر تنويع الصادرات.

ثانيا: مضمون الإصلاحات الجبائية في الجزائر

لم يكن إصلاح النظام الجبائي في الجزائر مجرد تقليد أو محاكاة لتجارب الدول الأخرى، بل كان خطة اقتصادية متكاملة وضعت لمواجهة تحديات محلية ثقيلة، مثل التخلص من الاعتماد المفرط على عائدات البترول، وتحقيق توزيع عادل للدخل، وجذب الاستثمارات الأجنبية. لذلك بدأت الجزائر بداية سنة 1992 سلسلة من التعديلات على نظامها الجبائي، إذ لم تأت دفعة واحدة بل تدرجت عبر سنوات لتشمل تمييزا بين الضرائب التي تذهب للدولة وتلك التي تُحصل للجماعات المحلية، مع تبسيط القوانين وجعلها أكثر وضوحًا ومرونة. ولعل من أبرز ماجاءت به هذه الإصلاحات الجبائية هو إستحداث ثلاث ضرائب جديدة تمثل في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي Impôt sur le Revenu Global (I.R.G):

استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 1991 كحل بديل لتعويض العديد من الضرائب النوعية التي كانت مطبّقة في السابق، فقد جاءت لتوحّد وتجمع الضرائب المستقلة التي كانت تُفرض على أنواع متعددة من المداخيل أهمها: المرتبات والأجور والمنح العمومية **(TS)**، الأرباح الصناعية والتجارية **(BIC)**، الأرباح غير تجارية **(BNC)**، مداخيل القيم المنقولة **(RCM)**، المداخيل العقارية **(RF)**، فائض القيمة **(PV)**، والمداخيل الفلاحية **(RA)**. وقد أدى اعتمادها إلى إلغاء نظام الضرائب المتعددة، الذي كان يتسم بالتعقيد ويفتقر إلى الانسجام مع مبدأ شخصية الضريبة.

[1] بريشي عبد الكريم، **فعالية النظام الجبائي الجزائري في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري في الفترة ما بين 2000-2007**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: التحليل الاقتصادي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2007/2006، ص: 186.

أ- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها:

باستقراء المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أن المشرع الجبائي عرفها كما يلي: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 98 من نفس القانون[1].

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية للضريبة على الدخل الصافي الإجمالي وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

الخاصيـة	الشـرح
ضريبة سنويـة	تفرض سنويا على الأرباح أو المداخيل التي يحققها الشخص الخاضع للضريبة.
ضريبة وحيدة	تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف الدخل الخاضعة لها.
ضريبة مباشرة	أي أن المكلف بالضريبة لا يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر.
ضريبة تصاعدية	تحسب وفق جدول تصاعدي يقسم فيه الدخل إلى عدة شرائح، ماعدا المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.
ضريبة شخصية	تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف، وهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين دون المعنويين.
ضريبة إجمالية	تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد خصم جميع التكاليف المسموح بها قانونا.
ضريبة تصريحية	يتم تحصيلها بعد تصريح المكلف بدخله الإجمالي الصافي الخاضع للضريبة، مع استثناء بعض المداخيل التي تستوفى الضريبة عنها مباشرة من المصدر دون الحاجة إلى التصريح.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003**، منشورات البغدادي، الجزائر، 2003، ص: 47.

[1] Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA), article 01, Algérie, 2018, P: 12.

ب- أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يحدد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال مجموع المداخيل الصافية التي يتحصل عليها المكلف، وقد بيّنت المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بشكل مفصل طبيعة هذه المداخيل كما يلي:

الصنف الأول: الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية والمداخيل الفلاحية

تعد الأرباح والمداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من مختلف الأنشطة الاقتصادية خاضعة للضريبة على الدخل في النظام الجبائي الجزائري، ويتم تصنيفها بحسب طبيعة النشاط ومصدر الدخل، حيث تعتبر أرباحًا مهنية (صناعية أو تجارية) تلك الناتجة عن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، بما في ذلك الأنشطة المنجمية وما يرتبط بها، بينما تصنف أرباح المهن الحرة، والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر ضمن فئة الأرباح غير التجارية، كما تندرج ضمن وعاء الضريبة المداخيل الفلاحية المتأتية من ممارسة الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، سواء أكانت ذات طابع تقليدي أو عصري، وهو ما يظهر تنوع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، ويعكس شمولية النظام الجبائي وحرصه على تغطية مختلف الأنشطة الاقتصادية.

ويتحدد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي **(I.R.G)** في هذا الصنف اعتمادًا على الربح الخاضع للضريبة، كما توضحه العلاقة التالية[1]: **النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإضافات (الإدماجات REINTEGRATIONS) – التخفيضات (الخصومات DEDUCTIONS)**

أما بالنسبة للمعدلات الضريبية لصنف الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية والمداخيل الفلاحية فتخضع لجدول تصاعدي بالشرائح كمايلي:

[1] ملال محمد، **النظام الجبائي الجزائري – دراسة تحليلية تقييمية**، مرجع سابق، ص: 132.

الجدول رقم (23): السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

أقساط الدخل الخاضعة للضريبة (دج)	معدل الضريبة (%)
لا يتجـاوز 240.000 دج	0 %
من 240.001 دج إلى 480.000 دج	23 %
من 480.001 دج إلى 960.000 دج	27 %
من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج	30 %
1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج	33 %
أكبـر من 3.840.000 دج	35 %

Source: Code des impôts directs et taxes assimilées, article 104, année 2024.

ولغرض تطبيق الجدول المذكور أعلاه، يمكن الاستعانة به وفق المراحل التالية:

- تحديد الشريحة الضريبية التي يندرج ضمنها الوعاء الجبائي (الدخل الخاضع للضريبة)؛
- طرح الحد الأدنى للشريحة الضريبية من الوعاء الجبائي المحسوب سابقًا؛
- ضرب الناتج المحسوب في الخطوة السابقة في المعدل الضريبي المخصص للشريحة المعنية؛
- إضافة المبلغ التراكمي الخاص بالشريحة إلى الناتج، للحصول على قيمة الضريبة المستحقة.

الصنف الثاني: المداخيل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

هي المداخيل الناتجة من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية والمحلات التجارية والأراضي والتي يعتمد في تحديد سعر عقدها عن طريق ثمنه في السوق المحلية، ويخضع هذا النوع من المداخيل إلى تطبيق معدلات ثابتة على عقد الكراء نفصلها على النحو التالي:

- تخضع المبالغ الإيجارية السنوية الاجمالية التي تقل عن أو تساوي 1.800.000 دج، لمعدل محرر من الضريبة محدد بـ:

➢ 7% يحسب من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذي طابع سكني؛

➢ 15% يحسب من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذي طابع تجاري أو مهني غير مزود بمعدات لاستغلاله، كما يطبق على العقود المبرمة مع الشركات؛

➢ 15% يحسب من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للأملاك غير المبنية، ويخفض إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية.

• يطبق إخضاع ضريبي مؤقت بنسبة 7% من مبلغ الإيجار السنوي الاجمالي الذي يتجاوز 1.800.000دج، يتم خصمه من الاخضاع الضريبي النهائي للدخل الاجمالي المعد من طرف المصالح الجبائية.

الصنف الثالث: المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية

هي ضريبة تفرض على المرتبات والأجور، العلاوات، الأتعاب، التعويضات والمعاشات التي يتقاضاها العامل أو الموظف وهي ضريبة مباشرة تحصل بطريقة الاقتطاع من المنبع، وقد شهد هذا النوع من الضرائب عدة إصلاحات وتعديلات منذ تأسيسها في قانون المالية السنوي لسنة 1991، وهذه التعديلات أملتها عدة ظروف أوجبت على المشرع تعديل هذا الصنف من الضرائب خاصة الظروف الاجتماعية المحيطة بالفئة المستهدفة كارتفاع القدرة الشرائية للموظف ما أوجب في كل مرة تخفيض العبء الجبائي على هذا الأخير، ويتم تحصيل هذه الضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر بالنسبة للرواتب والأجور وفقا لجدول تصاعدي، أما بالنسبة للمنح فيتم تطبيق عليها معدل ثابت.

الصنف الرابع: مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

تخضع المداخيل ضمن هذا الصنف إلى معدلات مختلفة نوضحها فيما يلي[1]:

■ **عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة:**

➢ تخضع عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10% على العائدات المحققة من طرف المقيمين بالجزائر، و15% على العائدات المحققة من طرف غير المقيمين.

■ **إيرادات الديون والودائع والكفالات:**

➢ تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%، ويمثل هذا الاقتطاع دينا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي؛

➢ تخضع عائدات الأوراق المالية غير الإسمية أو لحاملها لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 50%؛

[1] Code des impôts directs et taxes assimilées, article 104, année 2026.

➢ تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للأفراد لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة:

- 1% فيما يخص قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج.
- 10% بالنسبة لقسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط دينا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي.

الصنف الخامس: فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، وكذا الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة

أ- مجال التطبيق: بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن:

✧ التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية الأرباح المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن هذه العقارات أو أجزاء منها.

✧ التنازل عن الأسهم، الحصص الإجتماعية أو الأوراق المماثلة، الأرباح المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين الذين يبيعون خارج إطار نشاطهم المهني كل أو جزء من هذه القيم التي يحوزونها.

وفي هذا السياق يعد التنازل بمقابل سواء كان بيعًا أو هبة تقدَم للأقارب ما بعد الدرجة الثانية أو لغير الأقارب.

ب- تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة:

يتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة بعنوان:

✧ التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، من الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن العقار وسعر الإقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل؛

✧ التنازل بمقابل عن الأسهم والحصص الإجتماعية أو الأوراق المماثلة، من الفرق الإيجابي بين سعر التنازل أو القيمة الحقيقية وسعر الشراء أو الإكتتاب لهذه القيم المتنازل عنها.

ج- تحصيل ودفع المبالغ الخاضعة للضريبة:

يلزم المكلفون بالضريبة الذين يحققون فوائض القيمة بعنوان:

✧ التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، أن يحسبوا وأن يدفعوا بأنفسهم الضريبة المستحقة، لدى قابض الضرائب الذي يتواجد فيه العقار، خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين (30) يومًا إبتداء من تاريخ إصدار عقد البيع؛

✧ التنازل بمقابل عن الأسهم والحصص الإجتماعية أو الأوراق المماثلة، بالقيام بحساب ودفع الضريبة المستحقة، لدى قباضة الضرائب التابع لها المقر الإجتماعي للشركة، خلال أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يومًا، إبتداء من تاريخ عملية التنازل.

بناء على ما سبق، يمكن القول أنّ الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بخصائص تجعلها أكثر شفافية وعدالة، فهي تفرض على مجمل مداخيل المكلف مهما تعددت مصادرها، سواء كان من أجر أو مهنة أو غيره، وبهذا تكون شاملة، وفي نفس الوقت فهي تأخذ في الاعتبار ظروفه الشخصية من خلال اعتماد حد أدنى معفى من الضريبة، كما تطبق عليه وفق جدول تصاعدي يزداد مع زيادة دخله، مما يعكس مبدأ العدالة الجبائية.

2- الضريبة على أرباح الشركات Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (I.B.S)

تم استحداث الضريبة على أرباح الشركات لتعويض الضريبة السابقة على الأرباح الصناعية والتجارية، والتي كانت تطبق بمعدل نسبي على الأشخاص المعنويين، وبشكل تصاعدي على الأشخاص الطبيعيين، ما أدى إلى خلل في مبدأ العدالة الجبائية، ولهذا جاءت هذه الضريبة الجديدة لتوحيد المعاملة الجبائية، حيث تفرض حصريًا على الأشخاص المعنويين، بما في ذلك الشركات الوطنية والأجنبية.

أ- تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها:

عرّفها المشرّع الجبائي الجزائري على أنها ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين مثل: شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية الوحيدة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص يمكن ايجازها فيما يلي:

الجدول رقم (24): خصائص الضريبة على أرباح الشركات

الخاصية	الشرح
ضريبة سنوية	تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال سنة مالية واحدة مقفلة
ضريبة وحيدة	بحيث تفرض على جميع الأشخاص المعنويين ضريبة وحيدة فقط على الأرباح
ضريبة عامة	تفرض الضريبة على مجمل أرباح المؤسسة دون تمييز بين أنواعها أو طبيعتها
ضريبة نسبية	حيث يطبق على الربح الضريبي معدل ثابت لا يتغير، تخضع جميع الشركات لنفس النسبة حسب نوع النشاط، سواء كانت وطنية أو أجنبية، عامة أو خاصة
ضريبة تصريحية	حيث يتعين على الشركة تقديم التصريح السنوي (سلسلة G04) المتعلق بأرباحها الخاضعة للضريبة قبل 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح

المصدر: من إعداد الباحث، اعتمادًا على: حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص-ص: 73-74.

انطلاقا من الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات، يمكن القول أنّها توفر عددًا من المزايا، من أبرزها: الشفافية، البساطة والسهولة في التطبيق، والتقارب مع مبدأ العدالة الجبائية.

ب- معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

ب.1- معدلات النظام العادي: تقدر معدلات الضريبة على أرباح الشركات وفق هذا النظام كمايلي:

- **19%** للشركات الانتاجية (أنشطة إنتاج السلع)؛
- **23%** للشركات المشتغلة في أنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السفر؛
- **26%** بالنسبة للنشاطات الأخرى.

في حالة مزاولة عدة أنشطة تخضع لمعدلات ضريبية مختلفة في الوقت نفسه، تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة الخاصة بكل معدل بناءً على نسبة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة لكل نشاط على حدة، وفي حال عدم الالتزام بمسك محاسبة منفصلة لكل نشاط، يطبق معدل 26% بشكل منهجي.

- **10%** بنسبة مخفضة على الأرباح المعاد استثمارها، وذلك ابتداءً من نتائج سنة 2022 وما بعدها. ويتم تطبيق هذا المعدل المخفض على:

- أرباح شركات الإنتاج في حدود الأرباح الخاضعة للضريبة والمصرح بها، عندما يعاد استثمارها في اقتناء معدات إنتاج مرتبطة بالنشاط الممارس، وذلك خلال نفس السنة التي تم فيها تحقيق هذه الأرباح.

- على الأرباح التي تم استخدامها لاقتناء أسهم أو حصص اجتماعية أو أوراق مالية مماثلة، تمنح مساهمة لا تقل عن 90% في رأسمال شركة أخرى تنشط في إنتاج السلع أو الأشغال أو الخدمات، وذلك بشرط أن يكون مبلغ الاستثمار المعاد قد تم تحريره بالكامل.

ب.2- معدلات الاقتطاعات من المصدر: تحدد معدلات الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات؛
- 40% بالنسبة للمداخيل المتأتية من سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها؛
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد إدارة الأعمال؛
- 30% بالنسبة:

  * للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات؛
  * للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛
  * للعائدات الممنوحة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، أو بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10% بالنسبة لمداخيل مؤسسات النقل البحري الأجنبية، إذا كانت دولها الأصلية تفرض ضريبة على مؤسسات النقل البحري الجزائرية، غير أنه في حال تطبيق تلك الدول لمعدلات ضريبية مرتفعة أو منخفضة، تُطبق قاعدة المعاملة بالمثل؛
- 15% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من قبل الأشخاص المعنويين الذين لا يمتلكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر؛
- 20% بالنسبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من قبل الأشخاص المعنويين غير المقيمين.

ج- تحديد النتيجة الجبائية:

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي الذي يتحقق من الفرق بين الإيرادات والتكاليف التي تتحملها المؤسسة، ويحدد على أساس نتائج مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، مهما كانت طبيعتها، بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول، سواء خلال فترة الاستغلال أو عند انتهائها. وعليه فإن تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم انطلاقًا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، مع إجراء تصحيحات ذات طابع جبائي من أجل ملاءمة النتيجة المحاسبية مع القواعد الضريبية المعمول بها، ويمكن تلخيص ذلك بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإضافات (الإدماجات) – التخفيضات (الخصومات) – خسائر الدورات السابقة غير المتقادمة

د- دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب نظامين:

د.1- نظام الدفع التلقائي: وفق هذا النظام يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتسدد بصفة تلقائية إلى صندوق قابض الضرائب، ويتم تسديد قيمتها وفق ثلاث تسبيقات، قيمة كل تسبيق 30% من قيمة الضريبة على أرباح الشركات للسنة السابقة (N-1)، حسب الآجال التالية: التسبيق الأول (من 20 فيفري إلى 20 مارس)، الثاني (من 20 ماي إلى 20 جوان) والثالث (من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر). ثم تتبع برصيد التسوية الذي يدفع يوم إيداع التصريح السنوي مرفقا بالوثائق والمستندات الجبائية الإجبارية التي تثبت الأرباح المحققة وهذا قبل 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذه الأرباح.

د.2- نظام الاقتطاعات من المصدر: يُعتبر نظاما استثنائيا حيث يطبق على بعض المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وتشمل على وجه الخصوص: المداخيل المحققة من قبل المؤسسات الأجنبية، وكذا مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، إلى جانب إيرادات إيجار القاعات أو المساحات المخصصة لإحياء الحفلات أو تنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات.

مما سبق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي الأخرى من الركائز الأساسية في النظام الجبائي الجزائري، سواء من حيث المداخيل التي توفرها أو من حيث الفئة التي تفرض عليها، ولذلك تحظى هذه الضريبة بمكانة هامة في التشريع الجبائي، باعتبارها أداة تجسد سياسة الدولة في دعم إنشاء المؤسسات وتعزيز الثروة الوطنية.

3- الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

ظهر الرسم على القيمة المضافة لأول مرة في فرنسا سنة 1954، حيث وضع أسسه النظرية الأستاذ **(موريس لوريه)**، وقد اعتمدته البرازيل لاحقا سنة 1967، ثم الدنمارك سنة 1968، قبل أن ينتشر تدريجيا في سائر دول أوروبا، ومع مرور الوقت اتسع نطاق تطبيقه ليشمل معظم الدول الصناعية وأمريكا الجنوبية بحلول نهاية سبعينيات القرن الماضي، لينتقل إلى الدول النامية بداية من الثمانينات، وفي الوقت الراهن تعتمد أكثر من 130 دولة هذا الرسم، الأمر الذي يجعل منه إحدى أبرز الظواهر وأكثرها أهمية وتطورًا في منظومات الجباية الحديثة[1].

وفي الجزائر تم التأسيس للرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج **(TUGP)**، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات **(TUGPS)**، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده، وعدم تلاؤمه مع الإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني.

أ- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي[2]:

- **توسيع مجال التطبيق:** يساعد الرسم على القيمة المضافة بتوسيع نطاق التطبيق مما يتيح للدولة مجال أوسع لتحقيق توجيه جيد لمختلف النشاطات الاقتصادية، وفي الوقت نفسه كلما اتسع نطاق التطبيق أو ما يسمى بالوعاء الضريبي لهذا الرسم تنامت معه الحصيلة المالية التي يحققها.

---

[1] حراق مصباح، **النظام الجبائي الجزائري – قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال **JFBE**، المجلد: 02، العدد: 01، مارس 2018، ص: 285.

[2] ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سابق**، ص-ص: 24-32.

- **توسيع مجال الخصم:** يتيح الرسم على القيمة المضافة للمكلفين إمكانية خصم الرسم المُحمَّل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ويشمل ذلك العمليات الإدارية والتجارية وخدمات النشاط الخاضع للرسم. علاوة على ذلك أصبح أسلوب الخصم يُلزم المتعاملين على استخدام الفواتير كبيانٍ للاستفادة من الخصم، ويُسهم في ضبط المعاملات التجارية مع الحفاظ على حياد الضريبة الذي يتميز بها هذا الرسم، فهو لا يعيق التوسع في نشاط المؤسسة.
- **تقليص عدد المعدلات:** حيث أصبح نظام الرسم على القيمة المضافة طبقًا لقانون المالية لسنة 2001 يتضمن معدلين فقط بعدما كان يشمل 18 معدل في النظام السابق، ويطبق على رقم الأعمال خارج الرسم عكس ما كان معمول به (يطبق على رقم الأعمال متضمنًا الرسم).
- **ضريبة نسبية (ثابتة):** حيث تطبق معدلات ثابتة في الرسم على القيمة المضافة ولا تزيد بزيادة رقم الأعمال.
- **الرسم على القيمة المضافة ضريبة جمركية:** وذلك على اعتبار أن هذا الرسم يفرض على عمليات التجارة الخارجية (الاستيراد) على وجه الخصوص، ويطبق عليه كافة القواعد المتعلقة بالضرائب الجمركية من تحصيل ومنازعات ...إلخ[1].

ب- مجال التطبيق:

تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعًا صناعيًا أو تجاريًا أو حرفيًا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة إعتيادية أو عرضية، وكذا عمليات الإستيراد[2].

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات سالفة الذكر إما وجوبا أو اختياريا كما يلي:

ب.1- العمليات الخاضعة للرسم وجوبا:

يستحق الرسم على القيمة المضافة وجوبًا على[3]:

[1] حراق مصباح، **مرجع سابق**، ص: 287.

[2] المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2025.

[3] المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2025.

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، حسب شروط البيع بالجملة؛
- العمليات التي يقوم بها المكلفون بالرسم إما لتثبيت القيم المنقولة، أو لإنجاز الأملاك غير تلك المثبتة لأنفسهم بهدف تلبية احتياجاتهم الشخصية أو متطلبات استثماراتهم، وذلك بشرط ألا تستعمل هذه الأملاك في عمليات خاضعة أو معفاة من الرسم على القيمة المضافة؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- عمليات بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يقوم بها الأشخاص باسمهم سواء بصفة اعتيادية أو عرضية بقصد إعادة البيع، وكذا العمليات التي ينفذها الوسطاء لشراء أو بيع هذه الأملاك، إضافة إلى عمليات تجزئة الأراضي المعدّة للبناء وبيعها من قبل الملاك وفقًا للشروط التي يحددها التشريع المعمول به، وكذا عمليات بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة للنشاط المهني أو التجاري، المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو منصوص عليه قانونًا، بما في ذلك بيع المحلات ذات الاستعمال الصناعي؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصلية؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- الحفلات الفنية والألعاب التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل؛
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدرة البريد والمواصلات؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- عمليات البيع المنجزة إلكترونيًا.

ب.2- العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

يسمح للأشخاص الطبيعيين أو الإعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بطلب منهم، اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات[1]:

- للتصدير؛
- للشركات البترولية؛
- للمكلفيين بالرسم الآخرين؛
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

ج- معدلات الرسم على القيمة المضافة: طرأ على المادة المحددة لمعدلات الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات يمكن إجمالها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (25): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

قانون المالية لسنة:	معدلات الرسم على القيمة المضافة		
1992	%7	%13	%21
1995	%7	%13	%21
1997	%7	%14	%21
2001	%7	%17	
2017	%9	%19	

المصدر: من إعداد الباحث، بناء على قوانين المالية السنوية.

واستقرت المعدلات المعمول بها إلى يومنا هذا على النحو التالي[2]:

- **09% معدل المخفض:** يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي؛
- **19% المعدل العادي:** يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض.

بشكل عام يعتبر الرسم على القيمة المضافة في الجانب العملي من النظام الجبائي الجزائري، من الضرائب الأكثر استقرارًا سواء على صعيد التشريع أو من ناحية التحصيل، وذلك لكونه يرتبط مباشرة بعمليات الاستهلاك والإنفاق، أي بتصرّفات يومية لا يمكن للفرد أن يعفي نفسه منها حتى في أحلك الظروف الاقتصادية مما يمنحه مرونة ملموسة تجاه التقلّبات الاقتصادية ويضمن له تدفقًا ماليًا منتظمًا.

[1] المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2025.
[2] المادتين 21، 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (حسب تحيين قانون المالية لسنة 2018).

المطلب الثاني: تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية كخطوة أساسية نحو الحوكمة الجبائية

تعد عصرنة الإدارة الجبائية خطوة ضرورية لتحقيق حوكمة فعالة للنظام الجبائي في الجزائر، ويشمل ذلك إعادة تنظيم هيكلها، تطوير طرق التسيير، وتأهيل مواردها البشرية بما يضمن تقديم خدمة ذات جودة للمكلفين بالضريبة.

أولا: إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية

يعرف تنظيم الإدارة الجبائية في العالم عدة أشكال من بينها نموذج الإدارة القائم على أساس التنظيم الوظيفي (التقسيم الأفقي)* والذي كان متبعًا في الجزائر خلال الفترة ما بين 1991 و2005، وفي سنة 2006 أجري تعديل جوهري بتوصيات من صندوق النقد الدولي فتم اعتماد مكانه النموذج القائم على أساس أهمية المكلفين بالضريبة (التقسيم العمودي)**، ويهدف هذا النموذج إلى تحقيق مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، وذلك من خلال إحداث مديرية لكبريات المؤسسات ومراكز ضريبية لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة، وكذا مراكز ضريبية جوارية للأشخاص الطبيعيين.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

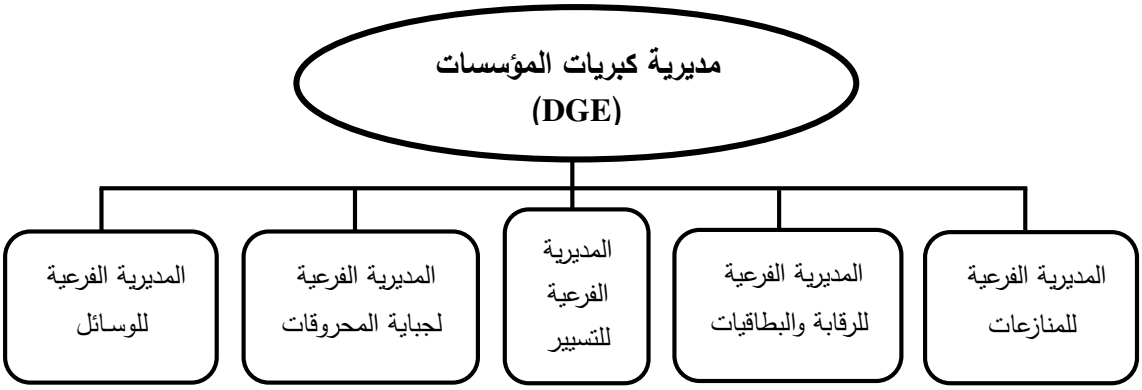
منذ أكثر من عشرية باشرت الإدارة الجبائية سلسلة من الإصلاحات العميقة، شملت هياكلها وأحكامها الجبائية وبوتيرة متسارعة، بهدف التحول إلى إدارة خدماتية عصرية، ومن بين نتائج هذه الإصلاحات إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم (303/02) المؤرخ في 2002/09/28، والذي تم تعديله وإعادة صياغته بالمرسوم (494/05)، ثم تعديله وتتميمه بالمرسوم رقم (327/06) المؤرخ في 2006/09/24.

* حيث تقسم المهام حسب طبيعة العمل الجبائي بدلا من حجم المكلفين بالضريبة.

** ظهر هذا الشكل في بداية التسعينات من القرن العشرين ويقوم على أساس تخصيص هيئة جبائية لكل فئة معينة من المجتمع الجبائي.

تكلف هذه الهيئة أساسا بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 200 مليار سنتيم لسنتين متتاليتين، والشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، وهي تضم خمس (05) مديريات فرعية، قباضة ومصلحتين*، ويمكن توضيح هيكلها التنظيمي** من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009/02/21، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

وتتمثل مهام مديرية كبريات المؤسسات فيما يلي[1]:

❖ **تحديث وتبسيط الإجراءات، ووضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة:** يعتبر إنشاء مديرية كبريات المؤسسات أولى خطوات عصرنة الإدارة الضريبية، إذ جاءت عبر تنظيمٍ جديدٍ للمهام الجبائية وتبسيطٍ للإجراءات، وذلك بإدخال الإعلام الآلي وتطوير نظامٍ مندمجٍ لتسيير الضرائب داخل مديرية كبريات المؤسسات، مما ساعد المتخصصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب من تعزيز معارفهم واكتساب الخبرة الضرورية لتطبيق المخطط التوجيهي المعلوماتي على كافة المصالح الضريبية.

* مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ومصلحة للإعلام الآلي.

** لتفاصيل أكثر راجع: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009/02/21، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2015/2014، ص: 17.

❖ **تحسين خدمات الإدارة الجبائية:** يعد تجميع المهام الجبائية الأساسية (استقبال المكلفين وإعلامهم، تحديد وعاء التحصيل، تسيير الملفات ومراقبتها، ومعالجة المنازعات) تحت سلطة مديرية كبريات المؤسسات، عاملاً فعالاً في حدّ ذاته، بالإضافة إلى أن تبسيط سلطة هذه المديرية بصفتها المخاطب الوحيد لهذا الصنف من المكلفين، من شأنه أن يضمن تطبيقًا أفضل للتشريع الجبائي، خاصة عند التعامل مع متعاملين متخصصين، في ظل وجود خلافات تتعلق بتفسير نصوص التشريع الجبائي أو ناتجة عن التشتت الجغرافي للمفتشيات.

❖ **تحسين تسيير جباية المحروقات:** مع دخول قانون المحروقات حيز التطبيق، والذي ينظم ويضبط أنشطة إنتاج المحروقات، أُنشئت فورًا مديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، وبهذا يتم تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك ولجميع المتعاملين العاملين في قطاع المحروقات والغاز عبر مديرية كبريات المؤسسات، مما يتيح تحسين تسيير الجباية البترولية للشركات البترولية والشبه بترولية والمنجمية.

2- مراكز الضرائب (C.D.I):

في إطار استكمال عملية تحديث الإدارة الجبائية التي تم من خلالها الإعلان عن مشروع إنشاء مراكز الضرائب في سبتمبر 2001، تم إطلاق أول مركز ضريبي نموذجي من أصل 65 مركز في الرويبة سنة 2009، بهدف تمكين الإدارة الجبائية من تقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز، ليتوالى بعده إطلاق باقي المراكز تدريجيًا، والتي بلغ عددها 36 مركزًا بنهاية الثلاثي الأول من سنة 2020[1].

ويمكن تعريف مركز الضرائب على أنه مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة، فهو يعد المحاور الجبائي الوحيد* للمكلفين بالضريبة، والتابعين لمجال اختصاصه وهم[2]:

---

[1] نجاة نوي، **دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين -مركز الضرائب البويرة نموذجا-**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد: 04، العدد: 01، 2021، ص: 333.

* فهو بذلك ينشط في مجالات التحصيل، الوعاء، المنازعات والرقابة الجبائية، وكذا في مجال الاستقبال والإعلام للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه.

[2] المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مراكز الضرائب (مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين)**، 2016، ص: 01.

❖ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مبلغ 08 مليون دج؛

❖ الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مبلغ 08 مليون دج؛

❖ المؤسسات الفردية الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، والتي تختار الخضوع للنظام للضريبة حسب النظام الحقيقي.

إذن فهو يمثل إضافة قيمة ومكسبًا هامًا يشكل واجهة جديدة للإدارة الجبائية التي أخذت على عاتقها مهمة أساسية لضمان تقديم خدمة ضريبية بأحسن نوعية ممكنة للمكلفين بالضريبة، من خلال تبسيط وتحديث الإجراءات، حيث يسهل عليهم إتمام التزاماتهم الجبائية بفضل إعادة تجميع الإجراءات على مستوى موقع واحد، وهذا ما سيترتب عليه العديد من المزايا سواء[1]:

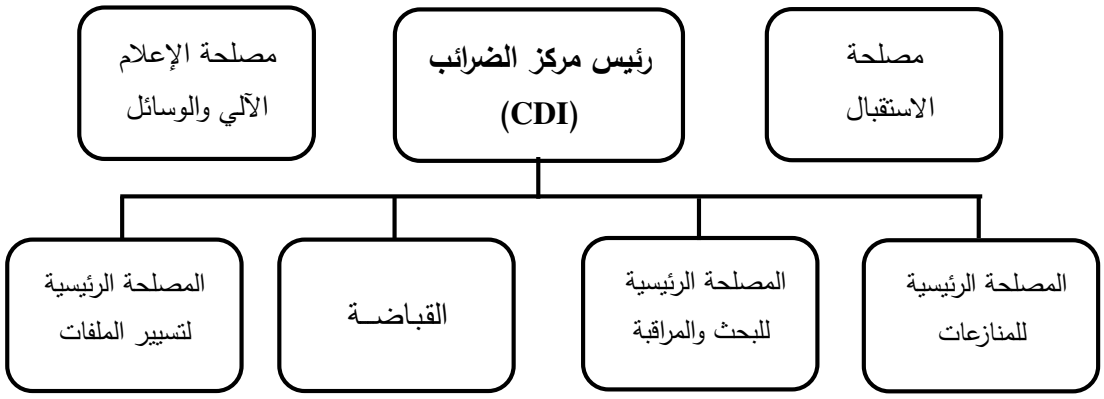
➢ **بالنسبة للمكلفين بالضريبة:** الذين لن يصبحوا متعاملين إلا مع محاور جبائي وحيد، بحيث لن يكونوا مضطرين للتنقل بين مختلف المصالح؛

➢ **أو بالنسبة للإدارة الجبائية:** فإنه سيؤدي تقليص عدد المصالح القاعدية (الناتج عن إحداث مراكز الضرائب) إلى خفض تكلفة التسيير، فيما تسهم عصرنة إجراءات التسيير المصاحبة لذلك في رفع مستوى التحصيل الضريبي، وتوسيع الوعاء الضريبي، مع تخفيف عدم المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين.

حيث يتكون مركز الضرائب من أربعة مصالح إدارية تسير جميعها تحت إشراف رئيس مركز الضرائب، ويوضح الشكل الآتي أهم هذه المصالح الإدارية التي يضمها مركز الضرائب:

[1] المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، 2011، ص: 07.

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)



المصـدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مركز الضرائب – المهام والتنظيم**، نشرة 2017، ص: 04.

3- المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

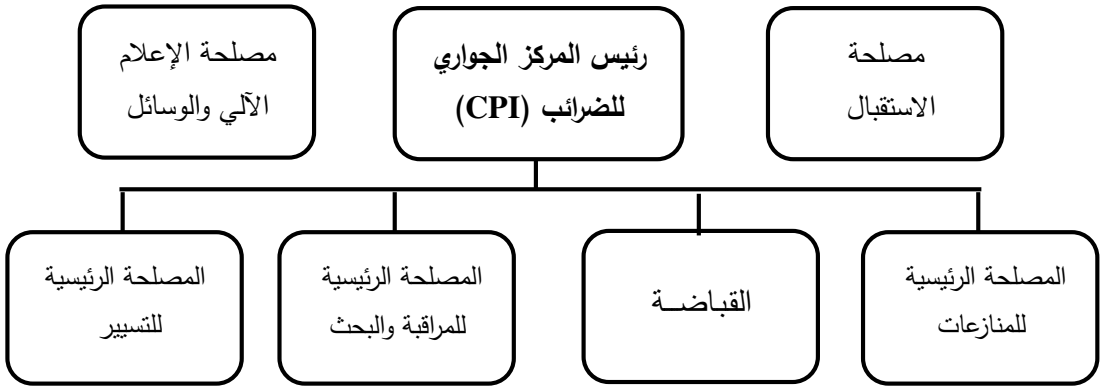
في المرحلة الثالثة والأخيرة من تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، تم إنشاء ما يقارب 250 مركزًا جواريًا للضرائب، تتولى تسيير الملفات الجبائية لباقي المجتمع الجبائي، وجاء هذا الإجراء ضمن برنامج العصرنة، بهدف ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين من خلال القيام بجميع المهام الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات قصد تمكين المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية بطريقة بسيطة وسريعة.

وهي بذلك تهتم بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، كما تقوم بدراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 08 مليون دج والذين لا يخضعون للنظام الحقيقي[1].

حيث يتم تسييرها من قبل رئيس مركز، وهي تضم ثلاثة مصالح رئيسة، مختصة في التسيير، الرقابة، والمنازعات الجبائية، ومصلحتين إضافيتين مختصتين في الاستقبال والإعلام الآلي، وكذا قباضة مختصة في التسيير المحاسبي لهذه المراكز وفي تحصيل مختلف الضرائب والرسوم من المكلفين التابعين لمجال اختصاصها، والشكل الموالي يوضح ذلك:

[1] نجاة نوي، **مرجع سابق**، ص: 332.

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب (CPI)



المصـدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **المركز الجواري للضرائب – المهام والتنظيم**، نشرة 2017، ص: 04.

ثانيا: تحسين وسائل التسيير

ينبغي على الإدارة الجبائية وفق تنظيمها الجديد أن تدمج إجراءات ووسائل عصرية في منظومتها، تعنى بجمع ومعالجة كافة المعطيات المتعلقة بفرض الضرائب على المكلفين، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، إذ أنّ تبنّي هذه الأساليب الحديثة في التسيير من شأنه أن يرفع من فعاليتها، ويخفف من ثقل المهام الملقاة على عاتقها، كما يتيح لها تقديم أفضل الخدمات للمكلفين بالضريبة.

1- تفعيل نظام المعلومات الجبائي:

يعتبر أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات للنظام الجبائي، والمتمثلة بالمدخلات والعمليات، والإجراءات، والمخرجات للإدارة الجبائية[1]. وعليه، لا سبيل إلى تحقيق أهداف الإدارة الجبائية إلا بتوفير نظام معلوماتي جبائي متطور يوضع تحت تصرف المصالح العملياتية، من أجل تسخيره في برمجة وتنفيذ كافة أنشطتها.

أ- إنشاء مديرية الإعلام والوثائق الجبائية:

إلى عهد قريب كانت الإدارة الجبائية في الجزائر تفتقر إلى هيئة متخصصة تعنى بجمع المعلومات وتطويرها ووضعها في متناول المصالح العملياتية، ومن أجل تصحيح هذا النقص تقرر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-194 المؤرخ في: 2003/04/28 والمعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في: 2007/11/28 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية إنشاء مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، وهي تكلف بمايلي[2]:

[1] قاسم محمد عبد الله البعاج، **أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 01، 2011، ص: 25.

[2] المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في: 2007/11/28 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.

- تنسيق كافة مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع باقي هياكل المديرية العامة للضرائب، وذلك بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛
- ضمان التنسيق بين كل من: المركز الوطني للإعلام الآلي، الديوان الوطني للإحصائيات، المركز الوطني للسجل التجاري، الإحصائيات الجمركية، وصناديق الضمان الاجتماعي؛
- تعزيز جمع المعلومات المتعلقة بممتلكات ومداخيل كل الأشخاص المسجلين.

وتمثل هذه المديرية ثاني إنجاز لبرنامج عصرنة الإدارة الجبائية بعد دخول النشاط الفعلي لمديرية كبريات المؤسسات سنة 2006، وعليه فدورها هو جمع المعلومة الجبائية، تبويبها، ونقلها إلى الهيئات ذات الصلة، بحيث تستعمل عدة وسائل للوصول للمعلومة الجبائية من بينها:

❖ **الحق في الاطلاع:** هو إجراء رقابي تمارسه الإدارة الجبائية للتأكد من صحة الإقرار المقدم من طرف المكلف بالضريبة، وبالتالي يمكن اعتباره الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ علي مصالح الدولة[1].

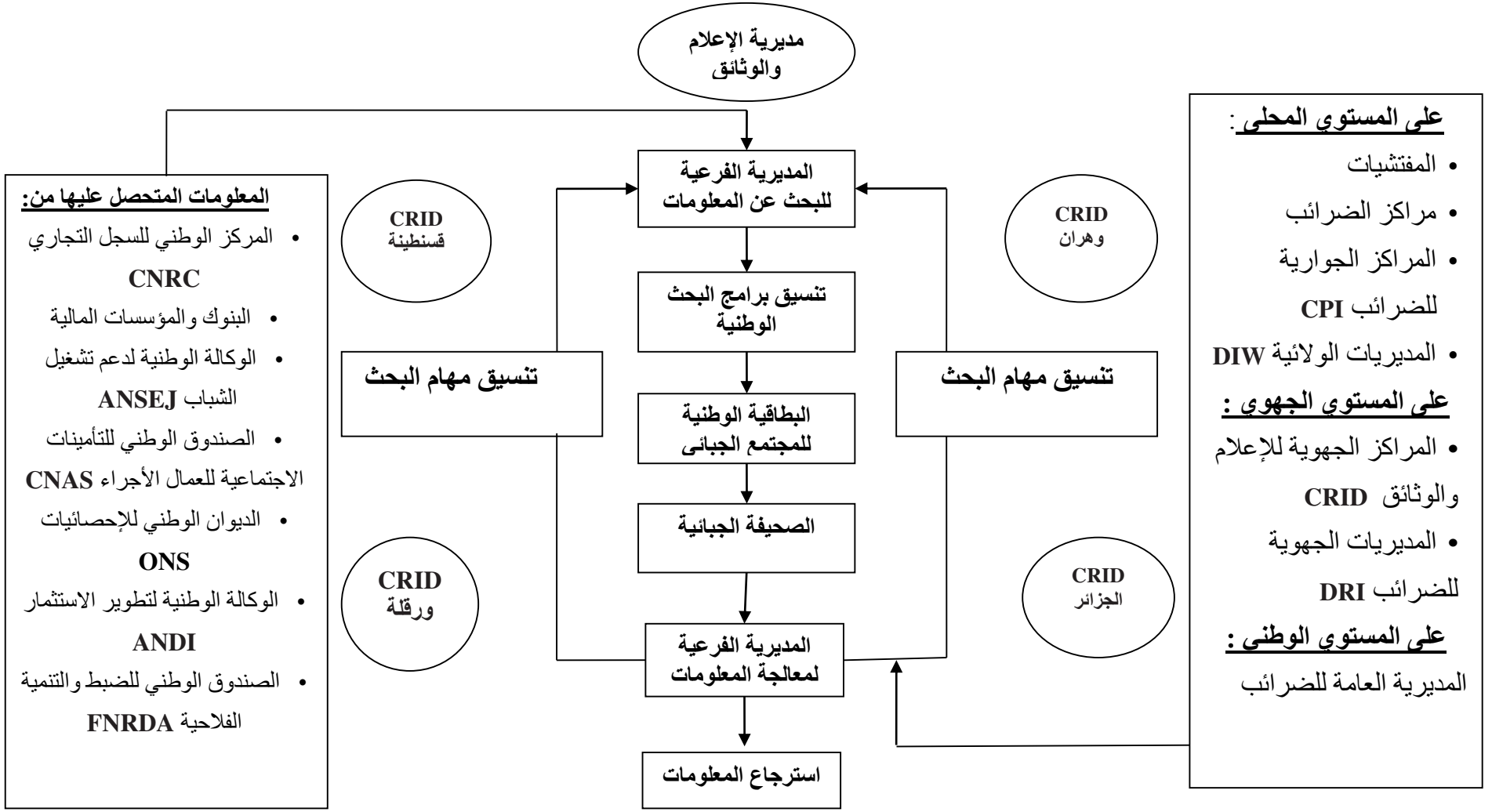
❖ **المسح الضريبي:** يقصد به مختلف الإجراءات التي تقوم بها المصالح المختصة للمديرية العامة للضرائب من أجل البحث والتحري عن المعلومة الجبائية، خصوصًا مع وجود صعوبات تعرقل الحصول على معلومات موثوقة من المكلفين بالضريبة.

ب- نظام سير المعلومة في النظام الجبائي الجزائري:

لكي تكون المعلومة الجبائية في شكلها النهائي جاهزة وقابلة للاستعمال من قبل المصالح العملياتية للإدارة الجبائية في الوقت والمكان المناسبين، فهي تحتاج إلى نظام سير يتميز بالمصداقية والسرعة، ويوضح الشكل الموالي مصادر، ومراحل الحصول على المعلومة، وكيف يتم استغلالها من طرف جميع المصالح ذات الصلة في النظام الجبائي الجزائري.

[1] العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)**، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص: 62.

الشكل رقم (12): تصور لنظام سير ومعالجة المعلومة في النظام الجبائي الجزائري



Source: DGI, DRC, **Lettre de la DGI,** N°: 29, p: 06.

2- التوجه نحو إرساء إدارة جبائية إلكترونية:

لا يمكن تحقيق عصرنة للإدارة الجبائية دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، فالنمو في المجتمع الجبائي، وزيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة الجبائية، لابد أن يرافقه تطور وتحديث مستمر في الوسائل المستعملة.

وعليه فتعميم استعمال تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية من شأنه أن ينقل المعطيات الراهنة من وإلى كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (26): استخدام تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية

مـــن	إلـــى
▪ استخدام الملفات الورقية	▪ استخدام ملفات حاسوبية
▪ هرمية السلطة	▪ قوة شبكية
▪ القوة المسيطرة من خلال إخفاء المعلومات	▪ التمكين من خلال تقاسم المعلومات
▪ التوجه بالنفقات	▪ التوجه بالإنجاز
▪ الاشتغال بالدفعة	▪ الاشتغال على الخط
▪ بطء في الوصول	▪ سرعة في الوصول
▪ تأخر الاستجابة	▪ سرعة الاستجابة
▪ إدخال البيانات يدويًا	▪ إدخال البيانات إلكترونيًا
▪ وقت أكبر لعمل روتيني مكرر	▪ وقت أكبر لعمل ابتكاري
▪ خوف من المجهول	▪ المعرفة بتكنولوجيا المعلومات
▪ الفردية	▪ المؤسسية
▪ التوجه نحو الفحص / التفتيش	▪ التوجه نحو الإنجاز
▪ الوضع الراهن	▪ التحسين المستمر

المصدر: ولهي بوعلام، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 12، 2012، ص: 153.

في هذا السياق ولأن تعميم استعمال تكنولوجيا المعلومات يجب أن يمس كذلك المكلفين بالضريبة، أولت المديرية العامة للضرائب اهتمامًا خاصًا بموقعها الإلكتروني، فعملت على إثرائه بالمعلومات الجبائية وتحديثه باستمرار عقب كل تعديل يطرأ على التشريع الجبائي، كما تم استحداث منصات وأنظمة رقمية وتطبيقات إلكترونية حديثة على غرار: بوابة الإجراءات عن بعد **(جبايتك – Jibaya'Tic)**، بوابة التصريح والدفع عن بعد **(مساهمتك – Moussahama'Tic)**، المنصة الرقمية للدفع الإلكتروني للطوابع الجبائية **(طابعكم – Tabioucom)**، المنصة الرقمية لاقتناء قسيمة السيارات **(قسيمتك – Qassimatouka)**[*].

ثالثا: تأهيل الموارد البشرية وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين

تمثل الموارد البشرية عنصرًا أساسيًا بالنسبة للإدارة الجبائية في الجزائر، بحيث أن تبني التنظيم الهيكلي الجديد، واستخدام تكنولوجيا المعلومات يستلزمان توافر يد عاملة ذات كفاءة علمية، وعملية لإستعاب هذه التغيرات الجديدة، وفي سياق مواز تم إدراج مسعى جديد ضمن برنامج العصرنة، وهو مسعى نوعية الخدمة المقدمة، والذي يرمي إلى تعزيز العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

1- تأهيل الموارد البشرية:

يقصد بتأهيل الموارد البشرية جميع الإجراءات والسياسات المرتبطة باختيار العاملين وتدريبهم، ومعاملتهم على مختلف المستويات، إلى جانب تنظيم القوى العاملة داخل المؤسسة، وتعزيز ثقتها في عدالة الإدارة، وترسيخ روح التعاون فيما بينها، بما يساهم في بلوغ المؤسسة أعلى مستويات الإنتاجية[1].

أ- التكوين المستمر:

يخضع موظفو الإدارة الجبائية سواء بشكل إلزامي أو اختياري لبرامج تكوين مستمرة تشمل ملتقيات ودورات تكوينة متنوعة، وذلك بهدف تطوير معارفهم العلمية والعملية ومواكبة آخر مستجدات المهنة، ويعرض الجدول الموالي أهم نشاطات التكوين الممكن اعتمادها من قبل المديرية العامة للضرائب.

---

[*] تم التطرق إليها في المبحث الأول من هذا الفصل، ولتفاصيل أكثر راجع: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

[1] علي السلمي، **إدارة الموارد البشرية**، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998، ص: 30.

الجدول رقم (27): نشاطات ومواضيع تكوين وتحسين مستوى موظفي الإدارة الجبائية

الرقم	موضوع التكوين وتجديد المعلومات	الرتبة	المدة
01	الاستقبال والإعلام الجبائي	مفتشون	05 أيام
		مفتشون رئيسيون	
		مفتشون مركزيون	
		مهندسون في الإعلام الآلي	04 أيام
		تقنيون سامون في الإعلام الآلي	
02	الإعلام الآلي	مهندسون في الإعلام الآلي	03 أيام
		تقنيون سامون في الإعلام الآلي	
03	إعلام آلي (MS VISON-MS PROJECT)	مفتشو القسم	08 أيام
		مفتشون مركزيون	
		مهندسون في الإعلام الآلي	
		تقنيون سامون في الإعلام الآلي	
04	إعلام آلي (SQL Server) + (Windows service)	مهندسون في الإعلام الآلي	31 يوم
05	الضمان	مفتشون	05 أيام
		مفتشون رئيسيون	
06	المنازعات الجبائية والتحرير الإداري للمنازعات	مفتشون	05 أيام
		مفتشون رئيسيون	
		مفتشون مركزيون	
07	تحصيل الضريبة	مفتشون	05 أيام
08	محاسبة الخزينة	مفتشون رئيسيون	05 أيام
09	مراقبة المحاسبة	مفتشون مركزيون	05 أيام
10	جباية الشركات	مفتشون رئيسيون	10 أيام
		مفتشون مركزيون	
11	تقنيات التحقيق الجبائي في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد	مفتشون رئيسيون	05 أيام
		مفتشون مركزيون	
		مفتشو القسم	
12	تكوين المكونين	مفتشو القسم	05 أيام
		مفتشون مركزيون	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على معطيات المديرية العامة للضرائب.

يتضح من الجدول السابق أن المديرية العامة للضرائب تسعى باستمرار إلى تطوير مهارات موظفيها والارتقاء بمستواهم من خلال تنظيم برامج تكوينية سنوية متنوعة تغطي عدّة مجالات. منها ما هو متعلق بالتدريب على كيفية الاستقبال والإعلام الجبائي لمستعملي الإدارة الجبائية ومنها ما هو متعلق بتقنيات المحاسبة والتحقيق الجبائي في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد، فضلا عن برامج خاصة بتكوين المكونين لضمان استمرارية عملية التطوير وبناء الكفاءات داخل القطاع. مما يساعد في ذلك الموظفين على أداء مهامهم المهنية بكفاءة أكبر، وهو ما ينعكس إيجابًا على تحسين فعالية النظام الجبائي.

ب- تأطير سلوك الأفراد العاملين:

ينبغي على الإدارة الجبائية توجيه سلوك أعوانها أثناء أداء مهامهم، من خلال وضع قواعد واضحة لأخلاقيات المهنة، الأمر الذي يساعدها على تحقيق مايلي[1]:

- مساعدة العون على إثبات سلوكه الأخلاقي المستمد من أساسيات ومعايير الخدمة العمومية؛
- ضمان حماية الجمهور من تجاوزات الأعوان عبر تهيئة سلوك مهني مسؤول وتقديم خدمات ذات جودة؛
- إيصال صورة لائقة عن الإدارة الجبائية للجمهور، وتحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة، مما يحث الأعوان على تبني تصرف حسن؛
- إعلام الأعوان بواجباتهم لتفادي أي تجاوز لضمان نزاهة الإدارة الجبائي؛
- استدراك حالات النزاع التي قد يتعرض لها الأعوان، سواء تعلق الأمر بنزاع داخلي أو الذي قد ينشأ مع الجمهور ؛
- إثارة قدرة التكيف لدى جميع أعوان الإدارة الجبائية وتعزيز روح الانتماء من أجل رفع التحديات.

وفي هذا الإطار تم إصدار دليل أخلاقيات المهنة لتعريف موظفي الإدارة الجبائية بالقواعد والواجبات الأساسية التي يجب الالتزام بها أثناء أداء مهامهم، حيث يشكل هذا الدليل إطارًا قانونيًا منظمًا للسلوك المهني، والذي سيترتب عن الالتزام الصارم بمضامينه من قبل موظفي الإدارة الجبائية، إحداث تغييرات إيجابية في نظرة المواطنين للإدارة الجبائية، وفي الوقت نفسه تحسين العلاقة بين الإدارة ومستخدميها[2].

2- تحسين نوع الخدمة المقدمة للمكلفين:

أصبح اليوم الحرص على الاهتمام بتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة يحتل محورا أساسيا في سبيل جذبهم للإلتزام الطوعي لأداء واجبهم الضريبي، فحوكمة النظام الجبائي تتطلب التحسين المستمر للخدمة العمومية لا سيما عن طريق تكثيف الجهود لتطوير الإدارة الجبائية الإلكترونية وكذا تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية للموظفين، بما يضمن حماية حقوق المكلفين بالضريبة في الحصول على المعلومات بكل شفافية.

[1] DGI, DRPC, **La Lettre de la DGI N°: 49**, 2011, p: 07.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**، ص: 02.

انطلاقًا من هذا المسعى اتجهت الجزائر من خلال برنامج تحديث وعصرنة إدارتها الجبائية إلى تعزيز ثقة المواطنين بالسلطة، مما يعزز احساسهم بالمواطنة باعتبارهم مكلفين بالضريبة، الأمر الذي يحفزهم على المساهمة في تمويل الخزينة العمومية من خلال الامتثال الضريبي الطوعي. وعلى اعتبار الإدارة الجبائية، إدارة خدمات فقد بدأت بالتركيز على تحسين جودة الخدمة المقدمة للمكلفين، وذلك من خلال استحداث وتعميم "مرجع جودة الخدمة" على مستوى هياكلها الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، ومراكز الجوارية للضرائب) وكذا الحرص على التقييم الدائم لمستويات الامتثال.

إذ يعبر هذا التحول عن رغبتها في رفع مستوى أدائها وتطوير قدراتها، في وقت أصبح فيه المكلف بالضريبة يتطلع إلى الحصول على أفضل المعلومات، الإستقبال الودي، وتعزيز منطق الحوار بدل التصادم، من خلال البحث عن آليات تضمن بناء علاقات قائمة على الثقة والرضا بين الطرفين.

أ- تعريف مرجع نوعية الخدمة:

يعتبر مرجع جودة الخدمة وسيلة لترقية ثقافة الاستقبال وجودة الخدمة في الإدارة الجبائية، حيث تم إنشائه طبقًا للتعليمة رقم 01 المؤرخة في 07 جوان 2004 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، ويتضمن مجموعة من المعايير الداخلية والخارجية التي يتعين على أعوان الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب) الالتزام باحترامها، من خلال مصلحة الاستقبال والإعلام التي تعد الواجهة الرئيسية لجميع المصالح.

كما يتضمن مرجع جودة الخدمة احترام 20 التزامًا لجودة الخدمة موزعة على خمسة (05) محاور أساسية هي: الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، البريد الإلكتروني عبر العنوان: **"contact_dgi"**، وكذا اللقاءات مع الجمعيات المهنية. وتهدف هذه المحاور في مجملها إلى[1]:

[1] حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2017، ص: 108.

- الحرص على معالجة شكاوى المكلفين بأفضل شكل ممكن؛
- اعتبار نوعية الخدمة في صدارة أولويات الإدارة الجبائية؛
- إرساء علاقة حديثة مع المكلف بالضريبة ترتكز على جودة الخدمة، ونوعية الاستقبال؛
- تمكين المكلف بالضريبة من الوصول بسهولة إلى المصلحة، مع تسهيل الإجراءات الإدارية والحرص على فهم تطلعاته وتلبية احتياجاته.

وعليه يعكس هذا المسعى إرادة الإدارة الجبائية الجزائرية في بناء علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة ترتكز على تقديم خدمة فعالة وضمان استقبال مميز بمختلف أشكاله[1]:

- **إلصاق إلتزامات مرجع جودة الخدمة:** يتوجب عرض إلتزامات مرجع جودة الخدمة وشروط الدخول والاستقبال في فضاءات الاستقبال لتمكين المكلفين بالضريبة من الاطلاع عليها؛
- **تسيير الوثائق:** يتولى مكتب الاستقبال تزويد المكلفين بالوثائق الجبائية ذات محتوى غني بالمعلومات من قوانين، دلائل، ورسائل المديرية العامة للضرائب؛
- **تحسين الإستقبال الشخصي:** يتم ضمان خدمة الاستقبال الأولى والخاص من طرف أعوان مؤهلين ومتعددي الاختصاص، على أن يلتزموا بالقواعد التالية: ضمان الكشف عن الهوية؛ تسهيل الإجراءات الإدارية؛ تسيير بفعالية للاستقبال بالموعد؛ تخصيص استقبال ملائم للأشخاص الذين يعانون من صعوبات؛ احترام سرية الاستقبال وتقليص مدة الانتظار؛
- **معالجة أفضل للبريد:** تتم معالجة طلبات المعلومات الخاصة من قبل المكلفين مع احترام القواعد التالية: تأكيد استلام جميع الطلبات (البريدية والهاتفية)، الرد خلال الآجال على كل صنف من البريد وطلبات المعلومات، البريد المرسل للمكلف يجب أن يتضمن على الأقل بعض المؤشرات لاسيما التاريخ ومكان الإرسال وموضوع البريد والعنوان ورقم الهاتف؛

[1] المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مركز الضرائب – استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة**، نشرة 2017.

✧ **تحسين الاستقبال الهاتفي:** التكفل بالاتصالات الهاتفية خلال الأيام وساعات العمل القانونية، مع احترام المعايير التالية: ضمان الكشف عن الهوية، الرد على كل الاتصالات الهاتفية وعند الاقتضاء اقتراح استقبال عن طريق تحديد موعد، ترقية قيم اللباقة والإعلام واحترام آجال الرد على الطلبات.

ب- تقييم نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة:

في إطار تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية قامت المديرية العامة للضرائب سنة 2017 تقييمًا لمدى رضاهم عن الخدمات المقدمة من طرف هياكلها، ولتحقيق ذلك نفذت بعثات مراجعة عبر جولات سرية شملت 23 مركزًا جبائيًا والمديرية العامة نفسها، حيث تم إعداد استطلاع للرأي لعينة من 423 مكلف بالضريبة للإجابة عن 19 سؤالا باللغتين الوطنية والفرنسية، بهدف قياس مدى فعالية الخدمات الجبائية بما في ذلك جودة الإستقبال الهاتفي، جودة الإستقبال الشخصي، جودة معالجة البريد على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، ومن خلال الجدول التالي يمكن تتبع تطور مؤشر مرجعية جودة الخدمة خلال الفترة (2012-2017) على النحو الموالي:

الجدول رقم (28): مؤشر مرجعية جودة الخدمة للإدارة الجبائية خلال الفترة (2012-2017)

الوحدة: النسبة المئوية (%)

السنوات / البيـان	2012	2013	2014	2015	2016	2017
نسبة احترام شروط الوصول لخدمات الإدارة	53.29	85.60	79.06	76.67	70.53	77.93
نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة	90.58	97.88	99.50	99.30	99.90	99.00
نسبة نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة	66.40	72.32	71.96	73.03	69.57	74.17
نسبة إحترام الآجال	69.08	75.46	74.33	63.33	64.13	71.00
نسبة الإصغاء الممنوح للمكلفين	73.16	65.00	88.60	68.63	71.87	69.00
النسبة الإجمالية لمؤشر جودة الخدمة	**70.50**	**79.25**	**82.69**	**76.19**	**75.20**	**78.22**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: بن صوشة سارة، **مرجع سابق**، ص: 372.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ تحسن ملحوظ في جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2012-2017)، حيث شهدت ظروف الوصول لخدمات الإدارة الجبائية تطورًا ملحوظًا إذ انطلقت من مستوى متوسط سنة 2012، ثم ارتفعت بشكل كبير في سنة 2013 لتتراجع تدريجيًا في السنوات التالية، قبل أن تسجل تحسنًا مقبولاً في سنة 2017 قدر بـ: 77.93%.

أمّا نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة فقد أظهرت استقرارًا واضحًا في مستويات مرتفعة طوال الفترة، مع اقترابها 100% في معظم السنوات. يرافقها أيضًا التحسن في نوعية الخدمة المؤداة إلى المكلفين وحسن الإصغاء إلى انشغالاتهم واللتان حافظتا على نسب شبه مستقرة مع تغيرات طفيفة من سنة لأخرى، في المقابل عرفت نسبة احترام الآجال مسارًا متذبذبًا إذ سجلت ارتفاعًا في السنوات الأولى تلاه انخفاض في منتصف الفترة ثم تحسن نسبي في نهايتها، لذلك يجب التركيز على الآجال سواء في استقبال المكلفين أو في تقديم الخدمات لهم، ومن جهة أخرى على المكلفين أن يطلعوا أكثر على الآجال القانونية المخصصة للرد على المراسلات الكتابية الصادرة عن الإدارة الجبائية.

أما النسبة الإجمالية لمؤشر جودة الخدمة فقد حافظت على أداء مستقر نسبيًا حيث فاق نسبة 70% طوال الفترة، وبمتوسط عام بلغ نحو 77% ، مما يعكس التطور والتحسن الجد مقبول لهذا المؤشر بالرغم من التذبذب المسجل في نسبة احترام الآجال.

المطلب الثالث: تطوير التعاون الجبائي الدولي لمواجهة التهرب العابر للحدود وتعزيز الشفافية

في عالم يشهد تحركات مالية متزايدة عبر الحدود، أصبحت ظاهرة التهرب الجبائي تشكل تحديًّا مشتركًا بين الدول، مما يجعل التعاون الدولي في هذا المجال ضرورة ملحة، ولهذا تسعى الجزائر إلى تعزيز هذا التعاون من خلال: الانضمام إلى المبادرات الدولية، توسيع شبكة الاتفاقيات الثنائية، إلى جانب تعزيز التعاون الإداري والمساعدة المتبادلة بين الإدارات الجبائية.

أولا: الانضمام إلى المبادرات الدولية لمكافحة التهرب الجبائي وتعزيز الشفافية

أصبح من الضروري اليوم أن تتعاون الدول فيما بينها للحد من التهرب الجبائي الذي يهدد اقتصاداتها، ويعتبر الانضمام إلى المبادرات الدولية خطوة مهمة نحو مجابهة هذه الظاهرة وتعزيز الشفافية وبناء نظام جبائي أكثر عدالة.

1- انضمام الجزائر الى المنتدى العالمي حول الشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الجبائية

يعد هذا المنتدى الهيئة الدولية الرئيسية التي تعمل على التنفيذ الفعال للمعايير الدولية المتعلقة بالشفافية وتبادل المعلومات على مستوى الدول الأعضاء، وقد انضمت الجزائر إلى هذا المنتدى الدولي في 30 أوت 2021، لتصبح العضو رقم 163 في هذا المنتدى. وذلك بغية الاستفادة من مختلف الأدوات المتعددة الأطراف والتي تم تطويرها تحت رعاية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والمنتدى العالمي، ويتعلق الأمر لا سيما بـ[1]:

✧ **المساعدة على تطبيق المعايير الدولية للشفافية وتبادل المعلومات،** من خلال توسيع نطاق تبادل المعلومات والمساعدة الإدارية ليشمل 140 هيئة عضو في المنتدى العالمي بدلا من 38 دولة، وفقا لما نصت عليه الاتفاقيات الجبائية التي وقعتها الجزائر.

✧ **تعزيز الشفافية الجبائية وتطوير أدوات لتبادل المعلومات،** من خلال الاستفادة من برنامج شامل لدعم قدرات الإدارة الجبائية بما يمكنها من تطبيق المعايير الدولية وتحقيق أفضل استخدام لقنوات تبادل المعلومات على المستوى الدولي.

✧ **تقوية مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الجبائي،** عبر تعزيز التعاون بين الإدارات الجبائية والهيئات الدولية.

2- انضمام الجزائر إلى الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية لمنع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح – BEPS

تندرج الاتفاقية هذه الاتفاقية في إطار الإجراء 15 من مشروع مكافحة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح **(BEPS)**، الذي أطلقته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OCDE)** بهدف التصدي الفعال لممارسات التهرب الضريبي الدولي خاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات من خلال الاستخدام غير المناسب للاتفاقيات الضريبية.

[1] بلاغ يتعلق بزيارة دراسية للجزائر من طرف وفد المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، نقلا عن الموقع الإلكتروني التالي: https://www.mf.gov.dz/images/pdf/Communiqu_OCDE_Ar3005.pdf، تاريخ الاطلاع يوم: 2025/08/04.

وقد وقعت الجزائر على هذه الاتفاقية في 27 جوان 2024 من قبل وزير المالية بمقر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OCDE**) بباريس (فرنسا) وبحضور نائبة الأمين العام للمنظمة والمديرة العامة للضرائب.

حيث تتيح هذه الآلية المتعددة الأطراف تعديل تنفيذ الاتفاقيات الجبائية الثنائية القائمة، من خلال إدراج تدابير لمكافحة سوء الاستخدام، وتأمين القاعدة الجبائية، دون اللجوء إلى مفاوضات ثنائية طويلة ومكلفة، كما أنها توفر المزيد من الأمن القانوني للمكلفين بالضريبة عبر تحسين آليات تسوية المنازعات الجبائية الدولية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الاتفاقية قد تم توقيعها من طرف اثنان وثلاثون (32) دولة تربطها بالجزائر اتفاقيات جبائية دولية ثنائية، ما سيمكنها من تعزيز ترسانتها القانونية في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبيين الدوليين، وتزويد إدارتها الجبائية بوسائل قانونية إضافية تمكنها من التصدي بفعالية لممارسات التجنب الضريبي التي تؤثر سلبًا على موارد الدولة وتنميتها المستدامة[1].

ثانيا: تعزيز الاتفاقيات الثنائية وزيادة الأمن القانوني المتعلق بتسوية المنازعات الجبائية الدولية

في ظل تشابك العلاقات الاقتصادية وزيادة نمو التجارة الدولية، أصبح من الضروري أن تتعاون الدول فيما بينها لضمان وضوح القواعد الجبائية وتفادي النزاعات الناشئة في هذا المجال، وهنا تبرز أهمية الاتفاقيات الجبائية الثنائية بين الدول لما توفره من إطار واضح ومتفق عليه في معالجة المسائل الضريبية ودورها في تسوية المنازعات الجبائية الدولية بما يضمن حماية مصالح جميع الأطراف.

1- توسيع شبكة الاتفاقيات الجزائرية

بالإضافة إلى الأربع وثلاثون (34) اتفاقية جبائية مبرمة سابقًا، قامت الجزائر خلال سنة 2023 بتوسيع شبكتها الاتفاقية، من خلال المصادقة على اتفاقيتين جبائيتين جديدتين:

[1] التوقيع على الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المسماة اختصارا باتفاقية (BEPS)، نقلاً عن الموقع الإلكتروني التالي: https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1810-beps ، تاريخ الاطلاع يوم: 2025/08/04.

✧ الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك والمتعلقة بإلغاء الازدواج الضريبي فيما يخص الضرائب على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبيين، الموقعة بكوبنهاغن بتاريخ 30 سبتمبر سنة 2021[1].

✧ الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية واليابان والمتعلقة بإلغاء الازدواج الضريبي على الدخل ولتفادي الغش والتهرب الضريبيين، التي تم توقيعها بالجزائر في 07 فيفري 2023[2].

وفي نفس السياق، ولغرض دعم تنفيذ اتفاقية منطقة التجارة الحرة القارية الإفريقية **(AFCFTA)** وتشجيعًا للمتعاملين الجزائريين على تنمية أنشطتهم في السوق الإفريقية، شرعت الجزائر في إعداد مشاريع اتفاقيات عدم الازدواج الضريبي مع بعض الدول الإفريقية.

2- زيادة الأمن القانوني للمكلفين بالضريبة في مجال تسوية المنازعات الجبائية الدولية

يحتاج كل من المكلفين بالضريبة والإدارات الجبائية بمختلف الدول، إلى آليات لحل النزاعات التي قد تنشأ بسبب الازدواج الضريبي أو اختلاف في تفسير بنود الاتفاقيات الجبائية الدولية. ومن أجل تحقيق هذه الغاية، تعمل المديرية العامة للضرائب بجد على التنفيذ الصارم للإجراءات الدولية لتسوية مثل هذه المنازعات.

أ- حل المنازعات الجبائية من خلال الإجراء الودي:

تم إدراج الإجراء الودي في الاتفاقيات الثنائية الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع الدول الأجنبية التي تمثل طرفًا في الاتفاقية، ويستند هذا الإجراء إلى بعض الأحكام المحددة في هذه الاتفاقيات، والمستوحاة من أحكام نماذج الاتفاقيات، المحررة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو الأمم المتحدة، في مادتها 25.

[1] المرسوم الرئاسي رقم 23-168 المؤرخ في 24 أفريل 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، بتاريخ: 2023/05/03، ص: 05.

[2] المرسوم الرئاسي رقم 23-437 المؤرخ في 07 ديسمبر 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، بتاريخ: 2023/12/10، ص: 04.

وبموجب هذا الإجراء، تسعى الإدارات الجبائية في الدولتين على حل النزاعات الجبائية، عبر تبادل الحجج والفرضيات، مما يعزز الأمن القانوني الممنوح للمكلفين بالضريبة في الدولتين طرفي الاتفاقية. وفي حال تعذر تحقيق ذلك، يتم تسوية هذه النزاعات بالاتفاق المشترك من خلال اللجنة الودية (المختلطة). وفي هذا الإطار تم عقد لجنتين مشتركتين سنتي 2020 و2023، وهو ما مكّن من حل العديد من النزاعات الجبائية الدولية[1].

ب- تفادي النزاعات الجبائية الدولية:

لتفادي النزاعات الجبائية الدولية، تسعى الإدارات الجبائية إلى التأكد من التطبيق الصحيح للقواعد الجبائية المطبقة على المعاملات العابرة للحدود، ومن أجل ذلك تنتهج المديرية العامة للضرائب أسلوبًا تعاونيًا للامتثال للالتزامات الجبائية.

وفي إطار هذا النهج فإن المديرية العامة للضرائب تفضل طريقة التشاور لمعالجة الاختلاف في التفسيرات بين الإدارتين الجبائيتين الناتج عن تطبيق الاتفاقية عبر إجراء الاتفاق الودي. كما تعمل على نشر شروط الاتفاقيات الجبائية الدولية على مستوى المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة، وذلك بهدف ضمان فهمها وتسهيل تنفيذها[2].

ثالثا: التعاون الدولي والمساعدة المتبادلة للخبرات والممارسات لفائدة المديرية العامة للضرائب

في إطار سعيها لمواصلة تحديث منظومتها الجبائية، تعمل المديرية العامة للضرائب على تعزيز التعاون الدولي بواسطة هيئاتها المختصة من خلال تبادل الخبرات وتقاسم الممارسات والمعارف مع الشركاء الأجانب، ويشمل ذلك الانخراط في مختلف الآليات المساعدة، وكذا المشاركة في برامج التوأمة المؤسسية بما يسمح بتعزيز قدراتها وتحسين أدائها.

---

[1] نشرة المديرية العامة للضرائب، نشرة إعلامية: **"من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية 2020-2024"**، العدد: 97، أكتوبر 2024، ص: 12.

[2] نشرة المديرية العامة للضرائب، نشرة إعلامية: **"من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية 2020-2024"**، المرجع السابق، ص: 12.

1- التعريف بالسلطات المختصة للمديرية العامة للضرائب:

من أجل ضمان تعاون فعّال مع الدول التي أبرمت الجزائر معها اتفاقيات جبائية دولية، قامت المديرية العامة للضرائب بتحديد الهيئات المختصة التي تتولى مهام تبادل المعلومات والإجراءات الودية، التفاوض على الاتفاقيات وكذا المساعدة على التحصيل، وذلك وفقًا للجدول الموالي:

الجدول رقم (29): هيئات المديرية العامة للضرائب المختصة المكلفة بالتعاون الجبائي الدولي

الرقم	مجال الاختصاص	الهيئة أو السلطة المختصة
01	• تبادل المعلومات للأغراض الجبائية	• مديرية تسيير المعلومات والتحقيقات الجبائية
02	• التفاوض في الاتفاقيات الجبائية وتفسيرها وفي حل النزاعات الجبائية الدولية	• مديرية العلاقات الجبائية الدولية
03	• المساعدة على التحصيل	• مديرية التحصيل والموارد الجبائية المحلية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: نشرة المديرية العامة للضرائب، نشرة إعلامية: **"من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية 2020-2024"**، مرجع سابق، ص: 14.

2- تقاسم المعارف وتبادل الخبرات بين الإدارات الجبائية:

تسعى الإدارات الجبائية اليوم ومن ضمنها المديرية العامة للضرائب إلى تطوير كفاءاتها من خلال تقاسم المعارف وتبادل الخبرات على المستوى الدولي، ويأتي ذلك من خلال المشاركة في مبادرات مثل:

أ- مركز الشؤون والدراسات لمديري الإدارات الجبائية (CREDAF):

تشارك المديرية العامة للضرائب في فعاليات دولية متنوعة، مثل المؤتمر السنوي، وندوات المديرين، ومجموعات العمل، والدورات التكوينية، التي تجمع بين مسيري الإدارات الجبائية الأعضاء في المركز، إلى جانب ممثلي العديد من المنظمات الدولية والأكاديميين وخبراء الجباية، وذلك بهدف التفكير المشترك وتبادل الآراء والنقاشات حول المواضيع المرتبطة بالجباية.

إذ تشغل الجزائر عضوية في المجلس التنفيذي للمركز، بصفتها ممثلة عن منطقة المغرب العربي، حيث تم تناول مجموعة من المواضيع خلال سنتي 2023 و2024، كانت محور نقاش وتبادل للآراء بين مختلف الأعضاء، وتمثلت في[1]:

- ✧ ترقية الوعي الجبائي؛
- ✧ المعرف الجبائي الوحيد؛
- ✧ جمع البيانات واستخدامها في الإدارة الجبائية؛
- ✧ تنظيم ورشة عمل لتدريب المكونين حول أسعار التحويل.

ب- آلية التعاون في مجال الإدارة الجبائية لمبادرة الحزام والطريق (BRITACOF):

تعمل آلية التعاون في مجال الإدارة الجبائية ضمن مبادرة الحزام والطريق **(BRITACOF)** على تيسير التعاون بين الإدارات الجبائية في الدول المشاركة في هذا المشروع، وذلك من خلال تبادل الخبرات في المجال الجبائي، تسوية المنازعات الجبائية وبناء القدرات. وقد شاركت المديرية العامة للضرائب، التي تولت رئاسة مجلس إدارة هذه المبادرة خلال الفترة 2022-2023 في الفعاليات التالية:

الجدول رقم (30): منتديات آلية التعاون في مجال الإدارة الجبائية لمبادرة الحزام والطريق

الفعاليات	الفترة	المكان	موضوع الدورة
الدورة الأولى	من 18 إلى 20 أفريل 2019	ووزن (شنغهاي)	▪ إطلاق ميكانزيم **(BRITACOF)**
الدورة الثانية	من 07 إلى 09 سبتمبر 2021	كازاخستان	▪ رقمنة الإدارة الجبائية (بشكل إفتراضي)
الدورة الثالثة	من 19 إلى 21 سبتمبر 2022	الجزائر العاصمة	▪ تعزيز قدرات الإدارات الجبائية
الدورة الرابعة	11 سبتمبر 2023	تبليسي (جورجيا)	▪ تحسين البيئة الجبائية
الدورة الخامسة	من 24 إلى 26 سبتمبر 2024	هونكونغ (الصين)	▪ تعميق التعاون في مجال الادارة الجبائية من أجل تنمية عالية الجودة للحزام والطريق.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: نشرة المديرية العامة للضرائب، نشرة إعلامية: **"من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية 2020-2024"**، مرجع سابق، ص: 18.

[1] La lettre de la DGI, Bulletin d'information – Fiscalité Internationale, **Pour une administration fiscale investie en matière de relations fiscales 2020-2024**, N°: 97, Octobre 2024, p: 17.

ج- المنتدى الإفريقي للإدارة الجبائية (ATAF):

يشكل هذا المنتدى فرصة للتعاون وتبادل المعرفة بين الإدارات الجبائية في افريقيا، بهدف التصدي للتحديات الجبائية المشتركة التي تواجهها، مثل التهرب والغش الضريبي على المستوى الدولي، التدفقات المالية غير المشروعة، وضعف الشفافية في المجال الجبائي.

وقد انضمت الجزائر رسميًا إلى المنتدى الإفريقي للإدارات الجبائية لتصبح العضو الثالث والأربعين، وذلك عقب إيداع السفير الجزائري لدى جنوب إفريقيا وثيقة الانضمام لدى الأمانة التنفيذية للمنتدى في 27 مارس 2024، بعد صدور المرسوم الرئاسي رقم 58-24 المؤرخ في 24 جانفي 2024 المتضمن انضمام الجزائر إلى اتفاقية إنشاء المنتدى الإفريقي للإدارة الجبائية، التي تم اعتمادها بـ: كمبالا في 20 نوفمبر 2009[1].

3- التوأمة المؤسسية بين المديرية العامة للضرائب والاتحاد الأوروبي:

في إطار برنامج "تسهيل دعم أولويات الشراكة الجزائرية الأوروبية"، استفادت المديرية العامة للضرائب من مشروع توأمة مؤسسية أطلق في جانفي 2023 بعنوان: "تحسين أداء المديرية العامة للضرائب في مجال الجباية الدولي"، وينفذ من قبل إتحاد يضم الإدارتين الجبائيتين الفرنسية والسويدية، ويهدف المشروع إلى تبادل أفضل الخبرات والممارسات لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، من خلال مقارنة التشريعات والممارسات المعتمدة وتعزيز الرقابة على الدخل والثروة.

[1] المرسوم الرئاسي رقم 58-24 المؤرخ في 24 جانفي 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، بتاريخ: 2024/01/31، ص: 04.

ويتضمن مشروع التوأمة ثلاثة عناصر رئيسية، ترتكز على المحاور الآتية[1]:

✧ التفاوض بشأن الاتفاقيات الجبائية الدولية وتسييرها؛

✧ مراقبة أسعار التحويل؛

✧ تحديد ووضع تسيير هادف أكثر فعالية وأكثر عدلا للرقابة الجبائية على الأفراد (التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة – **VASFE**).

ومن بين أبرز الإجراءات الهادفة لتعزيز قدرات الإدارة الجبائية في إطار هذه التوأمة ما يلي:

➢ تنظيم دورتين تكوينيتين لفائدة 47 عونًا من المديرية العامة للضرائب، من بينهم مراقبون من مديرية كبريات المؤسسات، حول قراءة الاتفاقيات الجبائية الدولية، وذلك وفقًا لنموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة؛

➢ تنظيم دورة تدريبية للمكونين حول رقابة أسعار التحويل لفائدة 25 إطارًا من المصالح المركزية ومصالح الرقابة التابعة للمديرية العامة للضرائب.

[1] La lettre de la DGI, Bulletin d'information – Fiscalité Internationale, **Pour une administration fiscale investie en matière de relations fiscales 2020-2024**, N°: 97, Octobre 2024, p: 20.

خلاصة:

من خلال تناولنا لهذا الفصل الذي تم فيه الوقوف على واقع تطبيق قواعد حوكمة النظام الجبائي في الجزائر، والمتمثلة في قاعدة المشاركة والرؤية، المقروئية ووضوح النصوص التشريعية، الحماية والأمن الذي توفره القوانين الجبائية، إلى جانب قاعدة الاستقرار وفعالية النظام الجبائي وكذا قاعدة الاتصال. تبين أنه مازالت هذه القواعد التي تقوم عليها الحوكمة في الجزائر بعيدة عن المعايير العالمية من خلال الغياب شبه التام لبعض المبادئ والنقص الكبير في تطبيق المبادئ الأخرى مما أثر سلبا على فعالية النظام الجبائي الجزائري.

كما اتضح أن الجزائر تواجه تحديات وقيود كبيرة في هذا المجال، لا سيما تلك المرتبطة بأطراف الحوكمة الجبائية (الإدارة الجبائية، التشريع الجبائي، والمجتمع الجبائي "المكلفين")، بالإضافة إلى المعيقات الأخرى، على غرار تنامي حجم الاقتصاد الموازي وكذا التبعية المفرطة للإيرادات البترولية.

ومع ذلك فقد استعرضنا العديد من الجهود المبذولة والكفيلة بدعم وتعزيز حوكمة النظام الجبائي في الجزائر، والتي شملت إصلاح النظام الجبائي، عصرنة الإدارة الجبائية، وكذا تطوير وتعزيز التعاون الجبائي الدولي من خلال الانضمام إلى مختلف المبادرات والاتفاقيات الدولية بما يسمح بالحد من التهرب الجبائي، تعزيز الشفافية، وبناء نظام جبائي أكثر عدالة.

من خلال هذه الجهود المشتركة والمتضافرة الهادفة إلى دعم وتعزيز حوكمة النظام الجبائي، يتبادر لأذهاننا مدى مساهمتها في تفعيل السياسة الجبائية في الجزائر، وهو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الرابع:

السياسة الجبائية في الجزائر

ومتطلبات الحوكمة الجبائية

لتعزيز فعاليتها

تمهيد:

تسعى السياسة الجبائية في الجزائر كغيرها من الدول، إلى تحقيق جملة من الأهداف ذات الأبعاد المالية، الاقتصادية، والاجتماعية، وهي تنفذ عبر هيكل جبائي يضم عدة أنواع من الضرائب، وقد رافقت هذه السياسة جهود إصلاحية متواصلة تمثلت في تحديث النظام الجبائي وعصرنة إدارته الجبائية، بما يعكس حرص الدولة على رفع فعالية هذا النظام وتحسين مردوديته.

غير أن التحولات الاقتصادية والمالية التي عرفتها الجزائر خلال العقود الأخيرة، أفرزت حاجة ملحة إلى إعادة النظر في آليات تسيير السياسة الجبائية، بما يضمن الشفافية والعدالة والنجاعة، وفي هذا السياق، تبرز الحوكمة في هذا المجال كأحد التوجهات الحديثة، القادرة على ترشيد النفقات الجبائية، مكافحة التهرب الجبائي وتحسين مستويات الامتثال.

وعليه، فإن تحقيق فعالية السياسة الجبائية يقتضي توفير المتطلبات اللازمة والضرورية لتفعيل الحوكمة داخل المنظومة الجبائية من خلال إدخال إصلاحات تشريعية ودعم القدرات المؤسساتية والتنظيمية، وكذا تطوير أنظمة المعلومات والرقمنة وغيرها من المتطلبات الأخرى، بما يسمح برفع مستوى الأداء وتعزيز الاستدامة المالية.

وعلى هذا الأساس، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر؛

المبحث الثاني: دور حوكمة النظام الجبائي في تحسين فعالية السياسة الجبائية في الجزائر؛

المبحث الثالث: المتطلبات الكفيلة بحوكمة النظام الجبائي الجزائري لتعزيز فعالية السياسة الجبائية.

المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر

تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف ذات الجوانب المالية، الاقتصادية، والاجتماعية، وهي تنفذ عبر هيكل جبائي تنبثق عنه أنواع متعددة من الضرائب. ولأن جهود الجزائر المبذولة في سبيل دعم حوكمة النظام الجبائي، والتي شملت إصلاح النظام الجبائي، عصرنة الإدارة الجبائية، وتعزيز التعاون الجبائي الدولي كان الهدف منها الوصول إلى هذه الأهداف، والتي أريد للسياسة الجبائية أن تحققها، سنحاول في هذا المبحث تقييم فعالية السياسة الجبائية من خلال مجموعة من المؤشرات ذات البعد المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي.

المطلب الأول: المؤشرات المالية

بالرغم من تطور مفهوم الضريبة عبر الزمن، يظل هدفها المالي جوهريًا لما يوفره من موارد ضرورية لتمويل الدولة من أجل القيام بواجباتها اتجاه أفراد المجتمع. ولقياس قدرتها على تعبئة هذه الموارد ومعرفة كيفية استعمالها، تستخدم مجموعة من المؤشرات المالية، سنتطرق إلى المتوفرة منها فيما يلي:

أولا: تطور حصيلة إيرادات الجباية العادية

الحصيلة الجبائية العادية هي إحدى المؤشرات الأساسية لقياس فعالية النظام الجبائي، حيث تسمح بمتابعة تطور إيرادات الضرائب والرسوم الموجهة لميزانية الدولة وتوضيح تقسيمات هذه الضرائب، واستنادًا إلى الجدول الموالي يمكننا تتبع تطور حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024).

الجدول رقم (31): تطور حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2008 – 2024)

السنوات / تقسيمات الضرائب	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
الضريبة عل الدخل الإجمالي (صنف الأجور)	151,90	180,43	239,30	380,35	548,47	489,06	527,24	592,13	632,87	683,57	704,34	774,51	766,55	796,67	703,00	892,43	997,74
الضريبة عل الدخل الإجمالي (الأصناف الأخرى)	41,98	48,54	58,27	54,82	59,82	68,44	77,31	94,96	82,44	87,54	98,69	87,02	81,92	83,55	93,59	121,63	126,78
الضريبة على أرباح الشركات	133,50	229,03	255,05	245,87	248,13	258,29	269,85	335,19	380,38	419,95	385,27	384,72	323,85	307,66	426,36	529,39	688,10
مجموع الضرائب المباشرة	**331,97**	**462,54**	**560,42**	**685,19**	**862,90**	**823,02**	**882,17**	**1035,13**	**1110,22**	**1207,67**	**1203,64**	**1265,93**	**1204,51**	**1194,00**	**1257,01**	**1562,00**	**1863,80**
حقوق التسجيل والطابع	33,62	35,81	39,65	47,37	56,09	62,52	70,77	84,71	95,78	92,60	88,40	83,70	72,67	83,29	93,94	60,10	68,00
مجموع الرسوم على رقم الأعمال	426,84	474,31	494,42	554,67	653,24	734,41	765,27	829,06	891,68	992,82	1092,94	1128,85	1060,10	1150,44	1297,24	1517,00	1477,50
الضرائب غير المباشرة	1,41	1,26	1,43	1,60	2,00	3,46	1,68	1,50	6,61	4,28	4,18	5,23	6,19	4,71	2,91	2,40	2,60
حاصل الجمارك	164,44	172,21	184,58	222,62	336,98	404,33	369,88	409,97	387,70	364,31	323,99	365,50	338,75	329,69	336,56	354,10	401,20
مجموع إيرادات الجباية العادية	**958,28**	**1146,13**	**1280,50**	**1511,45**	**1911,21**	**2027,74**	**2089,77**	**2360,37**	**2491,99**	**2661,68**	**2713,15**	**2849,21**	**2682,22**	**2762,13**	**2987,66**	**3495,60**	**3813,10**

المصدر: من إعداد الباحث، بناءً على معطيات من المديرية العامة للضرائب.

من خلال القراءة التحليلية للجدول أعلاه، يمكن ملاحظة ما يلي:

- تطور معتبر ومستمر من سنة لأخرى لمجموع إيرادات الجباية العادية المحصلة لصالح خزينة الدولة، حيث سجلت زيادة بما يقارب أربعة (04) مرات خلال الفترة (2008-2024)، وهذا ناتج عن الزيادة في معدلات الضريبة، بالإضافة إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار؛
- بلغت نسبة مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي لكافة الأصناف (الأجور وغير الأجور) بالنسبة لمجموع إيرادات الضرائب المباشرة خلال سنة 2024 ما يقارب 60.33 %، حيث قدرت قيمتها بـ 997.74 مليار دج مقابل مجموع إيرادات عادية بـ 74.785.2 مليار دج خلال نفس السنة، وهو ما يعادل أكثر من ستة (06) أضعاف المبلغ المحصل لسنة 2008 والذي بلغ 151.90 مليار دج. إن هذا الارتفاع في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي والتي يشكل صنف الأجور الجزء الأكبر منها مقارنة بباقي الأصناف، راجع من جهة لارتفاع حجم كتلة الأجور الناتج عن تعديل القوانين الأساسية لمختلف قطاعات الوظيفة العمومية، ومن جهة أخرى لصعوبة التهرب منها نظرًا لأنها تقتطع من المنبع؛
- رغم الزيادة المسجلة في حصيلة الضريبة على أرباح الشركات من سنة إلى أخرى، فإن نسبة مساهمتها في مجموع الضرائب المباشرة تبقى محدودة مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا راجع لانتشار ظاهرة الغش الجبائي في القطاعات الصناعية والتجارية، لا سيما وأن تحديد الوعاء الجبائي الخاضع لهذه الأخيرة يستند إلى التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، والتي في الغالب لا تعكس بدقة الواقع الحقيقي؛
- تشكل الحصيلة الجبائية للرسوم على رقم الأعمال الجزء الأكبر من إيرادات الجباية العادية مقارنة ببقية الضرائب والرسوم وهي في تطور مستمر من سنة لأخرى، حيث بلغت هذه الحصيلة لسنة 2024 ما يقارب 1477.50 مليار دج أي بمساهمة بلغت 38.75% من إجمالي حصيلة الجباية العادية المقدرة بـ: 3813.10 مليار دج لنفس السنة، وهو ما يشكل أكثر من ثلاث (03) أضعاف المبلغ المحصل لسنة 2008، والمقدر بـ 426.84 مليار دج، ويرجع سبب الارتفاع في نسبة هذه الرسوم إلى الانتعاش الاقتصادي الذي أسهم في دعم النمو الاقتصادي وزيادة حجم الإنفاق العام المرتبط بالرسم على القيمة المضافة، خصوصًا في ظل الزيادة في معدلات الإخضاع الخاصة به؛

➢ رغم التطور المسجل في المبالغ المحصلة من حقوق التسجيل والطابع، إلا أنها لا تزال ضعيفة، ويرجع ذلك إلى انخفاض العمليات الخاصة بالتسجيل، وقيام البعض بإخفاء المعاملات العقارية.

ثانيا: مؤشر قدرة الجباية العادية على تغطية نفقات التسيير

حيث يسمح بمعرفة مدى كفاية إيرادات الجباية العادية لتمويل النفقات العامة الجارية، والجدول الموالي يبين نسب هذا المؤشر خلال سنوات الفترة (2008-2022):

الجدول رقم (32): نسبة تغطية إيرادات الجباية العادية الفعلية لنفقات التسيير المستهلكة فعليًا خلال الفترة (2008-2022)

الوحدة: مليون دج

السنة	حصيلة الجباية العادية	نفقات التسيير	نسبة التغطية %
2008	958 273	2 290 369	41,84
2009	1 146 128	2 255 126	50,82
2010	1 280 495	2 736 187	46,80
2011	1 511 445	3 945 129	38,31
2012	1 911 211	4 691 343	40,74
2013	2 027 743	4 156 353	48,79
2014	2 089 771	4 430 249	47,17
2015	2 360 373	4 660 360	50,65
2016	2 491 990	4 326 909	57,59
2017	2 661 685	4 497 046	59,19
2018	2 713 154	4 488 310	60,45
2019	2 849 218	4 768 391	59,75
2020	2 682 225	4 727 475	56,74
2021	2 762 131	5 450 446	50,68
2022	2 987 670	7 443 855	40,14

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة (2008-2022).

وفقًا للجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

- تذبذب وعدم استقرار نسبة مساهمة حصيلة الجباية العادية في تمويل نفقات التسيير خلال الفترة (2008-2022)، حيث تراوحت بين أدنى مستوى بلغ حوالي 38.31% سنة 2011 وأعلى مستوى وصل إلى نحو 60.45% سنة 2018؛
- على الرغم من الزيادة المعتبرة في حصيلة الجباية العادية من سنة لأخرى، إلا أن نسبة مساهمتها في تغطية النفقات العامة الجارية تبقى محدودة، فهي في المتوسط تدور حول نسبة 50% تقريبا خلال كامل فترة الدراسة (2008-2022)، وعليه يصبح الهدف الاستراتيجي والمتمثل في تغطية نفقات التسيير عن طريق إيرادات الجباية خارج المحروقات في حالة تعارض؛
- هشاشة المالية العامة في الجزائر أمام الصدمات الخارجية، من خلال الاعتماد الكبير على إيرادات الجباية البترولية وانعكاس ذلك على معدلات تغطية النفقات العامة لا سيما النفقات الجارية.

ثالثا: تطور حصيلة الجباية المحلية ومساهمتها في الجباية العادية

من المعلوم بأنه لا يوجد نظام مستقل للجباية المحلية في الجزائر، وإنّما هو فرع من النظام العام للجباية فيها، وعليه فإن أي تغيير في مصادر مواردها الجبائية يندرج ضمن قوانين المالية السنوية أو التكميلية. حيث شهد النظام الجبائي عدة إصلاحات في هذا المجال سمحت بتعدد وتنوع الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، بحيث تنقسم هذه الأخيرة إلى ما هو عائد كليًا للجماعات المحلية وتتقاسمه فيما بينها (الولاية، البلديات وصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية)، ومنها ما خُصّت به البلديات دون سواها، وآخر جزئي تتقاسمه مع أطراف أخرى متعددة من أهمها الخزينة العمومية.

وفي هذا السياق، تأتي أهمية دراسة تطور الحصيلة الجبائية للجماعات المحلية في فهم ديناميكيات التمويل المحلي، ومعرفة مدى مساهمتها في دعم الجباية العادية، الأمر الذي يساعد على استنتاج مدى فعاليتها وقدرتها على توفير متطلبات التنمية المحلية، ومن خلال الجدول المرفق سنستعرض تطور حصيلة الجباية المحلية مع توضيح حصة مساهمتها من إجمالي حصيلة الجباية العادية خلال الفترة (2008-2022) كما يلي:

الجدول رقم (33): نسبة مساهمة الجباية المحلية والصناديق الخاصة في حصيلة الجباية العادية خلال الفترة (2008-2022)

الوحدة: مليون دج

السنة	حصيلة الجباية العادية	حصيلة الجباية المحلية	نسبة المساهمة %
2008	958 273	209 509	21,86
2009	1 146 128	242 065	21,12
2010	1 280 495	251 376	19,63
2011	1 511 445	275 120	18,20
2012	1 911 211	307 509	16,09
2013	2 027 743	342 831	16,91
2014	2 089 771	369 030	17,66
2015	2 360 373	390 248	16,53
2016	2 491 990	394 266	15,82
2017	2 661 685	436 763	16,41
2018	2 713 154	458 205	16,89
2019	2 849 218	462 258	16,22
2020	2 682 225	415 710	15,50
2021	2 762 131	439 570	15,91
2022	2 987 670	465 295	15,57

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معطيات من المديرية العامة للضرائب.

من خلال بيانات الجدول أعلاه، يمكن ملاحظة أنّ حصيلة الجباية المحلية في تطور مستمر من سنة لأخرى، وذلك نتيجة للتعديلات المستمرة للضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، وهو ما أدى إلى ارتفاع حجم الوعاء الضريبي غير أنه تبقى نسبة مساهمتها ضئيلة مقارنة بحصيلة الجباية العادية، حيث لا تتجاوز في المتوسط نسبة 17.36% خلال كامل الفترة (2008-2022)، ولهذا نجد أغلب البلديات فقيرة وتعاني من نقص في الموارد، مما يضطرها للاعتماد بشكل مفرط في تمويل ميزانياتها على الإعانات المالية التي تقدمها الدولة، وهذا ما يعكس الطبيعة المركزية للنظام الجبائي وهيمنة ميزانية الدولة على معظم الإيرادات الجبائية. لذلك من المهم أن تواصل السلطات الجزائرية مراجعة وتقييم نظام الجباية المحلية بانتظام، مع الأخذ في الاعتبار الوضعية الاقتصادية للبلاد من جهة، وبهدف دعم التنمية المحلية وتحقيقها من جهة أخرى.

رابعا: مؤشر الجهد الجبائي:

من المؤشرات المستعملة في تقييم فعالية النظام الجبائي عن طريق مختلف الإصلاحات الإدارية، الفنية والتشريعية لبنية النظام الجبائي وهو يعبر على المثالية في استغلال الطاقة الجبائية، حيث تشير قيمة مؤشر الجهد الجبائي إلى معاني كثيرة، فعندما تكون قيمته أقل من الواحد الصحيح فهذا يدل على ضعف استغلال الطاقة الجبائية في الاقتصاد بمعنى عدم فعالية السياسة الجبائية، وإذا كانت قيمته أكبر من الواحد فهذا يعبر على تحمل المكلفين عبء جبائي كبير، أما إذا قاربت قيمته الواحد الصحيح، فإنّ ذلك يدل على أنّ السياسة المالية تعتمد على ما تم تحصيله من إيرادات جبائية في تمويل أوجه الانفاق العام. ويحسب الجهد الجبائي عن طريق العلاقة الآتية[1]: **الجهد الجبائي = العبء الجبائي / الطاقة الجبائية**

1- حساب مؤشر الطاقة الجبائية:

يمكن القول بأن الطاقة الجبائية هي أكبر حصيلة جبائية بالاستغلال الأمثل لجميع الإمكانيات مع الأخذ بعين الاعتبار الحدود المالية والاقتصادية وحتى النفسية للمكلفين بالضريبة، وهي ليست مقدار ثابت وإنما تفاعل عديد الظروف والعوامل الاقتصادية والمالية[2]. حيث تحسب الطاقة الجبائية كدالة لمتوسط دخل الفرد ودرجة الانفتاح الاقتصادي كما يلي:

الطاقة الجبائية = 8.86 + 0.0002 × نصيب الفرد من الدخل + 0.127 × الانفتاح الاقتصادي

- ❖ مستوى معياري = 25 وفق النسب التي وضعها الاقتصادي كولن كلارك؛
- ❖ مستوى معياري = (17-19) وفق النسب التي اقترحها مارتن-لويس.

[1] عماد محمد علي، لقاء فنجان ثامر، **دراسة في تقويم الأداء الضريبي في العراق للمدة 1995-2010**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: 19، العدد: 71، 2013، ص: 239.

[2] **نفس المرجع**، ص: 235.

الجدول رقم (34): الطاقة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: مليار دولار

السنة	نصيب الفرد من الدخل *	الانفتاح الاقتصادي**	الطاقة الجبائية
2008	5 180,90	71,03	18,92
2009	4 235,40	64,28	17,87
2010	4 912,80	63,49	17,91
2011	5 916,30	62,22	17,95
2012	6 033,60	60,76	17,78
2013	5 979,60	59,15	17,57
2014	6 094,70	56,92	17,31
2015	4 685,10	53,20	16,55
2016	4 425,00	49,76	16,06
2017	4 554,70	49,82	16,10
2018	4 577,20	52,44	16,44
2019	4 468,50	46,51	15,66
2020	3 743,50	40,39	14,74
2021	4 160,60	46,84	15,64
2022	4 961,60	51,20	16,35
2023	5 364,00	43,68	15,48
2024	5 631,20	36,68	14,64

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على الموقعين الإلكترونيين:

- https://databank.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD/1ff4a498/Popular-Indicators# *
- https://download.macrotrends.net/global-metrics/countries/dza/algeria/trade-gdp-ratio **

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن متوسط الطاقة الجبائية خلال فترة الدراسة (2008-2024) بلغ حوالي 16.65%، وهي نسبة تبتعد كثيرًا عن المؤشر المعياري الذي وضعه كولن كلارك (25%) وصغيرة مقارنة بالنسبة التي اقترحها مارتن-لويس (17%-19%)، وعليه نستطيع القول بأنّ هذه النسب تبين بوضوح على أن الإدارة الجبائية ضعيفة وأن السياسة الجبائية لا تعمل بكفاءة.

2- حساب مؤشر العبء الجبائي:

يعتبر من أشهر المؤشرات المستعملة لقياس فعالية النظام الجبائي ويسمى أيضًا الضغط الجبائي أو النسبة الجبائية الإجمالية وهو يحسب ما يتحمله المكلف بالضريبة من الأعباء الضريبية. إذ سبق التطرق إلى مؤشر العبء الجبائي (الضغط الجبائي) في الفصل الثالث، حيث تم حسابه بالاعتماد على البيانات المتوفرة خلال الفترة (2008-2024) مع عرض نتائجه في الجدول رقم (10). وفي هذا الفصل سيتم الاعتماد على تلك النتائج لحساب مؤشر الجهد الجبائي خلال نفس الفترة وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (35): الجهد الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)

السنة	العبء الجبائي %	الطاقة الجبائية	الجهد الجبائي
2008	15,85	18,92	0,00838
2009	16,71	17,87	0,00935
2010	16,39	17,91	0,00916
2011	16,29	17,95	0,00908
2012	17,97	17,78	0,01011
2013	17,36	17,57	0,00988
2014	16,61	17,31	0,00959
2015	17,54	16,55	0,01060
2016	17,33	16,06	0,01079
2017	17,89	16,10	0,01111
2018	17,27	16,44	0,01051
2019	17,33	15,66	0,01107
2020	16,41	14,74	0,01113
2021	16,09	15,64	0,01029
2022	15,67	16,35	0,00958
2023	13,66	15,48	0,00883
2024	13,22	14,64	0,00902

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على الجدول السابق والجدول رقم (10).

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن نسب مؤشر الجهد الجبائي تتراوح ما بين (0.00838-0.01113) بمتوسط نسب مقداره 0.00991 خلال فترة الدراسة (2008-2024)، وهي نسب أقل بكثير من الواحد الصحيح وهذا يعني عدم فعالية السياسة الجبائية وأن النظام الجبائي لم يتمكن من استغلال الطاقة الجبائية بشكل كامل، مما أدى إلى عدم تحصيل العديد من الضرائب والرسوم وفقدان جزء كبير من الإيرادات الجبائية، وعليه تبرز الحاجة إلى التحسين من أداء وكفاءة الإدارة الجبائية، وإجراء تعديلات في نسب الضرائب، مع إعادة النظر في بعض الضرائب والرسوم القائمة بما يحقق فعالية أكبر.

المطلب الثاني: المؤشرات الاقتصادية

للسياسة الجبائية دور مهم في تنظيم النشاط الاقتصادي، فهي تساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تعبئة الموارد وتوظيفها بفعالية، كما تلعب دورًا مهمًا في تحفيز الاستثمار من خلال الإعفاءات الجبائية، إلى جانب ذلك تساهم في ترشيد الاستهلاك بما يضمن استخدامًا عقلانيًا للموارد وكذا تشجيع الادخار بما يوفر رؤوس أموال لدعم المشاريع التنموية.

أولا: السياسة الجبائية ودورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي

تعتبر السياسة الجبائية إحدى الأدوات الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة لضبط التوازنات الاقتصادية الكبرى، فهي تسهم في تعبئة الموارد وتوجيهها بما ينعكس على المؤشرات الأساسية المنصوص عليها في مربع كالدور السحري والمتمثلة في النمو الاقتصادي، التضخم، البطالة وكذا ميزان المدفوعات، لذلك فإن فعاليتها تعد عاملاً أساسيًا في ضمان الاستقرار الاقتصادي. والجدول الموالي يوضح التطورات التي شهدتها هذه المؤشرات خلال الفترة (2008-2024):

الجدول رقم (36): تطور مؤشرات الاقتصاد الكلية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: النسبة المئوية

السنــة	معدل النمو	معدل التضخم	معدل البطالة	رصيد ميزان المدفوعات
2008	2.4	4.85	11.33	33.95
2009	1.6	5.73	10.16	0.43
2010	3.6	3.91	9.96	12.22
2011	2.9	4.52	9.96	17.67
2012	3.4	8.89	10.97	12.09
2013	2.8	3.25	9.82	1.90
2014	3.8	2.91	10.21	- 9.26
2015	3.7	4.78	11.21	- 27.04
2016	3.2	6.39	10.20	- 26.20
2017	1.3	5.59	12.00	- 22.07
2018	1.2	4.26	11.89	- 16.91
2019	0.8	1.95	11.81	- 16.95
2020	- 5.48	2.41	12.83	- 18.19
2021	3.8	7.23	13.63	- 4.51
2022	3.6	9.26	12.35	19.43
2023	4.1	9.32	11.70	3.36
2024	3.3	4.05	11.43	—

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: احصائيات البنك الدولي المتاحة على الموقع الإلكتروني: https://data.albankaldawli.org.

يبيّن الجدول أعلاه التغيرات التي عرفتها المؤشرات الاقتصادية الكلية الأساسية لقياس الاستقرار الاقتصادي في الجزائر خلال الفترة (2008–2024)، ومن خلاله نلاحظ ما يلي:

✧ **بالنسبة للنمو الاقتصادي:** عرف معدل النمو الاقتصادي تقلبات واضحة على مدى سنوات الفترة (2008–2024)، ففي البداية سجل نسبة 2.4% لينخفض بشكل حاد في سنة 2009 إلى 1.6% وهذا بسبب الأزمة المالية العالمية وانخفاض أسعار البترول، قبل أن يرتفع مجددًا إلى 3.6% في 2010 مما يعكس تأثر الاقتصاد بصدمة قصيرة الأمد، بعدها شهدت الفترة (2011–2016) استقرارًا نسبيًا مع تسجيل معدلات نمو تراوحت بين 2.8% و3.8% مما يشير إلى مرحلة تعافي ونمو اقتصادي معتدل بسبب ارتفاع قياسي في أسعار البترول، إلا أن السنوات من 2017 إلى 2019 تميزت بانخفاض حاد جدًّا وصولاً إلى 0.8% وهو بسبب تآكل الاحتياطات المالية وتراجع أسعار البترول، أما سنة 2020 فهي استثنائية، فقد سجلت انكماش حاد بنسبة 5.48– % وهو انعكاس مباشر لتأثير أزمة كورونا التي تسببت في توقف العديد من القطاعات الاقتصادية، وانخفاض الاستهلاك والاستثمار، مما أدى إلى صدمة اقتصادية قوية وغير مسبوقة للنشاط الاقتصادي المحلي والعالمي، بعد ذلك تعافى الاقتصاد تدريجيًا بين 2021 و2024، مع معدلات نمو تراوحت بين 3.3% و4.1%، ما يشير إلى مرحلة تعافي نسبي بعد الأزمة الصحية والاقتصادية.

يشير هذا التحليل أن إيرادات الجباية العادية غير كافية للمساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي، وإنما يظل الاقتصاد مرتبطًا ارتباطًا وثيقًا بإيرادات الجباية البترولية، مما يستدعي البحث عن بدائل وأدوات تمويلية فعالة خارج قطاع المحروقات.

✧ **بالنسبة لمعدل التضخم:** شهدت نسب معدل التضخم في الجزائر خلال فترة الدراسة (2008–2024) تفاوتا ملحوظا بين 1.95% وصولا إلى 9.32% كأقصى نسبة سجلها سنة 2023 ويعود سبب هذا التفاوت إلى تدهور قيمة العملة الوطنية مما أضعف القوة الشرائية للدينار الجزائري، وكذا إلى التقلبات التي عرفتها الأسعار، مما أسفر عن تسجيل معدلات تضخم متقلبة وغير مستقرة على مدار فترة الدراسة، وقد سعت السلطات جاهدة للحد من هذه المعدلات والسيطرة عليها، مستخدمة في ذلك أدوات السياسة النقدية والمالية على حد سواء. ومن بين هذه الأدوات تبرز السياسة الجبائية كآلية للتخفيف من حدة التضخم، وذلك من خلال رفع معدلات بعض الضرائب لا سيما تلك المفروضة على الاستهلاك، مثل الرسم على القيمة المضافة، الذي تم رفع معدله العادي من 17% إلى 19% ومعدله المخفض من 7% إلى 9%، ومع ذلك تظل مساهمة السياسة الجبائية في احتواء التضخم محدودة الأثر، ويرجع ذلك إلى طبيعة الاقتصاد الجزائري غير الإنتاجي، مما يجعله عرضة بشكل متكرر للتضخم المستورد، خصوصًا في ظل التقلبات والأزمات الاقتصادية العالمية.

✧ **بالنسبة لمعدل البطالة:** سجل معدل البطالة بين سنتي 2008 و2024 تذبذبًا بين الانخفاض والارتفاع، حيث تراجع من نسبة 11.33% سنة 2008 إلى أدنى مستوى له عند 9.82% سنة 2013، ثم دخل في مرحلة تحسن تدريجي بلغ خلالها ذروته في سنة 2021 بنسبة 13.63%، قبل أن ينخفض نسبيًا ليستقر عند 11.43% في 2024، وبالنظر إلى المتوسط العام لفترة الدراسة نجده يقدر بحوالي 11.26%، وهي نسبة مرتفعة نوعًا ما بالرغم من زيادة الانفاق العمومي واتباع السلطات سياسة مالية تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي من جهة، وبالنظر إلى مختلف الإجراءات الرامية إلى خلق مناصب شغل عن طريق أجهزة الدعم (ANJEM, ANSEJ, CNAC) والتي تستفيد من امتيازات جبائية عديدة من جهة أخرى.

✧ **بالنسبة لرصيد ميزان المدفوعات:** شهد رصيد ميزان المدفوعات تحقيق فوائض خلال الفترة 2008-2013 إلا أنه سجل انخفاضا حادا في هذا الفائض سنة 2009 بقيمة 0.43 مليار دولار بسبب الأزمة المالية وعدم استقرار أسعار البترول في الأسواق العالمية، ليعرف بعدها عجزا مستمرا خلال السنوات بين 2014 و2021 مسجلا بذلك أكبر عجز له خلال فترة الدراسة سنة 2015 بقيمة 27.04 مليار دولار وهذا راجع إلى انخفاض قيمة الصادرات بسبب الانخفاض الحاد في أسعار البترول من جهة، وعدم قدرة الاقتصاد الوطني على استيعاب ارتفاع فاتورة الاستيراد التي عرفت مستويات قياسية في تلك الفترة من جهة أخرى، بعدها شكل هذا المؤشر نقطة تحول بارزة حيث سجل فائض بقيمة معتبرة بلغت 19.43 مليار دولار سنة 2022، ورغم تراجع هذا الفائض إلى قيمة 3.36 مليار دولار سنة 2023 إلا أن بقائه موجبًا يعكس استمرار تحسن الأداء الخارجي وإن كان بنسبة أقل، وهذا راجع إلى الارتفاع الاستثنائي لأسعار المحروقات مقابل تراجع نسبي في الواردات، وكذا زيادة حجم الصادرات نتيجة السياسات التي اعتمدتها السلطات لدعم وتشجيع التصدير خارج قطاع المحروقات، منها ما هو إجراءات جبائية من خلال منح امتيازات جبائية للمؤسسات التي توجه منتوجاتها إلى التصدير. ومن هذه المزايا نجد:

➢ **في مجال الضرائب المباشرة:**

- الاعفاء من الرسم على النشاط المهني؛
- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات للعمليات المدرة للعملة الصعبة، وبالأخص عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

➢ **في مجال الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة):**

- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

حيث تستفيد من الإعفاء المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة من قبل مصدر والمخصصة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير[1].

ثانيا: السياسة الجبائية ودورها في تشجيع الاستثمار

تتيح قوانين الاستثمار مجموعة من الامتيازات الجبائية بهدف تحفيز المستثمرين ودعم المشاريع الاقتصادية، مما يسهم في خفض التكاليف وزيادة قدرتهم على المنافسة، ويرتبط نجاح هذه التدابير في جذب الاستثمارات وتعزيز النمو الاقتصادي بشكل مباشر بمدى فعالية السياسة الجبائية.

1- الامتيازات الجبائية في إطار قوانين الاستثمار:

تعد سنة 1993 محطة محورية في مسار سياسة الاستثمار في الجزائر، إذ صدر المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 متزامنا مع الإصلاحات الجبائية لسنة 1992، وقد تضمن المرسوم 45 إجراء جبائيا تحفيزيا منها 27 منها تخص الضرائب المباشرة والباقي يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المستحدث آنذاك، ليشكل بذلك قاعدة للإصلاحات اللاحقة، حيث جاء الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، تلاه الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 الذي واصل نفس التوجه، وفي عام 2016 صدر القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ما يعكس استمرارية النهج التسريعي الهادف إلى تحسين مناخ الاستثمار وجعله أكثر جاذبية.

وفي هذا السياق سنركز على التحفيزات الجبائية التي تضمنها القانون رقم 16-09 والذي يحدد بدوره النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات، حيث تم تصنيف الامتيازات الممنوحة إلى ثلاث مستويات كما يلي:

[1] الفقرة 2 من المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2025.

الجدول رقم (37): التحفيزات الجبائية الواردة في قانون الاستثمار رقم: 16-09

البيان	المرحلة	نوع الضريبة	الامتيازات
المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة	الإنجاز	الحقوق الجمركية	الإعفاء
		الرسم على القيمة المضافة	
		حقوق التسجيل	
		الرسم على الإشهار العقاري	
		الإتاوة الإيجارية	تخفيض قدرة 90%
			بالدينار الرمزي للمتر المربع لمدة (10) سنوات بالنسبة الهضاب العليا
			بالدينار الرمزي لمدة (15) سنة في ولايات الجنوب
		الرسم العقاري	إعفاء لمدة (10) سنوات منذ تاريخ الاقتناء
	الاستغلال	الضريبة على أرباح الشركات	الإعفاء لمدة (03) سنوات
		الرسم على رقم الأعمال	الإعفاء لمدة عشرة (10) سنوات بالنسبة للهضاب العليا وولايات الجنوب والمناطق المراد تنميتها منذ بداية مرحلة الاستغلال
		الإتاوة الإيجارية	تخفيض قدره 50%
النشاطات ذات الامتياز أو المنشئة لمناصب الشغل	----	-----	تستفيد من نفس المزايا السابقة مع بعض الاستثناءات بالنسبة للمشاريع المنجزة خارج مناطق الهضاب العليا ومناطق الجنوب بحيث تمدد فترة الاستغلال من (03) سنوات إلى(05) خمس سنوات بالنسبة للمشاريع المنشأة لما يفوق 100 منصب شغل.
الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني	----	-----	تمديد مرحلة الاستغلال إلى عشر 10 سنوات.
	----	-----	منح إعفاء أو تخفيض وفقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية وغيرها من الاقتطاعات الجبائية بعنوان مرحلة الانجاز ويؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح مجموعة من الإعفاءات أو تخفيضات على السلع التي تدخل في إطار الأنشطة الناشئة لمدة لا تتجاوز (05) سنوات.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على المواد من: 12 إلى 19 من قانون الاستثمار رقم: 16-09.

2- فعالية السياسة الجبائية في تشجيع الاستثمار

تلعب التحفيزات الجبائية دورًا مهمًا في جذب الاستثمارات وتحفيز النشاط الاقتصادي، لكنها تؤدي إلى نفقات جبائية تتحملها الخزينة العمومية، كما يعكس مؤشر عدد دفوعات الضرائب سنويًا عبء النظام الجبائي على المكلفين، مما يساعد على تقييم فعالية السياسة الجبائية.

أ- التحفيزات الجبائية ودورها في تحريض الاستثمار:

تعتبر التحفيزات الجبائية وسيلة فعالة لدعم وتشجيع الاستثمار، فهي تخفف من العبء الضريبي على المستثمرين، الأمر الذي يساهم في تقليص تكاليف الإنتاج خاصة للمشاريع الناشئة، والجدول الموالي يوضح تطور المشاريع الاستثمارية وفق إحصائيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ومواصلة الإحصاء بعد انتقالها إلى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار (AAPI) ابتداءً من نوفمبر 2022:

الجدول رقم (38): تطور حجم المشاريع الاستثمارية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: مليار دج

الفتـرة	الجهة المسيرة (الوكالة)	عدد المشاريـع	القيمـة الماليـة
2008	**ANDI**	6538	1328
2009		6932	440
2010		5564	380
2011		5688	1332
2012		6077	754
2013		7991	1861
2014		9904	2193
2015		7950	1473
2016		7185	1839
2017		5057	1905
2018		4196	1674
2019		3029	797
2020		865	196
2021		1877	526
من نوفمبر 2022 إلى ديسمبر 2024	**AAPI**	11788	4730

المصدر: من إعـداد الباحـث اعتمـادًا على:

- الموقع الرسمي للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار (**AAPI**): https://aapi.dz/ar/accueil-ar .
- Bulletin d'information Statistique de la PME (2016-2021), Disponible sur le site web : https://www.industrie.gov.dz .

يوضح الجدول أعلاه الحجم والقيمة المالية للمشاريع الاستثمارية سواء كانت محلية أو أجنبية والمسيرة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (**ANDI**) خلال السنوات (2008-2021) والوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار (**AAPI**) خلال الفترة (من نوفمبر 2022 إلى نهاية 2024)، حيث شهدت الفترة الأولى تحت إشراف الوكالة (**ANDI**) تذبذبًا ملحوظًا، فقد سجلت سنة 2014 الذروة من حيث عدد المشاريع

الاستثمارية الذي بلغ 9904 مشروع ومن حيث القيمة مالية التي بلغت حوالي 2193 مليار دج، وهي السنة الوحيدة التي تجاوزت فيها الاستثمارات حاجز 2000 مليار دج، غير أن السنوات اللاحقة شهدت تراجعا تدريجيا سواء في عدد المشاريع أو في قيمتها المالية، ليصل الانخفاض إلى أدنى مستوى سنة 2019 حيث لم يتعد عدد المشاريع 3029 مشروعًا فقط، وهو عدد قليل جدًّا مقارنة مع الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الوكالة، ما يعكس محدودية فعاليتها في جذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية على حد سواء. أما سنة 2020 فقد كانت استثنائية، حيث تسببت جائحة كورونا في تراجع ملحوظ لحجم الاستثمار في الجزائر، إذ ساهمت في الحد من قدرة المستثمرين على إنشاء مشاريع جديدة، ولم تسجل سوى 865 مشروعًا بقيمة 196 مليار دج، وهو ما يعكس التأثير المباشر للأزمة الصحية العالمية على مناخ الاستثمار في الجزائر.

في المقابل الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار **(AAPI)** تمكنت من تسجيل ما يقارب 11788 مشروع استثماري بقيمة مالية بلغت 4730 مليار دج، وهو ما يعكس ديناميكية واضحة مقارنة بالفترات السابقة التي كانت تحت إشراف وكالة **(ANDI)**، بفضل الإصلاحات القانونية والتحول المؤسسي، غير أن التحدي الأساسي يبقى في ضمان تنفيذ هذه المشاريع فعليًا على أرض الواقع وتحويلها إلى استثمارات منتجة تدعم الاقتصاد الوطني.

ب- تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر:

الإعفاءات الجبائية أو ما يعرف بالنفقات الجبائية هي تسهيلات أو امتيازات تمنحها الدولة من خلال التنازل عن جزء من إيراداتها الجبائية لدعم بعض الفئات أو تشجيع أنشطة معينة، غير أن هذه السياسة رغم أهدافها التنموية، إلا أنها قد تؤدي إلى خسائر معتبرة للخزينة العمومية خاصة إذا لم يتم استغلالها بفعالية، وهو ينعكس سلبًا على حجم الإيرادات الجبائية. والجدول التالي يوضح تطور قيمة الإعفاءات الجبائية السنوية الممنوحة في إطار دعم وتشجيع الاستثمار، ومقارنتها بالجباية العادية، والناتج المحلي خارج المحروقات خلال الفترة (2008-2024):

الجدول رقم (39): تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنة	الرسم على القيمة المضافة	الضريبة على أرباح الشركات	الرسم على النشاط المهني	الرسم العقاري	حقوق التسجيل	تكلفة الإعفاءات الجبائية (01)	الجباية العادية (02)	الناتج المحلي خارج المحروقات (03)	النسبة (01)/(02) %	النسبة (01)/(03) %
2008	72,992	6,706	3,978	0,002	0,012	83,69	958,27	6 046,10	8,73	1,38
2009	65,319	0,839	1,158	0,039	0,001	67,36	1 146,13	6 858,90	5,88	0,98
2010	78,942	13,381	1,345	0,002	0,001	93,67	1 280,50	7 811,20	7,32	1,20
2011	79,649	3,622	4,156	0,002	0	87,43	1 511,45	9 277,70	5,78	0,94
2012	131,338	1,872	2,865	0,003	0,006	136,08	1 911,21	10 634,60	7,12	1,28
2013	85,521	3,432	3,363	0,002	0,011	92,33	2 027,74	11 679,90	4,55	0,79
2014	95,508	6,742	3,721	0	0	105,97	2 089,77	12 585,00	5,07	0,84
2015	97,787	6,090	3,669	0,003	0,002	107,55	2 360,37	13 457,60	4,56	0,80
2016	58,169	3,533	2,979	0,029	0	64,71	2 491,99	14 381,20	2,60	0,45
2018	84,320	26,205	13,317	0,002	0,01	123,85	2 713,15	15 711,30	4,56	0,79
2019	69,197	20,985	14,814	0,002	0,016	105,01	2 849,22	16 438,00	3,69	0,64
2020	49,927	24,566	36,516	0,002	0,039	111,05	2 682,23	16 344,70	4,14	0,68
2021	25,257	22,058	40,711	0,001	0,002	88,26	2 762,13	17 167,20	3,20	0,51
2023	-	-	-	-	-	84,38	3 495,60	26 333,50	2,41	0,32
2024	-	-	-	-	-	102,58	3 813,10	28 853,80	2,69	0,36

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: قوانين تسوية الميزانية لسنوات الفترة 2008 و2022 ومشاريع قوانين المالية لسنتي 2023 و2024.

إحصائيات من المديرية العامة للضرائب، والتقارير التقييمية لمجلس المحاسبة المتعلقة بمشاريع قوانين تسوية الميزانية لسنوات: 2014 – 2021.

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

- تشكل كل من الرسم على القيمة المضافة **(TVA)**، الضريبة على أرباح الشركات **(IBS)**، والرسم على النشاط المهني **(TAP)** الهيكلة الأساسية للإعفاءات الجبائية الموجهة للاستثمار في الجزائر؛
- يستحوذ الرسم على القيمة المضافة **(TVA)** على النسبة الأكبر من هيكل الإعفاءات الجبائية في الجزائر، حيث سجل باستمرار طوال فترة الدراسة (2008–2024) أعلى نسبة مقارنة مع بقية الضرائب والرسوم، ويرجع ذلك إلى طبيعة وخصائص هذا الرسم، لاسيما فيما يتعلق بنظام الشراء بالإعفاء، وهو ما قد يتيح للبعض استغلال هذه الإعفاءات لغير وجهتها الحقيقية؛
- تشهد قيم الإعفاءات الجبائية تذبذبا من سنة إلى أخرى بالارتفاع أو الانخفاض، ما يثبت أن هناك عوامل أخرى تدخل في إقرار هذه الإعفاءات من غير الرغبة في تحفيز الاستثمار وعلى رأسها الوضعية المالية للدولة؛
- تعد سنة 2008 الأكثر خسارة بالنسبة للخزينة العمومية حيث وصلت نسبة الإعفاءات الجبائية إلى 8.73%، فيما عرفت سنة 2012 ارتفاع كبير في المبالغ المتخلى عنها من الحصيلة الجبائية والتي بلغت 136.08 مليار دج، وفي المقابل تعتبر سنة 2023 الأقل خسارة بنسبة تقدر بـ: 2.41% من إيرادات الجباية العادية؛
- تقدّر الخسائر المالية السنوية التي تتحملها الخزينة العمومية والناجمة عن الإعفاءات الجبائية الممنوحة بحوالي 4.82% من إجمالي إيرادات الجباية العادية وهو ما يقارب 0.80% من الناتج المحلي خارج المحروقات، وهي مبالغ معتبرة لو تم تحصيلها.

وعليه، يتضح أن سياسة منح الاعفاءات الجبائية في الجزائر تفتقر للرؤية الاستشرافية، حيث يغلب عليها الطابع الظرفي الذي تمليه التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما يستدعي إعادة النظر في هذه السياسة من خلال تحسين وترشيد النفقات الجبائية بما يخدم المصلحة العامة. فالفعالية الحقيقية للإعفاءات الجبائية في تحفيز الاستثمار لا تكمن في التوسع بمنح الكثير من الإعفاءات، بل من خلال إدراجها ضمن سياسة اقتصادية شاملة ومتكاملة تضمن فعاليتها في خدمة الاستثمار والتنمية.

ج- مؤشر دفع الضرائب:

يعتبر مؤشر دفع الضرائب من بين المؤشرات المعتمدة دوليًا لقياس مدى كفاءة وفعالية النظام الجبائي في أي دولة، إذ يقدم ضمن تقارير البنك الدولي السنوية الخاصة بممارسة أنشطة الأعمال، حيث تم استحداثه في سنة 2006، وهو يقيس مدى مرونة أو جمود أنظمة تحصيل الضرائب المفروضة والسياسة الجبائية المطبقة في الدول التي يشملها هذا المؤشر، وهو يركز على ثلاثة عناصر أساسية هي[1]:

❖ **عدد المدفوعات من الضرائب:** يشير هذا المؤشر إلى مجموع المرات التي تقوم فيها الشركات بسداد الضرائب والاشتراكات، والكيفية التي يتم بها الدفع، وعدد المرات، وكذلك الجهات المعنية التي تقدم لها الاقرارات الضريبية.

❖ **الوقت المستغرق في الامتثال للإجراءات الضريبية:** يقاس بعدد الساعات السنوية التي تحتاجها الشركة لإعداد الاقرارات الضريبية وتقديمها، فضلا عن تسديد ثلاثة أنواع رئيسية من الضرائب وهي: الضريبة على أرباح الشركات، ضريبة القيمة المضافة والضرائب على الدخل واشتراكات الضمان الاجتماعي.

❖ **إجمالي الضريبة المفروضة والاشتراكات:** يقيس هذا المؤشر مبلغ الضرائب والاشتراكات الإلزامية التي تتحملها الشركات، والتي يتم التعبير عنها كنسبة مئوية من الربح التجاري، وهو يختلف عن السعر القانوني للضريبة، إذ يعتمد عند حساب إجمالي معدل الضريبة والاشتراك على تقسيم قيمة الضريبة الفعلية المستحقة وفقا لحجم الأرباح التجارية.

إن أهمية هذا المؤشر تكمن في كونه يساهم في إبراز نقاط القوة والضعف في النظام الجبائي، مما يتيح للسلطات العمومية فرصة لتقييم المنظومة الجبائية وتحديد مجالات الإصلاح. والجدول أدناه يوضح ترتيب الجزائر ضمن هذا المؤشر خلال الفترة (2008-2024):

[1] مجموعة البنك الدولي، **قياس أنظمة أنشطة الأعمال**، تم الاطلاع عليه من خلال الموقع الإلكتروني التالي: https://archive.doingbusiness.org/ar/methodology/paying-taxes، تاريخ الاطلاع: 2025/08/05.

الجدول رقم (40): ترتيب الجزائر حسب مؤشر دفع الضرائب خلال الفترة (2008-2020)

السنــة	الترتيب العالمي	عدد مدفوعات الضرائب السنوي	وقت التعامل مع الإدارة (ساعة)	مجموع الضرائب نسبة للأرباح %
2008	169	27	451	74.20
2009	168	27	451	74.20
2010	168	27	451	72.50
2011	164	27	451	72.50
2012	170	27	451	72.50
2013	152	27	451	72.40
2014	147	27	451	72.30
2015	176	27	385	73.20
2016	169	27	385	73.20
2017	155	27	265	66.00
2018	157	27	265	66.10
2019	156	27	265	66.10
2020	158	27	265	66.10

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: البنك الدولي، **تقارير ممارسة أنشطة الأعمال (إصدارات 2008-2020)**، متاح على الموقع الإلكتروني: https://archive.doingbusiness.org.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الجزائر تسجل مراتب متأخرة باستمرار ضمن مؤشر دفع الضرائب، حيث احتلت المرتبة 147 عالميا سنة 2014 وهو أحسن ترتيب لها، في حين سجلت أسوء ترتيب سنة 2012 باحتلالها المرتبة 170 عالميا من بين 190 دولة، وهو ما يدل على عدم جدوى التحفيزات الجبائية الممنوحة وكذا ضعف الإجراءات الجبائية المعتمدة لتطوير كفاءة الإدارة الجبائية، فعلى الرغم من استقرار عدد الضرائب والرسوم المفروضة في النظام الجبائي الجزائري عند 27 ضريبة ورسم خلال الفترة (2008-2020)، ومن تسجيل تحسن نسبي في مدة التعامل مع الإدارة الجبائية بانخفاضها من 451 ساعة سنويا خلال الفترة (2008-2014) إلى 385 ساعة سنة 2015، ثم إلى 265 ساعة ابتداء من سنة 2017، إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية لتطوير وتحسين جودة الخدمات المقدمة، كذلك نجد أن نسبة إجمالي الضرائب المدفوعة من أرباح الشركات قد تراجعت من 74.20% سنتي 2008 و2009 إلى 66.10% سنوات 2018، 2019 و2020، ويرجع ذلك أساسًا إلى تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 25% إلى 23% ثم إلى 19%.

ثالثا: السياسة الجبائية ودورها في ضبط الاستهلاك وتحفيز الادخار

تسعى السلطات العمومية في الجزائر من خلال سياستها الجبائية إلى ترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار، بما يسمح من تحقيق فوائض مالية تسهم في تكوين رؤوس الأموال الضرورية لدعم الاستثمار، وفيما يلي أهم الاجراءات المتبعة في سبيل ذلك.

1- الإجراءات الجبائية لترشيد الاستهلاك:

اتخذت السلطات العمومية في الجزائر خلال السنوات الأخيرة إجراءات جبائية متعددة لترشيد العملية الاستهلاكية وتوجيه المستهلك نحو سلوك عقلاني، من خلال التوسع في استخدام الضرائب غير المباشرة، مثل الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك، وقد شملت هذه الإجراءات رفع معدل الرسم الداخلي على استهلاك التبغ والمشروبات الكحولية، كما تم رفع معدلات الرسم على القيمة المضافة من 7% إلى 9% للمعدل المخفض، ومن 17% إلى 19% للمعدل العادي. بالإضافة إلى ذلك، تم رفع قيمة الضريبة على المواد البترولية، مثل المازوت والبنزين، بموجب قانون المالية لسنة 2017 وقانون المالية التكميلي لسنة 2020، إذ تهدف هذه الإجراءات إلى ترشيد استهلاك هذه المواد، والحفاظ على البيئة، وتحصيل إيرادات مالية كبيرة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لم تشمل السلع الاستهلاكية واسعة الانتشار، والتي لا تزال تتمتع بإعفاءات دائمة من الضرائب والرسوم، فعلى سبيل المثال لا الحصر، تضمن مشروع قانون المالية لسنة 2024 تدابير تخص الإعفاء المؤقت من الرسم على القيمة المضافة خلال مرحلتي الإنتاج والتسويق بالجملة والتجزئة إلى غاية 31 ديسمبر 2024، بالنسبة لدجاج التسمين والديك الرومي وبيض الاستهلاك والفواكه والخضروات الطازجة المنتجة محليًا، كما يخص الحبوب الجافة والأرز المنتجة محليًا أو المستوردة، إلى جانب الحبوب الموجهة لصناعة الدقيق العادي والممتاز والسميد والخبز.

2- الإجراءات الجبائية لتحفيز الادخار:

تعتبر الجباية أداة فعالة لتحفيز الادخار وتوجيهه نحو الاستثمارات المالية المنتجة، حيث تمنح هذه الاستثمارات تخفيضات وإعفاءات جبائية مهمة، الأمر الذي يساهم في دعم النمو الاقتصادي ويعزز أسس التنمية المستدامة، ويتحقق ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات، نذكر منها[1]:

- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2003، لحواصل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة؛
- إعفاء حواصل السندات والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة، من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لأجل مدته خمس (05) سنوات والصادرة خلال مدة 05 سنوات ابتداء من أول جانفي 2003، ويشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه الفترة؛
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، بالنسبة لهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة التي تتكفل بتسيير أسهم المكتتبين؛
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لصندوق دعم الاستثمار والشغل، كما تستفيد إيرادات أسهمه من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2005.

المطلب الثالث: المؤشرات الاجتماعية والبيئية

من بين المتغيرات التي يمكن للسياسة الجبائية التأثير فيها، نجد المتغيرات الاجتماعية والبيئية، والتي تكتسي أهمية لا تقل عن المتغيرات المالية أو الاقتصادية بالنسبة للسلطات العمومية خاصة بالنظر إلى طبيعة المجتمع الجزائري.

[1] المديرية العامة للضرائب، **النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب: الادخار والجباية**، عدد: 36، نوفمبر 2008، ص: 05.

أولا: المؤشرات ذات البعد الاجتماعي

للسياسة الجبائية دور مهم في تحسين الأوضاع الاجتماعية، خاصة من خلال دعم الفئات محدودة الدخل وإعادة توزيع الموارد داخل المجتمع بشكل أكثر عدالة.

1- واقع العدالة الجبائية في الجزائر

لا يمكن تحقيق مجتمع أكثر عدالة بالاعتماد على السياسة الاقتصادية وحدها، بل تظل السياسة المالية العامة المصممة تصميما جيدا لا غنى عنها، فالإيرادات المتأتية سواء من الضرائب أو الموارد الطبيعية، يمكن توجيهها لدعم النمو الاقتصادي وتحسين توزيع الثروة وتعزيز الرفاه الاجتماعي، من خلال الإنفاق على مجالات حيوية مثل: البنية التحتية، الصحة والتعليم. كما يمكن للضرائب (والتي تمثل محور التقاء وتفاعل حيوي بين الدولة والمواطن) أن تضطلع أيضا بدور أساسي في هذا المسار[1].

حيث تعتبر العدالة الجبائية ركيزة أساسية لتحقيق التوازن بين موارد الدولة وحقوق المواطن، ومن أجل إضفائها وجب تحقق مجموعة من المقومات الضرورية التي يجب أن يستند عليها، وفيما يلي سنحاول معرفة مدى توافر هذه المقومات في النظام الجبائي الجزائري والمتمثلة في:

أ- مراعاة شخصية الضريبة:

لتحقيق العدالة الجبائية وحب اعتماد مبدأ شخصية الضريبة الذي يراعي ظروف المكلف بالضريبة والمتغيرات المحيطة به، وبالنظر إلى النظام الجبائي الجزائري نجد أنه يطبق هذا المبدأ أساسا من خلال الضرائب المباشرة، حيث يكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، على خلاف الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها في النهاية شخص آخر غير المكلف القانوني. ومن أبرز الأمثلة على الضرائب غير المباشرة نجد الرسم على القيمة المضافة، إذ يقع عبؤه على المستهلك النهائي مهما كان وضعه الاجتماعي أو مستوى دخله، في المقابل الضرائب المباشرة وعلى رأسها الضريبة على الدخل الإجمالي نجدها تجسد مبدأ شخصية الضريبة بوضوح، إذ يعفى منها الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي الحد الأدنى للإخضاع الضريبي والذي يساوي 240.000 دج حسب قانون المالية لسنة 2022.

[1] اندرو جويل، منصور ماريو، بريثا ميترا، كارلو سدرالفيتش، **العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015، ص: 08.

ب- مراعاة عمومية الضريبة:

عمومية الضريبة تعني أن يشمل فرضها على الجميع (أشخاص، مداخيل أو أموال) دون تمييز أو استثناء أو إعفاء إلا بوجود نص يجيز هذا الإعفاء. حيث نجد أن النظام الجبائي الجزائري أخذ بهذا المبدأ المستمد من القاعدة الدستورية التي تنص على أن: "كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة"[1].

حيث يطبق هذا المبدأ في الضرائب المباشرة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، إذ يخضع لها كل من يحقق دخلاً، كما نجده أيضًا في الضرائب غير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة، التي يتحملها جميع المستهلكين النهائيين عند اقتناء السلع والخدمات.

ج- مراعاة تجنب الازدواج الضريبي:

تفترض العدالة الضريبية بأن لا يكون المكلف بالضريبة عرضة لدفع أكثر من ضريبة على نفس الوعاء الضريبي، حيث أن المشرع الجبائي الجزائري حاول قدر الإمكان القضاء على الازدواج الضريبي*، إلا أنّ هناك ازدواج ضريبي اقتصادي والذي ينتج عن فرض الضريبة على أرباح الشركات على الربح المحقق للشركة، ثم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لنصيب كل شريك من الربح[2].

د- مراعاة تصاعدية الضريبة:

حيث يأخذ النظام الجبائي الجزائري بمبدأ الضريبة التصاعدية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، إذ تم تكريس ذلك بموجب المادة رقم 38 من القانون المالية لسنة 1991، وقد عرف الجدول التصاعدي لهذه الضريبة العديد من التعديلات كان آخرها في سنة 2022 بموجب المادة رقم 31 من قانون المالية لنفس السنة، والتي من خلالها تم رفع الحد الأدنى للدخل المعفى إلى 240.000 دج سنويا، وإعادة النظر في تقسيم شرائح الدخل (توسيعها من 04 إلى 06) وتغيير المعدلات المفروضة**.

---

[1] المادة 82 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020.

* فإذا تحقق ذلك نكون أمام ازدواج ضريبي قانوني، والذي يكون إما مقصودًا من المشرع من أجل تحقيق أهداف اقتصادية أو مالية، أو غير مقصود وذلك نتيجة وجود تعقد في التشريع.

[2] قاشي يوسف، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيسي علي – البليدة 2، العدد العاشر، ديسمبر 2016، ص: 104.

** لأكثر تفصيل أنظر الجدول رقم (23) من الفصل الثالث.

استنادًا إلى ما سبق، يمكن القول بأن النظام الجبائي الجزائري يسعى إلى تكريس العدالة الجبائية من خلال القوانين والإجراءات الجبائية التي يعتمدها المشرع، ولعل من بين المؤشرات التي يمكن لنا أن نلتمس من خلالها مدى عدالة النظام الجبائي في الجزائر، هو هيكل الضرائب المباشرة (الضرائب على المداخيل والأرباح)، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (41): نسبة مساهمة الضرائب على المداخيل والأرباح في الضرائب المباشرة خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: مليار دج

السنة	الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأجور) (01)	الضريبة على الدخل الإجمالي (جميع الأصناف) (02)	الضريبة على أرباح الشركات (03)	مجموع الضرائب المباشرة (04)	النسبة (01)/(02) %	النسبة (02)/(04) %	النسبة (03)/(04) %
2008	151,90	193,88	133,50	331,97	78,35	58,40	40,21
2009	180,43	228,97	229,03	462,54	78,80	49,50	49,52
2010	239,30	297,57	255,05	560,42	80,42	53,10	45,51
2011	380,35	435,17	245,87	685,19	87,40	63,51	35,88
2012	548,47	608,29	248,13	862,90	90,17	70,49	28,76
2013	489,06	557,50	258,29	823,02	87,72	67,74	31,38
2014	527,24	604,55	269,85	882,17	87,21	68,53	30,59
2015	592,13	687,09	335,19	1035,13	86,18	66,38	32,38
2016	632,87	715,31	380,38	1110,22	88,47	64,43	34,26
2017	683,57	771,11	419,95	1207,67	88,65	63,85	34,77
2018	704,34	803,03	385,27	1203,64	87,71	66,72	32,01
2019	774,51	861,53	384,72	1265,93	89,90	68,06	30,39
2020	766,55	848,47	323,85	1204,51	90,34	70,44	26,89
2021	796,67	880,22	307,66	1194,00	90,51	73,72	25,77
2022	703,00	796,59	426,36	1257,01	88,25	63,37	33,92
2023	892,43	1014,06	529,39	1562,00	88,01	64,92	33,89
2024	997,74	1124,52	688,10	1863,80	88,73	60,33	36,92

المصدر: من إعداد الباحث، بناءً على الجدول رقم: (31).

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا مايلي:

- تشكل مساهمة الضرائب على الدخل الإجمالي في الحصيلة الجبائية للضرائب المباشرة نسبة جد معتبرة بلغت في المتوسط وخلال كامل الفترة (2008-2024) 64.32%، ما يدل على أهميتها من جهة، وعلى العبء الجبائي الذي يتحمله الأشخاص الطبيعيين في هذا الإطار من جهة أخرى، وهذا على الرغم من الإعفاءات والتحفيزات الجبائية المعتبرة التي تخص بها المؤسسات والشركات دون غيرها، وهو ما يعبر لنا عن عدم عدالة النظام الجبائي الجزائري؛
- تشكل ضرائب الدخل المخصومة من المنبع (صنف الأجور والمرتبات) نسبة عالية من هيكل الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث بلغت نسبة 86.87% في المتوسط خلال الفترة الممتدة بين 2008 و2024، ما يدل دائما على عدم عدالة النظام الجبائي الجزائري، خاصة وأن المكلفين بهذه الضريبة هم من الفئات المحدودة الدخل ولعدم وجود تهرب ضريبي فيها، في المقابل نجده عند بقية الأصناف باعتبارها تعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛
- وعليه في ظل ارتفاع الضغط الجبائي على فئات الأجور والمرتبات، فإنّه يمكن للإعفاءات الجبائية أن تزيد من حدة وعمق مشكل عدم عدالة النظام الجبائي، خاصة إذا استغلت هذه الإعفاءات كوسيلة للغش أو التهرب الجبائي.

2- عدالــة توزيــع الدخـل في الجزائر

تعتبر السياسة الجبائية عنصرًا أساسيًا في تحديد مدى تحقق العدالة أو تفشي الظلم الاجتماعي والاقتصادي في أي دولة، فالإيرادات الجبائية تمثل المصدر الأهم لتمويل خزينة الدولة والنسبة الأكبر من إجمالي إيراداتها، إضافة إلى كونها تمثل نسبة مرتفعة من الناتج المحلي الإجمالي، وبما أن هذه الإيرادات تأتي مباشرة من المواطنين فإنها تعكس طبيعة العلاقة بينهم وبين الدولة، إذ يستطيعون من خلالها مساءلة الحكومة، ومطالبتها بتوضيح كيفية إنفاق أموالهم. ومن هنا تبرز أهمية العدالة الجبائية باعتبارها الأساس لتحقيق العدالة الاجتماعية ووسيلة لإعادة هيكلة الموازنة العامة، بما في ذلك إعادة ترتيب أولويات الإنفاق وإعادة النظر في سبل تمويل الخزينة العامة للدولة[1].

[1] هبة خليل، عبد الجليل البدوي، **حالة الأنظمة الضريبية "مصر- تونس"**، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت - لبنان، 2014، ص: 09.

ويمكن اعتبار إنفاق الأسر مؤشرًا لقياس مستوى توزيع الرفاه داخل المجتمع، ويفضل الاعتماد على الإنفاق بدلا من دخل لأن هذا الأخير لا يصرف بالكامل دائما، إضافة إلى صعوبة تقدير مداخيل بعض القطاعات التي تتسم بعدم الاستقرار وكثرة التقلبات، ويعرض الجدولين التاليين ذلك بشكل أوضح.

الجدول رقم(42): مكونات متوسط الإنفاق الشهري للعائلات حسب حجم الأسرة وأصناف المنتجات لسنة 2011

الوحدة: دينار جزائري

حجم العائلات / أصناف المنتجات	1 إلى 2 فرد	3 إلى 4 أفراد	5 إلى 6 أفراد	7 إلى 8 أفراد	أكثر من 9 أفراد	المتوسط	النسبة %
الغـــذاء	16345	20182	23900	27848	33650	24945	2,1
اللبـــاس	2504	3857	4628	5509	6595	4835	2,6
السكـن والأعبـاء	9280	11176	12388	12469	13476	12178	1,5
الأثاث والأدوات المنزلية	1476	1460	1619	1683	1873	1625	1,3
الصحـة والعـلاج	2214	2469	2740	3025	3711	2849	1,7
النقـل والاتصـال	4608	5550	6982	7974	9944	7183	2,2
التعليم، الثقافة والترفيه	1114	1461	1933	2285	2059	1898	1,8
نفقـات أخـرى	3253	2998	3827	4763	6792	4204	2,1
المجمـــوع	**40794**	**49153**	**58017**	**65556**	**78100**	**59717**	**1,9**

SOURCE: ONS, Direction technique chargée des statistiques sociales et des revenus, **Dépenses de consommation des ménages algériens en 2011**, Mars 2014,P: 40.

الجدول رقم(43): توزيع مستوى النفقات الاستهلاكية للعائلات الجزائرية حسب أصناف المنتجات الضرورية لحياتها المعيشية

الوحدة: دينار جزائري

العناصر الاستهلاكية	2011/2010	2023/2022
الغـذاء	24 945	30 357
اللبـاس	4 835	27 816
السكـن والأعبـاء	12 178	17 442
الأثاث والأدوات المنزلية	1 625	20 592
الصحـة والعـلاج	2 849	22 630
النقـل والاتصـال	7 183	22 706
التعليم، الثقافة والترفيه	1 898	23 785
نفقـات أخـرى	4 204	42 062
المجمـوع	**59 717**	**207 390**

المصدر: دليلة بريك شاوش، رابح كشاد، **أهم تطورات الأسرة الجزائرية في استهلاكها – دراسة تحليلية إحصائية**، المجلة الدولية للتعليم الخاص في مرحلة الطفولة المبكرة **(INT-JECSE)**، المجلد: 17، العدد: 01، 2025، ص: 14.

من خلال الجدولين السابقين يتضح لنا:

- كلما زاد حجم العائلات الجزائرية ارتفع إنفاقها، وهذا الأمر ينطبق بصفة كبيرة على الإنفاق على اللباس، الغذاء، والنقل، ففي حالة الإنفاق على اللباس مثلا نلاحظ أن هناك نسبة تقدر بـ 2,6% كفارق بين إنفاق العائلات الكبيرة والصغيرة الحجم، ولكن قد لا ينطبق هذا على كافة أصناف المنتجات، فعلى سبيل المثال في حالة الأثاث والأدوات المنزلية نجد أن الفارق يقدر بـ 1,3% فقط؛
- مستوى الانفاق الاستهلاكي للمواد الغذائية وغير الغذائية للأسرة الجزائرية عرف تغيرًا واضحًا خلال الفترة الزمنية (2010-2023)، حيث شهد إنفاق الأسر على المواد الغذائية تغيرات ملحوظة، وهو ما ينطبق أيضا على الإنفاق على اللباس، إضافة إلى السكن والنقل والتعليم والصحة. وقد عرفت هذه المجالات ارتفاعًا في أثمانها ورسومها، مما دفع الحكومة إلى اعتماد سياسات دعم وإجراءات مساعدة للأسر الجزائرية حتى تتمكن من مواكبة زيادة نفقاتها على مختلف جوانب الاستهلاك؛
- شهدت الأسر الجزائرية تطورات معتبرة في استهلاكها من خلال زيادة في مستوى إنفاقها الاستهلاكي، والذي توجه نسبة كبيرة منه إلى الإنفاق على الغذاء، السكن، واللباس، وهذا ما يعطينا صورة واضحة على أن هذه الأخيرة توجه إنفاقها على ضروريات الحياة، وهو مؤشر يدل على صعوبة الظروف المعيشية للعائلات الجزائرية.

ثانيا: المؤشرات ذات البعد البيئي

سنتطرق في هذا البعد إلى واقع البيئة في الجزائر من خلال الحديث عن التلوث البيئي ومن ثم استعراض الهيئات والهياكل العملية المخصصة لحماية البيئة منه، بالإضافة إلى واقع الجباية البيئية عبر تشخيص الضرائب والرسوم البيئية وكذا تتبع حصيلة إيراداتها لمعرفة مدى مساهمتها في حصيلة الجباية العادية ودورها في حماية البيئة.

1- تشخيص الواقع البيئي في الجزائر

تشهد الجزائر مشاكل بيئية متعددة ومتزايدة مرتبطة بالحياة اليومية والأنشطة الاقتصادية، الأمر الذي يستوجب الاهتمام بدراسة واقعها الراهن، ويظهر ذلك من خلال الهيئات والهياكل العملية المخصصة لحماية البيئة من كل أشكال التلوث.

أ- التلوث البيئي في الجزائر:

يعد التلوث البيئي في الجزائر قضية متعددة الأبعاد، يمكن دراستها من خلال التطرق إلى عناصر أساسية تشمل حجم الانبعاثات الغازية في مقدمتها غاز ثاني أكسيد الكربون Co_2، وحجم استهلاك الطاقة، بالإضافة إلى مؤشر التلوث البيئي، إذ تساعد هذه الجوانب على توضيح طبيعة وحجم المشكلة البيئية.

أ.1- انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون Co_2 وتطور حجم استهلاك الطاقة

سجل حجم انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون Co_2 وحجم استهلاك الطاقة في الجزائر خلال الفترة (2008-2023)، تطورًا ملحوظًا ومستمرًا وهو ما يضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (44): تطور حجم انبعاثات غاز Co_2 واستهلاك الطاقة في الجزائر خلال الفترة (2008-2023)

الوحدة: مليون طن

السنوات	حجم انبعاث غاز Co_2	استهلاك الطاقة
2008	90,80	36,40
2009	95,80	38,60
2010	94,20	37,60
2011	100,60	39,90
2012	108,90	43,60
2013	115,40	46,20
2014	123,60	50,40
2015	129,00	53,10
2016	127,70	53,00
2017	130,70	53,10
2018	137,30	56,70
2019	142,40	59,70
2020	132,70	55,90
2021	144,50	60,90
2022	149,60	63,00
2023	144,70	60,70

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على:

- Energy Institute, **Statistical review of world energy**, 73rd edition, 2024, p: 13 and 16.
- Bp (British Petroleum), **Statistical review of world energy**, 68th edition, 2019, p: 08 and 57.

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن هناك ارتفاع مستمر في حجم انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون Co_2 الناتجة عن الأنشطة ذات الصلة باحتراق الفحم، الغاز والنفط، من سنة لأخرى وخلال كامل فترة الدراسة، حيث بلغت حجم أقصى قدره 149,60 مليون طن خلال سنة 2022، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل أهمها: توسع النشاط الصناعي، زيادة الطلب العالمي على النفط، بالإضافة إلى ارتفاع حجم حظيرة السيارات بشكل ملحوظ في الجزائر. في المقابل عرف حجم استهلاك الطاقة أيضا ارتفاعًا مستمرًا من سنة لأخرى وخلال نفس الفترة، مسجلا هو الآخر حجم أقصى لسنة 2022 قدّر بـ: 63,00 مليون طن، وذلك نتيجة للنمو المستمر للسكان وما يرتبط به من زيادة في استهلاك الطاقة، وكذا تطور النشاط الصناعي كما أسلفنا القول، الأمر الذي ساهم في تفاقم التلوث البيئي.

أ.2- مؤشر التلوث البيئي

مؤشر التلوث البيئي هو قيمة عددية مركبة تقيس درجة التدهور البيئي في منطقة معينة من خلال تجميع مؤشرات فرعية بناء على مسوح يتم إجراءها حول درجة التلوث، ثم تحويلها إلى معيار موحد يسهل المقارنات عبر الزمان والمكان[1]. حيث يوضح هذا المؤشر ترتيب الدول بالنسبة لدرجة التلوث بها، وتأخذ قيمه مدى يتراوح بين 0 و100 حيث عندما تقترب قيمة المؤشر من الصفر فهذا يعني وجود نسبة ضئيلة أو عدم وجود أي درجة من التلوث، أما إذا قاربت قيمة المؤشر 100 فهذا يعني وجود نسبة كبيرة أو درجة أقصى من التلوث[2].

وعليه فهو يوفر صورة واضحة وجلية عن حالة البيئة في البلد، والجدول الموالي يوضح تطور مؤشر التلوث البيئي في الجزائر خلال الفترة (2013-2024):

[1] Papadimitriou Eleni, Neves, Ana Rita, Saisana, Michaela, **JRC Statistical Audit of the 2020 Environmental Performance Index**, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020, p:01.

[2] صندوق النقد العربي، **التقرير الاقتصادي العربي الموحد 2020**، أبو ظبي-الإمارات العربية المتحدة، العدد: 40، 2020، ص: 240.

الجدول رقم (45): تطور نسبة مؤشر التلوث البيئي في الجزائر خلال الفترة (2013-2024)

السنوات	نسبة مؤشر التلوث البيئي	الترتيب العالمي
2013	65.80	48
2014	62.60	55
2015	68.40	52
2016	76.20	23
2017	66.50	49
2018	64.20	43
2019	64.70	45
2020	65.70	47
2021	65.30	47
2022	65.00	48
2023	63.60	50
2024	63.20	52

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على بيانات الموقع الإلكتروني:
https://www.numbeo.com/pollution/rankings_by_country.jsp

انطلاقا من الجدول أعلاه ومن خلال تتبع المسار الزمني لتطور مؤشر التلوث البيئي في الجزائر خلال الفترة (2013-2024)، نلاحظ أن نسبه مستقرة نسبيا ومتقاربة باستثناء الطفرة التي شهدتها سنة 2016 كأعلى نسبة (76.20)، مسجلا بذلك متوسط عام للنسب خلال كامل الفترة قدر بحوالي (65.93) ما يجعل الجزائر تصنف من بين أكثر الدول تلوثًا في شمال إفريقيا، إذ لم يشهد تذبذبا كبيرا في السنوات السبع الأخيرة، بل اتسم بالاستقرار طوال هذه الفترة وبمستوى منخفض تدريجيا بالأخص سنة 2024 بمعدل (63.20) وذلك راجع إلى الإصلاحات الجبائية في هذا السياق وفي مقدمتها استحداث ضرائب ورسوم على الانبعاثات والأنشطة الملوثة للبيئة.

ب- الهياكل العملية في مجال حماية البيئة:

سنتناول في هذا الصدد كل من الصندوق الوطني لحماية البيئة والساحل، وكذا مركز تطوير الطاقات الجديدة والمتجددة، بقدر من التفصيل كما يلي:

ب.1- الصندوق الوطني لحماية البيئة والساحل:

تم إنشائه في البداية كحساب خاص للخزينة ضمن صنف حسابات التخصيص الخاص بموجب قانون المالية لسنة 1992، تحت عنوان: "الصندوق الوطني للبيئة"[1]، ثم عدلت تسميته في قانون المالية التكميلي لسنة 2001 ليصبح: "الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث. وقد خضع هذا الأخير منذ إنشائه إلى عدة تعديلات شملت تسميته وكذا طبيعة إيراداته ونفقاته بموجب قوانين المالية السنوية، وأبرز هذه التغييرات ما نصت عليه المادة 135 من قانون المالية لسنة 2017، حيث تم دمجه مع "الصندوق الوطني لحماية السواحل والمناطق الساحلية" تحت تسمية جديدة هي: "الصندوق الوطني لحماية البيئة والساحل"، والذي لم يدخل حيز التنفيذ إلا سنة 2018 بموجب المادة 128 من قانون المالية لنفس السنة، والتي حددت إيرادات ونفقات هذا الصندوق.

إذ لا يعد الصندوق مصدرًا لإنشاء أو توفير أدوات حماية البيئة، بل هو أداة لجمع الأموال لتغطية نفقات حماية البيئة، وتديره وزارة البيئة، حيث تأتي إيراداته بشكل رئيسي من حصيلة الضرائب البيئية، بالإضافة إلى الغرامات والتبرعات والمساهمات الوطنية والدولية، وتعويضات نفقات مكافحة التلوث، أما نفقاته فتشمل أنشطة المراقبة والتفتيش البيئي، البحوث والدراسات لا سيما ذات الصلة بحماية البيئة، التدخلات الطارئة والاستعجالية في حالة التلوث المفاجئ، الإعلام والتوعية والتعليم والتكوين المرتبط بالبيئة والتنمية المستدامة، والإعانات الموجهة للنفع العام[2].

[1] المادة 189 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1992/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.

[2] المادة 128 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 2017/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

ب.2- مركز تطوير الطاقات الجديدة والمتجددة:

يقوم المركز بجمع ومعالجة مختلف البيانات والمعطيات من أجل تقييم مختلف مصادر الطاقات المتجددة بدقة، وإجراء البحوث اللازمة لتطوير قطاع الطاقة المتجددة بالجزائر وتطبيقها على أرض الواقع. حيث يتم تمويله عن طريق اقتطاع نسبة 01 % من الجباية البترولية[1]، والتي تدخل ضمن إيرادات الصندوق الوطني للطاقة المتجددة والذي يهدف إلى تمويل المشاريع والأعمال المسجلة كأنشطة لتطوير الطاقات المتجددة التي يضطلع بها.

2- الجباية البيئية في الجزائر

منذ استقلالها أبدت الجزائر اهتماما متزايدا بالقضايا البيئية، ترجم في إبرامها العديد من الاتفاقيات والبروتوكولات الدولية المتعلقة بحماية البحر، المحافظة على الموارد الطبيعية، حماية الغلاف الجوي، مكافحة التصحر والحد من التلوث والنفايات الخطرة. هذا الاهتمام بالبعد البيئي دفع الدولة إلى إدماجه ضمن سياستها الجبائية وهو ما يعرف بالجباية البيئية أو الجباية الخضراء، باعتبار أن الأدوات المالية يمكن أن تكون وسيلة فعالة لحماية البيئة.

حيث تعود البدايات الأولى للجباية البيئية في الجزائر إلى قانون المالية لسنة 1992 الذي نص على فرض ضريبة على الأنشطة الملوثة أو الخطرة على البيئة، وقد تم تعديله لاحقا بموجب قانون المالية لسنتي 2000 و 2001.

أما نقطة الانطلاق الحقيقية والتي شكلت محطة أساسية في مجال الجباية البيئية فقد عززها قانون المالية لسنة 2002 من خلال فرض عدة ضرائب جديدة، وكذا تكريس مبدأ "الملوث الدافع" من خلال زيادة مضاعف الضريبة على الأنشطة الملوثة (من 1-6 في قانون المالية لعام 1992 إلى 1-10 في قانون المالية لعام 2002) ليس فقط لكل نشاط وفقًا لطبيعته وحجمه، بل أيضًا لكمية التلوث الناتجة[2].

حيث شملت السياسة الجباية البيئية النشاطات التي معدل تلوثها مرتفع وهذا من خلال وضع نظام جبائي عملي متنوع، والجدول الموالي يلخص الرسوم المكونة لهذا النظام الجبائي الخاص بحماية البيئة مع الإشارة إلى الإطار التنظيمي لها.

[1] المادة 40 من القانون رقم 11-11 المؤرخ في 2011/07/18 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[2] **La fiscalité environnementale en Algérie**, Disponible sur le site web: https://legal-doctrine.com/edition/la-fiscalite-environnementale-en-algerie, Consulté le: 15/08/2025.

الجدول رقم (46): هيكل النظام الجبائي البيئي في الجزائر

الرســـوم	الأســاس القانوني والتنظيمي	الوعـــاء
الرسم على النشاطات الملوثة والخطرة على البيئة	المادة 117 من قانون المالية لسنة 1992، المعدلة بالمادة 54 من قانون المالية لسنة 2000 والمادة 202 من قانون المالية لسنة 2002.	المبلغ المحدد ضرب المعامل المضاعف المشمول بين 1 و10 حسب طبيعة وأهمية النشاط وكذا نوع وكمية الفضلات الناتجة عنه
الرسم على المنتوجات البترولية	المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.	▪ 16 دج/ل (البنزين الممتاز) ▪ 17 دج/ل (البنزين العادي وبدون رصاص) ▪ 9 دج/ل (الغازوال)
الرسم على الوقود	المادة 38 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة بالمادة 55 من قانون المالية لسنة 2007.	▪ 0.10 دج/ل (البنزين الممتاز والعادي بالرصاص) ▪ 0.30 دج/ل (الغازوال)
الرسم على الأطر المطاطية الجديدة	المادة 60 من قانون المالية 2006 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و112 من قانون المالية 2017 و54 من قانون المالية 2019.	▪ 750 دج/للإطار المخصص للسيارات الخفيفة ▪ 450 دج/للإطار المخصص للسيارات الثقيلة
الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم	المادة 61 من قانون المالية 2006 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و66 من قانون المالية 2018 و93 من قانون المالية 2020.	▪ 37.000 دج / طن
الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات الصناعية	المادة 203 من قانون المالية 2002 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و62 من قانون المالية 2018 و89 من قانون المالية 2020.	▪ 30.000 دج / طن
الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات	المادة 204 من قانون المالية 2002 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و63 من قانون المالية 2018 و90 من قانون المالية 2020.	▪ 60.000 دج / طن
الرسم التكميلي على المياه المستعملة الصناعية	المادة 94 من قانون المالية 2003 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و65 من قانون المالية 2018 و92 من قانون المالية 2020.	المبلغ الأساسي السنوي المحدد ضرب المعامل المضاعف المشمول بين 1 و5 حسب معدل تجاوز القيم المحددة.
الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي	المادة 205 من قانون المالية 2002 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و64 من قانون المالية 2018 و91 من قانون المالية 2020.	
رسم التطهير	المادة 88 من قانون المالية لسنة 1981 المعدلة بالمواد 28 من ق.م 1997 و15 من ق.م 2000 و11 من ق.م 2002 و21 من ق.م.ت 2015 و25 من ق.م 2020 و25 من ق.م 2021 و67 من ق.م 2022 و62 من ق.م 2023.	▪ 2.000 دج / كل محل ذي استعمال سكني ▪ 10.000 دج / كل محل ذي استعمال مهني ▪ 18.000 دج/كل أرض مهيأة للتخييم والمقطورات ▪ 80.000 دج / كل محل ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة سابقا.
الرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المنتجة محليا	المادة 53 من قانون المالية 2004 المعدلة بالمواد 46 من قانون المالية التكميلي 2008 و67 من قانون المالية 2018 و94 من قانون المالية 2020.	▪ 200 دج / كلغ

المصدر: من إعداد الباحث، اعتمادًا على قوانين المالية.

تمثل هذه الرسوم تجسيدًا عمليًا وترجمة لسعي النظام الجبائي الجزائري في اعتماد مبدأ الملوث الدافع، فهي تمكن السلطات من المساهمة في تحقيق البعد البيئي للسياسة الجبائية عن طريق هذه الرسوم أو ما يعرف بالضرائب الخضراء.

3- تطور حصيلة الجباية البيئية

تعد ضرائب ورسوم الجباية الخضراء إحدى الوسائل الردعية لحماية البيئة من التلوث من جهة ومعاقبة المخالفين الملوثين من جهة أخرى، والجدول الموالي يوضح تطور حصيلة الجباية البيئية ونسبة مساهمتها في حصيلة الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2008-2024):

الجدول رقم (47): نسبة مساهمة إيرادات الجباية البيئية في حصيلة الجباية العادية خلال الفترة (2008-2024)

الوحدة: مليون دج

السنة	حصيلة الجباية العادية	حصيلة الجباية البيئية	نسبة المساهمة %
2008	958 273	25 704	2,68
2009	1 146 128	36 457	3,18
2010	1 280 495	35 094	2,74
2011	1 511 445	43 859	2,90
2012	1 911 211	64 531	3,38
2013	2 027 743	68 536	3,38
2014	2 089 771	69 943	3,35
2015	2 360 373	70 315	2,98
2016	2 491 990	72 219	2,90
2017	2 661 685	73 399	2,76
2018	2 713 154	75 223	2,77

المصدر: من إعداد الباحث، بناءً على معطيات من المديرية العامة للضرائب.

من خلال قراءتنا لبيانات الجدول أعلاه يتبين أنه على الرغم من ارتفاع إيرادات الجباية البيئية من سنة لأخرى خلال كامل فترة الدراسة (2008-2024)، إلا أن مساهمتها في حصيلة الجباية العادية تبقى قليلة جدًّا، حيث أنها لا تتعدى في أحسن الظروف نسبة 4% من حصيلة الجباية العادية، مع الإشارة إلى أن هذه الأخيرة هي الأخرى نسبتها منخفضة جدًّا ولم تبلغ بعد المستوى المقبول. ويرجع انخفاض حصيلة الجباية البيئية إلى عدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

- تراجع الحصة الموجهة لحماية البيئة من إيرادات الجباية البيئية، إذ أنّه من المفروض أن توجه حصيلة الضرائب البيئية أساسًا لتغطية الأضرار البيئية، لكن في الجزائر انحرفت عن هذا الهدف، حيث شهدت السنوات الأخيرة بداية من سنة 2015 توجيه أكثر من نصف عوائدها لميزانية الدولة، مع التقليص في الحصة التي كانت موجهة لصالح الصندوق الوطني للبيئة والساحل، لتبقى وزارة البيئة من أقل المستفيدين من الاعتمادات المالية لميزانية الدولة؛
- عدم وجود هيكل خاص بالجباية البيئية داخل الادارة الجبائية، إضافة إلى انعدام قاعدة بيانات تميز المؤسسات الملتزمة بيئيًا من غير الملتزمة، الأمر الذي يمنع من تخصيص امتيازات ضريبية للمؤسسات الملتزمة ومن إقرار معدلات ضريبية مرتفعة بالنسبة للمؤسسات غير الملتزمة بيئيًا؛
- انعدام نظام جبائي بيئي يربط فرض ضرائب على ملوثات الهواء بالتناسب مع حجم انبعاثها، إضافة إلى عدم إدخال رسوم بيئية على الانبعاثات المسببة للاحتباس الحراري خصوصًا غاز ثاني أكسيد الكربون (Co_2)، وأخيرًا غياب العديد من الرسوم البيئية المتعارف عليها دوليًا، مثل: الضريبة على الضوضاء؛
- عدم وجود مدونة خاصة بالتجهيزات الخضراء (صديقة للبيئة) بهدف إعفائها من الرسم على القيمة المضافة أو إخضاعها لمعدل منخفض.

المبحث الثاني: دور حوكمة النظام الجبائي في تحسين فعالية السياسة الجبائية في الجزائر

أفرزت التغيرات الاقتصادية والمالية التي شهدتها الجزائر في العقود الأخيرة حاجة ملحة إلى إعادة النظر في آليات تسيير سياستها الجبائية، وفي هذا السياق، برزت الحوكمة الجبائية كإحدى المقاربات الحديثة، إذ تسعى إلى ترشيد النفقات الجبائية وضمان شفافيتها، كما تساهم في الحد من التهرب الجبائي وتحسين مستويات الامتثال، فضلا عن دورها في رفع كفاءة التحصيل وتوجيه الإيرادات نحو القطاعات ذات الأولوية في التنمية.

المطلب الأول: دور حوكمة النظام الجبائي في ترشيد النفقات الجبائية في الجزائر

تعد النفقات الجبائية إحدى أوجه الانفاق العام، ما يستوجب اخضاعها لمعايير الحوكمة القائمة على الشفافية، المساءلة وتحقيق العدالة، بالغرض هنا ليس إلغاؤها، فالعديد من النفقات الجبائية تخدم أهداف السياسة المالية، بل النظر كبرامج غير مباشرة موجهة لدعم التنمية.

غير أنّ السياسة الإنفاقية في الجزائر لا تتقيد غالبًا بالرشادة، بل تتسم بالإسراف وإهدار المال العام في ظل ضعف الرقابة وتقييد آليات المساءلة، ولأنه بموجب الدستور الجزائري يعد الشعب مصدر السلطة، ما يقتضي إشراكه في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتنمية عبر تعزيز الشفافية في كل مستويات السلطة، ومن هذا المنطلق تبرز أهمية الشفافية في الإدارة الجبائية باعتبارها مصدر تمويلي مهم لميزانية الدولة ورافعة أساسية قادرة على دعم مسارات التنمية.

ولكن ذلك لا يمنع من ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في جميع القطاعات العامة والخاصة في الجزائر لتشجيع الاستثمار الأجنبي، وإقامة بنية اقتصادية قوية قائمة على مؤسسات ذات كفاءة وقدرة على مساءلة أي مسؤول في أي قطاع، وقد أكدت منظمة الشفافية الدولية أن غياب الشفافية يعتبر السبب الأول في استمرار تفشي الفساد في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، وهو ما أدى إلى تفشي الاختلاسات وإهدار للمال العام، وأثر سلبًا على تحقيق التنمية في الجزائر وفي تلك الدول عمومًا.

وفي ذات الصدد، يستوجب ترشيد النفقات الجبائية في إطار حوكمة النظام الجبائي ما يلي:

أولا: تفعيل طرق المساءلة فيما يتعلق بالنفقات الجبائية

ويقصد بذلك أن تتحمل الدولة وهيئاتها المنتخبة مسؤولية خياراتها الضريبية، وان تلتزم الحكومة أمام مواطنيها بتقديم محاسبة كاملة حول كيفية ممارستها لمسؤولياتها، غير أن تحقيق المساءلة فيما يتعلق بالنفقات الجبائية يواجه صعوبات كبيرة، وهذا كونها لا تدرج في الميزانية العامة، وبالتالي فإن غياب الشفافية والرقابة عليها يشكل تهديدًا للوظائف التوزيعية والاقتصادية والإدارية في الميزانية، بل وقد يعرّض الوظيفة الأساسية للنظام الجبائي والمتمثلة في تحصيل الإيرادات إلى الخطر، ومن أجل ضمان المساءلة في هذا المجال توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OECD)** باعتماد إرشادات تقوم على أفضل الممارسات في إدارة النفقات الجبائية[1]:

1- تحديد النفقات الجبائية: تقتضي حوكمة النظام الجبائي أن يتم إدراج النفقات الجبائية ضمن الميزانية العامة للدولة، مع تحديد واضح لأهدافها، وبيان البدائل الممكنة لها، من خلال إعداد دراسات أولية حول النتائج التقديرية لها، وتقييم فعاليتها لمقارنتها مع إمكانات السياسة المالية وتأثيرها على مخصصات الإنفاق، إضافة إلى إعداد تقارير سنوية توضح حجم وتكلفة هذه النفقات، بما يعزز مساءلة الدولة في إعداد وتنفيذ الميزانية، وفي هذا السياق يبرز الدور المهم والفعال للمديرية الفرعية للحوافز الجبائية التابعة لمديرية التشريع والتنظيم الجبائيين، والتي تضطلع بمهمة إحصاء وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة سواء بمقتضى القوانين المالية أو في إطار قانون الاستثمار، ويتطلب ذلك تزويدها بالإمكانيات المادية والبشرية الكافية، إضافة إلى وضع معايير أخلاقية واضحة ومعلنة تحكم سلوك موظفيها.

2- الرقابة الميزانية للنفقات الجبائية: بغض النظر عن طبيعة النفقات الجبائية، ينبغي أن تخضع لنفس آليات الرقابة المطبقة على النفقات العامة العادية، فضعف الرقابة على هذه النفقات مقارنة بغيرها من النفقات العادية قد يدفع بالمسؤولين إلى منح إعانات وتحويلات بعيدة عن الأسس الموضوعية، وفي العديد من الدول تدرج تقديرات النفقات الجبائية ضمن وثائق الميزانية السنوية، غير أن التوسع في منح النفقات الجبائية يزيد من مخاطر تجاوز سقف الإنفاق المحدد أو المعمول به في البلد، ومن هنا وتعتبر الرقابة الميزانية أداة أساسية لضبط النفقات الجبائية والتحكم فيها، بما يضمن قيام نظام جبائي أكثر عقلانية وفعالية.

[1] مولود مليكاوي، **مرجع سابق**، ص: 143.

3- تقدير النفقات الجبائية والإفصاح عنها: يعتمد قياس النفقات الجبائية على نماذج إحصائية دقيقة، مع ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، ويفضل قدر الإمكان دمج مناقشة هذه النفقات الخاصة بقطاع معين مع مناقشة النفقات العامة لذلك القطاع بما يسهم في اتخاذ قرارات أكثر رشادة عند إعداد الموازنة، ورغم أن التحديد الدقيق للنفقات الجبائية يظل مسألة معقدة للغاية، تعيق صانعي السياسات عن تقييمها بشكل كامل، إلا أن دولا مثل بريطانيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية وكوريا الجنوبية اعتمدت على نماذج القياس الاقتصادي لتقدير النفقات الجبائية وتحليل آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وفي هذا الإطار برزت ثلاث طرق أساسية لقياس الأثر المالي للنفقات الجبائية وهي[1]:

أ- طريقة خسائر الإيرادات: تقوم على حساب الإيرادات الجبائية التي كان من الممكن تحصيلها لولا وجود الامتيازات أو الإعفاءات الجبائية، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر شيوعًا لسهولتها، وهي أكثر ملائمة للبلدان النامية[2].

ب- طريقة مكاسب الإيرادات: من خلال هذه الطريقة يتم حساب الإيرادات التي كانت ستحصل عليها الخزينة العامة عند إلغاء الامتيازات الجبائية، وذلك مع مراعاة التغيرات في سلوك المكلفين.

ج- طريقة تكافؤ النفقات: تعتمد هذه الطريقة على قياس تكلفة النفقة المباشرة التي كان من الممكن تخصيصها لتحقيق نفس الأثر الذي تحدثه النفقات الجبائية على الميزانية العامة للدولة سواء كان ذلك في شكل فائض أو عجز. وبعبارة أخرى، تجسد هذه الطريقة الوضع الذي يمكن فيه استبدال النفقات الجبائية بنفقات مباشرة ضمن وظائف الميزانية العامة للدولة[3].

---

[1] مولود مليكاوي، **المرجع السابق**، ص: 144.

[2] FMI, **Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu**, Document de référence au rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, 2015, P : 15.

[3] European commission, **Tax expenditures in direct taxation in EU Member States**, Occasional Papers 207, 2014, P: 12.

ثانيا: الالتزام بالشفافية في منح الامتيازات الجبائية في إطار دعم المواد ذات الاستهلاك الواسع

تتطلب النفقات الجبائية الموجهة لدعم المواد واسعة الاستهلاك، إضفاء قدر عالٍ من الشفافية لضمان توجيهها بالشكل الأمثل، فقد تسببت هذه السياسة في الجزائر مع بداية سنة 2011 في اضطرابات اجتماعية انعكست آثارها سلبًا على الجانب الاقتصادي والاجتماعي، كما حملت الخزينة العمومية تكاليف باهظة، حيث أظهر التحقيق البرلماني آنذاك أن النفقات الجبائية المترتبة عن سياسة الدعم بلغت نحو 300 مليار دج سنويًا، وهو دعم مفرط وعشوائي يثقل كاهل الخزينة العمومية.

والجدير بالذكر أن تقييم النفقات الجبائية يعد ممارسة ضرورية ينبغي الحفاظ عليها لتعزيز الشفافية في إدارة المالية العامة في الجزائر، وتعتبر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذا التقييم إحدى أفضل الممارسات في مجال إدارة السياسات الجبائية، لما يوفره من أدوات تساعد الحكومة على تحديد جدوى بعض التدابير الجبائية، والمفاضلة بين اللجوء إلى الامتيازات الجبائية (النفقات غير المباشرة) أو اعتماد الدعم المباشر عبر الميزانية، وفي إطار تطبيق مشروع القانون العضوي الجديد لقوانين المالية (LOLF)، تلزم السلطة التنفيذية بإعداد تقرير سنوي مفصل حول النفقات الجبائية يعرض على البرلمان أثناء مناقشة مشروع قانون المالية، غير أن التحدي الأساسي الذي تواجهه وزارة المالية يتمثل في تفعيل الإجراءات العملية الضرورية لإعداد تقدير سنوي للنفقات الجبائية، لما قد يترتب عن ذلك من خسائر معتبرة في الإيرادات الجبائية الإجمالية.

ثالثا: الالتزام بالجدوى الاقتصادية في منح النفقات الجبائية

لكي تحقق الإعفاءات الجبائية أهدافها التنموية الاستراتيجية، وجب أن تخضع للشروط الآتية[1]:

- ينبغي أن تمنح الامتيازات لفترة زمنية محددة يتم ضبطها بدقة، مع الالتزام باحترامها، وإخضاعها للرقابة، ومعاقبة كل من يخالفها؛
- يجب أن تمنح الامتيازات بشكل تفاضلي لا إجمالي، بحيث توجه إلى قطاعات محددة وأنشطة ذات أولوية في الدعم، وذلك بهدف تنويع النسيج الصناعي، وزيادة قدرته على استيعاب الكفاءات العالية؛

[1] هبة خليل، عبد الجليل البدوي، **مرجع سابق**، ص: 77.

- يتعين منح الامتيازات الجبائية مقابل التزامات واضحة، كالتزام المستفيد بتحقيق نسب محددة من التشغيل أو التأطير أو التصدير، وذلك في إطار علاقات تعاقدية تخضع للرقابة والتقييم والمحاسبة؛
- متابعة مدى التزام المستثمرين المستفيدين من الإعفاءات الجبائية، بالتنسيق مع مصالح الضرائب وهيئات ترقية الاستثمار، مع تقييم الأثر المترتب عن المشاريع الاستثمارية، ومساهمتها في جلب القيمة المضافة؛
- من الضروري تشجيع المؤسسات الاقتصادية على الالتزام بالإفصاح المالي وتعزيز الشفافية، حتى يمكن التحكم في النفقات الجبائية ومعرفة مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المحددة لها.

المطلب الثاني: مساهمة الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي وتحسين الامتثال

تشكل حوكمة النظام الجبائي أداة محورية لضمان عدالة المنظومة الجبائية ورفع مستويات الامتثال الجبائي، من خلال اسهامها في الحد من التهرب وتعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، ويتجلى ذلك في تعزيز آليات الرقابة للكشف المبكر، وتكريس الشفافية لإزالة الغموض التشريعي، إلى جانب الموازنة بين العقوبات الرادعة والحوافز المشجعة.

أولا: تعزيز الرقابة الجبائية للكشف المبكر عن حالات التهرب الجبائي

تعد الرقابة الجبائية إجراء أساسيًا لمكافحة التهرب الجبائي، كما تزداد أهميتها بالنظر إلى طبيعة النظام الجبائي القائم على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، أي أن هذا النظام يمنحهم حرية تقديم التصريحات الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ودخولهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم[1]، كما هو الحال في النظام الجبائي الجزائري، وفي هذا الصدد عمدت السلطات الجزائرية لاتخاذ عدة إجراءات عملية بهدف تدعيم وتطوير وتفعيل الرقابة الجبائية، حيث ركزت على إصلاح هذا النظام ليتماشى مع الأنظمة الجبائية العصرية من خلال[2]:

---

[1] أحمد كاظم الغزي، إلهام جعفر الشاوي، **أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي**، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، المجلد: 15، العدد: 30، أكتوبر 2021، ص: 46.

[2] بن صوشة سارة، **مرجع سابق**، ص-ص: 389-390.

✧ تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال إنشاء وتأسيس ملف جبائي وحيد تدرج فيه جميع التصريحات الجبائية ويتابع باستمرار؛

✧ استحدثت ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 آلية جديدة تعرف بـ: **"التلبس الجبائي" (La Flagrance Fiscale)** كإجراء رقابي يمنح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية لمواجهة الغش والتهرب الجبائي، وتم تدعيمه بالمادة 12 من قانون المالية سنة 2013، ويعتبر التلبس الجبائي إجراءً رقابيًا غير مستقل، حيث يمارس في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الاطلاع، ويسمح للإدارة بعد موافقة الإدارة المركزية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية فور توافر قرائن واضحة للغش، حيث يحرر محضر تلبس جبائي ضد المكلف بالضريبة، نتيجة القيام بالممارسات التالية:

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية؛
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا؛
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.

✧ إنشاء التحقيق المصوب الذي يعد أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا مقارنة بالرقابة المحاسبية، إذ تسمح خاصيتا الانتظام والتصويب باكتشاف التهرب الجبائي وعلى ذلك أساس يعاد تشكيل رقم الأعمال، ليتم إصدار جداول الإخضاع الفردي التي توضح كيفية الإخضاع الضريبي، ثم ترسل إلى المكلف بالضريبة في أجل أقصاه ثلاثون (30) يومًا لتمكينه من تقديم تبريراته؛

✧ تشديد العقوبات الجبائية المفروضة على المتهر بين حسب رقم الأعمال المهرب؛

✧ إصدار المديرية العامة للضرائب دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب في هذا الصدد، يعتبر هذا الدليل قانونًا لحسن السلوك؛

✧ تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مشتركة بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات، إضافة إلى تبادل المعلومات والملفات؛

✧ تبادل المعلومات الجبائية على المستوى الدولي في إطار مكافحة التهرب الجبائي، من خلال إبرام اتفاقيات ثنائية مع بلدان أوربية ومغاربية، تتيح الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج.

وتدعيمًا لهذه الإجراءات يمكن تحديد العناصر الأساسية للرقابة الجبائية، بما يجعلها أكثر كفاءة وفعالية في الكشف عن حالات التهرب الجبائي:

1- تدعيم الإدارة الجبائية بالوسائل المادية والبشرية اللازمة:

حتى تنفذ المصالح الرقابية مهامها بكفاءة وفعالية ينبغي تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كاف من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة، والالتزام المهني طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى ذلك لابد من تدعيمها بالوسائل المادية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج والتحفيزات المالية لتجنب الإغراءات المالية من طرف بعض المكلفين بالضريبة[1].

2- تفعيل النظام المعلوماتي:

لا يمكن تصور رقابة جبائية فعالة قادرة على كشف التهرب الجبائي والتصدي له دون الاعتماد على نظام معلوماتي، هذا الأخير الذي يشكل العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، إذ تبدأ وظيفته بتجميع المعلومات داخل هياكل الإدارة الجبائية، وهذا بالتنسيق مع المركز الوطني للإعلام الآلي والاحصائيات الجمركية، وكذا الديوان الوطني للإحصائيات، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات الجبائية.

3- التحسيس بأهمية التعامل بالفوترة:

ينبغي أن تتضافر جهود مديريات التجارة والمديريات الولائية للضرائب من أجل توعية الأفراد بأهمية التعامل بالفوترة، لما لها من دور في حماية الاقتصاد الوطني، والحد من التهرب الجبائي وضمان منافسة شفافة ونزيهة، كما يجب التأكيد على أن إصدار التاجر للفاتورة الضريبية يمثل حقًا من حقوق الدولة، ومساهمة فعلية في تأدية الخدمات العامة، إضافة إلى دوره في تخفيف العبء الضريبي على أصحاب الرواتب والأجور المحدودة.

[1] ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة – حالة الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2012/2011، ص: 282.

4- وضع مخطط لحماية المفتشين أثناء تأدية مهامهم:

لكي يتمكن مفتش الضرائب من أداء مهامه على أكمل وجه، من الضروري توفير الحماية الأمنية له من مختلف الاعتداءات والتهديدات التي قد تعيق سير عملية الرقابة الجبائية.

5- ترشيد برنامج الرقابة الجبائية:

تقوم مصلحة الرقابة الجبائية بوضع برنامج سنوي للرقابة الجبائية، يحدد فيه المكلفون بالضريبة الذين يحتمل خضوعهم للرقابة، ويوضع هذا الأخير بناء على بعض المعايير والأهداف، لذلك فان معايير الاختيار تتمثل فيما يلي[1]:

1.5- المعايير المتعلقة بأهمية الشركات في لخضوع للرقابة:

تتعلق معايير اختيار المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقق بعدة عناصر أساسية هي:

❖ **رقم الأعمال المصرح به خلال العامين الأخيرين:** يعد معيارًا جوهريًا، حيث تسمح المقارنة بينهما بالكشف عن حقيقة الإيرادات ومختلف المصاريف، وتمييز ما إذا كان هناك تطور حقيقي أم مجرد تضخيم للمصاريف بغرض تدنية النتيجة الجبائية، وتقليص الضريبة على الأرباح الشركات أو تهرب من دفعها؛

❖ **مدى تكرار نتائج الخسائر لعدة سنوات متتالية:** أو نتائج الأرباح ضعيفة جدًا مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعية النشاط المنجز؛

❖ **ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهوامش الاعتيادية:** ويستدل على ذلك من خلال: وجود تقلبات كبيرة في رقم الأعمال والنتائج المحققة خلال فترة من ثلاث إلى أربع سنوات، ارتفاع الكتلة الأجرية بشكل غير متناسب مع عدد الأنشطة الممارسة، نمط المعيشية للمكلفين بالضريبة الذي لا يتطابق مع الدخول المصرح بها؛

[1] OUAREZKI Miloud, **L'évaluation de la gestion de l'information fiscale en Algérie**, Revue Administration et développement pour les recherches et les études, Vol 08, P-P: 49-50.

2.5- المعايير الجغرافية: يتعين على البرنامج أن يشمل بطريقة رشيدة، كامل الإقليم الجبائي سواء على مستوى المراكز الضريبية أو المفتشيات أو حتى على المستوى المركزي، مع التركيز بشكل خاص على الأنشطة التي يفترض بدرجة كبيرة ارتباطها بالغش الجبائي؛

3.5- معيار طبيعة النشاط: تتمثل الأولوية في توجيه إجراءات الرقابة المناسبة نحو القطاعات الجغرافية وفئات الأنشطة الممارسة التي يصعب الوصول إليها بشكل مباشر.

4.5- معيار الكشف التلخيصي السنوي (ERA): يُعد الكشف التلخيصي السنوي من المعايير الحديثة المعتمدة في برمجة الرقابة الجبائية، حيث استحدث بموجب قانون المالية لسنة 2021 كالتزام تصريحي إلكتروني إلزامي لا يترتب عنه دفع للضرائب والرسوم، ويتم اكتتابه عبر بوابة التصريح والدفع الإلكتروني "**جبايتك**" قبل 20 ماي من كل سنة. ويهدف هذا الكشف إلى تمكين الإدارة الجبائية من الحصول على معلومات شاملة حول نشاط المكلفين بالضريبة ومعاملاتهم، واستغلالها في تحليل المخاطر الجبائية، بما يساعد على اختيار الملفات الأكثر احتمالًا للخضوع للرقابة الجبائية وفق مؤشرات موضوعية.

ثانيا: تكريس الشفافية الجبائية كآلية لإزالة الغموض التشريعي وتعزيز الوعي الضريبي

ليس بالضرورة أن يكون سبب الغش الجبائي راجع إلى الطبيعة النفسية للمكلف بالضريبة التي تدفعه للبحث عن أساليب لتجنب دفعها، فقد يكون السبب نتيجةً لضعف أو سوء تعامل الإدارة الجبائية معه، ويظهر ذلك من خلال إهمالها لجانب التوعية الجبائية للمكلف بالضريبة، من خلال تعريفه بالنتائج السلبية المرتبطة بالغش الجبائي من جهة، وذلك بما قد يتعرض له من عقوبات مترتبة عنها، ومن جهة أخرى الآثار السلبية على الدولة، حيث تؤدي إلى تراجع مواردها المالية وانخفاض قدرتها على تغطية نفقاتها.

ولهذا تعد الشفافية الجبائية عاملا أساسيًا ومهمًا في بناء وتعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية باعتبارها ممثلة للدولة، فكلما تعززت هذه الثقة، زاد التزام المكلف بتقديم والكشف عن جميع العناصر الحقيقية المكونة لوعائه الضريبي دون أي غش أو تهرب، الأمر الذي يساهم في زيادة إيرادات الخزينة العمومية والذي ينعكس إيجابًا على سياسة الدولة في مجال الإنفاق، حيث يتيح لها تمويل المشاريع التنموية التي تلبي حاجات المواطنين وتعود عليهم بالفائدة.

ومن ثم فإنّ الاستقرار والشفافية يمثلان معًا آليتين أساسيتين لتعزيز الثقة والحد من التهرب الجبائي، وهو ما يتجسد من خلال:

1- إضفاء الاستقرار على التشريع الجبائي لتعزيز الثقة والحد من مكافحة التهرب الجبائي

يعد إضفاء الاستقرار على التشريع الجبائي أحد المرتكزات الأساسية لبناء علاقة متينة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، إذ أن كثرة التعديلات والغموض في القوانين يؤديان إلى حالة من الغموض والقلق تضعف الامتثال وتفتح المجال أمام ممارسات الغش والتهرب، فالاستقرار التشريعي لا يوفر فقط وضوحا ومرونة في التعامل مع مختلف المتغيرات الاقتصادية، بل يمنح كذلك للمكلفين بالضريبة القدرة على متابعة النظام الجبائي والالتزام بقواعده بشكل أفضل، ويسهل على المختصين القانونيين والمهنيين تفسير مواده دون لبس.

وعليه فتعزيز الثقة في الإدارة الجبائية يتحقق عبر تحسين الخدمات وتكريس العدالة والشفافية، وهي عناصر لا يمكن أن تؤتي ثمارها دون وجود تشريع جبائي مستقر وشفاف، ومن ثم فإن الاستقرار التشريعي لا يعزز فقط الثقة بين الأطراف، بل يسهم كذلك في رفع مستوى الامتثال الطوعي، الحد من التهرب الجبائي، وزيادة إيرادات الخزينة العمومية بما ينعكس إيجابًا على قدرة الدولة في تمويل مشاريعها التنموية[1].

2- تعزيز العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة على أساس الشفافية والوضوح

تعد الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة حجر الزاوية لنجاح أي نظام جبائي فعال، ولا يمكن تحقيقها إلا من خلال ترسيخ مبادئ الشفافية والوضوح في مختلف مراحل المعاملات الجبائية، فبقدر ما تتسم العلاقة بين الطرفين بالوضوح والنزاهة، يرتفع مستوى الوعي الجبائي، ويتعزز الالتزام الطوعي بالأعباء الضريبية، مما يحد من فرص التهرب والغش الجبائي، ويزيد من حصيلة الإيرادات العامة للدولة.

وتعتبر هذه الثقة جزءًا لا من الثقة العامة بين الدولة والمواطن، إذ أن المواطن الذي يقتنع بأن الإنفاق العمومي يتم بطريقة رشيدة وعادلة ونزيهة، يكون أكثر استعدادًا للالتزام بواجباته الوطنية وفي مقدمتها الالتزامات الجبائية. ورغم أن العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف تخضع لمقتضيات القانون العام، فإن للخزينة العمومية مركزًا متميّزًا بالنظر على طبيعة مهامها السيادية، غير أن القوانين الجبائية تسعى في العادة إلى إرساء التوازن بين حقوق الإدارة الجبائية وضمانات المكلف[2].

[1] Asri Viola, Fjeldstad Odd-Helge, Katera Lucas and Nassary Samwel, **Trust in tax administration: Why it mattes for tax compliance**, CMI Policy Brief. Chr. Michelsen Institute, 2025, p: 01.

[2] حوسو محمود محمد، **منهجية التدقيق الضريبي**، ابن خلدون للطباعة والنشر، 2006، ص-ص: 145-146.

ومن هنا، يبرز دور الثقة كعنصر محوري في بناء علاقة متوازنة وفاعلة مع المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يستوجب تحديد محددات رئيسية لهذه العلاقة:

❖ **البنية الثنائية للعلاقة بين الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة**

يمس القانون الجبائي جميع الأشخاص الموجودين في نفس الوضعية وفقا لمبدأ مساواة الجميع أمام الضريبة، غير أنه من الناحية العملية، يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفسار لدى الإدارة الجبائية حول كيفية تطبيق القاعدة الجبائية، بل ويمكنهم الدخول معها في حوار أو حتى التوصل إلى اتفاق مسبق حول تطبيقها، بما يجعلها غير خاضعة لاحقًا للرقابة الجبائية.

وقد أخذ المشرع الجزائري بعين الاعتبار قلق المكلفين بالضريبة تجاه تطبيق القواعد الجبائية، حيث نص قانون المالية لسنة 2012 على إنشاء آلية المحرر الجبائي، باعتبارها إحدى الأدوات القانونية الهادفة إلى تعزيز التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، فهي تسهم في ترسيخ الثقة وتقليل حالة التوتر، من خلال توفير حماية للمكلف من تغيرات قانونية مفاجئة أو ممارسات إدارية تعسفية[1]، بما يضفي طابع الثنائية ويعزز الالتزام الجبائي.

❖ **تحقيق الرضا الجبائي من خلال تبني نظام جودة الخدمة**

إن إنشاء هذه الهياكل الجديدة في الإدارة الجبائية لم يكن هدفه تحقيق الكفاءة فحسب، بل كان أيضا من أجل تركيز الاهتمام على المكلف بالضريبة، باعتباره مستخدمًا مؤهلاً أو يمكن تسميته "الشريك المتميز" للإدارة الجبائية، ومن خلال هذا التوجه يمكن تعزيز التزامه بدفع الضرائب، غير أن جعل الضريبة أكثر قبولا يقتضي بناء علاقة ثقة متبادلة مع المكلف بالضريبة، انطلاقا من حقه المشروع في الحصول على خدمة ذات جودة عالية.

[1] قسايسية عيسى، **المحرر الجبائي في القانون الجزائري**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد: 54، العدد: 03، سبتمبر 2017، ص: 319.

وفي هذا السياق، خطت الإدارة الجبائية الجزائرية خطوات هامة نحو تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، من خلال استحداث مجموعة من الآليات المرجعية التي تهدف إلى ضمان التكفل الأمثل بانشغالاتهم، سواء على المستوى المركزي أو المحلي، غير أن هذه الإجراءات وحدها تبقى غير كافية لتوعية المكلفين بأهمية ودور الضرائب، ذلك أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى تلك الآليات في الحالات التي يواجه فيها شكوى أو لديه استفسار يتعلق بإجراءات فرض الضريبة وتحصيلها. ومن هنا يبرز الدور الحيوي لتكريس الشفافية والوضوح كمدخل أساسي لتوطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وهو ما يقودنا إلى استعراض بعض العناصر الجوهرية الكفيلة بترسيخ هذا التوجه كما يلي:

أ- توسيع نطاق تطبيق المحرر الجبائي ليشمل جميع المكلفين بالضريبة:

يطبق المحرر الجبائي حاليًا على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات وذلك في إطار تجريبي، غير أن هذا الإجراء ينبغي أن يعمّم ليشمل جميع المكلفين بالضريبة، ومن شأن هذا التعميم أن يتيح تحقيق جملة من المزايا، نذكر منها:

- يمكن أن يشكل ميزة للمؤسسات، إذ يتيح لها العمل ضمن محيط قانوني يوفر قدرًا أكبر من الحماية؛
- يساهم هذا الإجراء في الكشف المبكر عن النقائص أو عن مخاطر التعسف المرتبطة بتفسير بعض النصوص الجبائية، مما يساعد على تفادي أي نزاع جبائي محتمل؛
- يعد هذا الإجراء ضمانًا لحق المكلف في استجواب الإدارة، والأهم من ذلك أنه يتيح إشراكه في القضايا الضريبية، الأمر الذي من شأنه أن يعزز مناخ الثقة بين المكلف بالضريبية والإدارة الجبائية، ويساهم في الحد من البيروقراطية الإدارية، بما يحقق مصلحة مشتركة لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في آن واحد[1].

[1] بودالي محمد، بوشنب موسى، **رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر – الإدارة الجبائية نموذجا-**، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 05، العدد 02، ديسمبر 2016، ص: 266.

ب- إفصاح الإدارة الجبائية المسبق عن المعلومات المتعلقة بالحصيلة الجبائية:

إنّ وضع المعلومات الجبائية إلى جانب إفصاح الحكومة عن خططها المستقبلية يسهم في تعزيز ثقة المكلفين، خاصة عند مواجهة الحكومة لصعوبات مالية تستدعي رفع المعدلات الضريبية بغية زيادة الإيرادات العامة، فغياب الوضوح والشفافية المشاركة في اتخاذ هذه القرارات يدفع المكلفين إلى التهرب الجبائي، مما يؤثر سلبًا على الحصيلة الجبائية.

ج- تعزيز المشاركة الفاعلة للمجتمع الجبائي:

إن إشراك المكلفين بالضريبة يزيد من شرعية الإدارة الجبائية ويدعم استدامة الإصلاحات المرتبطة بها، كما أن الإدارة الجبائية المنفتحة والتشاركية التي تضم جميع المكلفين على حد سواء (أفرادا ومؤسسات) وتمارس فيها آليات المساءلة على موظفيها، ستسهم في رفع مستويات الشفافية، مما يسمح من كسب ثقة المكلفين ومساندتهم، وبالتالي الدفع نحو عمل جماعي تشاركي يسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

د- إرساء آليات فعالة لنشر شامل للمعلومات الجبائية:

إن المسؤولية الأولى عن ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين تقع على عاتق الإدارة الجبائية، فالكثير من المكلفين بالضريبة يلجؤون إلى التهرب بسبب نقص وقلة المعلومات الكافية عن طبيعة الضرائب المفروضة عليهم والغرض من فرضها، ومن ثم فإن العبء الأكبر يقع على الإدارة الجبائية، التي ينبغي عليها توفير ما يكفي من المعلومات لتمكين المكلفين من فهم التزاماتهم وتحفيزهم على الامتثال، وفي هذا السياق، يبرز دور المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال على مستوى المديرية العامة للضرائب، التي يتعين تفعيل مهامها للتقرب أكثر من المكلفين بالضريبة، من خلال:

✧ حسن استقبال المكلفين بالضريبة، حيث يؤدي مكتب الاستقبال دور أساسيًا وفعّالا في تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال حسن استقبالهم، والإجابة عن مختلف انشغالاتهم وتوجيههم إلى الوجهة الصحيحة، فضلا عن تزويدهم بالبيانات الكاملة التي يحتاجونها؛

✧ تذكير المواطنين بشكل دوري بالمشاريع التي تم إنجازها بفضل الإيرادات المتأتية من وفاء الأفراد بواجباتهم الضريبية، الأمر الذي يعزز لديهم إحساسًا ملموسًا بمساهمتهم في تمويل النفقات العمومية؛

✧ توظيف وسائل الاتصال والتواصل بمختلف أشكالها في تبسيط القوانين الجبائية وشرح كيفية احتساب الضريبة وتحصيلها، الأمر الذي سيعزز وعي المواطنين، بأهميتها كمورد أساسي لتمويل المشاريع التنموية؛

✧ تطوير العلاقات وتعزيز التعاون مع وسائل الإعلام باعتبارها شريكًا أساسيًا في نشر المعلومة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بقوانين المالية أو أي تعديلات تشريعية، من خلال حوارات إعلامية ومبادرات دورية، بما يعزز جسور التواصل بينها وبين المكلفين بالضريبة؛

✧ ينبغي على أعوان الضرائب تغيير سلوكهم في التعامل مع التجار والمتعاملين الاقتصاديين، والنظر إليهم على أساس شركاء؛

✧ الاستفادة من الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب في نشر التعليمات والضوابط، وكذا عرض التحفيزات الضريبية للمكلفين بالضريبة الأوفياء.

ثالثا: العقوبات الرادعة للتهرب الجبائي والحوافز المشجعة للامتثال الضريبي

تتضمن حوكمة النظام الجبائي تطبيق نظام متوازن من العقوبات الرادعة والحوافز المشجعة، إذ تعد العقوبات الضريبية أحد أهم الأدوات التي تعتمد عليها الحكومات للحد من ظاهرة التهرب الجبائي، حيث إن غياب الردع القانوني يشجع بعض المكلفين على مخالفة القوانين الجبائية، فالعقوبات الرادعة، سواء كانت مالية أو جنائية، تسهم في رفع تكلفة التهرب الجبائي وجعلها أكبر من المنافع المحتملة التي يسعى المتهرب لتحقيقها، فعلى سبيل المثال، فرض غرامات مالية مضاعفة أو عقوبات سالبة للحرية في حالات الغش والتلاعب الجسيم يرفع من درجة الالتزام الطوعي لدى المكلفين ويعزز الثقة بعدالة النظام الجبائي.

لكن من جهة أخرى، لا يقتصر نجاح الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي على تشديد العقوبات فقط، بل يتطلب أيضا اعتماد حوافز مشجعة تدفع المكلفين إلى الامتثال الطوعي، فالإعفاءات الجبائية، وتخفيض نسب الغرامات عند المبادرة بتسوية الوضعية الجبائية، إضافة على تبسيط الإجراءات الإدارية، كلها آليات تشجع على الامتثال الضريبي.

إذن فالجمع بين الردع بالعقوبات والتشجيع عبر الحوافز يعكس جوهر الحوكمة الرشيدة، حيث تقوم على تحقيق التوازن بين الصرامة والمرونة، كما أن استدامة النظام الجبائي تعتمد على إدراك المكلفين بالضريبة بالعدالة واستجابة الحكومة لاحتياجاتهم، وذلك من خلال العلاقة الوثيقة بين مدفوعات الضرائب وتوفير المنافع العامة، فكلما شعر هؤلاء المكلفون أن مصالحهم واهتماماتهم ممثلة بشكل عادل وأنهم يستفيدون من منافع واضحة وملموسة، زادت ثقتهم وارتباطهم بالدولة، وازدادت رغبتهم في دفع الضرائب[1]، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين مستوى الامتثال الضريبي وتضييق هامش التهرب الجبائي.

وعليه، فمكافحة التهرب الجبائي وتحسين الامتثال الضريبي لا يقتصر على الجوانب القانونية والإجرائية فحسب، بل يتطلب أيضًا بناء علاقة ثقة متينة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتساهم الحوكمة الجبائية في بناء هذه الثقة من خلال تعزيز الرقابة الجبائية، تكريس الشفافية وتبسيط الإجراءات، وكذا تطبيق العقوبات الرادعة جنبًا إلى جنب مع الحوافز المشجعة، مما يعزز الالتزام الطوعي بدفع الضرائب، ويؤدي في النهاية إلى نظام جبائي أكثر فعالية واستدامة.

المطلب الثالث: الحوكمة الجبائية ودورها في تحسين التحصيل الجبائي وتوجيه الإيرادات

أصبح التركيز على تحسين كفاءة تحصيل الضرائب وتوجيهها بما يخدم أولويات الإنفاق العام من القضايا البارزة في السياسات المالية الحالية، لما لذلك من دور في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ودعم لمسار التنمية، وهو ما يجعل الحوكمة الجبائية خيارًا استراتيجيًا لضمان تحقيق هذه الغايات بفعالية.

أولا: تحسين كفاءة التحصيل الجبائي

تساهم الحوكمة الجبائية في رفع كفاءة عمليات التحصيل الجبائي من خلال توظيف الرقمنة في الإدارة الجبائية لتسريع الإجراءات وتحسين دقة المتابعة، كما تعزز الشفافية بما يضمن عدالة التحصيل بين المكلفين بالضريبة.

[1] Alm, James & Torgler, Benno, **Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe**, Journal of Economic Psychology, Vol: 27, Issue 2, 2006, p: 243.

1- رقمنة الإدارة الجبائية كآلية لتتبع المكلفين بالضريبة وتطوير أساليب التحصيل

في ظل التحولات الرقمية التي يشهدها العالم، أصبحت الرقمنة خيارًا استراتيجيًا لا غنى عنه لتطوير أساليب العمل داخل الإدارات العمومية، وتعد الإدارة الجبائية من أبرز القطاعات التي تحتاج إلى تبني الحلول الرقمية، لما لذلك من أثر مباشر على تحسين كفاءة التتبع وتطوير آليات التحصيل، فالاعتماد على الأنظمة المعلوماتية يسهم في:

أ- توسيع القاعدة الجبائية:

تعتبر محدودية القاعدة الجبائية من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، لما يترتب عنها من ضعف في حجم الإيرادات وصعوبة في تحقيق العدالة بين المكلفين، غير أن إدخال الرقمنة في المنظومة الجبائية يتيح إمكانيات واسعة لمعالجة هذه الإشكالية، وذلك من خلال تطوير أساليب التحصيل واعتماد أنظمة أكثر كفاءة وفعالية في مراقبة الامتثال الضريبي.

إذ تساعد على تبسيط مشاركة المكلفين عبر توفير وسائل أكثر يسرا للامتثال والدفع، الأمر الذي يساهم في توسيع القاعدة الجبائية، وإلى جانب ذلك تقلل الرقمنة من الاعتماد على المعاملات الورقية، مما يعزز سرعة التحصيل ويرفع مستوى الشفافية، ولا يقتصر الأمر على ذلك فحسب، بل تمتد مزايا الرقمنة إلى اختصار وتقليل الوقت المستغرق والجهد على كل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، بما يمكن من تعزيز كفاءة الإدارة الجبائية في التحصيل[1].

[1] بن خالدي فضيل، دوش ليلى، بوترفاس فاطيمة زهراء، **رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي في الجزائر- دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان للفترة 2019-2023**، مجلة MECAS، المجلد: 20، العدد: 02، ديسمبر 2024، ص: 320.

ب- تبسيط إجراءات التحصيل الجبائي وتحسين كفاءته:

تعد كفاءة التحصيل الجبائي أحد أهم المؤشرات التي تعكس فعالية الإدارة الجبائية وقدرتها على تعبئة الموارد المالية للدولة، وفي هذا الإطار، تسهم الرقمنة في تحديث إجراءات التحصيل ومتابعته بشكل إلكتروني متكامل، مما يضمن دقة وسرعة أكبر في إنجاز المعاملات، فهي تسهل عملية دفع الضرائب على المكلفين بها عبر وسائل مرنة وآمنة، كما تمكن من مراقبة التزاماتهم بصورة منتظمة وضمان وفائهم بها في آجالها المحددة، مع توفير بيانات دقيقة تعزز موثوقية عملية التحصيل وتقلل احتمالات الخطأ والنزاع[1]، إلى جانب ذلك تساهم الرقمنة في الرفع من كفاءة التحصيل من خلال الاعتماد على هذه المعلومات الدقيقة التي تسمح لها بتصنيف المكلفين بالضريبة وفق معايير موضوعية، كنوعية المكلف، حجم المديونية ...إلخ، بهدف اتخاذ إجراءات أكثر ملاءمة لتحصيل الضرائب.

ج- دمج الاقتصاد غير الرسمي وتعزيز الشفافية الجبائية

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي من أبرز التحديات التي تواجه المنظومة الجبائية، إذ يحرم الدولة من جزء معتبر من الموارد المالية ويضعف من مبدأ العدالة الجبائية بين المكلفين، ومع اعتماد الرقمنة في الإدارة الجبائية تبرز فرص جديدة تسمح بدمج هذا القطاع تدريجيا في الدورة الاقتصادية الرسمية، من خلال متابعة التعاملات التجارية والمالية بشكل شفاف ومنظم، وكذا دقة البيانات التي يتم تحليلها من طرف الإدارة الجبائية، الأمر الذي يتيح مراقبة مدى التزام الأنشطة الاقتصادية المختلفة بالواجبات الجبائية، إلى جانب ذلك، تساهم الرقمنة في تسجيل بعض المكلفين ضريبيا، خاصة العاملين في القطاع غير الرسمي، من خلال آليات لا تقتصر فقط على التصريحات المباشرة، بل تشمل تقاطع المعلومات المستخلصة سواء من النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية أو البيانات المتوفرة لدى الشركاء الاقتصاديين مثل الموردين أو المستوردين، وبذلك يمكن إدماج الأنشطة غير الخاضعة للضريبة أو تلك التي لم تبلغ حد التسجيل ضمن الوعاء الجبائي، مما يساعد في تقليص حجم الاقتصاد الموازي لصالح الاقتصاد الرسمي. وبذلك، فهي تمكن من بناء منظومة جبائية أكثر شفافية وكفاءة، تعكس بشكل جلي حقيقة الأنشطة الاقتصادية وتعزز الموارد المالية للدولة.

[1] بن خالدي فضيل، دوش ليلى، بوترفاس فاطيمة زهراء، **المرجع السابق**، ص: 320.

وعليه، تسهم الرقمنة في تعزيز الحصيلة الجبائية بشكل غير مباشر، إذ تسمح بتبسيط إجراءات التصريح الجبائي وتمكين القيام به إلكترونيًا، بما يسمح للإدارة الجبائية بحصر أدق للمعلومات المتعلقة بوعاء الضريبة، وحسابها وتحصيلها بكفاءة أكبر، غير أن هذه المساهمة لم ترق بعد للمستوى المنشود في الجزائر، وذلك لكون عملية الرقمنة ما تزال في مراحلها الأولى، وبالأخص تقنية الدفع الإلكتروني على مستوى مختلف مراكز الضرائب.

2- ضمان عدالة التحصيل وتوزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين

تشكل العدالة الجبائية ركيزة أساسية لنجاح أي نظام جبائي، إذ تساهم في ترسيخ الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتحفزهم على الامتثال الطوعي للالتزامات الضريبية، وتتحقق هذه العدالة من خلال المساواة في تطبيق القوانين والإجراءات على جميع المكلفين، مع الحرص على توزيع الأعباء الضريبية بصورة متوازنة تراعي القدرة التكليفية لكل فئة أو شريحة.

أ- تطبيق القوانين والإجراءات الجبائية بشكل موحد على جميع المكلفين دون التمييز

إن توحيد تطبيق القوانين والإجراءات الجبائية على جميع المكلفين بالضريبة يعد ركيزة أساسية لبناء نظام جبائي عادل وفعال، إذ يسهم في تعزيز ثقة المكلفين في نزاهة الإدارة الجبائية، ويحد من منح امتيازات غير مستحقة ومبررة لفئات معينة، ويرتكز هذا التوجه على مبدأ المساواة أمام القانون، الذي يفرض خضوع الجميع للتشريعات الجبائية دون استثناء متى كانت أوضاعهم متكافئة. فالأدبيات الأكاديمية تؤكد أن المساواة في بعدها الإجرائي تعني الالتزام بتطبيق القوانين بشكل كامل وحيادي، بينما يقتضي بعدها الموضوعي معاملة المكلفين المتواجدين في ظروف متشابهة معاملة ضريبية متساوية[1].

[1] **Tax laws**, from https://www.icecreamtutor.com/notes/legal-studies/regulations/tax-laws/, Retrieved August 3, 2025.

ب- تحقيق التوازن بين مختلف الشرائح الاجتماعية والاقتصادية في تحمل الأعباء الضريبية

يمثل تحقيق التوازن في توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف الفئات الاجتماعية والاقتصادية أحد الركائز الجوهرية للعدالة الجبائية، إذ يفترض أن تبنى الأنظمة الجبائية على أساس القدرة التكليفية، بحيث يتحمل كل مكلف عبئا يتناسب مع إمكاناته الاقتصادية والاجتماعية، بما يضمن عدم إثقال كاهل الفئات محدودة الدخل ويحافظ في الوقت نفسه على عدالة المساهمة من قبل الفئات ذات الدخول المرتفعة، وتشير الدراسات الأكاديمية إلى أن هذا التوازن يسهم في تقليص الفوارق الاجتماعية ويعزز الثقة في النظام الجبائي باعتباره أداة لتحقيق العدالة والتكافل داخل المجتمع[1].

ثانيا: توجيه الإيرادات الضريبية بفعالية لتحقيق توافق مع أولويات الانفاق العام

يشكل موضوع الحوكمة الجبائية إحدى القضايا الجوهرية التي فرضت نفسها بقوة في السنوات الأخيرة، لاسيما في الدول التي تواجه تحديات متعلقة بكفاءة تحصيل الإيرادات الجبائية وتوجيهها نحو أولويات الإنفاق العام، وفي السياق الجزائري، برزت الحاجة الملحة إلى تفعيل مبادئ الحوكمة في المجال الجبائي بهدف الرفع من القدرة التمويلية للدولة وضمان توجيه هذه الموارد بشكل فعال نحو القطاعات الاستراتيجية مثل: الصحة، التعليم، والبنية التحتية. ومن ثم، فإن الإيرادات الجبائية لا تكتسي قيمتها الحقيقية إلا عندما تتم إدارتها ضمن منظومة تتسم بالشفافية وتخضع للمساءلة، وهو ما ينسجم مع التصورات الحديثة للحوكمة.

إذ يؤدي غياب الحوكمة الجبائية إلى اختلالات أو انحرافات في تخصيص الموارد، حيث قد توجه الإيرادات بعيدًا عن أولويات المجتمع، في حين أن تكريسها يضمن أن الموارد الجبائية تصرف وفقا لأولويات واقعية مرتبطة بالحاجات التنموية الأساسية، فهذا المعنى، تسهم الحوكمة الجبائية في تحقيق توازن بين متطلبات الإدارة الجبائية من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وهو ما يسمح باستخدام وتوجيه الموارد بشكل أكثر كفاءة وعدالة.

[1] George L. Salis, **Brief Introduction to the Principle of Tax Equity**, Texas A&M University School of Law, September 2007, p: 02.

وتزداد أهمية الحوكمة الجبائية عندما ترتبط بأهداف التنمية المستدامة، إذ تسمح بإيجاد نوع من التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للسياسات العمومية، فالسياسة الجبائية التي تدار وفق مبادئ الشفافية والمساءلة والرؤية الاستراتيجية تكون أكثر قدرة على تعبئة الموارد وتوجيهها نحو برامج تنموية تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وتعزيز الاستقرار الاقتصادي على المدى الطويل.

ثالثا: حوكمة النظام الجبائي كآلية لتحقيق الاستقرار المالي ورافعة للتنمية

تسهم حوكمة النظام الجبائي في تحقيق الاستقرار المالي من خلال تحسين كفاءة التحصيل وتوجيه الإيرادات بفعالية، مما يوفر للحكومة موارد مستقرة يمكن التنبؤ بها، ويساعد ذلك على التخطيط المالي طويل الأمد، الحد من الاعتماد على الاقتراض، وضمان التوازن في الميزانية. هذا الاستقرار يعزز التصنيف الائتماني للدولة، ويجذب الاستثمارات الأجنبية، ويشكل رافعة أساسية للتنمية الاقتصادية. حيث أصبحت الدول النامية ومنها الجزائر، تدرك أن بناء اقتصاد قوي وقادر على جذب الاستثمارات يتطلب توفير بنى تحتية متطورة، ومحاربة الفساد، وترسيخ الشفافية المالية، إضافة على الحد من التدفقات غير المشروعة بما يضمن الحفاظ على مواردها المالية. فوجود نظام مالي مستقر وقابل للتنبؤ يشكل عنصرًا أساسيًا لدعم النمو الاقتصادي، وتقليل الاعتماد على المساعدات الخارجية على المدى الطويل. وفي هذا السياق، تكتسب الضرائب أهمية خاصة باعتبارها إحدى الأدوات الجوهرية للحوكمة، إذ تسهم في تعزيز العلاقة بين الدولة والمجتمع وترسيخ آليات المساءلة. كما تشمل الحوكمة إشراك فاعلين غير حكوميين كالمجتمع المدني والقطاع الخاص والمنظمات الدولية، إضافة إلى صيغ تعاون جديدة مثل الشراكات بين القطاعين العام والخاص[1].

وعليه يمكن القول أنّ الحوكمة الجبائية تشكل ركيزة أساسية لتحسين فعالية النظام الجبائي في الجزائر، فهي لا تقتصر على ضمان تحصيل الإيرادات، بل تسعى إلى توظيفها وتوجيهها بفعالية في خدمة أولويات المجتمع التنموية ودعم مسار التنمية المستدامة، وهو ما يجعل من الحوكمة إطارًا لبناء نظام جبائي عادل وفعّال يسهم في تعزيز الاستقرارين الاقتصادي والاجتماعي.

[1] Programme des Nations Unies pour l'Environnement / Plan d'Action pour la Méditerranée (PNUE/PAM), **STRATÉGIE MÉDITERRANÉENNE POUR LE DÉVELOPPEMENT DURABLE 2016-2025**, Valbonne. Plan Bleu, Centre d'Activités Régionales, 2016, P: 68.

المبحث الثالث: المتطلبات الكفيلة بحوكمة النظام الجبائي الجزائري لتعزيز فعالية السياسة الجبائية

تعتبر الحوكمة الرشيدة للنظام الجبائي ركيزة أساسية لتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة في أي دولة، وفي ظل التحديات الاقتصادية العالمية المتزايدة والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، تبرز الحاجة إلى نظام جبائي قوي وفعال قادر على التكيف مع هذا الواقع، ومن هذا المنطلق، فإنّ الجزائر كغيرها من الدول، مطالبة بتوفير متطلبات بتعزيز حوكمة نظامها الجبائي من خلال إصلاحات تشريعية وتنظيمية وتعزيز القدرات المؤسساتية وتطوير أنظمة المعلومات والرقمنة، إلى جانب نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتعزيز التنسيق الجبائي على المستويين المحلي والدولي.

المطلب الأول: المتطلبات التشريعية والقانونية

لمواجهة ما تعانيه السياسة الجبائية في الجزائر من قصور في أداء مهامها وتحقيق أهدافها، برزت هناك حاجة ماسة إلى تطويرها وتحديثها بما يواكب متطلبات المرحلة، وذلك من خلال اتخاذ جملة من الإجراءات، في مقدمتها تحديث التشريع الجبائي وتعزيز قواعد الحوكمة بما يسهم في ترسيخ مبادئ الشفافية والعدالة الجبائية.

أولا: تحديث منظومة التشريع الجبائي

يمثل تحديث منظومة التشريع الجبائي خطوة أساسية لتعزيز فعالية النظام الجبائي في الجزائر، من خلال مراجعة القوانين الجبائية بما يكفل الوضوح والاستقرار والانسجام، وكذا سد الثغرات القانونية التي تستغل في الاحتيال والتهرب الجبائي، إضافة إلى توسيع الوعاء الجبائي بما يسمح بتعزيز موارد الدولة ويضمن عدالة أكبر بين المكلفين.

1- مراجعة القوانين الجبائية بما يضمن الوضوح والاستقرار والانسجام

أ- مبدأ التبسيط في التشريع الجبائي

يتعيّن على المشرع الجبائي في الجزائر أن يولي أهمية خاصة لمسألة تبسيط القوانين، وأن يعمل على صياغة التشريع الجبائي بلغة واضحة وسهلة، تمكن المكلفين بالضريبة من استيعابها دون تعقيد، فاعتماد أسلوب بسيط يسهم في جعل النصوص أقرب إلى الفهم وييسر على المكلفين إجراءات امتثالهم أمام الإدارة الجبائية، كما أن وضوح لغة النصوص الجبائية يحد من التفسيرات الفردية والشخصية المتباينة من شخص لآخر، ويؤدي إلى صياغة قانونية دقيقة لا تقبل إلا تأويلاً واحدًا، في المقابل، فإنّ غياب هذا الوضوح يعقد عمل الموظفين داخل الإدارات الجبائية ويجعلهم عاجزين عن المتابعة السليمة واليومية لمختلف الإجراءات التشريعية[1].

وعليه يتبين أن تبسيط نصوص التشريع الجبائي يعد ركيزة أساسية لترسيخ الشفافية (قاعدة المقروئية) في مجال حوكمة النظام الجبائي.

ب- مبدأ الاستقرار في التشريع الجبائي

يعتبر الاستقرار الضريبي أحد العوامل الأساسية التي تكفل وضوح التشريع وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، غير أن الممارسات التشريعية في الجزائر، وما تتسم به من تعديلات متكررة ومتعاقبة قد أضعفت من هذا الاستقرار، وهو ما يشكل عائقًا أمام ترسيخ سياسة جبائية واضحة ومستقرة. فغياب الاستقرار في النص التشريعي الجبائي يؤدي إلى حالة من التذبذب والحساسية تجاه الضريبة، الأمر الذي يستدعي تبني تشريعات جبائية أكثر استقرارًا وثباتًا بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من السياسة الجبائية[2]. فكثرة التعديلات التي تطال القوانين المالية سنويًا أو دوريًا تؤدي إلى إشكالات في فهم واستيعاب النصوص التشريعية لدى المكلفين أو المحاسبين على حدٍّ سواء، وهو ما يفتح المجال لوقوع الأخطاء أثناء التطبيق، وهذا ما يلاحظ جليًا في التشريعات الجبائية الجزائرية، التي تعرف تعديلات متكررة من حين لآخر حتى أصبح عدم الاستقرار ميزة أساسية لها.

---

[1] محمد خالد المهايني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة – مصر، 2010، ص: 253.

[2] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **مرجع سابق**، ص: 210.

وعليه فإنّ تحقيق الاستقرار الضريبي يتطلب صياغة تشريعات واضحة وبسيطة، سهلة الاستيعاب وقابلة للتطبيق، مع تجنب التعديلات المتكررة ذات الطاع الظرفي أو غير المدروس، فمثل هذه التغييرات يفسح المجال لظهور العديد من السلوكيات السلبية التي تضعف استقرار المنظومة الجبائية وتقلل من فعاليتها في تحقيق أهدافها الأساسية.

ج- إلغاء التعارض ما بين القانون الجبائي والقانون العام

إذ أن تميز القانون العام بالجمود وعدم المرونة، بحيث لا يستطيع مواكبة التغييرات الموضوعية المباشرة وغير المباشرة التي تفرضها متطلبات الحياة العامة للموارد البشرية، وعلى وجه الخصوص الموظف العامل في الهيئات الجبائية، قد دفع هذه الفئة باللجوء إلى التقدير والاجتهاد في تعديل بعض جوانب من القانون، وذلك بغرض تحقيق مصالح شخصية، ما دام القانون العام يعجز عن الاستجابة لتلك الاحتياجات، وهو ما أدى إلى انتشار هذا المفهوم وهذه الظاهرة التي أصبحت متفشية في معظم الأوساط الوظيفية[1].

2- سد الثغرات القانونية التي تسمح بالتهرب والاحتيال الضريبي

أ- سد ثغرات الجسم القانوني

ويكون ذلك من خلال السعي إلى إرساء نظام جبائي واضح ومنسجم، يقوم على نصوص محكمة ودقيقة بعيدة عن التعقيد، خالية من الثغرات التي تفتح المجال للتأويل الخاطئ أو تستغل كأداة للتحايل والغش الجبائي. حيث أنّ سد ثغرات الجسم القانوني يقتضي إرساء هيكل جبائي محكم يتماشى مع متطلبات العدالة الجبائية أمام جميع المكلفين بالضريبة، من خلال نصوص بسيطة تجمع بين الاستقرار والمرونة وتدعم في الوقت نفسه أهداف الإصلاحات الاقتصادية كتحقيق الاستقرار المالي والمساهمة في التنمية. كما يستوجب االأمر تجاوز مظاهر التعقيد المتمثلة في تعدد الضرائب وتفاوت معدلاتها، بما يسهل على كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة تبسيط القوانين وإحكام إجراءات تنفيذها، والحد من التهرب الجبائي ولو بشكل جزئي[2].

---

[1] حسن عباس علوان، **استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق**، المؤتمر العلمي حول الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية، قسم السياسة الضريبية، العراق، يوم: 2006/10/15، ص: 15.

[2] يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: 4، العدد: 9، 2012، ص-ص: 141-142.

ب- تفعيل العقوبات المفروضة

ينص التشريع الجبائي الجزائري على عقوبات جبائية، تلجأ إليها الإدارة الجبائية في حال إمتناع المكلف بالضريبة عن تقديم تصريحاته الجبائية، أو عند تقديمها خارج آجالها المحددة قانونًا، أو إذا كانت تلك النصريحات غير متضمنة للأسس والعناصر المعتمدة في تحديد وعاء الضريبة، وتشدد العقوبة عند لجوء المكلف بالضريبة إلى أعمال تدليسية، حيث تطبق زيادة تتناسب مع نسبة الإخفاء التي قام بها، على ألا تقل هذه الزيادة عن 50%، أما في حالة الامتناع الكلي عن دفع المستحقات الجبائية، فتحدد الزيادة بنسبة 100%.

كما أن العقوبات الجبائية لا تشكل الحد الوحيد للمساءلة، إذ منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق المتابعة الجنائية أمام الهيئات القضائية ضد المكلف بالضريبة الذي يثبت ارتكابه لجنحة الغش الجبائي، غير أن الإدارة الجبائية في الجزائر تواجه العديد من الصعوبات عند تفعيل هذه العقوبات المنصوص عليها قانونًا، ولا يعود ذلك على طبيعة هذه العقوبات، إذ أنها مصاغة بشكل جيّد من الناحية النظرية، ولكنها تفتقر إلى الأسس الكفيلة بضمان تطبيقها على الصعيد العملي.

3- توسيع الوعاء الجبائي:

أ- التوسع في اتباع أسلوب الجباية من المنبع

تنحصر هذه الطريقة في أن يُعهد من طرف المشرع إلى الجهة المدينة للمكلف مهمة دفع الضريبة نيابة عنه، حيث تقتطع مباشرة من الإيراد قبل وصوله إلى صاحبه، وتجبى بهذه الطريقة عادة الضريبة على أرباح وفوائد الأسهم، وكذلك على مرتبات الموظفين، إذ تتولى الهيئات التي تدفع هذه الدخول مهمة اقتطاع الضريبة وتسديدها إلى الخزينة العمومية[1]، وهذه الطريقة تعتمد بشكل واسع في إنجلترا، حيث تحصل الضريبة قبل وصول الإيرادات إلى أصحابها، غير أن اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية من بلد لآخر قد يقيّد تطبيقها على نطاق واسع، فعلى سبيل المثال، حاولت الولايات المتحدة الأمريكية تطبيق هذا الأسلوب، ولكنها لم تنجح بسبب لاختلاف الأوضاع بين البلدين، مما دفعها على التخلي عنه والاكتفاء بتطبيقه في حالات قليلة، مع اللجوء بدلاً من ذلك إلى أسلوب الاستعلام من المنبع.

[1] حسين سلوم، **المالية العامة: القانون المالي والضريبي**، الطبعة الأولى، دار الفكر اللبناني، بيروت-لبنان، 1990، ص: 227.

ب- الاستغلال الأمثل والفعال للأوعية الضريبية

أظهرت معالجة المبحث الأول من هذا الفصل، أن الحصيلة جبائية المتأتية من المداخيل غير المطبقة على الأجور ما تزال محدودة ومتواضعة، وهذا يعني وجود أوعية ضريبية مازالت بعد لم تدخل ضمن نطاق الاقتطاع الضريبي أو أنها لا تستغل بطريقة فعالة، لا سيما الأنشطة المستحدثة التي يطلق عليها **"المناجم الضريبية"**، مثل الضرائب على التجارة الإلكترونية والأنشطة التسويقية عبر الأنترنيت، والتي من شأنها أن تساهم في تعزيز الحصيلة الجبائية، كما تجدر الإشارة إلى ضرورة تأهيل الضريبة على النشاط الفلاحي، إذ من غير المنطقي أن يظل القطاع الفلاحي الذي يمثل نحو 10% من الناتج المحلي الإجمالي خارج المساهمة في الإيرادات العامة، دون أن ننسى التنويه إلى قطاع الخدمات الذي لا تتجاوز مساهمته 03% من القيمة المضافة، في حين لا يظهر أثر ملموس لمساهمته في حصيلة الضرائب المباشرة على الدخل. وعليه، يصبح من الضروري أن يأخذ المشرع الجبائي الجزائري هذه المداخيل بعين الاعتبار، والبحث في الآليات والسبل الملائمة لإخضاعها للضرائب بما يتناسب مع خصوصيات هذه القطاعات وقدرتها التكليفية.

ج- مراجعة أنظمة الإعفاءات الجبائية وترشيدها

في ظل العجز الذي تعرفه الميزانية العامة للدولة في الجزائر، تبرز الحاجة إلى إيلاء اهتمام أكبر بالنفقات الجبائية، كما أن ترشيد السياسات الحكومية وتفادي هدر الموارد المالية يفرضان ضرورة تقييم فعالية هذه النفقات كباقي البرامج والأنشطة الحكومية الأخرى، وذلك في إطار التقييم الدوري لأداء الحكومة في القيام بوظائفها.

في الجزائر، بدأ الاهتمام بهذا الجانب من خلال القانون العضوي لقوانين المالية، الذي يعد مكسبًا مهمًّا للمالية العمومية، إذ يوفر للمواطنين معلومات أوضح حول التسيير العمومي، ويلزم الحكومة بمسك حسابات أكثر شفافية ومصداقية، كما يعزز هذا القانون الرقابة البرلمانية على النشاط الحكومي، ويتيح للهيئات الإدارية التعريف أكثر بأهدافها، وتحميل المسؤولية للمسيرين العموميين، مع تحسين تلبية احتياجات مستعملي الإدارات العمومية، وكذا تعزيز الحوار الاجتماعي من خلال إشراك جمعيات المجتمع المدني في صلب النقاش حول تسيير الشأن العام، بما يكرّس تطبيق قاعدتي التشاور والاتصال مع المكلفين بوجه خاص ومع مختلف الأطراف المعنية وذات الاهتمام بوجه عام.

وفيما يخص النفقات الضريبية، فقد تمت الإشارة إليها من خلال الجدول "ج" الذي يتضمن تقديرات النفقات الجبائية ويُرفق بمشروع قانون المالية السنوي. وعليه فالأمر يقتصر على تقديم جدول تقديري فقط، دون إعداد تقرير مفصل حول هذه النفقات كما هو معمول به في أغلب الدول. وفي هذا السياق، يبرز عدد من العناصر التي ينبغي إدراجها ضمن القانون العضوي لقوانين المالية أو إحالتها إلى التنظيم بموجب هذا القانون، ومن أهمها ما يلي[1]:

✧ وضع تعريف للنفقات الجبائية تعتمد عليه جميع الجهات عند تقدير تكلفة هذه النفقات أو فعاليتها، ويعد هذا التعريف اعترافًا بأن الحكومة تمنح إعانات من خلال النظام الجبائي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية؛

✧ إلزام الحكومة بتوضيح الهدف المتوخى من كل نفقة جبائية مقترحة ضمن أي مشروع قانون يعرض على البرلمان، مع تحديد مؤشرات قياس فعاليتها، وتقديم مبررات تفضيلها على النفقة المباشرة. ويتطلب ذلك دراسة مسبقة لآثار الأحكام الجبائية، لكونها تسمح ببيان المكاسب المنتظرة والتكاليف المتوقعة، وكذا الحد من المخاطر المحتملة، وبالتالي الحكم على مزاياها ونقائصها؛

✧ إلزام الحكومة بإرفاق مشاريع القوانين المتعلقة بالنفقات الجبائية بتقديرات تكلفتها، مع اقتراح بدائل لتعويض النقص في التحصيل؛

✧ اشتراط عرض تقديرات النفقات الجبائية السابقة عند مناقشة الميزانية، لتقييم فعاليتها مقارنة بالإنفاق العام المباشر، وتحديد مدى قدرة الحكومة على تحقيق الأهداف المسطرة؛

✧ الإلزام بتنسيق وتقدير ميزانية الإنفاق الجبائي، مع تحديد الجهة المسؤولة عن ذلك، ووضع قواعد للتقييم الدوري لهذه النفقات؛

✧ تحديد طبيعة البيانات الواجب إدراجها في التقارير، مثل تكلفة النفقات الجبائية والجهات المستفيدة منها، إضافة إلى مصادر هذه البيانات ودرجة موثوقيتها؛

✧ إلزام الجهة المكلفة بالتقييم بتقديم توصيات لتعزيز فعالية تقرير النفقات الجبائية كأداة للسياسة الجبائية.

[1] محمد بلهادي، **مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019/2018، ص-ص: 222-223.

ثانيا: تعزيز الإطار القانوني للحوكمة

في ظل التحديات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري، يبرز تعزيز الإطار القانوني للحوكمة كخيار استراتيجي لتحقيق النزاهة والفعالية، وذلك عبر تكريس الشفافية والمساءلة، من خلال إلزامية نشر المعلومات، وتفعيل آليات الرقابة القضائية والإدارية، إضافة إلى ترسيخ الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة بحماية حقوقهم، والتصدي للفساد، ومعالجة المنازعات الجبائية.

1- تكريس مبادئ الشفافية والمساءلة

أ- فرض إلزامية نشر المعلومات المالية والضريبية

يعد تعزيز شفافية المالية عاملا حاسما في تسيير المالية العمومية والمساءلة عنها، لهذا تولي المؤسسات المالية الدولية اهتماما بهذا الجانب، وتركز على التحسين المستمر للمدونات والمواثيق المرتبطة بها، وترتبط شفافية المالية العمومية والميزانية خصوصا بحجم المعلومات والإحصاءات المتعلقة بمختلف أنواع الإنفاق والإيرادات وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المناسب واتاحتها للجميع[1].

لذلك فإن إلزام الإدارة الجبائية بنشر المعلومات المالية والضريبية بصفة دورية وعلنية يشكل خطوة جوهرية نحو تعزيز المساءلة. فمن خلال القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، يمكن تعزيز هذا الالتزام بنصوص واضحة تحدد طبيعة المعلومات الواجب نشرها، دوريا ووفق آجال مضبوطة، بما يضمن اطلاع الجميع على سيرورة المالية العامة.

وعليه، فتطبيق هذا الإجراء في الجزائر سيساعد على بناء الثقة بين المواطن والإدارة الجبائية، ويكرّس ثقافة الرقابة الشعبية إلى جانب الرقابة المؤسساتية، ما يقلّص من فرص الفساد ويعزز النزاهة في تسيير المال العام.

---

[1] مبروك نزيه عبد المقصود محمد، **شفافية الموازنة العامة للدولة، أهميتها وآليات تعزيزها**، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، جامعة الأزهر، مصر، 2015، ص: 752.

ب- تفعيل آليات الرقابة القضائية والإدارية

من أجل تكريس مبادئ الشفافية والمساءلة ينبغي تعزيز وتفعيل آليات الرقابة القضائية والإدارية، باعتبارها أداة فعالة لضبط عمل الإدارات والهيئات العمومية، ومنع الانحراف في استعمال السلطة أو التسيير غير الرشيد للمال العام، فالرقابة القضائية التي تمارسها المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، تعد ضمانة جوهرية لاحترام القوانين والأنظمة، إذ تمكن من محاسبة المسؤولين على القرارات الإدارية والمالية المخالفة للقانون، لذلك من الضروري تفعيل دور القضاء الإداري بشكل أكبر في مراقبة قرارات الإدارة الجبائية، مع تبسيط إجراءات الطعن وتمكين المكلفين بالضرائب من الاستفادة منها في آجال معقولة.

أمّا الرقابة الإدارية فتتجسد في أجهزة التفتيش والهيئات العليا لمكافحة الفساد، والتي تتولى التحقيق في التجاوزات المالية والإدارية، وتقديم تقارير دورية تساعد صانعي القرار على تصحيح الاختلالات في التسيير، لذا وجب تدعيم هذه الأجهزة، كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، بمنحها استقلالية أوسع وصلاحيات أكثر فعالية.

وعليه، فالتفعيل الجاد والمتكامل لهذين النوعين من الرقابة يعد أداة حاسمة لترسيخ مبدأ المساءلة وضمان التوازن بين صلاحيات الإدارة وحقوق الأفراد، وهو ما يسمح بتكريس مبدأ سيادة القانون وتعزيز الثقة بين الدولة والمجتمع.

2- تعزيز الثقة في النظام الجبائي

أ- حماية حقوق المكلفين بالضريبة

يجب تعزيز الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وضمان حقهم في الدفاع عن أنفسهم، وتقديم الطعون، والحصول على ردود واضحة ومبررة من الإدارة الجبائية.

ب- مكافحة الفساد

يجب تعزيز الإطار القانوني لمكافحة الفساد في الإدارة الجبائية، وذلك خلال رقمنة القطاع، ورفع أجور العمال، وتعزيز مبدأ الإفصاح من خلال توضيح القوانين، لاسيما ما يتعلق بالطعون وإمكانية الاستفادة منها ضمن الفترات المحددة، كما يتعين تشديد العقوبات على الممارسات الفاسدة، وتعزيز دور مؤسسات مكافحة الفساد، وتفعيل آليات التبليغ عن الفساد وحماية المبلغين وتشجيعهم، ويظل الالتزام بتطبيق القوانين والسهر على تنفيذها شرطا أساسيا لضمان تحقيق هذه الأهداف.

ج- معالجة المنازعات الجبائية

تعتبر معالجة المنازعات الجبائية في فترة وجيزة وبطريقة عادلة ومنصفة أحد أهم تحديات النظام الجبائي في الجزائر، إذ يمكن التخفيف منها عن طريق تعزيز الشفافية والإفصاح في القوانين الجبائية، إضافة إلى رفع كفاءة القضاة، وتكوين قضاة مختصين في مجال المنازعات الجبائية بما يسهل معالجتها.

المطلب الثاني: المتطلبات المؤسسية والتنظيمية

لإرساء حوكمة فعالة للنظام الجبائي، يشكل الإطار المؤسسي والتنظيمي ركيزة أساسية لضمان شفافية ونجاعة الإدارة الجبائية، ويتطلب ذلك إصلاح الهيكل الإداري، وتعزيز قدرات الموارد البشرية عبر التكوين المستمر للموظفين، واعتماد معايير الكفاءة والنزاهة وتوفير الدعم والتحفيز اللازم للأعوان.

أولا: إصلاح الهيكل الإداري للجباية

يعد ذلك خطوة أساسية لضمان لإدارة عصرية وفعّالة قادرة على مواكبة التحولات الاقتصادية، وهو ما يقتضي استكمال التحديث والعصرنة، مع التركيز على تقليص البيروقراطية والرفع من كفاءة الإدارة الجبائية.

1- استكمال برنامج إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية

يعد برنامج عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر المنطلق سنة 2006، محطة إصلاحية هامة استهدفت إنشاء وإعادة تنظيم هياكل الإدارة الجبائية وفق توصيات صندوق النقد الدولي (**FMI**)، قصد رفع كفاءة الإدارة وتحسين مردوديتها، غير أن تنفيذ هذا البرنامج على أرض الواقع عرف بعض التأخر في تجسيد كل المشاريع، إذ لم يتم تسليم مراكز الضرائب كمرحلة أولية إلا ابتداءً من سنة 2009، لتشكل حلقة وسيطة بين المديرية العامة للضرائب والمكلفين، هدفت بالأساس إلى جمع وتوحيد مختلف الأعباء الجبائية (الجباية المباشرة وغير المباشرة) في هيكل واحد مما يعزز ويسهل متابعتها.

كما تم لاحقًا إنشاء مراكز جوارية للضرائب، والتي بدأت ترى النور تدريجيًا ابتداءً من سنة 2016، والتي جاءت استجابة لضرورة تقريب الإدارة من المكلفين بالضريبة، خاصة في المناطق الداخلية، وبذلك فهي تمثل خطوة مهمة في تعزيز اللامركزية وتوسيع نطاق الخدمة الجبائية، بما يسهم في تحسين علاقة المكلف بالإدارة ويرفع من مستوى التحصيل.

وعليه فإن استكمال مسار إصلاح المنظومة الجبائية، يتطلب تسريع وتيرة إنشاء المراكز الجبائية وتوزيعها بشكل متوازن عبر مختلف المناطق، بما يضمن عدالة في تقديم الخدمة الجبائية ويعزز من كفاءة الإدارة الجبائية في تعبئة الموارد العمومية.

2- تقليص البيروقراطية وتعزيز كفاءة الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب، فهي المسؤولة بفرض الضريبة وتحصيلها، كما تتولى إصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية الخاصة بتطبيق القانون، وهي الجهة التي تقوم بربط الضريبة وتحصيل المبالغ المستحقة على المكلفين وفقًا للصلاحيات المخولة لها بموجب القانون، ومن ثمّ، فإنّ أي خلل على مستوى هذه الإدارة، سواءً كان بشريًا أو ماديًا، يعيق تحقيق أهدافها الأساسية المتمثلة في التطبيق السليم للنصوص القانونية الضريبية، ويقال أن الجهاز الضريبي غير الكفء قادر على تحويل أفضل النظم الضريبية إلى أسوأها[1].

[1] يونس أحمد البطريق، **مرجع سابق**، ص: 162.

لذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية ضرورة ملحة لسد المنافذ التي يستغلها المكلفون للتهرب من التزاماتهم، ولتحقيق أهداف السياسة المالية بصفة عامة. ويتطلب ذلك إدارة جبائية تتسم بدرجة عالية من الكفاءة، من خلال رفع مستوى أدائها، بالتحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل وتبسيط الإجراءات من خلال التنظيم الجيّد المحكم والفعال لهذه الأخيرة، ويمكن تحقيق ذلك عبر تبني مبادئ إدارة الجودة الشاملة داخل المنظومة الجبائية.

ويعتمد تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مجال الإدارة الجبائية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي توجه سير العمل وتضمن فعاليته، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

- إيلاء الاهتمام بجميع فئات المكلفين، سواءً كانوا صغارًا، متوسطين أو كبارًا، دون تفرقة، مع مراعاة تحسين العلاقة معهم بشكل مستمر؛
- شمولية النظام بحيث يغطي جميع المستويات دون استثناء، بدءًا من القيادة العليا وصولاً إلى مختلف مستويات الإدارة؛
- توفير المعلومات الكافية عن المجتمع الجبائي باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه عملية اتخاذ القرارات؛
- التخطيط لأساليب تضمن تحقيق مستوى الجودة التي يتطلع إليه المكلفون بالضريبة؛
- تحديد إجراءات التشغيل الضرورية من أجل بلوغ الأهداف المرتبطة بالتخطيط الضريبي؛
- تعريف الموظفين بإجراءات التشغيل، ولاسيما أولئك الذين يكون لأعمالهم تأثير مباشر على مستوى الجودة؛
- المتابعة والتقييم المستمر للنتائج والأداء بهدف معرفة درجة التطور وضمان استمرارية عملية التقييمن مع العمل على تطوير الإجراءات استنادًا لما تكشف عنه نتائج هذه المتابعة والتقييم.

[1] حمدي عبد العظيم، **إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية**، مجلة إدارة الأعمال، العدد: 133، ديسمبر 2008، ص-ص: 06-07.

وعليه، عند تبني الإدارة الجبائية لمنهج إدارة الجودة الشاملة، فإنها تكون قادرة على تجاوز العديد من المعوقات والتحديات، وفي الوقت ذاته تحقق جملة من المزايا يمكن إجمالها فيما يلي[1]:

- يسهم تطبيقه في خفض تكلفة إنجاز الأعمال، مما ينعكس إيجابًا على زيادة الحصيلة الجبائية؛
- تطبيقه يساعد الإدارة الجبائية على تحليل ودراسة احتياجات المكلفين والعمل على الوفاء بها؛
- يتيح تطبيقه للإدارة الجبائية القدرة على اتخاذ القرارات وحل المشكلات بأكبر قدر من السهولة واليسر ؛
- يؤدي تطبيقه إلى تدعيم وتعزيز مستويات الترابط والتنسيق بين الإدارات في مختلف القطاعات؛
- يساعد نظام الجودة الشاملة على تجاوز العقبات التي تعوق أداء الموظف، سواء في الجوانب الفنية أو الإدارية، من تقديم أداء أو خدمة عالية الجودة؛
- يسهم في تنمية الشعور بوحدة المجموعة وتعزيز روح الفريق والشعور بالإنتماء للعمل، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الرضا الوظيفي لدى الموظفين؛
- يعمل على إتاحة مزيد من الوضوح للموظفين، إلى جانب تزويدهم بكافة المعلومات التي تمكنهم من أداء مهامهم على النحو الأمثل طبقًا للمعايير المحددة؛
- يسهم تطبيق نظام الجودة الشاملة في تحقيق معدلات أداء مرتفعة من خلال زيادة الوعي بالجودة في مختلف المستويات، مما ينعكس ذلك إيجابًا على تحسين سمعة الإدارة الجبائية في نظر المتعاملين معها والعاملين فيها؛
- يساعد على ترسيخ مبدأ التقييم والتحسين المستمر، الأمر الذي يرفع من كفاءة صنع القرارات، كما يسمح بتقليل درجة الاعتماد على الأفراد في إنجاز الأعمال، من خلال تركيز الاعتماد على النظام بدلاً من الفرد؛
- يسهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المادية والبشرية، مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الجبائية، كما يسمح بتحديد أفضل وأضح للسلطات والمسؤوليات، وهو ما يؤدي إلى انخفاض نسبة شكاوى كل من المكلفين بالضريبة، والموظفين العاملين بها؛
- يسهم في تعزيز فعالية نظام الاتصالات بين مختلف وحدات الإدارة الجبائية وتوثيقه، الأمر الذي يتيح الوقاية قبل وقوع الأخطاء، وهو ما يعد أكثر جدوى من معالجتها لاحقًا.

---

[1] محمد السيد برس، **تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية على مصلحة الضرائب المصرية لتطوير الأداء الضريبي**، المجلة العلمية لجامعة 06 أكتوبر، المجلد: 02، العدد: 02، 2014، ص-ص: 283-284.

ثانيا: تعزيز قدرات الموارد البشرية

لا تتحقق فعالية المنظومة الجبائية من خلال القوانين والإجراءات فقط، بل تعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة العنصر البشري القائم على تنفيذها، ومن ثمّ فإنّ تطوير قدرات الموارد البشرية من خلال التكوين المستمر، واعتماد معايير موضوعية في التوظيف والترقية، مع الحرص على توفير العدد الكافي من الأعوان وتحفيزهم، يعدّ عاملاً أساسيًا لضمان أداء فعّال ومستدام للإدارة الجبائية.

1- ضرورة تبني سياسة توظيف قائمة على الكفاءة والنزاهة

غياب سياسة توظيف واضحة تلائم وتراعي خصوصية العمل الجبائي، يشكل أحد أبرز العوائق أمام تطوير هذا القطاع، إذ من غير المعقول الاعتماد على التخصصات تفتقر إلى المؤهلات والمعارف المتعلقة بالعمل الجبائي في مجالي الجباية والمحاسبة[1]. ومن ثم فإن اعتماد معايير الكفاءة والنزاهة في التوظيف والترقية يظل خيارًا استراتيجيًا لضمان نجاح الإدارة الجبائية وفعاليتها في استقطاب الموارد البشرية القادرة على مواكبة متطلبات هذا المجال المتخصص، كما تعزز من المصداقية والشفافية في أداء الجهاز الجبائي.

2- تكوين وتأهيل الإطارات والموظفين في المجال الجبائي

لكل مهنة شخص يمارسها ويضطلع بمسؤولياتها، ولكي تقوم الإدارة الجبائية بأداء مهامها على أحسن وجه يقتضي توافرها على كفاءات فنية عالية المستوى، مدعومة بالخبرة الواسعة التي تعززها برامج التأهيل والتدريب المستمر.

وعلى هذا الأساس، يرتكز تأهيل الموارد البشرية على ثلاثة عناصر أساسية تتمثل في:

أ- التأهيل العلمي:

من أبرز السمات الأساسية التي تميز الأفراد القائمين على وظائف الإدارة الجبائية تأهيلهم العلمي، لا سيما إذا ما تعلق الأمر بتوليهم بعض المهام الخاصة مثل مهمة التحقيق الجبائي، حيث يشترط أن يكون المحقق حاصلا على شهادة عليا أو أولية في الاختصاص، وأن يكون مُلمًّا بالأصول العلمية والتطبيقات العملية في المحاسبة، إضافة إلى معرفة واسعة بالتدقيق وبمختلف القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة[2].

---

[1] فنغور عبد السلام، **مرجع سابق**، ص: 340.

[2] ضياء شمخي جبار الهاشمي، **تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق – دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2005، ص: 50.

ب- التأهيل المهني:

أمّا بشأن الكفاية العملية (الخبرة المهنية)، شأنها شأن باقي المهن، فهي تتطلب قضاء فترة زمنية معينة لاكتساب الخبرة الميدانية إلى جانب المؤهل العلمي، فمن خلال الخبرة العملية يتمكن الموظف الجبائي من تشخيص العديد من العمليات التي قد تبدو غير قانونية أو تثير الشك في وجود غش جبائي، كما تمكنه من التعامل بمرونة وبشكل جيد مع المكلفين بالضريبة، فضلاً عن مساعدته في تجنب قدر كبير من الأخطاء التي قد تحدث أثناء تأدية مهامه.

ج- التكوين المستمر:

في هذا الصدد، تعسى الإدارة الجبائية في الجزائر إلى رسكلة مواردها البشرية بشكل دوري، بما يواكب المستجدات الضريبية والتكنولوجية، وذلك من خلال برامج تكوينية تنظمها المعاهد المخصصة لهذا الغرض، غير أنه من الضروري إعادة النظر في محتوي هذه البرامج وفي طريقة وأساليب تقييم مدى استفادة الموظفين منها.

3- دعم الإدارة الجبائية بأعداد كافية من الأعوان:

تقتضي الضرورة زيادة عدد موظفي الإدارة الجبائية، ولا سيما المراقبين منهم، بما يتناسب مع الارتفاع المستمر في عدد المؤسسات والأنشطة، وذلك لتمكينها من أداء مهامها بفعالية أكبر، ولتفادي تراكم عدد كبير من الملفات لدى موظف واحد.

4- تقديم التحفيزات للأعوان:

ويتحقق ذلك من خلال أنظمة أجور تضمن لموظفي الإدارة الجبائية أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم[1].

[1] حامد عبد المجيد دراز وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 195.

المطلب الثالث: المتطلبات التقنية والمالية

لضمان فعالية أي إصلاح جبائي مستدام، يقتضي الأمر الاستثمار في تطوير أنظمة المعلومات والرقمنة من جهة، مع اعتماد آليات تمويل فعّالة ومتنوعة من جهة أخرى، فالتكامل بين البنية التكنولوجية والحوكمة يسمح بتحسين الأداء، تعزيز الشفافية وضمان عدالة أكبر في النظام الجبائي.

أولا: تطوير أنظمة المعلومات والرقمنة

يشكل ذلك خطوة محورية نحو تحديث أساليب التسيير وتحقيق الشفافية، إذ يتيح تكامل الأنظمة الرقمية وتوحيد قواعد البيانات المشتركة تعزيز التعاون بين مختلف الإدارات، لاسيما بين الإدارة الجبائية والقطاعات ذات الصلة، كما يسهم تبني التقنيات الناشئة كالذكاء الإصطناعي، في رفع كفاءة الأداء واكتشاف التهرب والغش الجبائي بما يدعم حوكمة أكثر فعالية.

1- إنشاء قواعد بيانات مشتركة بين القطاعات لتعزيز الشفافية الجبائية

يعد تبادل المعلومات الفعّال والدقيق أمرًا حيويًا لمكافحة التهرب الجبائي وتعزيز الشفافية في النظام الجبائي، فتشتت البيانات وغياب التنسيق بين القطاعات يؤدي في الغالب إلى فجوات في المراقبة الجبائية، ويضعف قدرة الدولة على متابعة الامتثال الضريبي وكشف حالات التهرب والغش، ومن ثمّ فإنّ تفعيل آليات تبادل المعلومات بين الإدارة الجبائية والإدارات الحكومية الأخرى ذات الصلة، مثل الجمارك، مراكز السجل التجاري، البنوك، والجهات القضائية، من خلال اعتماد قاعدة بيانات مشتركة يشكل إطارًا مؤسساتيًا متكاملاً لتقاطع المعلومات والتحقق من صحتها، ممّا يعزز ثقة المكلفين في عدالة النظام الجبائي ويقوي مصداقية الإدارة الجبائية. كما أن توحيد المعايير التقنية والقانونية لتبادل البيانات يحد من الازدواجية والتضارب، ويرفع من كفاءة التحصيل[1]. غير أن نجاح هذا التوجه يتطلب معالجة تحديات رئيسية، أهمها حماية المعطيات الشخصية، وضمان أمن المعلومات من أي تهديدات اختراقات، إضافة إلى تجاوز مقاومة بعض الإدارات التي تخشى فقدان احتكارها للبيانات.

[1] World Bank, **Digital Transformation of Tax and Customs Administrations**, Equitable Growth, Finance & Institutions Insight – Governance Series, Washington DC, 2022, p: 04.

2- تعزيز الخدمات الإلكترونية وتبني التقنيات الناشئة

أ- توسيع نطاق الخدمات الإلكترونية

تساهم الخدمات الإلكترونية في تبسيط الإجراءات على المكلفين بالضريبة، وتحسين الامتثال الطوعي، وتقليل التكاليف الإدارية، لذا ينبغي توفير مجموعة واسعة من الخدمات الضريبية عبر الأنترنيت، بما في ذلك التسجيل الضريبي، الدفع الإلكتروني، وتقديم الطعون والاستفسارات، كما يجب أن تكون هذه الخدمات متاحة على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع، وسهلة الاستخدام، ومتوافقة مع مختلف الأجهزة.

ب- تبني التقنيات الناشئة لمحاربة التهرب والغش الجبائي

يُعدّ استخدام التقنيات الحديثة والناشئة مثل الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) والبلوك-تشين (Block-Chain) ضرورة ملحة في المجال الجبائي، حيث تتيح أنظمة الذكاء الاصطناعي إمكانية تحليل البيانات الضريبية الضخمة بدقة عالية، وتحديد الأنماط المشبوهة، والتنبؤ بحالات التهرب والغش الجبائي، بينما يسهم استخدام تقنية البلوك-تشين في تعزيز أمن وشفافية المعاملات الضريبية وضمان حماية البيانات من أي التلاعب. الأمر الذي يجعل من تبني هذه التقنيات خطوة أساسية لتعزيز كفاءة المنظومة الجبائية والحفاظ على موارد الدولة.

ثانيا: آليات تمويل فعّالة ومستدامة

من أجل ضمان تمويل فعّال ومستدام، ينبغي إيجاد مصادر دخل متنوعة بديلة عن الريع النفطي، مع رفع كفاءة التحصيل للحد من العجز الجبائي. كما يُعزّز هذا التوجه باعتماد حوكمة فعّالة للجباية البيئية بما يضمن الاستقرار المالي والتنمية المستدامة.

1- تنويع مصادر الإيرادات الجبائية بعيدا عن الريع النفطي

يُعدّ الاعتماد المفرط على الريع النفطي من أبرز التحديات التي تواجه المالية العامة في الجزائر، بسبب تقلبات الأسعار في الأسواق العالمية، لذلك أصبح تنويع الإيرادات الجبائية خيارًا استراتيجيا لضمان الاستقرار المالي وتعزيز قدرة الدولة على مواجهة الأزمات، حيث يتطلب هذا التوجه توسيع القاعدة الضريبية من خلال تعبئة الموارد المحلية ودعم مساهمة القطاعات الإنتاجية كالزراعة، الصناعة، السياحة والخدمات، إلى جانب استحداث ضرائب جديدة ذات جدوى مثل الضرائب البيئية على التلوث واستغلال الموارد الطبيعية، بما يوفر بدائل حقيقية للإيرادات النفطية.

كما تظل الإصلاحات الجبائية ضرورة ملحة لمواكبة التحولات الاقتصادية الراهنة، من خلال تقليص الإعفاءات غير المبررة، تبسيط الإجراءات، وتحفيز الامتثال الطوعي للمكلفين، الأمر الذي من شأنه أن يحفز النشاط الاقتصادي ولا يكون كابحًا له، فضلا عن مساهمتها في خلق مصادر دخل إضافية[1].

وبهذا يُشكّل تنويع الإيرادات الجبائية بعيدًا عن الاعتماد المفرط على الريع النفطي خطوة أساسية لمعالجة الاختلالات الاقتصادية، ودعامة لبناء مالية عامة أكثر استقرارًا واستدامة قادرة على مواجهة الأزمات والصدمات الخارجية ودفع عجلة التنمية.

2- تحسين آليات التحصيل للحد من العجز الجبائي

يعد العجز الجبائي من أبر التحديات التي تواجه السياسات المالية للدول، خصوصًا تلك التي تسعى إلى تنويع مواردها وتقوية دور الإيرادات الجبائية في تغطية النفقات العامة، وتزداد خطورة هذا العجز مع اتساع ما يعرف بالفجوة الجبائية **(Tax Gap)**، الأمر الذي يستدعي تحسين آليات التحصيل الجبائي وتطويرها بما يضمن العدالة والكفاءة في آن واحد.

ومن أبرز مظاهر هذا الإشكال تراكم المتأخرات الجبائية التي تجاوزت في بعض الفترات حدود ميزانية التسيير، وهو ما يعكس حالة من التهاون والتراخي في تحصيل حقوق الخزينة العمومية، إذ أن استمرار هذه الظاهرة يضعف ثقة المكلفين في جدية الدولة، ويؤدي إلى تفشي سلوكيات التهرب والتمرد على الالتزامات الجبائية، في ظل اعتقاد البعض أن الدولة عاجزة عن تحصيل حقوقها[2].

لذلك، ينبغي على الدولة أن تُفعّل ما تملكه من آليات قانونية وإدارية من أجل المتابعة الجادة والتحصيل الفعّال للديون الجبائية، وهو ما يعد وسيلة لتوفير الموارد المالية اللازمة، وضرورة لتعزيز هيبة الدولة واستعادة ثقة المواطنين في مؤسساتها، مما يساهم في تقليص العجز الجبائي وتحقيق التوازن المالي.

---

[1] مايح شبيب الشمري، **التنويع الاقتصادي وتنويع مصادر الدخل مقومات لإصلاح الاقتصاد الريعي في العراق سياسات مقترحة وخيارات استراتيجية**، مجلة وارث العلمية، المجلد: 05، العدد: خاص، ماي 2023، ص: 45.

[2] عبد السلام فنغور، **مرجع سابق**، ص: 342.

3- حوكمـة الجبايــة البيئيــة:

بالنظر إلى واقع الجباية البيئية في الجزائر، نلاحظ أن الإدارة الجبائية لا توليها الاهتمام الكافي، سواء من حيث السعي لتوسيع الأوعية الجبائية، أو من حيث التحصيل الجبائي للرسوم المخصصة لها، فكل التركيز منصب أساسًا على الضرائب والرسوم العادية، وذلك نتيجة لغياب الوعي بأهمية الجبائية البيئية، ليس فقط كمصدر تمويل، بل أيضًا كآلية للحفاظ على البيئة، ومن ثـمّ تبرز الحاجة إلى حوكمة فعالة للجباية البيئية في الجزائر من خلال تضافر الجهود التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

✧ إعادة تنظيم وضبط الوعاء الجبائي البيئي وجعله أكثر مرونة، بما يسمح بالاستجابة لمتطلبات حماية البيئة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وذلك عبر تكييف الرسوم البيئية بما يتلاءم مع التطبيق الفعلي لمبدأ الملوث الدافع، من خلال اعتماد تقنيات القياس المباشر للتلوث، وجعلها تتناسب طرديًا مع حجم الانبعاثات ودرجة خطروتها على البيئة، كما يشمل ذلك الرسوم المحلية مثل رسم التطهير ورسم إزالة القمامات، مع إمكانية استحداث رسم على الضوضاء خصوصًا في المناطق الحضرية؛

✧ العمل على إدماج محاسبة بيئية ضمن إصلاحات النظام المحاسبي والمالي، بما يضمن شفافية أكبر في رصد الأنشطة ذات الأثر البيئي، كما تبرز ضرورة منح تحفيزات وامتيازات جبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقتنون أجهزة وأدوات وآليات صديقة للبيئة لا تساهم في التلوث، أو ينخرطون في أنشطة ترقية البيئة، وذلك من خلال إعادة النظر في أسس احتساب الضرائب على أرباح ونسبها، بما يتيح تخفيضها لصالح هذه الفئة؛

✧ تطوير الإطار التشريعي والإصلاح المؤسساتي بما يضمن إيلاء القضايا البيئية نفس الأولوية السياسية والاقتصادية الممنوحة للقضايا الماكرواقتصادية، مع استحداث تشريع شامل وفعّال، يمنح المؤسسات البيئية الموارد والصلاحيات اللازمة لتحقيق أهدافها؛

✧ تعزيز الإعلام البيئي عبر مختلف الوسائل لما له من أهمية في نشر الوعي بقضايا البيئة، وتوفير المعلومات والحقائق التي تسهم في توجيه السلوك الفردي الجماعي نحو ممارسات أكثر مسؤولية مع البيئة، كما تزداد فعالية هذا الدور من خلال استشعار القيم الأخلاقية التي جاء بها الدين الإسلامي الحنيف التي تدعو إلى صون البيئة والمحافظة عليها باعتبارها أمانة مشتركة.

[1] ولهي بوعلام، **النظـام الضريبي الفعّال في ظل الدور الجديد للدولة – حالة الجزائر**، **مرجع سابق**، ص: 290. (بتصرف).

المطلب الرابع: متطلبـات أخــرى

إنّ تحسين البيئة الإدارية والتشريعية وكذا تطوير الجوانب التقنية والمالية، يعدّ أمرًا ضروريًا لتحقيق نظام أكثر كفاءة، غير أنّ ذلك يبقى غير كاف وحده لتحقيق الالتزام الطوعي لدى المكلفين بالضريبة، ومن ثم، يتعين على الأطراف الفاعلة والمؤثرة في السياسة الجبائية بالجزائر مراعاة متطلبات أخرى لا تقل أهمية عمّا سبق، بما يتيح تحقيق تكامل أفضل للحوكمة في السياسة الجبائية.

أولا: تنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة

تُعدّ تنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة من الركائز الأساسية لضمان الامتثال الطوعي وتحقيق العدالة الجبائية، إذ يتطلب ذلك تعزيز جسور الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين من جهة، وتفعيل إسهام المجتمع المدني في ترسيخ ثقافة جبائية مسؤولة من جهة أخرى.

1- تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة

من أجل تغيير نظرة المكلفين بالضريبة تجاه الإدارة الجبائية، ينبغي العمل على بناء علاقة بينهما تقوم على الثقة والتعاون المتبادل، ويتطلب ذلك سعي الإدارة الجبائية إلى تحسين قنوات التواصل مع المكلفين، من خلال الاستماع المستمر لانشغالاتهم، وشكاويهم، والأخذ بعين الاعتبار مقترحاتهم الرامية إلى تطوير المنظومة الجبائية، وقصد تحسين هذه العلاقة وجب الحرص على تطبيق ومراعاة الإجراءات التالية:

أ- نشر الوعي الضريبي:

من المتفق عليه أن الوعي الضريبي في الجزائر لا يزال دون المستوى المطلوب، ولا يرقى إلى تطلعات الإصلاح الجبائي، مما يفرض على الإدارة الجبائية تكثيف جهودها لنشر الثقافة الجبائية بين المكلفين باعتبارهم الركيزة الأساسية للنظام الجبائي، ويقتضي ذلك توعيتهم وتبصيرهم بأهمية الضريبة من خلال[1]:

[1] نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 16، العدد: 01، 2017، ص-ص: 327-328.

- توفير معلومات ضريبية دقيقة ومبسطة من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها، تمكن المكلفين من فهم أساسيات الضرائب والقواعد والإجراءات المعتمدة في التطبيق بوضوح، لا سيما أنهم يمثلون فئات مختلفة ومستوياتهم متباينة؛
- الاستعانة بوسائل الاعلام المرئية والمكتوبة لنشر الثقافة الضريبية على نطاق واسع، وكذا إصدار نشرات دورية متخصصة تكون همزة وصل بين المكلف والإدارة الجبائية، تسمح بشرح المستجدات الجبائية وتبسيط القوانين والاجراءات الجديدة؛
- المساهمة في محو الأمية الضريبية للمكلفين من خلال تنظيم دورات توعوية تبرز أهمية الضريبة للمجتمع وتشرح أحكام القوانين والتعليمات المتصلة بكافة أنواع الضريبة، مع إعداد كوادر محلية مؤهلة منهم لتوجيه لزملائهم وإرشادهم إلى كيفية التعامل مع الإدارة الجبائية؛
- ينبغي على الإدارة الجبائية أن تولي اهتمامًا بانشغالات واستفسارات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال استقبالهم ومساعدتهم بتبسيط إجراءات فتح الملف الجبائي والرد على شكاويهم، مع اعتماد قدر من المرونة في تعاملها يكفل حماية مصالحهم دون الإخلال بمصلحة الدولة؛
- إنشاء منصات رسمية وتفاعلية عبر الأنترنيت لتعزيز الشرح والتواصل المستمر مع المكلفين بالضريبة، وكذا تشكيل فرق عمل متخصصة داخل الإدارات الجبائية لتوعيتهم ومرافقتهم في أداء التزاماتهم.

إلى جانب العناصر السابقة الذكر ينبغي أن يدرك المكلفون بالضريبة بأنهم يخضعون لمعاملة ضريبية موحدة وعادلة، بحيث لا يتولد لدى أي مكلف إحساس بوجود تفضيل مكلف آخر عليه مهما كانت الأسباب والمبررات.

ب- ترشيد سياسة الإنفاق العام:

يرتبط الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة ارتباطًا مباشرًا بمدى التزام المكلفين بالضريبة بأداء الضرائب المفروضة عليهم، وذلك لعدّة أسباب نذكر منها[1]:

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يستفيد منها، أو عدم إدراكه لما تقدمه له من خدمات، مع شعوره بإمكانية الاستمرار في الانتفاع بتلك الخدمات حتى في حال عدم دفع الضريبة، على اعتبار أن دفعها لا يعد شرطًا للاستفادة من المنافع العامة؛
- تلعب سياسة الإنفاق العام دورًا أساسيًا في الحد من التهرب الجبائي، فكلما أحسن توظيف واستخدام الأموال العامة، تراجع ميل الأفراد إلى التهرب، في حين أن توجيه واستخدام الضريبة في أغراض غير مالية، اجتماعية واقتصادية، قد يولد شعورًا بالظلم لدى الفئات التي تتحمل الضرائب أكبر من غيرها، مما يدفعها إلى مقاومتها بالتهرب.

وبالتالي، فكلما كان خلو الإنفاق العام من مظاهر الإسراف والتبذير، وتوجيهه نحو تلبية احتياجات كافة فئات المجتمع، كلما زاد شعور الأفراد المكلفين باستفادتهم منه، الأمر الذي يقوي لديهم الدافع الذاتي للالتزام بأداء ما يترتب عليهم من ضرائب.

2- تفعيل دور المجتمع المدني في تنمية الوعي الجبائي:

يعد عدم الالتزام الجبائي إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي وانحرافًا عن العدالة الاجتماعية، كما يشكل عقبة أساسية أمام الدولة في تحقيقها أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، لذا فإن محاربته مسؤولية مشتركة بين جميع المواطنين، مع التأكيد على أن بلوغ هذا الهدف يستلزم القضاء على السلوكيات المنحرفة التي تغذي هذه الظاهرة، مما يتطلب إحداث تغييرات عميقة في عقلية الأفراد، نمط تفكيرهم، سلوكهم وقيمهم، من خلال ترسيخ فلسفة جديدة للتواصل والتعامل داخل المرافق العامة، ويتحقق ذلك بالاستعانة بالوسائل التالية[2]:

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **مرجع سابق**، ص: 165.

[2] نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، **مرجع سابق**، ص: 328.

أ- المؤسسات التربوية والتعليمية:

يمكن توظيف هذه الأخيرة في عملية ترشيد وتنمية روح المواطنة الضريبية لدى جميع أفراد المجتمع، بإتباع خطة تهدف إلى غرس الثقافة الضريبية منذ الصغر بإدراج مادة الضرائب في المناهج التعليمية من المرحلة الابتدائية حتى الجامعية، وهذا من أجل تعريف الأجيال بدور الضريبة وأهدافها في تحقيق التنمية والازدهار الوطني، كما ينبغي أن تضطلع المساجد بدور فعّال في نشر الوعي الأخلاقي والضريبي من خلال تعزيز القيم الإسلامية والأخلاقية التي تدعم الرقابة الذاتية النابعة من ضمير الإنسان وعقيدته، باعتبارها أكثر قوة وفاعلية من الرقابة الخارجية، مما يعزز ذلك وعي الفرد بأهمية الضريبة كمظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، شبيهًا بالزكاة، مما أداء يجعلها التزامًا أخلاقيًا قبل أن تكون واجبًا قانونيًا.

ب- الجماعات المحلية:

تلعب هذه الأخيرة دورًا مهمًا في تفعيل التزام المكلفين بأداء واجبهم الجبائي، من خلال إرساء ثقافة حديثة لإدارة الشأن العام تقوم على مفهوم جديد للمسؤولية بحيث يدرك كل مسؤول، مهما كانت رتبته أو مركزه أنه خاضع لرقابة مجتمعية على سلوكه وتعامله مع المال العام المكون أساسا من المساهمات الجبائية، وهذا ما يسهم في تعزيز ثقة المكلفين بالمسؤولين، ورفع فاعلية الإنفاق العام من خلال التركيز على منفعته المعنوية، فالتخفيف من العبء النفسي للضريبة يتطلب إدراك واقتناع المكلفين بجدوى الطريقة أو الأسلوب الذي تنفق به الدولة الحصيلة الجبائية.

ثانيا: تعزيز التنسيق المحلي والدولي

لا يمكن صياغة سياسة جبائية ناجعة وتطبيقها بفعالية دون مراعاة التنسيق ما بين هذه السياسة، والسياسات الاقتصادية الأخرى، وباعتبار أن الإدارة الجبائية لا تستطيع وحدها التأكد من مدى صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، فإنه ينبغي عليها أن تنسق عملها مع باقي الإدارات سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

1- التنسيق المحلي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تستعين ببعض الهيئات المحلية العمومية للحصول على المعلومات الجبائية، مثل مصالح وزارة التجارة، ومصالح المديرية العامة للجمارك، وكذا المصالح القضائية، خاصة في ظل اتساع حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر، ولكن قبل ذلك وجب توفير الإطار القانوني الذي يبين وينظم كيفية التنسيق، ويعطيه الصبغة القانونية.

2- التنسيق الدولي:

في هذا السياق، دعا **"Vito tanzi"** سنة 1990، بصفته مسؤول قسم المالية العامة بصندوق النقد الدولي، إلى إنشاء سلطة ضريبية دولية لضمان عدم لجوء الدول إلى ممارسات ضريبية ضارة، وقد تبنت الأمم المتحدة هذا المسعى، حيث وجه الأمين العام للأمم المتحدة رسالة مؤرخة في 25 جوان 2001 إلى رئيس الجمعية العامة، أوصى فيها بإنشاء منظمة دولية للتعاون الضريبي[1].

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق**، ص: 229.

خلاصــة:

حاولنا من خلال هذا الفصل تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية خلال الفترة الممتدة بين سنتي 2008 و2024، وقد أظهر التشخيص أنّ فعاليتها ما زالت محدودة بسبب جملة من التحديات، أبرزها ما تعلّق بتوفير الموارد المالية الكفيلة بتمويل الإنفاق العام، عدالة توزيع المداخيل، وكذا تحفيز الاستثمار من خلال سياسة الإعفاءات الجبائية المنتهجة.

لنعرّج بعدها إلى إبراز دور الحوكمة الجبائية باعتبارها آلية أساسية لتحسين أداء السياسة الجبائية، وذلك من خلال مساهمتها في ترشيد النفقات ومكافحة التهرب وتحسين الامتثال، إلى جانب تحسين التحصيل الجبائي وتوجيه الإيرادات بشكل أكثر كفاءة.

وفي الأخير خلصنا إلى أن حوكمة النظام الجبائي في الجزائر تتطلب جملة من الآليات المتكاملة في سبيل تعزيز فعالية السياسة الجبائية، وفي مقدمتها تحديث التشريع الجبائي وترسيخ مبادئ الشفافية والعدالة الجبائية، إلى جانب إصلاح الهيكل الإداري، وتعزيز قدرات الموارد البشرية بالتكوين المستمر واعتماد معايير الكفاءة والنزاهة، كما يساهم الاستثمار في تطوير أنظمة المعلومات والرقمنة مع اعتماد آليات تمويل فعّالة ومتنوعة في تحسين أداء ومردودية النظام الجبائي، غير أنّ هذه المتطلبات تبقى غير كافية ما لم ترافقها جهود لتنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة وتعزيز التنسيق مع مختلف الإدارات على المستويين المحلي والدولي.

الخاتمـــــة

ختامًا لدراســـتنا للموضـــوع المعالج، والتي تمثل محاولة جادة لربط التحديات الهيكلية التي تواجه السـياسـة الجبائية في الجزائر بالدور المحوري الذي يمكن أن تلعبه حوكمة النظام الجبائي في تفعيل هذه السياسة وتحقيق أهدافها التنموية، انطلاقًا من إشكالية رئيسية تتمحور حول كيفية مساهمة حوكمة النظام الجبائي في تفعيل السياسة الجبائية بما يحقق الأهداف الاستراتيجية المرجوة منها، وأهم المتطلبات التي يمكن أن تعزّز هذا الدور، مع التركيز على الفترة الممتدة بين عامي 2008 و2024، والتي شـهدت عدّة تحولات اقتصادية وتشريعية في الجزائر.

ارتأينا في هذا الإطار التوقف عند الفرضـيات التي انطلقنا منها في بداية الدراسـة، من خلال عرض أهمّ الاسـتنتاجات التي توصـلنا إليها بعد اختبار هذه الفرضـيات على ضـوء المعطيات المعتمدة، على أن نتبع ذلك بأبرز النتائج التي أفضى إليها البحث، سواء على المستوى النظري أو التطبيقي، ويلي ذلك تقديم مجموعة من التوصـيـــــات التي نراها تتصـل بموضـوع البحث وتخدمه، لنفتح في الأخير آفاقًا لبعض المواضيع التي يمكن أن تشكل منطلقًا لدراسات مستقبلية.

نـتائج اختبار الفرضيات:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، واعتمادًا على ما تم تناوله في مختلف أطوار البحث، يمكن بلورة النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات على النحو الموالي:

✧ من خلال دراسـتنا لهذا البحث، تبيّن أن الحوكمة بوصـفها مقاربة حديثة في إدارة الشـأن العام قائمة على مبادئ الشـفافية والمسـاءلة والفعالية، تمثل إطارًا ملائمًا لتطوير النظام الجبائي الجزائري من خلال إرساء الحوكمة الجبائية التي تُحسّن تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمشرّع والمكلّف بالضريبة، وتعزز السـلوك المهني والأخلاقي وتحقق التوازن بين الحقوق والواجبات، كما أنّ تفعيل آلياتها يسـاهم في دعم الشـرعية الضـريبية وترسـيخ الثقة المتبادلة بين الأطراف، بما ينعكس إيجابًا على رفع مسـتوى الامتثال الطوعي وتحسين فعالية التحصيل الجبائي، وهو ما يؤكد صحة **الفرضية الأولى**.

✧ كما تجدر الإشارة إلى أنّ السياسة الجبائية تُعدّ اليوم ركيزة محورية ضمن المنظومة الاقتصادية للدولة، إذ لم يعد دورها محصورًا في الوظيفة التقليدية المتمثلة في تمويل النفقات العمومية وتحقيق التوازن المالي، بل امتد ليشمل وظائف أوسع ذات أبعاد اقتصادية واجتماعية وتنموية. غير أنّ تقييم فعاليتها يظلّ معقّدًا بحكم تداخل أهدافها وتعدّد وظائفها، فضلًا عن صعوبة قياس آثارها بشكل دقيق ومباشر. وفي السياق الجزائري، تتأثر هذه الفعالية بدرجة كبيرة بمدى استمرارية واستقرار الإصلاحات الجبائية، إضافة إلى العراقيل الإدارية والاختلالات الاقتصادية التي تحدّ من نجاعة تطبيقها، وهو ما قد ينعكس سلبًا على تحقيق الأهداف المسطّرة، الأمر الذي يثبت صحة **الفرضية الثانية**.

✧ كما استخلصنا حقيقة مفادها أنّ القواعد التي تقوم عليها الحوكمة الجبائية في الجزائر لا تزال بعيدة عن المعايير الدولية، نتيجة الغياب شبه التام لبعض المبادئ الأساسية والنقص في تطبيق مبادئ أخرى، مما أثر سلبًا على فعالية النظام الجبائي. ويأتي هذا على الرغم من الجهود المبذولة لتعزيز حوكمة النظام الجبائي الجزائري، من خلال إصلاح المنظومة الجبائية، وعصرنة الإدارة الجبائية. وهو ما يثبت صحة **الفرضية الثالثة**.

✧ كما خلصنا إلى أن حوكمة النظام الجبائي في الجزائر تتطلب اعتماد منظومة متكاملة من الإجراءات تشمل تحديث الإطار القانوني، ترسيخ الشفافية والعدالة، وتطوير قدرات الموارد البشرية وفق معايير الكفاءة والنزاهة، إلى جانب الاستثمار في أنظمة المعلومات والرقمنة، ومع ذلك تظل هذه التدابير غير كافية دون تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين وتوطيد التنسيق بين الإدارات محليًا ودوليًا. وهو ما يثبت صحة **الفرضية الرابعة**.

نتائج الدراسة:

استنادًا إلى ما تناولته الدراسة واختبار فرضياتها خلال الفترة الزمنية المحددة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج ذات الأهمية العلمية والعملية على المستويين النظري والتطبيقي، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1- النتائج النظرية:

❖ يُشكّل إرساء مبادئ الحوكمة وتوسيع نطاق تطبيقها ضرورة ملحة لإدارة شؤون الدولة والمجتمع، إذ لم تعد هذه المبادئ حكرًا على المؤسسات والشركات الاقتصادية، بل غدت ركيزة أساسية ينبغي اعتمادها في المنظمات والإدارات العمومية، وفي السياسات الاقتصادية بمختلف مستوياتها، ولا سيما في المنظومة الجبائية، إذا ما أرادت هذه الأخيرة تحقيق أهدافها المنشودة خدمة لصالح العام؛

❖ يعتبر النظام الجبائي مجموعة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها لتشكيل كيان ضريبي معين، والذي يتألف من أشكال وصور فنية للضرائب تتوافق مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وتشكل في مجملها هيكلاً ضريبيًا متكاملاً يعمل وفق التشريعات والقوانين الجبائية واللوائح التنفيذية لتحقيق مجموعة من الأهداف؛

❖ تُعدّ السياسة الجبائية أحد أبرز أدوات السياسة المالية للدولة، إذ تسمح لها بتوفير الموارد المالية اللازمة لتلبية الاحتياجات العامة، كما تمكّنها من ممارسة سلطاتها التدخلية لتحفيز الاقتصاد، وضبط المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق التوازن بينها؛

❖ يمكن تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الجبائي من خلال توافر سبعة مقومات أساسية تشمل **التشاور** بمفهوميه التشاركي والتمثيلي لضمان إشراك مختلف الفاعلين في صياغة السياسات الجبائية، ووجود **رؤية واضحة** تقوم على التخطيط الجيد وتحديد أهداف قابلة للتحقيق، كما تستلزم الحوكمة **المقروئية** من خلال سن تشريعات واضحة وبسيطة بعيدة عن الغموض، و**الاستقرار** في القوانين لتفادي التعديلات المتكررة غير المبررة، إلى جانب **النجاعة** في تحقيق الأهداف المرسومة، ويضاف إلى ذلك توظيف وسائل **الاتصال** لضمان إيصال المعلومات للمكلفين بفعالية، مع الحرص على **ضمان وأمن** حقوقهم والمحافظة عليها.

2- النتائج التطبيقية:

❖ على ضوء تتبعنا للتجربة الجزائرية في مجال حوكمة النظام الجبائي، يتضح بعض أوجه القصور في تطبيق قواعدها، فرغم توافر النصوص القانونية والهياكل المؤسسية التي تعد أساسًا لقاعدة التشاور، إلا أنّ هذه الآلية لا تفعل في كثير من الأحيان بالشكل الصحيح، كما أنّ قاعدة الاستقرار تُعدّ غير محققة بسبب التغييرات المتكررة والتعديلات المستمرة في القوانين الجبائية، مما يضعف من فعاليتها ويحد من وضوحها، ومع ذلك لا يمكن إغفال الجهود المبذولة لتفعيل قاعدة الاتصال، التي شهدت تطورًا ملحوظًا وقطعت أشواطًا متقدمة نحو تجسيدها واحترامها؛

❖ تواجه الحوكمة الجبائية في الجزائر العديد من التحديات والقيود، لا سيما تلك المرتبطة بأطرافها الثلاثة: الإدارة الجبائية، التشريع الجبائي، والمجتمع الجبائي، إضافة إلى معيقات أخرى، مثل تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي، والاعتماد المفرط على الإيرادات النفطية؛

❖ يُعدّ الإصلاح الجبائي الذي باشرته الجزائر تصحيحًا لاختلالات النظام السابق، لا سيما ضعف العدالة الضريبية وثقل العبء على المكلفين، من خلال التركيز على الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة كأساس للهيكل الضريبي الجديد، كما يمثل اعتماد السلطات لبرنامج عصرنة الإدارة الجبائية، الذي يشمل مرجع نوعية الخدمة والمحرّر الجبائي ورقم التعريف الجبائي، إلى جانب استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال تعزيزًا لكفاءة الإدارة الجبائية وتحسينًا لخدماتها وزيادةً لوعي المكلفين، وتشكّل هذه الإجراءات خطوات ملموسة لدعم حوكمة النظام الجبائي في الجزائر، من خلال تعزيز الشفافية، ترسيخ العدالة الجبائية، وبناء علاقة ثقة مستدامة بين الإدارة والمكلفين؛

❖ لم تنجح الجهود المبذولة لدعم حوكمة النظام الجبائي في الجزائر في تعزيز فعالية السياسة الجبائية، فقد أظهر التشخيص أنّ فعاليتها ما زالت محدودة، نتيجة عدّة تحديات، أبرزها اختلال عدالة توزيع المداخيل، بالإضافة إلى ضعف الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام، إذ تعاني الإيرادات الجبائية العادية من ضعف التحصيل واختلال الهيكل، حيث يتركز التحصيل أساسًا على الضريبة على الدخل الإجمالي **(IRG)**، والرسم على القيمة المضافة **(TVA)**، كما أن سياسة الإعفاءات الجبائية المعتمدة، لم تشجع الاستثمارات المحلية والأجنبية، بل أصبحت عبئًا ماليًا على الخزينة العمومية وزادت من عدم عدالة النظام الجبائي؛

❖ تتطلب حوكمة النظام الجبائي في الجزائر تبنّي منظومة متكاملة تقوم على تحديث التشــريعات وترســيخ مبادئ الشـفافية والعدالة، إلى جانب إصـلاح البنية الإدارية وتعزيز كفاءة الموارد البشـرية، وتطوير أنظمة المعلومات والرقمنة واعتماد آليات تمويل فعّالة، غير أنّ هذه الجهود تظل غير كافية ما لم تدعم بتنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين، وتفعيل التنسيق الجبائي على المستويين المحلي والدولي.

التوصيـات:

من خلال الدراسة التحليلية لمختلف جوانب الموضوع، وبناءً على النتائج المتوصل إليها، تم الخروج بمجموعة من التوصيات الممثلة في النقاط الآتية:

➢ العمل على تطبيق مبدأ الاستقرار الجبائي وتبسيط النظام الجبائي الجزائري لضمان فهم واستيعاب أفضل للقوانين، من خلال تفادي التعديلات والتغييرات المتكررة سنويًا، وإغلاق جميع الثغرات الموجودة في نصوص التشريع الجبائي؛

➢ ضرورة تعزيز التشاور في إعداد وصياغة السياسات الجبائية، عبر إشراك مختلف الفاعلين المعنيين، مع تفعيل دور البرلمان باعتباره ممثلاً للشعب ومصدرًا للتشريع، بما يساهم في ترسيخ قواعد الحوكمة الجبائية وعلى رأسها قاعدة التشاور، باعتبارها قاعدة أساسية وضرورية في صنع القرار؛

➢ العمل على مواصلة رقمنة الإدارة الجبائية من خلال اعتماد تكنولوجيا الإعلام والاتصال، بما يسهم في تحسين جودة الخدمات وتقليل الجهد والتكاليف، مع منح أولوية لتحديث نظام المعلومات الجبائي، لضمان توفر المعلومات الدقيقة في الوقت والمكان المناسبين، ما يعزز تخطيط وتنفيذ الأعمال بفعالية وكفاءة أكبر؛

➢ وجوب حوكمة النفقات الجبائية في الجزائر للحدّ من الهدر المالي، وذلك من خلال الاستفادة من التجارب الدولية في مجال الإفصاح عن تكاليفها، عبر إنشاء نظام معلوماتي إحصائي يُمكّن من متابعة هذه النفقات وتقييم فعاليتها، بما يُعزّز الشفافية والمساءلة، ويحولها من عبء مالي إلى أداة لتحقيق القيمة المضافة؛

➢ ضرورة إيجاد بدائل اقتصادية للمحروقات، من خلال دعم وتشجيع القطاعين الفلاحي والسياحي بالنظر لما تملكه الجزائر من مقومات واعدة في هذين المجالين، مع إيلاء أهمية خاصة لتطوير وترقية الصادرات خارج المحروقات؛

➢ لابّد من توفّر إرادة سياسية لمتابعة تطبيق آليات الحوكمة الجبائية، من خلال القضاء على المعوقات التي تعترضها، وذلك بتجفيف المنابع التي يتغذى منها الغش الجبائي، لا سيما فيما تعلق بالاقتصاد غير الرسمي، عبر تسهيل إجراءات دمجه بالقطاع الاقتصادي الرسمي، كما سيساهم هذا الإجراء أيضا في تعزيز ورفع مستوى النزاهة والشفافية في البلد؛

➢ تعزيز كفاءة تأهيل وتكوين أعوان وموظفي الإدارة الجبائية عبر إقامة شراكات تدريبية مع الجامعات لتقريب التكوين إليهم دون التأثير على سير الخدمة العمومية، مع تحسين أوضاعهم المادية والاجتماعية من خلال الترقيات وتحسين المردود المالي لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل، ورفع روحهم المعنوية وحمايتهم من الرشاوى والإغراءات، مع منح المجدّين منهم حوافز ومكافآت مناسبة؛

➢ تعزيز الوعي الضريبي لدى المجتمع الجبائي الجزائري من خلال تنمية روح المواطنة الجبائية عبر توظيف كافة الوسائل المتاحة لتوضيح مسار استخدام الضرائب المدفوعة وأثرها المباشر على التنمية، مع إبراز ما يمكن تحقيقه عند التزام كل فرد بأداء التزاماته الضريبية، كما يقتضي ذلك، توجيه برامج توعوية إلى جميع فئات المجتمع، وإدراج محتوى تعليمي حول الجباية والضرائب ضمن المناهج الدراسية في مختلف الأطوار التعليمية؛

➢ ضرورة تعزيز فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال تطوير الأساليب المعتمدة، لا سيما استخدام أسلوب العينة في برمجة ملفات المكلفين والتدقيق في حسابات القوائم المالية، وكذا العمل على تقليص فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، لما يترتب عنها من صعوبات في المهام الرقابية وتوسع في ممارسات التهرب الجبائي والاقتصاد غير الرسمي؛

➢ من الضروري إنشاء هيئات قضائية متخصصة في المسائل الجبائية، مثل الغرف الجبائية على مستوى المحاكم، أو تعيين قضاة مختصين في المجال للنظر في القضايا الجبائية، كما ينبغي إدراج تخصص القانون الجبائي في المسار الجامعي لطلبة الحقوق لضمان تكوين متخصصين من القضاة والمحامين، بما يضمن حماية حقوق المكلفين بالضريبة والخزينة العامة على حد سواء، ويؤسس لمبدأ سيادة القانون واحترام تطبيقه؛

➢ مواصلة تجسيد الإصلاح الميزانياتي الجديد المنصوص عليه في القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، لا سيما من خلال تفعيل أحكام المادة 4 منه، المتعلقة بعرض ميزانية الدولة وفق مقاربة البرامج والأهداف، بما يساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة المالية، وتحسين فعالية وكفاءة الإنفاق العمومي، وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام؛

➢ أهمية تســـريع البتّ في المنازعات الضـــريبية عبر تفعيل الدور العملي للجان الطعن، واعتماد آليات فعّالة وجدّية لفتح قنوات الحوار مع المكلفين بالضريبة، بما يسهم في توضيح النصوص القانونية وإزالة أي غموض أو تأويل خاطئ لها، وبالتالي تجنّب اللجوء غير الضروري إلى القضاء.

آفــاق البحـــث:

بعد تناولنا لهذا الموضوع وتحليل مختلف جوانبه، والتوصل إلى النتائج المذكورة وتقديم مجموعة من التوصيات، تبيّن لنا أن هناك آفاقًا بحثية جديدة ذات صلة بالموضوع تستحق مزيدًا من الدراسة والتعمق، وقد تشكّل منطلقًا واعدًا لبحوث ودراسات مستقبلية، ومن بين هذه المواضيع نذكر ما يلي:

- رقمنة الإدارة الجبائية ودورها في تعزيز الامتثال الضريبي في الجزائر؛
- أثر الحوكمة الجبائية على مناخ الاستثمار في الجزائر؛
- أثر تطبيق الحوكمة الجبائية على استدامة المالية العامة في الجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

قائمــة المصادر والمراجــع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

1-أحمد عبد العزيز الشرقاوي، **السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر خلال السبعينات**، معهد التخطيط القومي، القاهرة-مصر، 1981.

2-إسماعيل خليل إسماعيل، **المحاسبة الضريبية**، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد-العراق، الطبعة الأولى، 2002.

3-العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)**، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.

4-المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت - لبنان،2001.

5-المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998.

6-أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى، الجزائر، 2005.

7-بشور عصام، **الماليــة العامــة والتشريــع الضريبي**، الطبعة السابعة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1998.

8-حامد عبد المجيد دراز وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2003.

9-حسن العلواني، **صنع القرار المحلي في إطار مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع-دراسة للوحدات المحلية بمركز فوة**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، القاهرة، مصر، 2001.

10-حسن محمد قاضي، **الإدارة المالية العامة**، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2014.

11-حسين سلوم، **المالية العامة: القانون المالي والضريبي**، الطبعة الأولى، دار الفكر اللبناني، بيروت-لبنان، 1990.

12-حسين عطية، **دور المنظمات غير الحكومية في إدارة شؤون الدولة والمجتمع**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، القاهرة-مصر،2001.

13-حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.

14-حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

15-حوسو محمود محمد، **منهجية التدقيق الضريبي**، ابن خلدون للطباعة والنشر، 2006.

16-خالد أمين، حامد داود الطحلة، **النظم الضريبية دراسة مقارنة**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2013.

17-خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، الطبعة الثانية، 2005.

18-رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.

19-زهير عبد الكريم الكايد، **الحكمانية: قضايا وتطبيقات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2003.

20-سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2008.

21-سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية – مدخل تحليلي تطبيقي**، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، الإسكندرية – مصر، 2002.

22-سعيد علي محمد العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2011.

23-سلوى شعراوي جمعة، **مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع: إشكاليات نظرية**، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، **PARC**، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2001.

24-سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.

25-سوزي ناشد عدلي، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية – مصر، 2000.

26-الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، **التهرّب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية – مصر، 2006.

27-صلاح زين الدين، **الإصلاح الضريبي**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر، 2000.

28-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات – المفاهيم، المبادئ، التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2005.

29-عادل أحمد حشيش، مصطفي رشدي شيحة، **مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية – مصر، 1998.

30-عبد الباسط علي الجسيمي الزبيدي، **السياسة الضريبية في ظل العولمة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية – مصر، 2013.

31-عبد السلام أبو قحف، **اقتصاديات الإدارة والاستثمار**، الدار الجامعية، بيروت–لبنان، 1993.

32-عبد الله الحرتسي حميد، **تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2012.

33-عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

34-عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.

35-عبد المنعم فوزي، **النظم الضريبية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1973.

36-علا الخواجة، **دراسة المفهوم حوكمة الشركات بالإشارة إلى الحالة المصرية**، مركز دراسات وبحوث الدول النامية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

37-علي السلمي، **إدارة الموارد البشرية**، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1998.

38-فارس رشيد البياتي، **التنمية الاقتصادية سياسيا في الوطن العربي**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

39-كريم النشاشبي وآخرون، **الجزائر: تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق**، صندوق النقد الدولي، واشنطن – و م أ، 1998.

40-محمد أبو نصار، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، دار وائل للطابعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 1996.

41-محمد البنا، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، مصر، 2009.

42-محمد الحلاق، **التشريع الضريبي**، منشورات الجامعة الافتراضية، الجمهورية العربية السورية، 2018.

43-محمد جمال ذنيبات، **المالية العامة والتشريع المالي**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

44-محمد حمو، منور أو سرير، **محاضرات في جباية المؤسسات**، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

45-محمد خالد المهايني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة – مصر، 2010.

46-محمد دويدار، **في نظرية الضريبة والنظام الضريبي – مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت-لبنان، 1999.

47-محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الايرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.

48-محمد محمود الطعامنة، سمير محمد عبد الوهاب، **الحكم المحلي في الوطن العربي واتجاهات التطوير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2005.

49-محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية-مصر، 2009.

50-محمد ملال، **النظام الجبائي الجزائري – دراسة تحليلية تقييمية**، أدليس بلّزمة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.

51-ميثم صاحب عجام، علي محمد سعود، **تخطيط المال العام – سياسات تعبئة الموارد وإدارة المصروفات العامة**، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2004.

52-ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003**، منشورات البغدادي، الجزائر، 2003.

53-ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003.

54-ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016.

55-نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، **المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة**، ط1، دار المناهج، الأردن، 2006.

56-هبة خليل، عبد الجليل البدوي، **حالة الأنظمة الضريبية "مصر- تونس"**، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت – لبنان، 2014.

57-هوام جمعة، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

58-يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية – مصر، 2002.

II- الأطروحات:

59-أثير أنور شريف، **دور الحاكمية في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق – دراسة حالة،** أطروحة الدكتوراه في الإدارة العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد – العراق، 2008.

60-بن صوشة سارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019/2018.

61-توهامي محمد رضا، **دراسة تحليلية للاقتصاد الخفي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2019/2018.

62-جيهان كامل محمد شلبي، **حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2012.

63-حداد فريد، **آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2011.

64-حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2017.

65-حراش براهيم، **عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير-دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

66-حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

67-خلوف عقيلة، **دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، السنة 2016-2017.

68-دعاء رضا رياض محمد، **التأصيل النظري لمفهومي الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما**، أطروحة دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2015.

69-رشيد شباح، **عامل المردودية للنظام الجبائي الجزائري بين الفعالية الاقتصادية وتغطية النفقات العامة – دراسة قياسية للفترة (1970-2017)**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المالية العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019.

70-سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2015/2014.

71-شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر-دراسة حالة الجزائر (2000-2010)**، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصّص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.

72-عبد السلام فنغور، **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2017/2016.

73-فلاح محمد، **السياسة الجبائية: الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

74-محمد برابح، **دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1990-2014)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: تخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016/2015.

75-محمد بلهادي، **مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019/2018.

76-محمد طالبي، **السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي**. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2011.

77-ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001.

78-ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة – حالة الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2012/2011.

79-ونادي رشيد، **الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية – دراسة حالة الجزائر 2011/2000 –**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2014/2013.

III- الرسائل:

80-أبو عمر، عبد الناصر محمد فؤاد، **إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفعالية الأداء الضريبي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، القاهرة، 2010.

81-بريشي عبد الكريم، **فعالية النظام الجبائي الجزائري في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري في الفترة ما بين 2000-2007**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: التحليل الاقتصادي، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2007/2006.

82-بلخير أسيا، **إدارة الحكمانية ودورها في تحسين الأداء التنموي- بين النظرية والتطبيق – (الجزائر أنموذجا: 2007/2000)**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، فرع: رسم السياسات العامة، جامعة الجزائر -بن يوسف بن خدة-، 2009.

83-بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009.

84-خيرة بن عبد العزيز، **دور المجتمع المدني في ترقية الحكم الراشد أنموذج المنطقة العربية**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر، 2007.

85-زناتي فريدة، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، رسالة ماجستير في القانون، تخصص إدارة مالية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2012/2011.

86-شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي-حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان – الجزائر.

87-ضياء شمخي جبار الهاشمي، **تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق – دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2005.

88-عبد الغني بوشري، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011/2010.

89-فلاح محمد، **الغش الجبائي وتأثيره على دورة الجباية في التنمية الاقتصادية: حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1997/1996.

90-مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء: حالة ولاية المسلية خلال الفترة: 2004-2008**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009.

91-وفاء معاوي، **الحكم المحلي الرشيد كآلية للتنمية المحلية في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم السياسية، كلية الحقوق، قسم العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، 2009-2010.

IV- القوانين والتشريعات:

92-دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

93-قوانين المالية.

94-قوانين المالية التكميلية.

95-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

96-قانون الضرائب غير المباشرة.

97-قانون الرسوم على رقم الأعمال.

98-قانون التسجيل.

99-قانون الطابع.

100-قانون الإجراءات الجبائية.

101-القانون رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية.

102-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

103-المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المؤرخ في 22 ديسمبر 2012 المحدد للتشكيلة المجلس الوطني للجباية وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية رقم 70 لسنة 2012.

104-المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في: 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.

105-القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

106-المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993.

V- البحوث والمجلات:

107-إبراهيم فريد عاكوم، **إدارة الحكم والعولمة وجهة نظر اقتصادية**، دراسات استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد: 117، 2006، أبو ظبي، الإمارات العربية المتّحدة.

108-أحمد كاظم الغزي، إلهام جعفر الشاوي، **أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي**، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، المجلد: 15، العدد: 30، أكتوبر 2021.

109-أسامة علي عبد الخالق، **العلاقة التأثيرية المتبادلة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية**، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، مصر، 2007.

110-أسامة علي عبد الخالق، **دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 23، القاهرة، مصر، 2004.

111-بساس أحمد، دوة محمد، **أهمية الإدارة الجبائية في تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، 2020.

112-بن توتة قندز، حكيم براضية، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد: 18، ديسمبر 2015.

113-بن خالدي فضيل، دوش ليلى، بوترفاس فاطيمة زهراء، **رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الضريبي في الجزائر- دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان للفترة 2019-2023**، مجلة MECAS، المجلد: 20، العدد: 02، ديسمبر 2024.

114-بن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، **مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر**، مجلة دراسات اقتصادية إسلامية، المجلد: 13، العدد: 02، نوفمبر 2006.

115-بهون علي عبدالحفيظ، محمد صالح فنيش، **قوانين المالية كمصدر وحيد للتشريع الجبائي في الجزائر في ظل أحكام المادة 18 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية**، مجلة الدراسات القانونية، المجلد: 08، العدد: 02، جوان 2022.

116-بودالي محمد، بوشنب موسى، **رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر – الإدارة الجبائية نموذجا-**، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 05، العدد 02، ديسمبر 2016.

117-بورقبة شوقي عشور، **التمييز بين الكفاءة والفعالية والفاعلية والأداء**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 فرحات عباس – الجزائر، المجلد: 2012، العدد: 12، ديسمبر 2012.

118-بوزيد سفيان، **التهرب الضريبي ...مفهوم وقياس**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم – الجزائر، المجلد: 02: العدد: 01، مارس 2015.

119-بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، **أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونيسي علي البليدة 2 – الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، جوان 2014.

120-جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 32، 2014.

121-جمام محمود، **الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 31، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، جوان 2009.

122-حراق مصباح، **النظام الجبائي الجزائري – قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال **JFBE**، المجلد: 02، العدد: 01، مارس 2018.

123-حمدي عبد العظيم، **إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية**، مجلة إدارة الأعمال، العدد: 133، ديسمبر 2008.

124-حميد بوزيدة، **الضغط الضريبي في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، العدد: 04، جوان 2006.

125-دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، **التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد: 05، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، جوان، 2011.

126-دخموش العربي، جغلوف نوال، **محاولة تقييم الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، المجلد: 01، العدد: 02، 2004.

127-دليلة بريك شاوش، رابح كشاد، **أهم تطورات الأسرة الجزائرية في استهلاكها – دراسة تحليلية إحصائية**، المجلة الدولية للتعليم الخاص في مرحلة الطفولة المبكرة **(INT-JECSE)**، المجلد: 17، العدد: 01، 2025.

128-رحال نصر، **الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد: 18، 2013.

129-زروط فاطمة الزهراء، **دور السياسة الضريبية في الحد من التلوث البيئي**، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد: 01، العدد: 01، 2013.

130-زهير بن دعاس، **حدود قياس الضغط الجبائي في الجزائر (2000-2017)**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 1، 2019.

131-سامي محمود مراد، **دراسة تحليلية لآليات تجنّب الازدواج الضريبي الدولي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد: 03، العدد: 01، 2018.

132-سراج محمد خلاط، **دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي**، المجلة الجامعة – جامعة الزاوية، المجلد: 03، العدد: 15، 2013.

133-سعاد جواد كاظم، **التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد العراقي (الواقع والمعالجات)**، مجلة بحوث العلوم الإنسانية، المجلد 04، العدد: 28، العراق، 2020.

134-سلامة إبراهيم علي، صلاح هادي محمد، **تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، كلية الادارة والاقتصاد – جامعة بغداد، ديسمبر 2016.

135-سهاد كشكول عبد، **التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد – العراق، المجلد: 08، العدد: 24، الفصل الثالث لسنة 2013.

136-ضرار القزاز، **التشريع الضريبي السوري**، مجلة دراسات قانونية، جامعة البعث – سوريا، 2011-2012.

137-العباس بهناس، **السياسة الجبائية ومعايير تقييم فعاليتها**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عشور بالجلفة، المجلد: 01، العدد: 01، 2008.

138-عبد المليك مزهوده، **الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة – الجزائر، العدد: 01، المجلد: 01، نوفمبر 2001.

139-عماد محمد علي، لقاء فنجان ثامر، **دراسة في تقويم الأداء الضريبي في العراق للمدة 1995-2010**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: 19، العدد: 71، 2013.

140-عون الله صلاح الدين، **مداخل ومشكلات قياس الفعالية التنظيمية**، مجلة الإدارة العامة، الرياض-السعودية، العدد: 54، 1987.

141-قاسم محمد عبد الله البعاج، **أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 01، 2011.

142-قاشي يوسف، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيسي علي – البليدة 2، العدد العاشر، ديسمبر 2016.

143-قسايسية عيسى، **المحرر الجبائي في القانون الجزائري**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد: 54، العدد: 03، سبتمبر 2017.

144-كش محمد، اسماعيل مراد، **دور السياسة الجبائية في تحقيق النمو الاقتصادي في الجزائر- دراسة قياسية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد: 06، العدد: 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، جوان 2021.

145-مايح شبيب الشمري، **التنويع الاقتصادي وتنويع مصادر الدخل مقومات لإصلاح الاقتصاد الريعي في العراق سياسات مقترحة وخيارات استراتيجية**، مجلة وارث العلمية، المجلد: 05، العدد: خاص، ماي 2023.

146-مبروك نزيه عبد المقصود محمد، **شفافية الموازنة العامة للدولة، أهميتها وآليات تعزيزها**، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، جامعة الأزهر، مصر، 2015.

147-محمد السيد برس، **تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية على مصلحة الضرائب المصرية لتطوير الأداء الضريبي**، المجلة العلمية لجامعة 06 أكتوبر، المجلد: 02، العدد: 02، 2014.

148-محمد رضا عبد السميع، **حوكمة الإدارة الضريبية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2008.

149-محمد عصام أحمد، حسان ثابت جاسم، علاء أحمد حسن، **جاهزية الإدارات المحلية لاعتماد الحوكمة الالكترونية دراسة حالة في ديوان محافظة نينوى**، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 33، سنة 2012، جامعة الموصل، العراق.

150-محمد علي المنصوري، **الدور الاجتماعي للضريبة في الامارات العربية المتحدة**، مجلة المعرفة للدراسات والأبحاث، العدد الثاني عشر، يناير 2024.

151-مراد ميهوبي، **إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، ع39، كلية الحقوق والعلوم السياسة، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، سبتمبر 2014.

152-مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.

153-مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2005.

154-ناصر مراد، بن عياد سمير، **شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري**، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، ديسمبر، 2013.

155-ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 05، العدد: 01.

156-نجاة نوي، **دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين -مركز الضرائب البويرة نموذجا-**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد: 04، العدد: 01، 2021.

157-نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 16، العدد: 01، 2017.

158-نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبوزر، **تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك**، مجلة البنوك الأردنية، العدد: 10، المجلد 22، الأردن، ديسمبر 2003.

159-نور حمزة حسين، **الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه**، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد: 01، 2020.

160-ولهي بوعلام، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 12، 2012.

161-ولهي بوعلام، **برنامج الامتثال الإرادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، 2016.

162-يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: 4، العدد: 9، 2012.

163-يونس علي أحمد، **تحليل وقياس الرفاهية وعلاقتها بعدالة توزيع الدخل في مدينة كركوك**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد: 83، جانفي 2010.

VI- الملتقيات والندوات العلمية:

164-الأخضر عزي، **فعالية الحكم الراشد (الحوكمة) في تفعيل الشركات**، ورقة عمل ضمن المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، يومي 15 و16 نوفمبر 2008.

165-بشير مصيطفى، **الأداء المتميّز للحكومات من خلال الحكم الصالح والإدارة الرشيدة**، ورقة عمل ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميّز للمنظمات والحكومات، يومي 08-09 مارس 2005، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة - الجزائر.

166-بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي: 15 و16 نوفمبر 2011.

167-بوجمعة قويدري قوشيح، مريم موح صغير، **الحوكمة المحلية ركب التنمية المحلية ومحاربة الفساد**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي 19 و20 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف الجزائر.

168-حسن عباس علوان، **استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق**، ورقة عمل ضمن المؤتمر العلمي حول الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية، قسم السياسة الضريبية، العراق، يوم: 2006/10/15.

169-حميد بوزيدة، أحمد يحياوي، **الحوكمة العامة وأثرها على الميزانية العامة للدولة**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة يومي 30 و31 أكتوبر 2012، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد آكلي محند أولحاج بالبويرة-الجزائر.

170-رابح سرير عبد الله، **فعالية تسيير المؤسسة أداة الإبداع**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، يومي 18 و19 ماي 2011.

171-شهيدة الباز، **المنظمات الأهلية العربية على مشارف القرن الحادي والعشرين محدّدات الواقع وآفاق المستقبل**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الثاني للمنظمات الأهلية العربية المنعقد خلال الفترة الممتدة ما بين 17-19 ماي 1997، القاهرة - مصر.

172-عادل التابعي عبده الغزناوي، **تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الثامن حول: إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد: 02، ديسمبر 2003، القاهرة - مصر.

173-عزوز علي، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، 17 و18 جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.

174-محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى ارتباطهما بالمعايير المحاسبية**، ورقة عمل ضمن مؤتمر متطلّبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.

175-مصطفى حسن بسيوني السعدي، **المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الدولي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2009.

176-ولهي بوعلام، **نحو مساهمة عملية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات**، ورقة عمل ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية المصرفية، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية، جامعة اليرموك، جامعة اليرموك، الأردن، 2011.

VII- المنشورات، التقارير والإصدارات:

177-اندرو جويل، منصور ماريو، بريثا ميترا، كارلو سدرالفيتش، **العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015.

178-برنامج الأمم المتّحدة الإنمائي، **الفساد والحكم الرشيد**، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسيات الإنمائية-نيويورك، 1997.

179-صندوق النقد الدولي، **العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، سبتمبر 2015.

180-صندوق النقد العربي، **التقرير الاقتصادي العربي الموحد 2020**، أبو ظبي-الإمارات العربية المتحدة، العدد: 40، 2020.

181-فريديريك شنايدر، دومينيك إنستي، **الاختباء وراء الظلال "نمو الاقتصاد الخفي"**، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد: 30، مارس 2002، صندوق النقد الدولي، واشنطن.

182-إدارة الدراسات المالية، دائرة المالية لحكومة دبي، **الاتفاقيات الضريبية الدولية – اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (نموذجا)**، 17 ماي 2015، دبي.

183-مجلس المحاسبة، **التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016**، نوفمبر 2018، الجزائر.

184-المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، **التنمية الاجتماعية والبشرية – أهم الرهانات والإنجازات (2019-2023)**، الدورة العامة السادسة، ماي 2024.

185-المديرية العامة للضرائب، **النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب: الادخار والجباية**، عدد: 36، نوفمبر 2008.

186-المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مراكز الضرائب (مجال الصلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين)**، 2016.

187-المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، 2011.

188-المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **مركز الضرائب - استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة**، نشرة 2017.

189-نشرة المديرية العامة للضرائب، نشرة إعلامية: **"من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية 2020-2024"**، العدد: 97، أكتوبر 2024.

190-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

I- Les ouvrages:

191- Bodie Zvi, Kane Alex, Marcus Alan. J, **Investments**, 10th Edition, McGraw-Hill Education, New York, 2014.

192- Brahim LAKHLEF, **la bonne gouvernance - croissance et développement**, Dar Alkhaldounia, Alger, 2006.

193- Edward N. Wolf, **Poverty and income distribution**, 2nd Edition, Wiley-Blackwell Publication, United Kingdom, 2009.

194- Gilbert Orsoni **, L'interventionnisme Fiscale** , Presses universitaires de France, Paris,1995.

195- Luc Godbout, **l'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépenses fiscales**, Édition Économica, Paris, 2006.

196- MEHEL Lucien, **Traité de politique fiscale**, Edition PFU, Paris - France, 1996.

197- Michel Bouvier, **La question de l'impôt idéal**, archive de philosophie de droits, tome 46, Dalloz, France 2002.

198- MONSELLATO, Gianmarco, **De l'impôt sanction à l'impôt productif, ou comment faire de la fiscalité un vecteur de croissance**, Introduction dans Michel Aujean et Jean-Hervé Lorenzi (dir.), Fiscalité et croissance, Les Cahiers du Cercle des économistes, PUF / Descartes & Cie, Paris – France, 2011.

199- Mustafa Bensahli, **La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales, expérience Algérienne**, Enag éditions, Alger, 2014.

200- Philippe Lorino, **Méthodes et pratiques de la performance**, Edition d'organisation, Paris, 1998.

II- Les thèses:

201- Abdelaziz Roubah, **Compétitivité des banques luxembourgeoises monnaie unique et Prospectives Stratégiques**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Nancy 02, France, 2000.

202- MEROUANI Samir, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper le passage** ; Mémoire de magistère, L'école supérieure de commerce, Alger, 2007.

III- Revues et Périodiques:

203- Abdellatif ADEL, **Good Governance and its Relationship to Democracy and Economic Development,** UNDP**,** Workshop IV, Democracy, Economic, Development and Culture, Republic of Korea, 2003.

204- Ali. WAGFI, **Corporate Governance: Actual and Aspirations and Ethical Commitments-A field study-on Private Northern Jordanian Universities (The higher education sector – Jordan),** European Journal of Business and Management, No.10, 2014.

205- Alm, James & Torgler, Benno, **Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe**, Journal of Economic Psychology, Vol: 27, Issue 2, 2006.

206- Edwine Ruhli, Sybille Sauter Sachs, **Towards an Integrated Concept of Management Efficiency**, Management International Review, Vol: 33, No: 4, 1993.

207- Hazem Beblawi, **The Rentier State in the Arab World**, Arab Studies Quarterly, Vol: 09, No: 04, Fall 1987.

208- Ibrahim AKOUM, **The Governance Cycle and it's implication for the middle east**, Union of Arab Banks magazine, N: 303, Beirut, Lebanon, 2006.

209- Maja Klun, **Performance Measurement for Tax Administrations: The Case of Slovenia**, International Review of Administrative Sciences, 70(3), (2004).

210- Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu, **La bonne gouvernance dans le domaine fiscal**, Annales des sciences économiques de l'Université d'Oradea, Décembre, 2010.

211- Nurlis, Islamiah Kamil, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Complience: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung),** Research Journal of Finance and Accounting, Vol 06, No 02, 2015.

212- OUAREZKI Miloud, **L'évaluation de la gestion de l'information fiscale en Algérie**, Revue Administration et développement pour les recherches et les études, Vol 08.

213- Temitope J. Laniran, Damilola Adeleke , **Does natural resource hinder, taxation capacity and accountability? A case of selected oil abundant developing countries**, Journal of Social and Economic Development, Vol: 26, No: 02, 2024.

214- TOUHAMI Mohamed Redha, **An estimated study of the size of tax evasion in Algeria for the period 2000-2020**, Administrative And Financial Sciences Review, Vol: 06, N°: 02, 2022.

215- Aurélien Beleau, **Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : une incompatibilité théorique ?**, Documents de travail du centre d'économie de la Sorbonne, université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, No: 59, 2013.

216- 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.

217- Wilson Prichard**, The Politics of Taxation and Implications for Accountability in Ghana 1981–2008**, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton, (IDS) Working Paper 330, UK, July 2009.

IV- Les rapports :

218- George L. Salis, **Brief Introduction to the Principle of Tax Equity**, Texas A&M University School of Law, September 2007.

219- Lamine MANDIANG, **réflexions autour du concept de gouvernance**, projet : «consolider et élargir la communication citoyenne pour une gouvernance démocratique au Sénégal», Dakar, CESTI: 06-09 mai 2008.

220- Mohammed SALIH, **gouvernance, information et Domain publique**, addis-ababa, commission économique pour l'Afrique, 13 mai 2003.

221- Papadimitriou Eleni, Neves, Ana Rita, Saisana, Michaela, **JRC Statistical Audit of the 2020 Environmental Performance Index**, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020.

222- Sudarno SUMARTO, Asep SURYAHADI, Alex ARIFIANTO, **Governance and Poverty Reduction: Evidence from Newly Decentralized Indonesia**, A paper from the SMERU Research Institute, with support from Aus AID, the Ford Foundation, and DFID, March 2004, Indonesia.

223- Tim PLUMPTRE**,** John GRAHM**, Governance and Good Governance:** International & Aboriginal Perspectives, Institute on Governance, Ottawa, Canada, 1999.

224- Wolfgang Obenland, **Options for Strengthening Global Tax Governance – International Policy Analysis**. Berlin ،Germany: Friedrich-Ebert-Stiftung, Global Policy and Development, November 2016.

225- Asri Viola, Fjeldstad Odd-Helge, Katera Lucas and Nassary Samwel, **Trust in tax administration: Why it mattes for tax compliance**, CMI Policy Brief. Chr. Michelsen Institute, 2025.

226- Banque Mondial, **Rapport sur le développement au Moyen –orient et en Afrique du Nord; Vers une meilleure gouvernance au MENA, améliorer l'inclusivité et la responsabilisation,** Washington :d.cLiban :Aleph, 2003.

227- DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY, **Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU - IN-DEPTH ANALYSIS**, European Parliament, November 2015.

228- European Commission, **General Tax Principles**, COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP (CCCTB WG) Working Document, Brussels: 10 December 2004.

229- European commission, **Tax expenditures in direct taxation in EU Member States**, Occasional Papers 207, 2014.

230- FMI, **Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu**, Document de référence au rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, 2015.

231- Odd-Helge Fjeldstad, Lise Rakner, **Taxation and tax reforms in developing countries: Illustrations from sub-saharian Africa**, CMI Reports, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, 2003.

232- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), **Perspectives Économiques en Afrique**, Tunis: Centre de Dévelopement, la Commission Économique pour l'Afrique, 2010.

233- Programme des Nations Unies pour l'Environnement / Plan d'Action pour la Méditerranée (PNUE/PAM), **STRATÉGIE MÉDITERRANÉENNE POUR LE DÉVELOPPEMENT DURABLE 2016-2025**, Valbonne. Plan Bleu, Centre d'Activités Régionales, 2016.

234- The World Bank; **Governance and Development**; Washington D.C; World Bank Publication; 1992.

235- World Bank, **Digital Transformation of Tax and Customs Administrations**, Equitable Growth, Finance & Institutions Insight – Governance Series, Washington DC, 2022.

236- Energy Institute, **Statistical review of world energy**, 73rd edition, 2024.

237- Bp (British Petroleum), **Statistical review of world energy**, 68th edition, 2019.

V- Les lois et instructions & lettres :

238- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA), Algérie, année 2024.

239- DGI, DRPC, **La Lettre de la DGI N°: 49**, 2011.

240- La lettre de la DGI N°38, **Les Relations De L'Administration fiscale à L'Usager, Une Nouvelle Approche**, Février 2009, Algérie.

241- La lettre de la DGI, Bulletin d'information – Fiscalité Internationale, **Pour une administration fiscale investie en matière de relations fiscales 2020-2024**, N°: 97, Octobre 2024.

242- La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts - Numéro spécial, **Les assises nationales sur la réforme fiscale - Alger**, Centre International des Conférences (CIC), 20, 21, et 22 Juillet 2020, Novembre 2020.

ثالثا: قائمة المراجع الإلكترونية:

243-بلاغ يتعلق بزيارة دراسية للجزائر من طرف وفد المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، نقلا عن الموقع الإلكتروني: https://www.mf.gov.dz/images/pdf/Communiqu_OCDE_Ar3005.pdf.

244-التوقيع على الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المسماة اختصارا باتفاقية (BEPS)، نقلا عن الموقع الإلكتروني: https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1810-beps.

245-جميل الصابوني، **الازدواج الضريبي**، الموسوعة القانونية المتخصصة، نقلا عن الموقع الإلكتروني التالي: https://mail.arab-ency.com.sy/law/details/163211.

246-صندوق النقد الدولي: **دليل الشفافية المالية 2007**، من الموقع الإلكتروني: www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf.

247-عبد الرحمان الهيتي نوزان، **الحكم الصالح في الوطن العربي قراءة تحليلية**، مجلة علوم إنسانية، السنة الرابعة، العدد 92، جويلية 2006. نقلاً عن الموقع الإلكتروني: www.uluminsania.net.

248-مجموعة البنك الدولي، **قياس أنظمة أنشطة الأعمال**، تم الاطلاع عليه من خلال الموقع الإلكتروني: https://archive.doingbusiness.org/ar/methodology/paying-taxes.

249-الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

250-نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، ورقة عمل، وزارة التجارة الخارجية المصرية، مصر، 2005. نقلاً عن الموقع الإلكتروني: http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm.

251-الموقع الإلكتروني لمجموعة البنك الدولي: https://data.albankaldawli.org/country/DZ.

252-البنك الدولي، **تقارير ممارسة أنشطة الأعمال (إصدارات 2008-2020)**، متاح على الموقع الإلكتروني:

.https://archive.doingbusiness.org

253-احصائيات البنك الدولي المتاحة على الموقع الإلكتروني: https://data.albankaldawli.org.

254-الموقع الرسمي للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار **(AAPI)**: https://aapi.dz/ar/accueil-ar.

255-La fiscalité environnementale en Algérie, Disponible sur le site web: https://legal-doctrine.com/edition/la-fiscalite-environnementale-en-algerie.

256-Rapport sur l'état de mise en œuvre du programme d'action national en matière de gouvernance, MAEP / Point Focal National, Novembre 2008, Disponible sur le site Web suivant: https://www.algerie.cz/images/pdfs/rapport_gouvernance_fr.pdf.

257-Tax laws, from: https://www.icecreamtutor.com/notes/legal-studies/regulations/tax-laws/.

258-Bulletin d'information Statistique de la PME (2016-2021), Disponible sur le site web : https://www.industrie.gov.dz.

259-https://databank.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD/1ff4a498/Popular-Indicators#

260-https://download.macrotrends.net/global-metrics/countries/dza/algeria/trade-gdp-ratio

261-https://www.numbeo.com/pollution/rankings_by_country.jsp

الملاحق

الملحق رقم (01): المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009 المتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة

مرسوم تنفيذي رقم 09 – 336 مؤرخ في أوّل ذي القعدة عام 1430 الموافق 20 أكتوبر سنة 2009، يتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة.

إن الوزير الأول،

– بناء على تقرير وزير التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة،

– وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85 – 3 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1412 الموافق 18 ديسمبر سنة 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، لا سيما المادة 117 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 99 – 11 المؤرخ في 15 رمضان عام 1420 الموافق 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000، لا سيما المادة 54 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 01 – 21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، لا سيما المادة 202 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 03 – 10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 – 128 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام الوزير الأول،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09 – 129 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 والمتضمن تجديد مهام أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 93 – 68 المؤرخ في 7 رمضان عام 1413 الموافق أول مارس سنة 1993 والمتعلق بطرق تطبيق الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06 – 104 المؤرخ في 29 محرم عام 1427 الموافق 28 فبراير سنة 2006 الذي يحدد قائمة النفايات بما في ذلك النفايات الخاصة الخطرة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06 – 198 المؤرخ في 4 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 31 مايو سنة 2006 الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 144 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 الذي يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة،

– وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : طبقا لأحكام المادة 117 من القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 9 جمادى الثانية عام 1412 الموافق 16 ديسمبر سنة 1991، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة الخاضعة للرسم وتحديد المعامل المضاعف عليها.

المادة 2 : تلحق قائمة النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة الخاضعة للرسم بهذا المرسوم على أساس قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة.

المادة 3 : طبقا لأحكام المادة 202 من القانون رقم 01 – 21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001 والمذكور أعلاه، يتراوح المعامل المضاعف المستدل بكل واحد من النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة ما بين 1 إلى 10 بحسب طبيعة وأهمية النشاط وكذا نوع وكمية النفايات المخلفة عن هذا النشاط.

يتم توزيع المعامل المضاعف حسب الكيفيات المحددة في المواد 4 و 5 و 6 الآتي ذكرها بالنسبة للنشاطات المتعلقة بالملحق الأول، أما فيما يتعلق بالنشاطات الخاصة بالملحق الثاني فيخصص لها معامل مضاعف ثابت.

المادة 4 : يوزع المعامل المضاعف المطبق على طبيعة وأهمية النشاط من 1 إلى 4 نقاط حسب نظام الرخصة الآتي :

- التصريح ..... 1 نقطة،

- رخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي ..... نقطتان (2)،

- رخصة الوالي ..... 3 نقاط،

- رخصة الوزير ..... 4 نقاط.

المادة 5 : يوزع المعامل المضاعف المطبق على نوع من النفايات المخلفة عن النشاط من 1 إلى 3 نقاط حسب مقاييس الخطورة الآتي ذكرها، المحددة بواسطة التنظيم المعمول به :

- خطيرة على البيئة، مهيجة، أكالة، ..... 1 نقطة،

- قابلة للانفجار، ملهبة، قابلة للاشتعال ..... نقطتان (2)،

- ضارة، سامة، محدثة للسرطان، معدية، سامة بالنسبة للتكاثر، مبدلة ..... 3 نقاط.

المادة 6 : يوزع المعامل المضاعف المطبق على كمية النفايات بين 2 إلى 3 نقاط حسب كمية النفايات الخاصة الخطيرة المخلفة عن النشاط :

- تفوق 100 وأقل أو تساوي 1000 طن/ سنة ..... نقطتان (2)،

- تفوق 1000 وأقل أو تساوي 5000 طن / سنة ..... 2,5 نقاط،

- تفوق 5000 طن / سنة ..... 3 نقاط.

المادة 7 : يقوم مدير البيئة بالتشاور مع المدير التنفيذي المعني، بإعداد إحصاء المؤسسات المصنفة الخاضعة للرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة وإرساله إلى قابض الضرائب المختلفة للولاية مع المعامل المضاعف المطبق حسب الكيفيات المحددة في القوانين والتنظيمات المعمول بها.

المادة 8 : تلغى كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم، لاسيما أحكام المرسوم التنفيذي رقم 93 - 68 المؤرخ في 7 رمضان عام 1413 الموافق أول مارس سنة 1993 والمتعلق بطرق تطبيق الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة.

المادة 9 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرر بالجزائر في أوّل ذي القعدة عام 1430 الموافق 20 أكتوبر سنة 2009.

أحمد أويحيى

الملحق رقم (02): المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي

مرسوم تنفيذي رقم 12 – 334 مؤرّخ في 21 شوّال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر سنة 2012، يتعلق بالمحرّر الجبائي.

إنّ الوزير الأول،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدستور، لا سيّما المادتان 85-3 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، لا سيما المادة 40 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، لا سيما المادة 47 منه،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 12 – 325 المؤرخ في 16 شوال عام 1433 الموافق 3 سبتمبر سنة 2012 والمتضمن تعيين الوزير الأول،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 12 – 326 المؤرّخ في 17 شوّال عام 1433 الموافق 4 سبتمبر سنة 2012 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالمحرر الجبائي.

المادّة 2 : يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به.

1 – طلب المحرر الجبائي

المادّة 3 : يحدد الطلب المنصوص عليه في المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، اسم أو اسم الشركة وعنوان المكلف بالضريبة، كما يجب أن يبين هذا الطلب الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها.

يجب أن يقدم الطلب عرضا واضحا وتاما وصريحا للوضعية مع التمييز، عند الاقتضاء، وحسب الأحكام المعنية، لفئات المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بأن تقدر فيما إذا تمت التلبية الفعلية للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

المادّة 4 : يرسل الطلب المذكور أعلاه، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات، كما يمكن أن يكون موضوع إيداع مقابل إشعار بالاستلام لدى نفس المديرية.

المادّة 5 : إذا كان هذا الطلب غير كامل، ترسل مديرية كبريات المؤسسات مراسلة بواسطة رسالة موصى عليها تطلب من خلالها المعلومات التكميلية الضرورية لاتخاذ قرارها القطعي. وتقدم المعلومات التكميلية حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 4 أعلاه.

المادّة 6 : يحدد الأجل الممنوح لمدير كبريات المؤسسات قصد إرسال المحرر الجبائي إلى المكلف بالضريبة بأربعة (4) أشهر.

في حالة عدم إرسال المحرر الجبائي بعد انقضاء أجل أربعة (4) أشهر، يستفيد المكلف بالضريبة الذي لجأ إلى مديرية كبريات المؤسسات من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه.

يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالقرار الذي اتخذته مديرية كبريات المؤسسات بشأن الطلب المذكور أعلاه، وذلك في الآجال المحددة.

المادّة 7 : يحرم عدم الرد في أجل أربعة (4) أشهر الإدارة الجبائية من حق تنفيذ إعادة التقويم فيما يخص وضعية شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي.

المادّة 8 : يسري أجل أربعة (4) أشهر المنصوص عليه في المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ابتداء من تاريخ استلام مديرية كبريات المؤسسات للطلب، أو ابتداء من تاريخ استلام المعلومات التكميلية المطلوبة، وذلك في حالة تطبيق أحكام المادة 5 أعلاه.

غير أنه، في حالة إرسال الطلب إلى مصلحة غير مديرية كبريات المؤسسات، يتعين على هذه المصلحة إرساله في أجل سبعة (7) أيام إلى مديرية كبريات المؤسسات وإبلاغ المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب بذلك، وفي هذه الحالة، يسري الأجل المنصوص عليه في المادة 174 مكرر ابتداء من تاريخ استلام مديرية كبريات المؤسسات الطلب.

المادّة 9 : يمكن الإدارة في حالة ما إذا تبيّن وجود خطأ في التقدير والرجوع عن قرارها، إلغاء المحرر الجبائي وإعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة وذلك دون تنفيذ تقويم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية بالمحرر الأول.

المادّة 10 : تطبق أحكام المحرر الجبائي فقط على المكلف بالضريبة الذي تقدم بالطلب والمتعلق بوضعيته. وبعبارات أخرى، لا يمكن المكلف بالضريبة الاستفادة من محرر جبائي أعدّ لمكلف آخر بالضريبة، حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير.

2 – إعادة المراجعة

المادّة 11 : يحق للمكلف بالضريبة الذي قدم لدى مديرية كبريات المؤسسات طلب المحرر الجبائي، إذا كان الرد لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها، أن يعيد تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته هذه المصلحة، وذلك وفقا لأحكام المادة 174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولهذا الغرض، تتم إعادة دراسة طلب المكلف بالضريبة بشرط عدم السماح بإدخال عناصر جديدة بالنسبة لتلك المقدمة في الطلب الأصلي.

المادّة 12 : يرسل الطلب الكتابي لإعادة المراجعة المذكور في المادة 11 أعلاه، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات، كما يمكن أن يكون محل إيداع مقابل إشعار بالاستلام لدى نفس المديرية. ويجب أن يقدم في أجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ استلام رد الإدارة على الطلب الأصلي.

المادّة 13 : تتم إعادة المراجعة المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 174 مكرر1 المذكورة أعلاه، وفقا لنفس القواعد والآجال المنصوص عليها بالنسبة للطلب الأصلي.

تتم هذه المراجعة بطريقة جماعية.

يسري هذا الأجل، وفق نفس الشروط، ابتداء من تاريخ استلام الإدارة طلب المكلف بالضريبة لإعادة المراجعة.

المادّة 14 : تحدد تشكيلة المجلس بمقرر من المدير العام للضرائب. ويضم ستة (6) أعضاء من المديرية العامة للضرائب، ويتولى المدير العام للضرائب رئاسة المجلس.

المادّة 15 : تبلغ مديرية كبريات المؤسسات المكلف بالضريبة برد جديد مطابق لما أسفرت عليه مداولة المجلس.

المادّة 16 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 21 شوّال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر سنة 2012.

عبد المالك سلال

الملحق رقم (03): التعليمة الجبائية رقم 369 المؤرخة في 06 أوت 2015 المتعلقة ببرنامج الامتثال الجبائي الطوعي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
Direction Générale des Impôts

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Le Directeur Général

المدير العـام

369 MF/DGI 2015

Alger, le 06 ACT 2015

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES

MADAME ET MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPOTS
MESSIEURS LES INSPECTEURS REGIONAUX DES SERVICES FISCAUX
En Communication à :
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS DE WILAYA

OBJET: Programme de conformité fiscale volontaire
Taxe forfaitaire de 7% sur les fonds déposés.

REFERENCE : Article 43 de la Loi de Finances Complémentaire pour 2015.
Instruction Ministérielle n°002 du 29 juillet 2015, définissant les modalités pratiques de mise en œuvre du Programme de Conformité Fiscale Volontaire.

PIECES JOINTES : Modèle du courrier personnalisé.

La Loi de Finances Complémentaire pour 2015 a institué en son article 43 un programme de conformité fiscale volontaire pour les personnes qui en formulent la demande de dépôt de fonds auprès des agences bancaires contre une taxation forfaitaire, libératoire, au taux de 7%.

La présente circulaire a pour objet de préciser aux services fiscaux les modalités de mise en œuvre et du déroulement de cette opération.

1. Actions à la charge des banques :

Conformément aux prescriptions de l'Instruction Ministérielle sus référencée, les personnes qui veulent adhérer au programme de conformité fiscale volontaire se présentent auprès des agences bancaires pour déposer les fonds et régler le montant de la taxe correspondante.

1/3

Les agences bancaires qui ont opéré la retenue de la taxe forfaitaire de 7% sont tenues de procéder à son reversement par virement au compte CCP du receveur des impôts de la Direction des Grandes Entreprises dont le RIP est le suivant :

007 99999 0000307070 11

Pour les besoins du suivi des dossiers d'adhésion à ce programme de conformité fiscale volontaire, les agences bancaires transmettront quotidiennement les fiches de dépôts conformément à la procédure décrite ci-après.

2. Actions à la charge de l'Administration Fiscale :

Le déroulement des opérations de prise en charge de ce dispositif, qui se déroulera jusqu'au 31 décembre 2016, doit se faire suivant le processus suivant :

2-1- Rôle du receveur :

Dès réception des virements des agences bancaires, le receveur de la DGE imputera les montants correspondant à la taxe de 7% au compte d'affectation suivant : **201001 produits des impôts directs**.

2-2 –Rôle de la Direction de l'informatique et de la Documentation Fiscales (DIDF).

Les agences bancaires qui ont à leur charge, la collecte des dépôts sont instruites pour transmettre à la DIDF quotidiennement par voie électronique à l'adresse suivante : **_DID-Secr@mf.gov.dz** les copies des fiches de dépôts signées par les personnes assujetties au programme de conformité fiscale volontaire.

Compte tenu de la dimension accordée par les pouvoirs publics à cette opération, la DIDF doit transmettre sans délais à la DGE et aux Directions des Impôts de Wilaya les fiches de dépôt des contribuables qui en dépendent, à charge pour ces dernières de faire parvenir, dans les sept (07) jours ouvrables à partir de la date de dépôt par la banque, à l'assujetti un courrier personnalisé (dont modèle ci-joint) attestant de sa soumission au programme de conformité fiscale volontaire et, l'informant du recouvrement de la taxe et de sa prise en charge dans le cadre du suivi de sa situation fiscale.

Pour permettre au receveur de la DGE d'imputer le montant de la taxe au compte approprié, la DIDF est tenue de lui faire parvenir quotidiennement un état reprenant l'ensemble des virements opérés par les agences bancaires.

2-3 .Rôle de la Direction des opérations fiscales et du recouvrement :

La DOFR qui est chargée de l'évaluation de cette opération, doit établir un bilan mensuel permettant d'apprécier le niveau des ressources collectées et du montant de la taxe versée. Elle est également chargée du suivi de la gestion des dossiers des contribuables ayant adhéré au programme de conformité fiscale volontaire.

2-4 .Rôle des services fiscaux :

Les responsables des services fiscaux doivent veiller personnellement à la mise en œuvre de cette opération.

Pour cela, et parallèlement à la campagne de communication menée par les banques en direction de leur clientèle potentielle, les services fiscaux sont instruits pour mettre en place des structures d'accueil à tous les échelons en vue de mener une opération d'information et d'explication à l'endroit des partenaires et usagers de l'Administration Fiscale, lors de leurs déplacements auprès des services.

En tant que de besoin, des notes complémentaires seront adressées aux services fiscaux à l'effet d'expliciter les questionnements éventuels relatifs à cette opération.

Les résultats de cette opération dépendant de la sensibilisation et de la confiance qui sera accordée aux administrations concernées, j'attacherai du prix à ce que les futurs dépositaires de fonds reçoivent de la part de nos personnels toutes les explications et clarifications sollicitées.

Vous voudrez bien assurer une large diffusion de la présente et de me rendre compte, sous le présent timbre, de toutes éventuelles difficultés rencontrées.



3/3

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Direction des.....

المديرية..... .....

Alger, le

Madame/Monsieur :

Adresse :.....

OBJET Programme de Conformité Fiscale Volontaire.

R é f: Article 43 LFC pour 2015

Dans le cadre de la mise en œuvre du Programme de Conformité Fiscale Volontaire institué par la Loi de Finances Complémentaire pour 2015, j'ai l'honneur de vous informer que votre **Banque** :..... ..... **Agence** N°.... **.sise à** :.... .... a procédé au virement en **date** du...../...../..... du montant de la Taxe Forfaitaire de **7%** de : ....(*)

Correspondant à un dépôt de fonds d'un montant de : ....(*)

A cet effet, je vous signale que l'Administration Fiscale prend acte de votre soumission au programme de Conformité Fiscale Volontaire et vous informe que l'ensemble des Services Fiscaux à travers le Territoire National sont instruits pour en tenir compte dans la gestion de votre situation fiscale globale.

Je vous prie d'agréer, **Madame/Monsieur,** mes salutations distinguées.

Le Directeur

(*) Montant en chiffres et en lettres)

الملحق رقم (04): التسهيلات الممنوحة لفائدة المكلفين بالضريبة لتسديد الديون الجبائية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

بـلاغ

تسهيلات في فائدة المكلفين بالضرائب

لتسديد الديون الجبائية

تعلم المديرية العامة للضرائب كافة المؤسسات و التجار و الحرفيين عن التسهيلات المدرجة في أحكام قانون المالية لسنتي 2015 و 2017 و التي ترمي إلى تبسيط إجراءات تسديد الديون الجبائية التي على عاتقهم.

تتمثل هذه التسهيلات في:

- **تطهير الديون الجبائية دون دفع لغرامات التحصيل:**

يمنح هذا الامتياز، المتضمن في المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015، للمكلفين بالضرائب الذين يقومون بتسديد كلي و على دفعة واحدة لأصول الديون الجبائية الاستفادة من إعفاء كلي، مسبق و دون تقديم طلب، من غرامات التحصيل المترتبة على هذه الديون.

- **الدفع المقسط :**

يرمي هذا الإجراء، المكرس بأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة و متممة بالمادة 60 من قانون المالية لسنة 2017، إلى تمكين المكلفين بالضرائب من تسديد ديونهم على أقساط و فق جدول قد يصل إلى 36 شهر مع تسديد دفعة أولية لا تتجاوز 10% من مجموع الديون.

- **جدولة الديون الجبائية:**

يسمح هذا الإجراء المتضمن في قانون المالية لسنة 2017 (المادة 90) للمؤسسات التي تواجه ضائقة مالية و التي تقدم المبررات الكافية عن ذلك، بجدولة ديونها الجبائية على مدة قد تصل إلى 36 شهر مع إعفاء كلي و مسبق لغرامات الوعاء و التحصيل في حالة ما إذا احترمت المؤسسات المعنية التزامها المبرم مع قابض الضرائب.

فعلى المكلفين المعنيين الراغبين في تسوية وضعياتهم الجبائية التقرب من قباضات الضرائب التابعين لها للاستفسار أكثر عن هذه التسهيلات و تقديم طلباتهم.

الملحق رقم (05): الإجراءات والتدابير الجبائية الاستثنائية المعتمدة من طرف المديرية العامة للضرائب لتنظيم آجال التصريح والدفع الضريبي (ديسمبر 2025)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

بـــــلاغ

متعلق بالفتح الاستثنائي لقباضات الضرائب يوم السبت 20 ديسمبر 2025

تنهي المديرية العامة للضرائب إلى علم المكلفين بالضريبة المعنيين بأكتتاب التصريح الشهري ج50 لشهر نوفمبر 2025، وكذا دفع الحقوق المرتبطة به، أنه سيتم فتح قباضات الضرائب (قباضات الضرائب التابعة لمراكز الضرائب والقباضات الكلاسيكية)، بصفة استثنائية، يوم السبت 20 ديسمبر 2025، من الساعة 08.30 صباحاً إلى غاية الساعة الرابعة 16:00 مساء، وذلك من أجل تسهيل القيام بالتزاماتهم التصريحية والدفع.

تجدر الإشارة أن أخر أجل لأكتتاب تصرح المتعلق بشهر نوفمبر 2025 سيكون يوم الأحد 21 ديسمبر 2025 محتسب.

وللتذكير، فإن المكلفين بالضريبة التابعين للمصالح الجبائية المزودة بالنظام المعلوماتي للمديرية العامة للضرائب "جبايتك" والحائزين على حساباتهم للولوج إلى فضاء التصريح والدفع عن بعد، يمكنهم التصريح عن بعد، كل يوم، 24 /24سا، وهذا إلى غاية منتصف الليل(00: 00) من يوم الأحد 21 ديسمبر 2025.

وبالنسبة للمكلفين بالضريبة اللذين لم يتحصلوا بعد على حساباتهم المتعلقة بهذا الفضاء، فانهم مدعوون للتوجه، في أقرب وقت، الى المصالح الجبائية التابعين لها (مراكز الضرائب أو مفتشيات الضرائب) لتسلمها .

لأي استفسار و/أو معلومات إضافية، أو في حالة مواجهة أي صعوبة، يمكنكم التواصل معنا عبر البريد الالكتروني: mcf.assistance@mf.gov.dz

Abstract:

This thesis examines a fundamental problem: how the governance of the tax system contributes to the activation of tax policy in Algeria during the period (2008-2024). It aims to highlight the importance of governance as a contemporary, multi-dimensional concept that has become one of the pillars upon which researchers and institutions rely to develop various systems, including the tax system. It also seeks to clarify the theoretical foundations of tax policy and evaluate its effectiveness in Algeria by examining its contribution to achieving economic development, social justice, and environmental protection. In addition, it addresses the reform programs and efforts undertaken by the state to consolidate the principles of tax governance, as well as analyzing the obstacles and impediments that continue to hinder and limit its implementation on the ground.

This study employs a combination of a descriptive approach to present the theoretical concepts related to governance and tax policy, and an analytical approach to assess the impact of tax policy on economic, financial, and social variables based on available data and indicators. The results show that the implementing of tax governance faces fundamental challenges related to tax administration, tax legislation, and the taxpaying community, in addition to other obstacles such as the informal economy and the over-reliance on oil revenues.

The study concludes that achieving effective governance of the tax system in Algeria requires adopting comprehensive reforms, including modernizing legislation, enhancing transparency and fairness, reforming the administrative structure, developing human resources, and adopting digitalization and effective information systems. However, these measures remain insufficient without raising tax awareness among taxpayers and expanding tax coordination both domestically and internationally.

Accordingly, the study recommends demonstrating genuine political will to pursue the implementation of tax governance mechanisms and address the obstacles they face, along with applying the principle of tax stability and simplifying the tax system. It also calls for strengthening consultation in the formulation of tax policies by involving various stakeholders, considering this a fundamental pillar for consolidating the rules of tax governance and improving tax decision-making in Algeria.

Keywords: Tax system, tax policy, tax administration, tax governance, tax effectiveness, tax compliance.