

## الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر La Gouvernance Fiscale et son Rôle dans la Limitation de la Corruption Fiscale en Algérie

د. فرج شعبان، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، أستاذ محاضر "أ"

البريد الإلكتروني: [cferedj@gmail.com](mailto:cferedj@gmail.com)

أ. حدادو فهيمة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، باحثة

البريد الإلكتروني: [haddadoufb@gmail.com](mailto:haddadoufb@gmail.com)

د. عبد الله الحرتسي حميد، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، أستاذ محاضر "أ"

البريد الإلكتروني: [h.hirtsi@gmail.com](mailto:h.hirtsi@gmail.com)

تاريخ القبول: 2019-06-26

تاريخ الاستلام: 2019-04-30

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى تحديد الدور الذي تؤديه معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة الفساد الجبائي، للتقليل من أثره السلبي على مردودية التحصيل الجبائي. بناء على توصيات العديد من الدراسات الوطنية والدولية بضرورة الحد من انتشار ظاهرة الفساد الجبائي لما لها من آثار على السلطة المالية للدولة وقدرتها على مواجهة الأعباء الاجتماعية والإنسانية للأفراد، تبنت الحكومة الجزائرية مقاربة الحوكمة الجبائية من خلال إدراج إصلاحات على الإدارة الجبائية.

**كلمات مفتاحية:** الحوكمة الجبائية، الفساد الجبائي، الإدارة الجبائية.

**تصنيف JEL :** D73, H26, H83.

**Résumé:** Cette étude vise, au premier lieu, à identifier le rôle accomplie par les normes de la gouvernance fiscale dans la lutte contre la corruption fiscale, pour réduire leur effet négatif sur le rendement du recouvrement fiscal. Suite aux recommandations de plusieurs études nationales et internationales sur la nécessité de limiter la prolifération du phénomène de la corruption fiscale; du fait de ses effets sur le pouvoir financier de l'Etat et sa puissance de couvrir les charges sociales et humanitaire des individus, le gouvernement algérien a adopté l'approche de gouvernance fiscale en introduisant des réformes sur l'administration fiscale.

**Keywords:** corruption fiscale, gouvernance fiscale, administration fiscale.

**JEL Classification Codes:** D73, H26, H83.

**مقدمة:**

تعد ظاهرة الفساد مشكلة عالمية لها الكثير من التبعات السلبية على اقتصاديات الدول خاصة النامية منها، ففي العديد من البلدان الإفريقية تنتج حلقة مفرغة من الفقر والتخلف؛ ويحدث ضياع في الفرص الاقتصادية بنسبة يقدرها الخبراء بـ 10% من الثروة الناتجة

عن مواردها، وتتوسع تلك الدائرة في البلدان التي تعيش حالا من غياب الشفافية والمساءلة، وغياب سيادة القانون. وحسب دراسة لمنظمة الأمم المتحدة يكلف الفساد والرشوة والسرقة والتهرب الضريبي البلدان النامية قرابة 1,26 مليار دولار أمريكي سنويا؛ وهو مبلغ كاف لقضاء على الفقر المدقع لمدة لا تقل عن ست (6) سنوات<sup>1</sup>.

وإضافة إلى آثاره الاقتصادية؛ يشكل الفساد - بكل أنواعه - عائقا كبيرا أمام التنمية الاقتصادية، ويحظى الفساد في المجال الضريبي باهتمام أكبر نظرا لتأثيره المباشر على الإيرادات العمومية للدولة وبالتالي على قدرة الحكومات على تغطية المستحقات المالية للنهوض بالتنمية الاقتصادية، ففي دراسة استخدمت عينة من 90 بلدا خلال فترة الثمانينات، توصلت إلى أن ارتفاع مؤشر الفساد بنقطة واحدة يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة بنسبة 1,5%، وانخفاض الحصيلة الجبائية بنسبة 2,7% وانخفاض الناتج المحلي الإجمالي بنسبة 0,63%.

وتعد الجزائر من بين الدول التي تشهد انتشارا كبيرا لظاهرة الفساد الجبائي، وهذا بالرغم من الجهود المبذولة من طرف السلطات العامة، والتي تتمثل في الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد في الجزائر في إطار الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد؛ حيث تم إصدار عدة قوانين في هذا المجال، أهمها قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، بالإضافة إلى استحداث مؤسسات لمكافحة الفساد.

تتبنى السلطات المالية الجزائرية المنهج البراغماتي Pragmatism في التعامل مع المشكلات والأزمات المالية التي تواجهها عادة، وبحكم جهازها الإداري الذي يمتاز بالمركزية والرقابة البيروقراطية للأداء المالي، بدأت تتجه نحو أنماط جديدة تندرج ضمن الحوكمة الجبائية، باعتبارها تقدم أدوات جديدة ومبتكرة لمكافحة الفساد الجبائي، إضافة إلى كونها تتمحور حول معايير تضمن السير الحسن لعمل الإدارة الضريبية، وتحمي الحصيلة الجبائية من الاستنزاف، فوجود الحوكمة الجبائية يضمن المزيد من الاشراف للحد من الفساد الجبائي.

وانطلاقا مما سبق ندرج الاشكالية التالية: **كيف يمكن لمعايير الحوكمة الجبائية أن**

**تحد من ظاهرة الفساد الجبائي في الجزائر؟**

**الفرضيات:**

- تساهم معايير الحوكمة الجبائية في الحد من الفساد الجبائي بشكل كبير، من خلال اعتمادها على مبدأي الشفافية والمساءلة؛

- يساهم عدم احترام القوانين بانتشار ظاهرة الفساد الجبائي وزرع نوع من عدم الثقة بين إدارة الضرائب والمكلفين؛

- الإصلاحات الجبائية تمثل أهم أدوات السياسة الضريبية التي يمكن أن تعمل على تقليل التهرب الضريبي والوصل بالحوكمة الجبائية إلى تقليص ظاهرة الفساد الجبائي.  
**أهمية الدراسة:**

يؤكد محور التركيز الخاص المعني "بالحوكمة والمؤسسات" في العملية الثامنة عشرة لتجديد موارد المؤسسة الدولية للتنمية على أهمية الحوكمة في تحقيق النتائج الإنمائية على أرض الواقع، نظرا لمساهمتها الجوهرية في الحد من آثار الفساد على النمو الاقتصادي والفقر (Association, 2017 , p44) .

تتبع أهمية الدراسة من الدور المحوري الذي تؤديه الحوكمة في إدارة جانب التحصيل لموارد الدولة المختلفة على أحسن وجه، بافتراض أن توجيهها إلى الميادين الاقتصادية والاجتماعية يتم وفق خطط التنمية الاقتصادية الوطنية، إضافة إلى محاربة مختلف أشكال الفساد التي تضر بالسير الحسن لوظيفة الإدارة الجبائية في تحصيل الإيرادات الجبائية والعمل على زيادتها، لأن مشكلة نقص الحصيلة الجبائية من أهم التحديات التي تواجهها معظم دول العالم بما فيها الجزائر، وخاصة أنها بحاجة ماسة لإيرادات جبائية خارج قطاع المحروقات.

#### **أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة الى العناصر التالية:

- ✓ إبراز مفهوم الحوكمة الجبائية والمعايير المتعلقة بها؛
- ✓ معرفة واقع الفساد الجبائي في الجزائر؛
- ✓ إبراز أسباب انتشار الفساد الجبائي في الجزائر؛
- ✓ تحليل الآليات والسياسات المدرجة في إطار الحوكمة الجبائية مع تقديم توصيات بشأن تعزيز دورها في الحد من الفساد الجبائي.

#### **المنهج المتبع:**

نظرا للمتطلبات التي أملتها هذا الدراسة وطبيعة المعلومات التي يتناولها فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري للموضوع المدروس، والمنهج التحليلي في الجانب العملي من الدراسة، حيث يتم بيان المعطيات والمعلومات وتشخيص دلالتها ومحاولة تفسيرها من وجهة نظر اقتصادية واجتماعية.

#### **1. الدراسات السابقة:**

##### **1.1. دراسة (مليكاوي، 2015، ص.141-156):**

تطرق الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إشكالية التهرب الضريبي الناتج عن تطبيق الحوافز الجبائية على شكل انفاق جبائي، حسب الدراسة تقدر الخسائر الضريبية الناتجة عن التوسع في الاعفاءات بـ 83,689 مليار د.ج.

ويرى الباحث أن غياب سياسة واضحة المعالم فيما يخص حوكمة الإنفاق الجبائي في الجزائر يقف وراء مشكلة ضياع الموارد المالية من خلال التهرب الضريبي، وذلك نظرا للأسباب التالية:

- عدم التقييم الدقيق لتكلفة الإنفاق الجبائي في الجزائر وعدم إدراجه في الموازنة العامة السنوية للدولة، وهو ما يضعف مبدأ الشفافية والمساءلة التي تعتبر من أهم مبادئ الحوكمة الجبائية؛

- نفشي ظاهرة الفساد الجبائي وضعف الإدارة الجبائية وافتقادها لإطارات مؤهلة قادرة على مواكبة التغيرات الحاصلة وتأخرها في استخدام أنظمة الإعلام الآلي التي تسمح بتوفير معلومات دقيقة في الوقت المناسب ونشرها للجمهور؛

- غياب التنسيق بين مختلف الهيئات ذات الصلة لأجل تبادل المعلومات مع الإدارة الجبائية عن العمليات المشبوهة؛

- الغياب التام لمبدأ المساءلة من طرف السلطة التشريعية المتمثلة في البرلمان عن نتائج الإنفاق الجبائي وحجمه وطرق تنفيذه بسبب عدم إدراجه في الموازنة، وعدم خضوعه لمبادئها مثلما هو معمول به لدى دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD).

وتجسد رؤية الباحث مبدأ "التخصيص الأمثل ينطلق من الغاء التكاليف غير الضرورية".

### 2.1. دراسة (العيني، 2015، ص. 125-148):

من خلال الدراسة التي اسقطت على مجتمع يضم 124 مدققا في دائرة الدخل والمبيعات لعدد من المديريات، و 384 مدققا خارجيا، تم اختيار عينة عشوائية تمثل 30% تقريبا من مجتمع الدراسة (154 مدقق). تمحورت الدراسة حول اختبار مدى صحة فرضية مساهمة طرق الرقابة المباشرة وغير المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة مفادها أن نجاح الرقابة الضريبية يعتمد على مدى التزام أعوان الإدارة بالتنظيم من جهة والمدققين الخارجيين من جهة ثانية، باعتبار مشكل التهرب الأساسي ناتج عن تأسيس الضريبة على وعاء منقوص القيمة *sous-estimé*.

### 3.1. دراسة (بلعورة، 2017، ص. 178-192):

أحاط الباحث من خلال هذه الدراسة بإشكالية الزيادة غير المبررة للنفقات العمومية، وحيث أن الحكومة قد باشرت في برامج الإنعاش الاقتصادي، لم يكن بالمقدور ترشيد النفقات في الوقت الذي كان النمو الاقتصادي وتقليص البطالة الهدف الأساسي لهذه البرامج. ويرى الباحث أنه سياسة الانفاق غير واضحة المعالم وتؤدي غالبا إلى هدر المال العام، ويقترح إدخال طرق جديدة تأخذ بالحسبان مردودية الانفاق العام، وتعزيز أساليب

التحقق من تطابق أوجه الإنفاق الفعلي مع الكتابي، غير أن هذا يبقى غير كاف فحتى إعداد برامج النفقات لا يزال يعاني قصور فيما يخص طبيعة النفقات ذات الأولوية في التنمية إضافة إلى تأثيرها بمحدودية الموارد المحلية والإدارة المركزية لسياسة الإنفاق العمومي. يؤكد الباحث على أهمية الشفافية والنزاهة باعتبارها إحدى أهم أدوات ترشيد سياسة الإنفاق العمومي، حيث تعزز قدرة الحكومة على استغلال الموارد المالية بشكل أكثر فاعلية بما يتيح تخصيص هذه الموارد بطريقة أفضل. تجسد فكرة الباحث مبدأ "التخصيص الأمثل يحتاج إلى الالتزام بقواعد اللعبة"، ويقصد بقواعد اللعبة هنا خطة الإنفاق المعدة مسبقا على شكل برامج وأنشطة.

#### 4.1. دراسة (راشدي، 2017، ص. 485-503):

تطرقت الدراسة إلى كيفية مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، من خلال دراس ميدانية لحالة مكلف بالضريبة على الدخل تابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، اتضح من خلال الدراسة أن أسلوب المراجعة الجبائية لقوائم الدخل أوضحت أن المكلف قد صرح بمداخل تفل عن المداخل الحقيقية، وهذا يعد نوعا من الغش الجبائي والذي في حال ثبت من خلال إعادة النظر في الوعاء الخاضع أنه يمثل مقدارا معتبرا -بناء على المعلومات التي يتم جمعها من مؤسسات وهيئات مختصة بتسجيل التغير في رصيد الممتلكات والثروات- سيلزم صاحبه بدفع غرامات مالية إلى جانب استرجاع الدين الضريبي الناتج عن المداخل التي تم إخفاؤها من طرف المكلف بالضريبة.

أشارت الدراسة إلى عدم كفاية طريقة التحقيق المحاسبي باعتبارها لا تستطيع الوصول إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، مما يدفع في بعض الحالات إلى ضرورة التدخل من خلال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (Vérification Approfondie de la Situation Fiscale « VASFE »). غير أن التدخل من خلال التحقيق المعمق « VASFE » عادة ما يواجه صعوبات نظرا لرفضه من طرف المكلفين بالضريبة بالنظر إلى كونه تدخل في حياتهم الشخصية، كما أنه اعتداء على قاعدة سرية المعلومات البنكية. ويتطلب تجاوز هذه الصعوبات جعل التصريحات أقرب قدر ما يمكن من الحقيقة، يرتبط ذلك بمدى اعتماد النظام المالي ككل على مبدأي الشفافية والمساءلة ومدى ثقة المكلفين بالضريبة في هذا النظام بالنظر لمخرجاته الاقتصادية والاجتماعية (وخاصة المنفعة الخاصة أو الشخصية)، إضافة إلى طريقة تعامل المحققين الجبائيين ومدى صرامة إدارة الرقابة الجبائية، وهو ما يعني أن الحد من التهرب والغش الجبائيين يحتاج إلى تآزر و طرق مكافحة على عدة أصعدة أو مستويات.

**5.1. دراسة (منه، 2019، ص. 1-16):**

حسب الباحث تبرر النتائج المحدودة في إدارة الانفاق العمومي بعدم الالتزام بمعايير الشفافية والافصاح التي عادة ما يوصي بها خبراء مؤسسات التمويل والتنمية الدوليين. ويصعب تجاوز هذه الحالة نظرا لطبيعة العوامل المؤسسية وتلك المتعلقة بإرث الاقتصاد المخطط الذي يعيق تطبيق نماذج التسيير الموزاني الحديثة، يضاف إلى ذلك تفشي ظاهرة الفساد بشكل يعمل على مقاومة التغيير والاصلاحات. ويصعب في ظل هذا الظرف تطبيق الحوكمة المالية من منطلق أن مبادئها متحيزة، مما قد يستدعي صياغتها بطرق مختلفة لتتماشى مع طبيعة المجتمع.

**2. تعريف الحوكمة الجبائية وأطرافها:****1.2. تعريف الحوكمة الجبائية:**

هي مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الجبائية، لضمان السير الحسن لعملها والارتقاء به، وزيادة الثقة بينها وبين المتعاملين معها عن طريق توفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين، وذلك من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي (العبيني، 2015، ص. 136).

**2.2. أطراف الحوكمة الجبائية:**

تحتاج الحوكمة الجبائية تضافر جهود وتعاون بين كل من: الإدارة الجبائية والمجتمع الجبائي، والمنظومات المالية الداعمة.

- **الإدارة الجبائية:** هي الجهاز المكلف بتنفيذ قواعد التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة تطبيقه حماية لحقوق الدولة والمكلفين بالضريبة (خراط، 2013، ص. 166)، بالإضافة إلى اقتراح تعديلات في التشريع الضريبي فهي بذلك تؤدي دورا هاما في خلق بيئة جبائية ملائمة في المجتمع، فنجاح تنفيذ السياسة الجبائية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الجبائية.

- **المجتمع الجبائي:** يتكون من مجموعة من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين (أفرادا)، أم معنويين (شركات ومنشآت مختلفة)، يفرض عليهم دفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية بموجب القانون الجبائي.

- **المنظومات المالية الداعمة:** وينحصر دورها في تقديم المشورة والدعم الفنيين من أجل ضبط العلاقات المالية وتنظيمها بالشكل الذي يسمح بتلافي انعكاس الاصلاح الضريبي سلبا على نظام التحصيل في دولة معينة.

**3. مبادئ ومعايير الحوكمة الجبائية:****1.3. مبادئ الحوكمة الجبائية:**

- **الاستقلالية:** حيث تضمن عدم تدخل جهات معنية فيما يخص تطبيق القوانين خدمة لمبدأ العدالة الجبائية.
  - **المسؤولية:** ينطلق هذا المبدأ من الشرعية أي توافق السلوكيات والتصرفات مع مقتضيات الواقعة من منظور قانوني (حماية الممتلكات) وأخلاقي (حماية الحريات)، بموجب هذا المبدأ يتم التصريح بالمعلومات والتقارير بالطريقة التي تساعد على اتخاذ قرارات مناسبة وفي الأجل المناسبة. يحتاج تطبيق مبدأ المسؤولية إلى تجسيد لمبادئ الحوكمة والمتمثلة أساسا في الشفافية، المساءلة والرقابة.
  - **المشاركة من طرف الفاعلين:** وكما هو الحال بالنسبة لمنظمات الأعمال تحتاج الحكومات إلى ايجاد مؤسسات تمثيلية عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالحوكمة الجبائية، وتتمثل هذه الأطراف في: المنظمات غير الحكومية، الجماعات المحلية، مكاتب المحاسبة والتدقيق الخارجي المعتمدة، المؤسسات التشريعية... الخ.
- 3.2. معايير الحوكمة الجبائية:** يمكن تلخيص أهم هذه المعايير فيما يلي:

### 1.2.3. العدالة الجبائية وأركانها:

يقصد بعدالة التشريع الضريبي أن تتوخى نصوصه القانونية العدالة في توزيع العبء الضريبي بين افراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة. ويعتبر آدم سميث أول من قدم مفهوم للعدالة الجبائية، ويقضي بمساهمة كل من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي متساوي (خلاط، 2013، ص. 124).

#### أ- مبادئ العدالة الجبائية:

- **مبدأ المنفعة:** يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود تناسب بين مقدار ما يدفعه المواطنون من ضرائب والمنفعة التي يتحصلون عليها من الإنفاق الحكومي.
- **مبدأ القدرة على الدفع:** يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود علاقة طردية بين ما يدفعه المواطن من ضرائب وما يتحصل عليه من دخل، فهو يراعي المقدرة التكلفة عند الأفراد، ويوضح مبدأ القدرة على الدفع نوعين من العدالة الجبائية، وهما: العدالة الأفقية والعدالة الرأسية "العمودية" (العبيدي، 2011، ص. 125).
- **العدالة الأفقية:** تعني أن المكلفين الأفراد المتساويين في الدخل لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية.

**العدالة الرأسية (العمودية):** تتطلب العدالة العمودية اختلاف المعاملة الجبائية للمكلفين غير المتماثلين معاملة جبائية غير متماثلة (أبودوح، 2008، ص. 27).

**ب- أركان العدالة الجبائية:**

تتحقق العدالة الجبائية بمراعاة مجموعة من العوامل وهي: عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي.

- **عمومية الضريبة:** وتعني أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع ما.

- **شخصية الضريبة:** هي الضريبة التي تراعي حالة المكلف الشخصية ومركزه المالي، فتفرق بين التعامل بين الأعزب والمتزوج، ومن لديه أطفال من عدمه، وذلك على الرغم من تساويهم في الدخل على سبيل المثال.

- **تجنب الازدواج الضريبي:** حتى تتحقق العدالة الجبائية يتطلب الأمر عدم تعرض المكلف بالضريبة للازدواج الضريبي، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر، وخلال نفس الفترة الجبائية (طاقة و العزاوي، 2010، ص. 115).

**2.2.3. الشفافية الجبائية:**

هي الأسلوب الذي يضمن نشر المعلومات الجبائية والإفصاح عنها، وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع، وتتضمن الشفافية الجبائية إزالة الغموض من التشريع الضريبي الذي يساعد على انجاح عملية التحصيل الضريبي، عن طريق الحد من الفساد الإداري وكسب ثقة المكلفين بالضريبة. ويساعد في إرساء مفهوم الشفافية الجبائية المبادئ التالية:

- **وجود آليات لمشاركة المواطنين في صياغة القرارات الجبائية:** بما أن السياسة الجبائية واحدة من السياسات الاقتصادية للدولة، فمن حق المكلفين بالضريبة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالضريبة، سواء تعلق الأمر بتعديلات في المعدلات الجبائية، أو تأسيس ضرائب جديدة، مما يرفع لديهم درجة الثقافة والوعي الضريبي، وتعطي لهم دافعا قويا في الامتثال الطوعي للضريبة.

- **بوضوح الأدوار والمسؤوليات:** إن العمل في جو يكون فيه الكل على علم بمسؤوليته، والدور المكلف به يجعل الجميع يعمل بإخلاص وشفافية.

- **تقديم شرح للقانون الضريبي:** ينبغي أن تكون القوانين الجبائية، والقواعد التنظيمية، وغيرها من الوثائق المتعلقة بشرح القانون الضريبي متاحة للجمهور، ويتعين أن تكون سهلة الفهم وأن تخلو من أي تعقيد لا مبرر له.

**3.2.3. الرقابة الجبائية:**



تزامنا مع التطورات الحاصلة في أساليب التهرب الضريبي أصبح لزاما على الإدارة الجبائية الاعتماد على أساليب لكشف المتهربين سواء تعلق الامر بالمكلفين بالضريبة انفسهم او تورطهم مع الموظفين بالإدارة الجبائية، وبما أن الهدف الرئيسي للإدارة الجبائية هو تعظيم الحصيلة الجبائية، فإن لها حق اللجوء الى الرقابة الجبائية والتي تصنف الى نوعين هما:

أ- **الرقابة الجبائية الداخلية:** هي الرقابة التي تجري داخل الإدارة الجبائية وبين مختلف مستوياتها، ويجب التأكيد على أن مفهوم الرقابة الداخلية يقترّب كثيرا من مفهوم المساءلة التي ترتبط بتحديد المسؤوليات في الهيكلية الإدارية المعتمدة بشكل دقيق وشفاف.

ب- **الرقابة الجبائية الخارجية:** وهي الرقابة التي تقوم بها الادارة الجبائية على عمل المكلفين بالضريبة، فحسب Hamini الرقابة الجبائية هي: "تشخيص محتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات" (Hamini, 2001 , p.172). وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها فحص للتصريحات، وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضرائب سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية (فوزي، 1994، ص. 223).

ج- **متطلبات نجاح الرقابة الجبائية:** تتطلب عملية نجاح الرقابة الجبائية مجموعة من العوامل وهي:

- **توفير نظام متكامل للمعلومات:** إن الرقابة الجبائية تتطلب جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمه في الوقت الملائم، وبالتالي تحتاج إلى نظم تكنولوجية واستخدام الحاسبات الآلية والوسائل الالكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات وسهولة الاتصالات.

- **توفر الإدارة الجبائية على مستوى عال الكفاءة والخبرة في الإمكانيات البشرية:** ذلك عن طريق إجراء برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي والقراءة الجيدة للتشريع الضريبي.

- **الجمع بين منهج عدم الحيادية وحيادية الإدارة الجبائية:** والمقصود بعدم حيادية الإدارة الجبائية أنها لا تقبل افعال الآخرين كما هي عليه، لتتأكد من أن الربح المحاسبي كان نتيجة لقرارات رشيدة لمجلس الإدارة.

4. **مفهوم الفساد الجبائي وآثاره:**

1.4 **تعريف الفساد الجبائي:**

يتمثل الفساد الجبائي في مختلف المظاهر والانحرافات التي تهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب النزهاء من جهة، وعلى حساب الإيرادات الجبائية الموجهة لتمويل الإنفاق العام من جهة أخرى (ولهي، 2013، ص. 9). ونعرف الفساد

الجبائي على أنه مختلف الانحرافات التي تنتج عن استغلال المنصب العام في الإدارة الجبائية، والتي يرتكبا الموظفين أو يتورطون مع المكلفين بالضريبة من أجل الحصول على منافع شخصية.

#### 2.4. مظاهر الفساد الجبائي:

يعبر الفساد الجبائي عن (Asher, 2001, p. 11) :

- **الاختلاس:** إقدام مسؤولو الضرائب بتحويل الأموال التي تم تكليفهم بتحصيلها للاستغلال الشخصي.

- **الابتزاز:** قد يستفيد موظف الإدارة الجبائية من جهل المكلف بالضريبة للقانون الضريبي، وبالتالي يمكنه من استخدام قوته ومنصبه للتهديد والابتزاز للاستفادة من مدفوعات غير مشروعة من قبل المكلف بالضريبة.

- **المحسوبية والمحاباة:** يعني استغلال المسؤول لمنصبه ونفوذه في مساعدة الأهل أو الأقارب لتوظيفهم في الإدارة الجبائية، كما يمكن التأثير سلبا على تعيين الموظفين واختيارهم ونقلهم وترقيتهم، وهنا كلما كانت التعيينات والوظائف تعتمد بصورة أقل على الجدارة والكفاءة انخفضت شفافية تشغيل الأفراد وترقياتهم ودخلت بدلا منها المحاباة والمجاملات، زادت معدلات الفساد.

- **التواطؤ بين المكلفين بالضريبة والمسؤولين في الإدارة الجبائية:** في أغلب الأحيان يتم التواطؤ عن طريق دفع الرشاوى، وهي مبالغ مالية يدفعه بعض المكلفين بالضريبة من أجل انجاح بعض الممارسات المتمثلة في (Martini, 2014, p. 3) :

- تقديم شهادات إعفاء من دفع الضريبة لمكلفين غير مؤهلين لها؛
- توفير معلومات سرية عن منافسي بعض المكلفين بالضريبة؛
- انشاء هويات جديدة وكاذبة للمكلفين بالضريبة قصد استخدامها في الاحتيال الضريبي؛

- شطب دين ضريبي دون مبرر؛
- اقفال عملية الرقابة الجبائية دون إجراء أي تعديل أو فرض عقوبات على المتهربين.

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

- تسهيل تهريب بضائع عبر الحدود الوطنية لتجنب دفع مختلف الضرائب والرسوم؛
- تقييم البضائع بأقل من قيمتها؛

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

وعلى الرغم من أن الفساد الجبائي والتهرب الضريبي هما ظاهرتان مختلفتان، إلا أنهما يمكن أن يعززا بعضهما، فالمجتمع الأكثر فسادا قد يشجع الأفراد من التهرب الضريبي أكثر، والعكس من ذلك فقد تؤدي ارتفاع مستويات التهرب الضريبي على الفساد الجبائي من خلال الفرص المتاحة أمام استغلال المنصب وقبول الرشاوى وابتزاز المكلفين بالضريبة لمساعدتهم على التهرب الضريبي.

### 3.4. آثار الفساد الجبائي:

- **أثر الفساد الجبائي على فعالية الإدارة الجبائية:** يعد الفساد الجبائي عقبة أمام إدارة جبائية فعالة وعادلة، وحاجز يحول دون بناء مزيد من الثقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، والتي تعتبر أساس الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة، كما أن انتشاره يعوق قدرتها على التطبيق الصحيح للتشريع الضريبي، وتنفيذه بالنزاهة والكفاءة اللازمة، وفي ظل ذلك يصبح التشريع الضريبي حبرا على ورق.
- **أثر الفساد الجبائي على الحصيلة الجبائية:** لقد أصدرت شبكة العدالة الجبائية تقريرا تحت عنوان "افرض الضرائب إن كنت تستطيع" عام 2005، والذي قدر الخسائر التي تتحملها الدول جراء انتشار الفساد في الإدارات الجبائية بما يساعد الأفراد والشركات على تجنب دفع الضرائب، وكذا هروب رؤوس الأموال بنحو 225 مليار دولار أمريكي (جابر و اياد الرياحي، 2014، ص. 13). وفي دراسة استخدمت عينة من 90 بلدا خلال فترة الثمانينات، توصلت إلى أن ارتفاع مؤشر الفساد بنقطة واحدة يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة بنسبة 1,5%، وانخفاض الحصيلة الجبائية بنسبة 2,7% وانخفاض الناتج المحلي الاجمالي بنسبة 0,63%، وبما أن الفساد يكون أكبر في البلدان النامية بالمقارنة مع الدول المتقدمة، وإذا أخذنا بعين الاعتبار هيمنة الضرائب غير المباشر على الضرائب المباشرة في تلك الدول فإن انخفاض الفساد بـ 4 نقاط يؤدي إلى ارتفاع بشكل ملحوظ في الضرائب المباشر من الضرائب غير المباشرة (Mann, 2004, p.43).
- **أثر الفساد الجبائي على العدالة الجبائية:** إن الفساد الجبائي يسمح لاستفادة فئة من المكلفين بالضريبة على حساب فئة أخرى، فمن ناحية قد يقدم المكلف بالضريبة بالإبلاغ الناقص عن دخلهم أو تقديم رشاوى لتغيير مبلغ الضريبة واجبة الدفع، أو تجنب التسجيل أصلا، ومن ناحية أخرى قد يستخدم محصلو الضرائب التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز بعض المكلفين بالضريبة، كما يمكن أن تدفع الشركات لكبار المسؤولين بهدف الحصول على مركز الإعفاء الضريبي غير مستحق، وعدم الإفصاح عن دخلها الحقيقي، وعلى النقيض من ذلك فإن الشرائح الأفقر يتعرض دخلها للإبلاغ

مما يعرضها للابتزاز المحتمل من جانب بعض موظفي الإدارة الجبائية، وتصبح شرائح الدخل العليا هي الأكثر استفادة من تقدير الضرائب بأقل من الواقع (جويل، ماريو، ميترا، و سدر الفيتش، 2015، ص. 11)، وبهذا الشكل لا يمكن تحقيق العدالة.

## 5. واقع الفساد الجبائي في الجزائر:

فيما يلي نعطي قراءة لواقع الفساد في الإدارة الجبائية الجزائرية، اعتمادا على بعض الإحصائيات التي تحصلنا عليها.

### 1.5. الأمثلة الشائعة للفساد في الإدارة الجبائية:

تتعدد أوجه الفساد في الإدارة الجبائية، إلا أن غايتها تكاد تكون واحدة، وهي التأثير السلبي للعمل الضريبي، حيث:

- يأخذ الفساد الجبائي في الإدارة الجبائية صورا متعددة، مثل ( الغش، الرشوة، التمييز في المعاملة الجبائية للمكلفين، سوء تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحقيق منفعة خاصة...الخ)؛

- التواطؤ بين المفتشين الضريبيين وبعض المكلفين بالضريبة، مثل (التقليل عبء الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة، التفاوضي عن عدم قيامه بتقديم بيانات صحيحة وواقعية عن ربحه، أو مساعدته في الحصول على خصومات، أو إعفاءات جبائية غير مستحقة)؛

- سوء تقدير الموظف لأرباح المكلف الفعلية التي تحدد دينه الضريبي، مما يعرضه للإجحاف والظلم، ويهدم ثقته في الإدارة الجبائية؛

- قد يأخذ شكلا بعيدا عن العلاقة بين الموظفين والمكلفين بالضريبة مثل: الاستيلاء على المال العام أو الاختلاس، أو التدخل في تعيين أحد الأقارب أو الاصدقاء بالإدارة الجبائية، غير المؤهلين لذلك.

### 2.5. المخالفات المرتكبة في الإدارة الجبائية الجزائرية وأهم العقوبات المطبقة:

لقد قدمت المفتشية العامة للمصالح الجبائية تقاريرها لسنوات 2011 و 2013 و 2015 والسادسي الأول من سنة 2016 والمتعلقة بتطبيق مدونة أخلاقيات المهنة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، إلا أن الملاحظ أن العقوبات التي طالت هؤلاء الموظفين كانت ذات طابع أداري أكثر منه جزائي كما يبينه الجدول (1).

نلاحظ من الجدول (1) أن أغلب العقوبات كانت عبارة عن إنذارات، حيث مست هذه الأخيرة 96 عونا سنة 2015، و50 عونا سنة 2016، بينما لم تتعد عقوبة الفصل والإحالة على العدالة 20 حالة سنة 2011 و21 حالة سنة 2015.

الجدول رقم (1): أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية

نوع العقوبة السنوات	عدد الموظفين		
	2015	2013	2011
الانذارات	96	67	118
التوبيخات	26	19	25
الفصل والإحالة على العدالة	21	17	20
السجن - حالة التلبس	01	0	03
التحويل	04	03	08
الطرد لمدة محدودة	37	13	23
التنزيل في الرتبة	04	02	02
المجموع	189	121	199

Source : Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin des impôts N°16 -17-20-21-24-25-26.

### 3.5. الفساد الجبائي في الجزائر وفق منهجية قياس الفساد الجبائي:

تعتمد منهجية قياس الفساد الجبائي<sup>2</sup> على مقارنة العوائد الجبائية (الفعلية) في ظل الفساد، مع تلك المحتملة في ظل مكافحة الفساد، ويبين الناتج المحلي الإجمالي المحتمل حساب الناتج بعد استبعاد الواردات لأن جميع الضرائب المفروضة على التجارة الخارجية متعلقة بالواردات، مع الأخذ بعين الاعتبار سعر الصرف بهدف تحويل قيمة الواردات إلى العملة المحلية، ومدى تأثير ذلك على الحصيلة الجبائية، وبذلك تقترح صيغة تقدير الفساد الجبائي كما يلي:

الصيغة المقترحة لتقدير الفساد الضريبي على المستوى الوطني (الكواز، 2011، ص. 8):

$$I_C^N = 1 - \frac{T_1^F}{T^P}$$

حيث:

$$T_1^F = T_1^T + T_1^M \quad (1) \text{ إجمالي الحصيلة الجبائية المجمعة في السنة}$$

$$T^P = T^{PT} + T^{PC} \quad (1) \text{ إجمالي الحصيلة الجبائية المحتملة المجمعة في السنة بسبب التنمية الاقتصادية}$$

$$T^{PT} = t_0 Y_1$$

$$t_0 = T_0^T Y_0$$

$$T^{PC} = m_0 r_0 M_1$$

$$T_0^T = (0) \text{ إجمالي الإيرادات الجبائية المحصلة للسنة}$$

الناتج المحلي الإجمالي المعدل للسنة (0) بعد طرح  $Y_0 = M$

نسبة الرسوم الجمركية إلى الواردات في السنة (0)  $m_0 = (0)$

متوسط سعر الصرف في السنة (0)  $r_0 = (0)$

إجمالي الواردات في السنة (1)  $M_1 = (1)$

والجدول الموالي يوضح نتائج التطبيق ما بين عامي 2007 و 2008، باعتبار ما يلي:

✓ إذا كانت قيمة  $I_C^N > 0$  فمعنى ذلك أن هناك زيادة إجمالية في درجة الفساد الجبائي؛

✓ إذا كانت قيمة  $I_C^N < 0$  فمعنى ذلك أن هناك انخفاض إجمالي في درجة الفساد الجبائية.

### الجدول رقم (2): النتائج التقديرية للفساد الضريبي في بعض الدول العربية خلال 2008-2007

البلد	تقدير $I_C^N$
الجزائر	$0 < 0,9319$
عمان	$0 > - 0,2662$
الإمارات	$0 < 0,5176$
العراق	$0 < 0,9980$
اليمن	$0 < 0,9804$
قطر	$0 < 0,5641$

المصدر: أحمد الكواز، مرجع سبق ذكره، ص. 25.

من الجدول نلاحظ أن قيمة  $I_C^N$  قدرت بـ 0,9319 وهي أكبر من الصفر وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة الفساد الجبائي.

### 3.6. الفساد الجبائي في الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد:

بينت دراسة مسحية لدول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (برينغ، 2016، ص. 49) ، أن ما نسبته 51% من أفراد العينة يقولون أن الفساد ازداد أو ازداد إلى حد ما خلال 12 شهرا أي الفترة من سبتمبر 2014 إلى نوفمبر 2015 فبالنسبة لحالة الجزائر فقد عبرت نسبة 69% من العينة أن هذه الجهود سيئة نظرا لانتشار الفساد لدى فئة المسؤولين<sup>3</sup>، والجدول الموالي يوضح مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل من الجدول 3 نلاحظ أن فئة المسؤولين في القطاع العام يشكلون النسبة الغالبة من حيث انتشار الفساد في أوساطهم، حيث بلغت النسبة 40% لدى المسؤولين في الإدارة الجبائية، و 39% للمسؤولين المنتخبين (أعضاء البرلمان وأعضاء المجلس المحلية)،

هؤلاء الذين من المفروض أنه تم انتخابهم لتمثيل المواطنين والدفاع عن حاجياتهم وإيصال أصواتهم إلى السلطات العليا في البلاد، إلا أنه بالمقابل لا يدافعون إلا على مصالحهم الخاصة وبكل الطرق ولو عن طريق الفساد، والملفت للانتباه أكثر أن نسبة 28% تخص فئة القضاة، وهي نسبة مرتفعة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الدور الذي يطلع به القاضي في الفصل في المنازعات القضائية وحماية حقوق المتنازعين.

### الجدول رقم (3): مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل

الفئة	اعضاء البرلمان	المسؤولون الحكوميون	اعضاء المجالس المحلية	مسؤولو الضريبة	مدراء الأعمال	القضاة
النسبة	39%	39%	39%	40%	37%	28%

**المصدر:** منظمة الشفافية العالمية، الناس والفساد، دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال أفريقيا (MENA)، 2016، ص. 36. على الموقع:

[http://files.transparency.org/content/download/1996/12996/file/2016\\_GCB\\_MENA\\_AR.pdf](http://files.transparency.org/content/download/1996/12996/file/2016_GCB_MENA_AR.pdf)  
تاريخ الاطلاع: 2019/01/04

وانتشار الفساد ليس فقط في النظام الضريبي ولكن في كافة أجهزة ومؤسسات الدولة، بل أن انتشاره أصبح بصفة رهيبية في المجتمع، فحسب مؤشر مدركات الفساد الصادر عن المنظمة الشفافية الدولية، فإن الجزائر لم تسلم من الفساد، وهذا حسب ما يوضحه الجدول (4).

### الجدول رقم (4): تطور مؤشر مدركات الفساد في الجزائر 2003-2016

السنوات	2003	2005	2008	2012	2015	2016
القيمة	26	28	32	34	36	36
الترتيب	133/88	159/97	180/92	176/105	168/88	176/108

**المصدر:** منظمة الشفافية العالمية، على الموقع: [www.transparency.org/research/cpi](http://www.transparency.org/research/cpi) تاريخ الاطلاع: 2019/01/04

لم يعرف هذا المؤشر مستوى جيد منذ بداية الألفية الثالثة وبقي دون المتوسط، إذ لم تتعد قيمته 40 نقطة في أحسن أحواله، إلا أنه عرف تحسن منذ سنة 2003 من 26/100 إلى 36/100 سنة 2016 أما بخصوص مرتبة الجزائر ضمن الترتيب العالمي، فقد احتلت مراتب متأخرة بلغت المرتبة 108 من بين 176 دولة سنة 2016، كما توصلت المنظمة إلى أن الجزائر تتعامل مع أهم الدول المعروفة بدفع الرشاوي، وأعربت عن قلقها إزاء الارتفاع المذهل للرشاوي من 30 دولة الأكبر في العالم في التصدير، والتي تسيطر على نسبة 80% من التعاملات التجارية والاقتصادية الدولية، وقد احتلت أهم زبائن الجزائر

مراتب غير مشرفة في التعامل بالرشاوى، من بينها كوريا الجنوبية التي جاءت في المرتبة 21، وتركيا المرتبة 27 والصين المرتبة 29 (خليل، 2009) .

كما كشفت منظمة النزاهة الدولية في تقرير صدر سنة 2008، أن كل من التهرب الضريبي والفساد والرشوة إلى جانب العمليات المالية غير المشروعة كلفت الجزائر فاتورة خالية، حيث تمكنت شبكات الفساد من تهريب 13,6 مليار دولار خلال الفترة الممتدة من 2000-2008، أي بمعدل 1,7 مليار دولار سنويا، وبالحسابات الاقتصادية فإن المبلغ المقدر بـ 13 مليار دولار الذي تم تهريبه يسمح في حال تمت المحافظة عليه واستثماره ببناء 562800 مسكن على أساس سعر متوسط في حدود 150 مليون سنتيم للمسكن حسب اسعار التكلفة الرسمية المعتدة من طرف الحكومة للسكنات الاجتماعية، وفي حال تمكنت الحكومة من التحكم في أسعار الإنجاز يمكنها من تجاوز أزمة السكن التي أصبحت من القنابل الأكثر تهديدا بالانفجار في وجه السلطات العمومية (نقماري، 2012، ص. 9).

#### 4.5. أسباب انتشار الفساد الجبائي في الجزائر :

تتمثل أسباب انتشار الفساد الجبائي في الجزائر فيما يلي:

- **ضعف فاعلية المفتشية العامة للمصالح الجبائية:** بالرغم من وجود المفتشية العامة للمصالح الجبائية المخول لها بالرقابة الداخلية والقيام بالتفتيش والتحقق في الإدارة الجبائية، إلا أن دورها لا يزال محدودا في مجال مكافحة الفساد، فهي تكتفي بإصدار تقرير يحتوي فقط على ملاحظات ومعاينات المتعلقة بالمخالفات المسجلة في التسيير في الإدارة الجبائية، وهذه الإجراءات غير كافية في ظل تعدد وتعقد الأساليب التي يستعملها بعض الموظفين في ممارسات فاسدة.

- **نقص مرتبطة بالموارد البشرية في الإدارة الجبائية:** تظهر النقائص من حيث تعداد الطاقم الإداري للإدارة الجبائية إذا قرناها بعدد المكلفين بالضريبة الذي يشهد تزايدا من سنة إلى أخرى، فاختلال التوازن بينهما ينعكس سلبا على قدرة الإدارة الجبائية على تغطية كل المهام الموكلة لها، بالإضافة الى ذلك يشكل الاهتمام بنوعية التكوين إذ أن الرصيد المعرفي للموظف أهمية بالغة في التطبيق الصحيح للقانون واحترام سيادته، إلا أنه وإلى غاية سنة 2014 لا تزال الإطارات الجامعية لا تتجاوز 35% من مجموع الموظفين المديرية العامة للضرائب كما يبرزه الجدول (5).



## الجدول رقم (5): عدد الموظفين في الإدارة الجبائية حسب المستوى العلمي خلال السنوات 2012-2013-2014

2014		2013		2012		مستوى التأهيل
النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	
%2	141	%2	154	%1	124	ما بعد التدرج
%34	8860	%33	7802	%34	7072	جامعي
%39	9957	%43	1006	%46	9401	ثانوي
%25	6349	%22	5304	%19	3770	مختلف
%100	25307	%100	14266	%100	20367	المجموع

**Source :** Direction Générale des Impôts, évolution des effectifs de DGI au titre de l'exercice 2012-2013-2014.

الملاحظ أن الموظفين الذين يحوزون على مستوى ثانوي يمثلون الأغلبية، حيث سجلت نسبة 46% من مجموع عدد الموظفين سنة 2012، وفي ظل غياب استراتيجية واضحة للرفع من مستوى التأهيل العلمي للموظفين، خاصة بالنسبة لأولئك الأعوان الذين يمارسون نشاطاتهم في جمع المعلومات وتحليلها، فتؤثر محدودية مستواهم التعليمي تأثيرا سلبيا بليغا على مستوى الشفافية والإفصاح.

- **نقص الشفافية في الإدارة الجبائية:** تقوم المديرية العامة للضرائب بالتصريح حول الإيرادات الجبائية الاجمالية فقط، ولا تصرح بنفقات التحصيل الضريبي، ولا بالجوانب المالية للإدارة الجبائية بداعي أنها من أسرار الإدارة، وبالتالي تصعب على المجتمع الضريبي تطبيق المحاسبة والرقابة عليها.

- **سوء استخدام السلطة أو استغلال النفوذ:** وهذا ما يظهر فيما تنشره الجرائد اليومية من فضائح للفساد لدليل على تفشيهِ سواء بين المسؤولين في الدولة، أو بين الموظفين العموميين المقدمين للخدمة العامة من خلال الرشاوي التي يتلقونها مقابل تقديم الخدمات، هذه الأخيرة تعتبر حق للمواطن، ويعود السبب في ذلك بالدرجة الأولى إلى عدم الالتزام الكلي بتطبيق قوانين وتشريعات مكافحة الفساد.

- **عدم إشراك المجتمع الضريبي:** إن غياب مشاركة المجتمع الضريبي في الجزائر يعود بالدرجة الأولى إلى غياب منظمات المجتمع المدني التي تهتم بالمسائل الجبائية مما يعيق مستوى الشفافية والمساءلة، رغم الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه منظمات المجتمع المدني في إضفاء مصداقية على النظام الضريبي، من خلال تعزيز الشفافية والنزاهة فيما يتعلق بالسياسة الجبائية، واتخاذ القرارات التي تتفق مع توجهات القاعدة

الجماهيرية العريضة وتتماشى مع آرائها، كما يعتبر شريكا فيما يتعلق بالدفاع عن المصلحة العامة بوصفهم مبلغين عن الفساد.

- **غياب المساءلة الإدارية:** ومثال ذلك عدم إجبار المفتشين على تقديم تقرير مفصل حول عملية الرقابة الجبائية، وهذا فيما يخص المبالغ المحقق فيها، والمبالغ المسترجعة، لذلك نجد ان خلال الفترة 2012-2016 تم استرجاع في المتوسط نسبة 26,67% من إجمالي المبالغ المحقق فيها، أما المبالغ غير المسترجعة يشوبها الغموض.

#### 6. سبل مكافحة الفساد الجبائي في الجزائر -في ظل تبني مفهوم الحوكمة:-

نظرا للآثار السلبية التي تنتج عن الفساد، فقد أخذ يتنامى تيار الوعي في كل أنحاء العالم بأن مكافحة الفساد جزء أساسي في نظام حكومي يكون أكثر فعالية وإنصاف وكفاءة وعلى قدر واف من سيادة القانون والشفافية والمساءلة في الإدارة العامة، كما أخذ يزداد عدد الدول التي باتت ترى أن الرشوة والمحسوبية يعرقلان التنمية، ولما كانت أسباب الفساد عديدة ومتباينة، فإن تدابير الوقاية والإنفاذ والملاحقة القضائية التي تؤدي غرضها في بعض الدول قد لا تؤدي غرضها في دول أخرى.

#### 1) الالتزام بالمساءلة للتصدي للفساد في الإدارة الجبائية: أي لا بد من الانتقال من

مفهوم الرقابة الداخلية إلى المساءلة التي تجري داخل الإدارة الجبائية وبين مختلف مستوياتها، ويتم ذلك بالدرجة الأولى على تامين العنصر البشري، لأنه حتى وإن كان الهيكل الضريبي جيد ويتسم بالعدالة إلا أنه يمكن أن يفسد بسبب الإدارة المتقلبة وانتشار الفساد فيها وغياب المساءلة، ومادام المورد البشري هو المسؤول عن تحقيق الحوكمة الجبائية فلا بد من إصلاح الإنسان أولا.

#### 2) تفعيل دور المفتشية العامة للمصالح الجبائية: وذلك بمنحها الاستقلالية الكافية

كسلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية، وتزويدها بالهيكل المادية والبشرية المؤهلة من رصد ومكافحة الفساد في الإدارة الجبائية.

#### 3) استحداث وإنشاء وحدة النزاهة: وهي هيئة تابعة للمفتشية العامة للمصالح الجبائية،

تتمثل مهمتها في المحافظة على معايير الأمانة والنزاهة في سلوك موظفي الإدارة الجبائية، وتوعيتهم وتحسيسهم بالالتزام بالقيم الأخلاقية، وتحفيزهم على تظافر الجهود لمنع الفساد.

#### 4) إجراء مراجعة دورية للتشريع الضريبي: تكمن أهمية المراجعة الدورية للتشريع

الضريبي في تبديد الغموض الذي يكتنف نصوصه والحد من تناقضاتها إن وجدت.

#### 5) الاعتماد على أسس موضوعية في اختيار موظفي الإدارة الجبائية: إن اختيار

الأعوان والمسؤولين يجب أن يكون مبني على أسس موضوعية تبعا للمستوى العلمي

والكفاءة المهنية والأخلاقية، ومعايير واضحة وبعيدة عن الوساطة والمحاباة، ولا بد من إجراء تقييم لأداء العاملين بالإدارة الجبائية بصورة مستمرة (أمزيان، 2012).  
**6) الرقابة الجبائية أساس للمساءلة وزيادة الحصيلة الجبائية:** تعد الرقابة الجبائية الفعالة آلية للمحاسبة والمساءلة، وهي أداة لاسترجاع حقوق الخزينة العامة من خلال الآليات المتخذة للتحقق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة.

**7) الرفع من مستوى الدعم المادي والمعنوي للموظفين:** بما أن الموظف يعتمد على ما تقدمه له الدولة من أجر ومختلف المكافآت والامتيازات لتدبير أمور احتياجاته الشخصية، لذلك لا بد من إبداء الاهتمام اللازم بالجانب المادي وعدم إهماله، وإعادة النظر في تحديده وتعديله بما يتوافق مع المتطلبات الحياتية للموظف وتماشيا مع المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في القيمة الحقيقية للأجر، لذلك فإن انخفاض الدعم المادي يمكن أن يسبب في عزوف لذوي الاختصاص عن الالتحاق بالإدارة الجبائية، وكذلك عدم قدرة الموظفين من مقاومة الإغراءات المالية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين بالضريبة من التواطؤ معهم في تسهيل التهرب الضريبي ونظرا للمخاطر الناجمة من وراء إهمال الجانب المادي والمعنوي للموظفين ذهبت أغلب الدول العالم المتقدمة منها على وجه الخصوص إلى الرفع من شأن الموظفين الضريبيين، فنجد على سبيل المثال في النرويج يعد رجال الضرائب قضاة مال لهم من الحصانة والمزايا ما للسلطة القضائية (صالح، 2011، ص. 24).

**8) أهمية اشراك المجتمع الضريبي:** يمكن تفسير أهمية مشاركة مؤسسات المجتمع المدني في التأثير على تحقيق أهداف النظام الضريبي بعدد من العوامل، أهمها:  
 - يقومون بحملات توعية في المجتمعات المحلية التي ينشطون فيها من أجل توعية الأفراد بأن الضريبة كونها واجبة على المكلفين؛  
 - تتفاعل منظمات المجتمع المدني مع الحكومة بشأن القضايا المتعلقة بالضرائب، وذلك عن طريق الحوار الرسمي من خلال عقد اجتماعات مع السلطات الجبائية ووزارة المالية.

**9) الاهتمام بالمكلف بالضريبة كونه الحلقة الرئيسية في العملية الجبائية:** لا يمكن لتدابير مكافحة الفساد الجبائي أن تحدث نتائج إيجابية إلا من خلال الاهتمام بالمكلف بالضريبة سواء كان فردا أو مؤسسة، فالتركيز ينصب بالدرجة الأولى في الرفع من الثقافة الجبائية لديه وإحساسه بالمواطنة، والاهتمام بمتطلباته والسماع إلى شكاويه.

**10) إرساء معايير الحكم الراشد:** يتطلب مكافحة الفساد في المجال الضريبي اتخاذ تدابير لإرساء مبادئ الحكم الراشد، هذا من شأنه أن يضمن تصور المكلفين بالضريبة أن الدولة تتصرف بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة، وتتطلب هذه التدابير تطوير علاقة سليمة بين المجتمع والدولة وتعزيز شرعية الدولة عن طريق تحسين نوعية

الخدمات العامة، والمتمثلة في توفير السلع العامة الأساسية مثل الخدمات الأمنية، والخدمات الأساسية مثل البنية التحتية والصحة والتعليم... الخ، والشفافية والرقابة على الموازنة العامة، وترشيد الإنفاق العام، حتى يشعر المكلف بالضريبة أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة، لينعكس على فعالية المؤسسات العامة ويزيد من الثقة في المسؤولين.

**(11) التطبيق الحقيقي لقوانين مكافحة الفساد:** إن إصدار القوانين لمكافحة الفساد لا تكفي لوحدها، بل تصبح لا معنى لها إذا لم تطبق، بالتالي فإن التطبيق الجاد لتلك القوانين يحتاج إلى أجهزة تحقيق ومقاضاة فعالة ونظام قضائي ناجع وهو بدوره لا يعاني من الفساد.

**(12) تفعيل مؤسسات مكافحة الفساد:** يحتاج مكافحة الفساد إلى تفعيل المؤسسات الموكلة لها مكافحته، فنجد على سبيل المثال الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته غير مفعلة بالشكل الذي يمكن أن يعطي نتائج ايجابية على الصعيد الميداني فهي تتواجد منذ أكثر من 10 سنوات لكنها لم تتمكن من إنجاز أي عمل على صعيد محاربة الفساد، وما يزيد من صعوبة الأمر عدم وجود آليات لمراقبة ومعاينة من يثبت في حقه، وكذلك لمجلس المحاسبة فالملاحظ أن التقرير الذي يعده لا يقدم للرأي العام ولوسائل الإعلام لضمان للشفافية، ومن أجل تطبيق المعايير العليا لمراقبة المال العام، يل يكتفي فقط بإرسال نسخة منه إلى الهيئة التشريعية.

**(13) التوعية بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية الخطيرة للفساد:** إن مسؤولية مكافحة الفساد ليست مسؤولية فردية، وإنما مسؤولية جماعية تبدأ من رأس الهرم في السلطات الحكومية (التنفيذية، التشريعية والقضائية) وانتهاء بكل أفراد المجتمع، وتعتمد على نشر ثقافة الوعي العام للمواطن ضد الفساد والمفسدين وبيان خطورته على الجانب الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع ومستقبله، من خلال إشراك المواطن في صنع السياسة العامة للبلاد، وتفعيل دور المواطن كمراقب للدولة ومحاسب لأي فاسد أو مستهتر بالمال العام، وفي هذا الإطار تم سنة 2015 إبرام اتفاقية تعاون مع الهيئة الوطنية للوقاية ومكافحة الفساد لنشر التوعية عبر المدارس والجامعات حول مخاطر الفساد (وزارة العدل، 2017، ص. 9) :

- فبالنسبة لوزارة التربية ترمي الاتفاقية إلى ضرورة وضع برامج ونشاطات مدرسية، هدفها الوقاية من الفساد عن طريق التعريف بمخاطره والتحسيس بالمبادئ والقيم الأخلاقية، ولتحقيق ذلك لابد من تكوين مفتشي التربية الوطني لإعداد دعائم ووثائق بيداغوجية حول الفساد.

- أما بالنسبة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي فلا بد من إدخال وحدات تعليمية تتناول الفساد، وذلك كخطوة أساسية نحو إدماج البحث العلمي حول ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى التنظيم الدوري للجامعات والمدارس العليا على المستوى الوطني لأيام دراسية ومحاضرات وملتقيات علمية تتناول مسائل متعلقة بظاهرة الفساد هدفها التوعية من مخاطرها.

14) **تكريس حماية قانونية للمبلغين عن الفساد:** إن تثمين الجهود الرامية إلى غرس ثقافة ووعي لدى أفراد المجتمع حول مخاطر الفساد، ودفعهم للتبليغ عنه والكشف عن التجاوزات الجبائية، إلا أنهم بحاجة إلى التمتع بحماية فعالة بالاستناد إلى قوانين مكافحة الفساد.

## 7. خاتمة:

لقد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية:

- لا غنى للنظام الضريبي الجيد، عن الحوكمة الجبائية لكي تحقق الإدارة الجبائية أهداف السياسة الجبائية وعلى رأسها توفير الحصيلة الجبائية اللازمة لتمويل الإنفاق العام، كما يعد الاستناد إلى معاييرها شرطا ضروريا للرفع من كفاءة تلك الإدارة وتحسين علاقتها بالمجتمع الضريبي؛
- لمكافحة الفساد الجبائي يجب أن توطر الحوكمة الجبائية العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وأن تعمل على التقريب بينهما، عن طريق الشفافية في التعامل وإتاحة فرصة للمشاركة في اتخاذ القرارات ومساءلة الإدارة الجبائية، كما ينبغي توفير الوسائل اللازمة لنشر الوعي الضريبي، وتشديد الرقابة الجبائية لضبط أي محاولة للتملص من دفع الضريب؛
- تؤدي حالات الفساد الجبائي إلى إضعاف فعالية الإدارة الجبائية، وتراجع قدرتها على توفير الحصيلة الجبائية اللازمة للإنفاق العام، فالفساد الجبائي يعرقل تحقيق العدالة الجبائية ويصبح توزيع العبء الضريبي يتم بطريقة مجحفة وغير عادلة، وهنا تصبح شرائح الدخل المنخفض هي من تتحمل العبء الضريبي.

## التوصيات:

- ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية الخارجية بتدعيم الإدارة الجبائية بالإمكانات المادية والكفاءة البشرية المؤهلة للكشف المبكر عن حالات الفساد الجبائي؛
- إشراك المجتمع الضريبي في رسم السياسة الضريبية من خلال الرفع من مستويات الشفافية، وتنظيم لقاءات وندوات دورية ومقاربة زمنية لتقريب المكلفين بالضريبة من الإدارة الضريبية ونشر الوعي الضريبي؛

- تنسيق التفاعل بين الإدارة الضريبية ومختلف وسائل الإعلام لشرح محتوى التشريع الضريبي، وتقديم تبريرات حول التعديلات المحدثة سواء في المعدلات الضريبية، وكذلك إجراءات التحصيل الضريبي لإزالة أي غموض وسوء فهم؛
- الحرص على مكافحة الفساد الجبائي والانتقال من مفهوم الرقابة الداخلية إلى المساءلة والمحاسبة في الإدارة الضريبية.

## 8. قائمة المراجع:

- أحمد الكواز. (2011). *الحسابات القومية والفساد: بعض المعالجات والآثار*. تاريخ الاسترداد 09 جانفي، 2019، من المعهد العربي للتخطيط-الكويت: [http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/402/402\\_wps1102.pdf](http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/402/402_wps1102.pdf)
- أمين راشدي. (2017). دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي: دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف. *مجلة رؤى اقتصادية* (12)، 503-485.
- أندرو جويل، منصور ماريو، بريثا ميترا، و كارلو سدرافيتش. (سبتمبر، 2015). تاريخ الاسترداد 04 جانفي، 2019، من <https://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-publications-loe-pdfs/external/arabic/pubs/ft/sdn/2015/sdn1516a.ashx>
- حسن كاظم صالح. (2011). *مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد*. تاريخ الاسترداد 05 جانفي، 2019، من هيئة النزاهة، جمهورية العراق: [http://www.nazaha.iq/pdf\\_up/1532/pp-l.pdf](http://www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-l.pdf)
- خالد منه. (2018). *حوكمة المالية العامة في الجزائر وتحديات الشفافية*. تاريخ الاسترداد 05 03، 2019، من Munich Personal RePEc Archive: <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/85741>
- سراج محمد خلاط. (2013). دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي. *المجلة الجامعة*، 166.
- سعيد علي محمد العبيدي. (2011). *اقتصاديات المالية العامة*. الأردن: دار دجلة.
- سفيان نقماري. (06-07 ماي، 2012). *الإطار الفلسفي للفساد الإداري والمالي*. الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الإطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، جامعة بسكرة، الجزائر:
- [http://lab.univ-biskra.dz/fbm/images/FBM/الإطار\\_الفلسفي\\_والتنظيمي\\_للفساد\\_الإداري\\_والمالي.pdf](http://lab.univ-biskra.dz/fbm/images/FBM/الإطار_الفلسفي_والتنظيمي_للفساد_الإداري_والمالي.pdf)
- عبد القادر خليل. (05-06 ماي، 2009). تاريخ الاسترداد 08 جانفي، 2019، دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر، من الملتقى الوطني الثاني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، جامعة المدية، الجزائر:

<https://drive.google.com/file/d/0B0ULxvNAhMYITmZCOWRVU1hqdTg/view>

W

عبد المنعم فوزي. (1994). *المالية العامة*. الاسكندرية: منشأة المعارف.

عزيز أمزيان. (2012). دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي. *مجلة دراسات وأبحاث، جامعة الجلفة، 4(7)*، 105-129.

فارس جابر، و اباد الرياحي. (2014). *دراسة مقارنة: الأنظمة الضريبية في ست دول عربية*. لبنان: شبكة المنظمات غير الحكومية للتنمية ومرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية.

كورالي بريغ. (2016). *الناس والفساد: دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال أفريقيا*. تاريخ الاسترداد 11 جانفي، 2019، من منظمة الشفافية الدولية: <https://www.fichier-pdf.fr/2017/01/13/2016-gcb-mena-ar/2016-gcb-mena-ar.pdf>

محمد طاقة، و هدى العزاوي. (2010). *اقتصاديات المالية العامة*. الأردن: دار المسيرة.

محمد عمر حماد أبودوح. (2008). *الإصلاح الضريبي*. مصر: الدار الجامعية.

مهند محمد موسى العبيني. (2015). دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية). *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 4(7)*، 125-148.

مولود مليكاوي. (2015). واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 8(8)*، 141-156.

هجيرة بلعورة. (2017). الحوكمة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية نموذج الجزائر. *مجلة اقتصاديات المال والأعمال، 1(1)*، 178-192.

وزارة العدل الجزائرية. (2017). *مساهمة الجزائر في أشغال الاجتماع الثامن لفريق العمل الحكومي الخاص بالوقاية من الفساد*. جنيف: الخلية الدائمة لمتابعة تطبيق اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

Asher, M. G. (2001). Design of Tax Systems and Corruption. *Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences*, p. 11.

Hamini, A. (2001). *l'Audit Comptable et Financier*. Alger: Berti.

Lučić, D., Radišić, M., & Dobromirov, D. (2016). Causality between corruption and the level of GDP. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 29:1, 29(1), 360-379.

Mann, A. J. (2004). *World Bank Group*. Retrieved January 05, 2019, from Web Archives:

[http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA\\_ST\\_U.PDF](http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA_ST_U.PDF)

Martini, M. (2014, June 25). Approaches to Curbing Corruption in Tax Administration in Africa.

UN. (2016). *Objectifs du développement durable*. Consulté le 03 03, 2019, sur United Nations:

<https://www.un.org/sustainabledevelopment/peace-justice/>

World Bank. (2017). *Report from the Executive Directors of the International Development Association to the Board of Governors: Additions to IDA*

Resources - Eighteenth Replenishment (English). Washington, D.C.: World Bank Group.

<http://documents.worldbank.org/curated/en/348661486654455091/Report-from-the-Executive-Directors-of-the-International-Development-Association-to-the-Board-of-Governors-Additions-to-IDA-Resources-Eighteenth-Replenishment> .

Asher, M. G. Design of Tax Systems and Corruption, *Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences*, May 10-11st ; 2001, National University of Singapore, Singapore, p. 11.

International Development Association, *Eighteenth Replenishment Towards 2030: Investing in Growth*:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/348661486654455091/pdf/112728-correct-file-PUBLIC-Rpt-from-EDs-Additions-to-IDA-Resources-2-9-17-For-Disclosure.pdf> (Retrieved January 8, 2019)

Hamini, A. *l'Audit Comptable et Financier* , Berti (Alger : 2001).

Mann, A. J. Are Semi-autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? a Practical Guide :

[http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA\\_ST\\_U.PDF](http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA_ST_U.PDF)

(Retrieved January 05, 2019).

Martini, M. Approaches to Curbing Corruption in Tax Administration in Africa:

[https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches\\_to\\_curbing\\_corruption\\_in\\_tax\\_administration\\_in\\_Africa\\_2014.pdf](https://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Approaches_to_curbing_corruption_in_tax_administration_in_Africa_2014.pdf)

(Retrieved January 09, 2019).

## 9. الاحالات

<sup>1</sup> الهدف رقم 16 المتعلق بالسلام والعدل والمؤسسات؛ ضمن الأهداف التي رسمتها الأمم المتحدة في آفاق 2030، على الموقع:

/ (تاريخ الاطلاع: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/peace-justice> (2019/01/05)

<sup>2</sup> يعتبر الاقتصادي الجورجي ووزير الاقتصاد السابق (بافانا Pavana) مقترح منهجية تقدير الفساد الجبائي سنة 1999.

<sup>3</sup> عبرت 45% من افراد العينة اجمالاً أن مسؤولو الضرائب يعانون من انتشار الفساد بينهم، كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد فروق كبيرة في معدلات دفع الرشوة عبر المنطقة، ففي اليمن تعتبر المشكلة كبيرة، حيث دفع أكثر من ثلاثة أرباع المواطنين (77%) رشوة عند الاتصال بالخدمات العامة خلال سنة 2015، كما أن الرشوة تعتبر أمر اعتيادي في مصر والسودان والغرب عندما يصل المواطنون الى الخدمات العامة فيهم حيث قام حوالي نصف الاشخاص بدفع رشوة عندما اتصلوا بخدمة عامة (بين 48% و 50%)، وعلى الرغم من هذا كانت معدلات الرشوة في بعض الدول في المنطقة اقل بكثير، ففي فلسطين والجزائر، حوالي شخص واحد من بين ثمانية اشخاص من مستخدمي الخدمات العامة ( أي بين



13% و 14% على الترتيب) دفعوا الرشوة. بينما في تونس بنسبة (9%) أي واحد من بين عشرة اشخاص، وواحد من بين 20 شخص في الاردن (4%).