تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر

The fact of tax governance in algeria

محمد بوشوشة[1*]

[1] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتة 01، mohh_bouchoucha@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2020/12/31 تاريخ القبول: 05 /2021/01 تاريخ النشر: 28 /2021/02

ملخص:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر التي تقوم على سبع مبادئ أساسية، وقد توصلت الدراسة إلى ضعف تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر من خلال الغياب التام لبعض المبادئ والنقص الكبير في تطبيق المبادئ الأخرى مما أثر سلبا على كفاءة ومردودية النظام الجبائي الجزائري.

كلمات مفتاحية: الحوكمة الجبائية، الاستشارة الجبائية، النظام الجبائي.

تصنيف JEL : E62، H26، K34.

Abstract:

The studie aims to explain the facto f tax goverance in Algeria. Wich contain seven capital principals. The studie was detected the weaj aplication of tax governance principales, by complete absence of some pricipales, and the lack of aplication the other, wich negatively on the efficency of the Agerian tax system.

Keywords: Tax governance, Tax concertation, Tax system

Jel Classification Codes: E62, H26, K34.

[*] المؤلف المرسل.

1. مقدمة:

تشير معظم الدراسات والتقارير المحلية والدولية إلى بقاء النظام الجبائي الجزائري عاجزا عن إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وتحقيق هدفه الأساسي في إنعاش الاقتصاد الوطني حيث تبقى معدلات التهرب من دفع الضريبة مرتفعة، فقد أشار تقرير مجلس المحاسبة عن سنة 2018 إلى 15 ألف مليار دج غير محصلة، ويدعو لتنفيذ القانون بصرامة في حق المتأخرين والمتهربين من سداد الضرائب عبر تطبيق إجراءات التحصيل الجبري ومتابعة مدى التزام المستثمرين الحاصلين على إعفاءات جبائية.

إن استمرار ارتباط الاقتصاد الجزائري بالجباية البترولية جعل منه اقتصادا هشا وخاصة في ظل الارتفاع المستمر للنفقات العمومية والعجز المستمر للميزانية العمومية، الأمر الذي يفرض مزيدا من الإصلاحات الجبائية التي تقوم على توسيع الوعاء الجبائي بتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، وكذلك محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، هذه الإصلاحات لا يمكن أن تحقق أهدافها إلا بتوفر الشفافية والمساءلة في تطبيق الإجراءات الضريبية وهو ما يسمى بالحوكمة الجبائية التي تسعى إلى تحسين فعالية النظام الجبائي بإدخال مجموعة من الإصلاحات على النظام الجبائي وجعله يقوم على تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين في التحصيل والنفقات العمومية مع تطبيق القوانين بصرامة وتحمل لكل طرف فاعل في الجباية لمسؤوليته ويتم ذلك كله في إطار الشفافية التامة ونشر المعلومات بين المكلفين مع الحرص على مشاركة كل الفاعلين في إعداد القوانين الخاصة بالجباية بما يضمن مصلحة المكلفين من جهة بدفعهم لضريبة موضوعية وعادلة، من جهة أخرى ضمان مصلحة الدولة بتحقيق موارد مالية مهمة للخزينة العمومية مع الحص على ترشيد النفقات العمومية، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

إشكالية البحث: من خلال ما سبق يتم طرح إشكالية البحث كما يلي:

ما هو مفهوم الحوكمة الجبائية، وكيف يمكن تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر

الفرضيات: للإجابة على إشكالية البحث يتم طرح الفرضيات التالية:

- تطبق جميع قواعد الحوكمة الجبائية ضمن النظام الجبائي الجزائري.
- ساهمت الإصلاحات الجبائية في إرساء قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة مدى تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر من أجل تقييم نقاط القوة والضعف في نظام الحوكمة الجبائية في الجزائر للخروج باقتراحات وتوصيات، تساهم في تحسين نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف لتحسين كفاءة النظام الجبائي الجزائري.

منهجية البحث:

لمعالجة مختلف جوانب الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي المناسب للجانب النظري للبحث وكذلك المنهج التحليلي لتقييم مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية في الجزائر.

2. مفهوم الحوكمة الجبائية:

يعتبر مصطلح الحوكمة من المفاهيم التي صارت متداولة بكثرة في العالم، خاصة بعد الازمات الاقتصادية المتكررة التي مست العديد من الدول والتي كان لها الأثر السلبي الكبير الذي تحمله المواطن البسيط الذي لم يكن له أي دور في اتخاذ القرار، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم الحوكمة أو الحكم الراشد في جميع المجالات بهدف مزيد من الشفافية والمساءلة وترسيخ مفهوم الديمقراطية التشاركية من خلال مشاركة كل الأطراف الفاعلين في مجال معين في إعداد السياسة العمومية بما يخدم مصالح الجميع.

1.2 تعريف الحوكمة الجبائية:

ظهر مفهوم الحوكمة في المجال الجبائي أول مرة من خلال نتائج اجتماع اللجنة الأوروبية حيث قامت بتاريخ 28 أفريل 2009 بنشر توصياتها حول تحسين الفاعلية الجبائية الموجه إلى: البرلمان الأوروبي، المجلس الأوروبي، و اللجنة الاقتصادية والاجتماعية الأوربي، بحيث تم تعريفها بأنها:" تقوم على: الشفافية، تبادل المعلومات، والمنافسة الجبائية العادلة ". (Barbier, 2018, p. 35)

- تعرف الحوكمة الجبائية بأنها:" عملية وضع وتطبيق(إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة ".(marques, 2016, p. 52)

- كما يعرف Sandrine Groult الحوكمة الجبائية بأنها: تعني الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور". (مليكاوي، 2015، صفحة 146)

الحوكمة الجبائية هي:" مجموعة القيم الفاعلة والهادفة للإصلاح الكلي الشامل والمتواصل لمنظومة المجتمع بالاستناد لمنظومة قانونية سليمة وأطر محاسبية واضحة وإعلام كفء ونزيه يحقق الثقافة التي تعكس العدالة الاجتماعية وجوهرها العدالة الجبائية والانصاف الجبائي في ظل الرقابة السيادية لدولة التنمية الشاملة المستدامة بما يحقق أفضل الأهداف المجتمعية ". (بلعورة، 2018، صفحة 170)

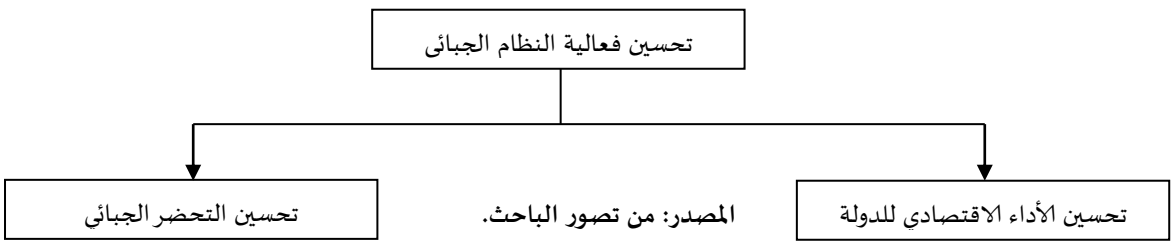
الحوكمة الجبائية تشكل إطار للقرار العمومي من أجل بناء هيكل مثالي للجباية بعد أن تاه القرار الجبائي في إعداد التدابير الجبائية في غرف مغلقة، وبالتالي فإنه مطالب بالخروج من الدائرة لمغلقة إلى مجال أوسع للمشاركة والتشاور كما يجب توفر الرؤية الواضحة لجميع القضايا المتعلقة بالجباية والقراءة الجيدة للمستقبل من خلال صياغة نصوص تشريعية بسيطة وسهلة الفهم والمقروئية حتى تضمن الأمن والاستقرار للتشريعات والفعالية، كما لا تتوقف المسؤولية عند إعداد القوانين وضبطها بل تمتد إلى ضبط قواعد الممارسة والتطبيق التي يجب أن تتميز بالشفافة والمساواة وعدم التمييز بين المكلفين بتأهيل الإدارة الجبائية والرفع من كفاءتها.

لقد طورت الحوكمة مجموعة من الميكانزمات تمكنها من ضمان نزاهة الأعوان الاقتصاديين والمشرفين عن الجباية في قيادة الإصلاح الجبائي نحو تحقيق أهدافه، فقد بينت معظم الدراسات والتجارب أن فشل الإصلاحات الجبائية سببه غياب الإطار الموجه والمراقب لمسار الإصلاح الذي يمكن التعبير عنه بالحوكمة، بجعل النظام الجبائي أكثر مصداقية و الإدارة الضريبية أكثر وظيفية fonctionnelle (قديما قيل إن نصف المجتمع ينتظر كل شيء من الدولة و النصف الاخر يرفض دفع الضرائب)، فالضريبة تقوم عل مبدأ المواطنة و الرضا و القبول الحر للضريبة. (Chaouche, 2014)

2.2 أهداف الحوكمة الجبائية:

تهدف الحوكمة الجبائية في الأساس إلى تحسين فعالية النظام الجبائي من خلال جعله أكثر مردودية في تحصيل الإيرادات والمسؤولية في النفقات بما يجعله مقبولا لدى المكلفين دون الشعور بالظلم والسعي لتحقيق مصالح جميع الأطراف (الدولة، المكلفين) من خلال سعي الحوكمة إلى إلغاء جميع أشكال التمييز في تطبيق التشريع الجبائي ولا يتحقق ذلك إلى بتوفر الشفافية التامة وبالتالي رفع فعالية النظام الجبائي.

الشكل (01): أهداف الحوكمة الجبائية



المصدر: من تصور الباحث.

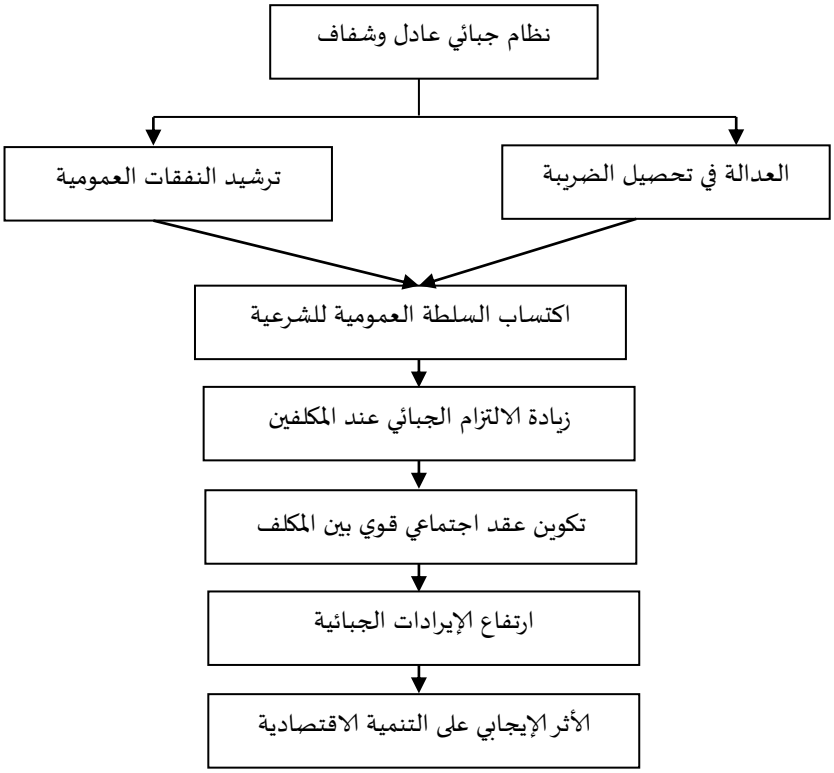
1.2.2 تحسين الأداء الاقتصادي للدولة: (Mug, 2014, p. 160)

وجود نظام جبائي عادل ووظيفي يحقق الأهداف التالية:

- أحد الشروط الأساسية للنمو الاقتصادي، من خلال تحقيق إيرادات جبائية أكثر، وكذلك تتميز بالاستدامة وليست ظرفية فقط.
- التقليل من معدلات الفقر، من خلال زيادة الإيرادات الجبائية للدولة، مع استدامة هذه الإيرادات، واستخدامها بطريقة شفافة وعادلة.
- استقطاب الاستثمارات المستدامة وجعل الاقتصاد أكثر تنافسية.
- تسهيل نشاط المؤسسات الاقتصادية بالاستثمار و التبادل التجاري وإنشاء مناصب الشغل.

2.2.2 تحسين التحضر الجبائي لدى المكلفين:

الشكل (02): مراحل تحسين التحضر الجبائي



المصدر: **Pakakarang Chuenji, The culture of taxation, an conceptuel approach for administration, journal of population and social studies, Volume 22, number 01, 2014, P 19.**

إن تطبيق نظام جبائي عادل وشفاف أمر ضروري لتطوير الديمقراطية وزيادة شرعية السلطة العمومية ونظام الحكم وذلك لوعي المكلفين بوجود عدالة في فرض الضريبة، وكذلك العدالة والمسؤولية في استخدام الإيرادات الجبائية من خلال ترشيد النفقات العمومية واستفادة المكلف من المقابل الذي يدفعه على شكل ضريبة بما يحقق الوعي الجبائي بين المكلفين، يتم ترجمته على شكل عقد اجتماعي قوي بين المكلفين والسلطة العمومية، مما يشجع الالتزام الجبائي، تطوير الحوكمة الاقتصادية، وتحقيق إيرادات جبائية مهمة التي يتم استخدامها في تطوير التنمية الاقتصادية من خلال زيادة الأوعية الجبائية ومحاربة الغش والتهرب الضريبين، وتبييض الأموال تمويل الإرهاب.(Sheffrin, 2013, p. 161)

3.2.2 المساهمة في إصلاح النظام الجبائي وتحسين الإدارة الجبائية: تعمل الحوكمة على تحسين فعالية النظام الجبائي وتطوير الإدارة الجبائية من خلال:

الجدول (01): أثر تطبيق الحوكمة على فعالية الإدارة الجبائية

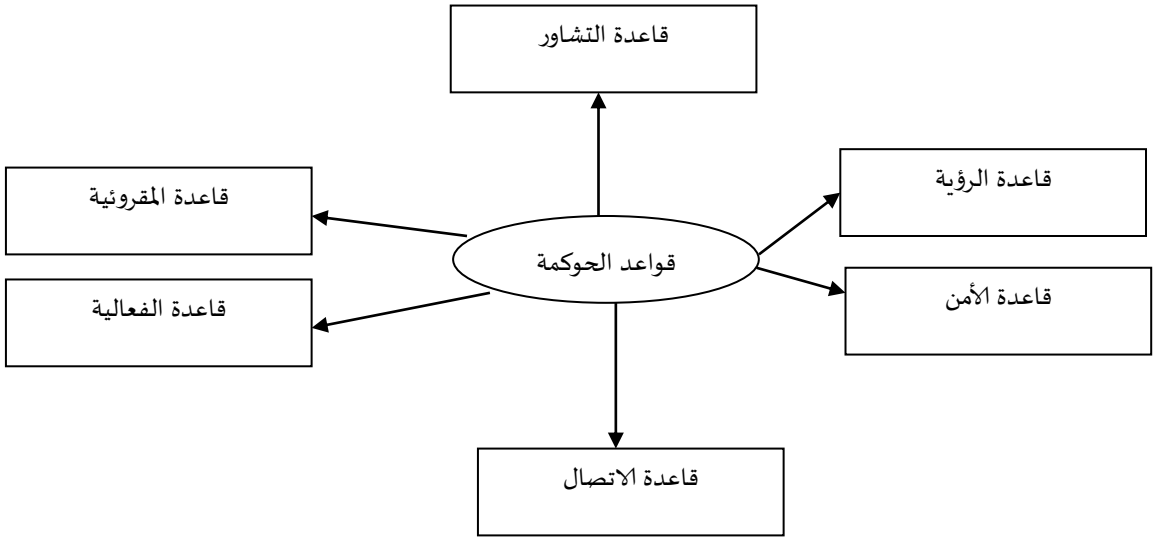
العنصر	الشرح
هيكل الضرائب الأمثل	- تطبيق المستوى الأمثل بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة مع إيجاد توازن بين النوعين. - تحديد مجال امتداد الأوعية الجبائية وتقسيم التكلفة الجبائية حسب هيكل الاقتصاد.
التقليل من الاقتصاد الموازي	- وجود الشفافية يشجع الكثير من المتعاملين على الاندماج في الاقتصاد الرسمي. - تجسيد استثمارات إضافية إنتاجية. - تسهيل إنشاء مناصب الشغل. - تطور نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
إطار قانوني مستقر	- البساطة في إعداد وتطبيق القوانين الجبائية. - الشفافية والوضوح وعدم الغموض. - البساطة في تطبيق الإجراءات الجبائية. - تخفيض تكاليف المطابقة.
تحسين فعالية الإدارة الجبائية	- توفير الموارد المادية والبشرية الكافية لضمان عمل الإدارة الجبائية. - السرعة في معالجة المعطيات الجبائية. - تحسين تطبيق الالتزام الجبائي.

المصدر: معسكري سمرة، إشكالية معالجة التجارة غير الرسمية في الجائر، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد 03، العدد 04، جامعة تيارت، 2020، ص 43.

3.2. قواعد الحوكمة الجبائية:

قواعد الحوكمة هي تلك القواعد التي تضمن تحقيق أهداف الحوكمة الجبائية: الشفافية، العدالة، وتبادل المعلومات، والمسؤولية وبالتالي فهذه القواعد هي التي تحكم عمل الجباية بصفة عامة من مرحلة التفكير في إصدار القوانين الجبائية إلى غاية إنفاق الإيرادات الجبائية على شكل نفقات عمومية وتطبيق الرقابة والمساءلة حول الإنفاق العمومي، فهي المقاييس التي تقيس جودة النظام الجبائي وتحديد فعالية مختلف الأطراف ذات الصلة بالجباية (المكلفين، والإدارة الجبائية)، ويمكن توضيح قواعد الحوكمة الجبائية من خلال الشكل التالي:

الشكل (04): قوعد الحوكمة الجبائية



المصدر: **Mustafa sahli, La gouvernance fiscale et ses sept règles capitales, Enag, Alger, 2014, P 20.**

1.3.2 قاعدة التشاور: قاعدة التشاور (la concertation):

وتتعلق بكيفية إعداد وتحضير التدابير الجبائية واتخاذ القرارات الجبائية بداية من تحديد هوية الفاعلين الأساسيين ومؤهلاتهم ومصالحهم إلى نطاق المشاركين في العملية وحدود الاستشارة وطبيعتها التمثيلية أو التشاركية، فقد أجمعت تجارب الدول المتقدمة على أن اتخاذ القرار الجبائي يجب أن يمر وفق مسار منهجي ليخرج أكثر تعبيرا عن مصالح الأطراف المعنية وأكثر مصداقية، بينما في الدول الأقل تقدما مازال القرار الجبائي يعد من طرف أشخاص دون استشارة، ويمكن أن تتخذ القرارات خدمة لمصالح ضيقة لذلك فإن الحوكمة الجبائية تعمل على مشاركة الجهات المؤهلة قانونا لصياغة القرار الجبائي وإخراجه من الدائرة المغلقة، وهناك نوعين من الاستشارة كما يلي:

أ. الاستشارة التمثيلية: تتولاها المؤسسات الشرعية وهي البرلمان، باعتباره الهيأة الممثلة للشعب لمراقبة عمل السلطة التنفيذية التي تسعى دائما لتمرير مشاريعها لخدمة سياساتها وتتوقف فعالية البرلمان على طبيعة النظام السياسي ومدى احترامه لمبادئ الحكم الديمقراطي المبني أساسا على الفصل بين السلطات وطبيعة الممارسة الديمقراطية ونزاهة الانتخابات التي تساعد على انتخاب ممثلين حقيقيين يدافعون عن الشعب.

ب- الاستشارة التشاركية: تتعلق بدور المجتمع المدني الواسعة في صناعة القرار العمومي ومراقبة عمل السلطات العمومية وقد اتجهت الدول المتقدمة إلى تقنين وتنظيم مشاركة المجتمع المدني بشكل رسمي حتى تكون مشاركته أكثر فعالية وإيجابية، وفي مجال الجباية تتم الاستشارة من خلال عدة آليات مثل: المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي يملك المعطيات الدقيقة والكاملة الأمر الذي يجعله قادرا على المشاركة في صنع القرار.

والاستشارة تكون قبلية وبعدية، القبلية هي التي تتم قبل إيداع الحكومة مشروع القانون من خلال مشاركة الأطراف المعنية والتي يمكنها تحقيق الإضافة المطلوبة في تسيير الجباية لأنها تملك المعلومة الميدانية أحسن من السلطة الإدارية وهذا يعطي حظوظا أكبر لنجاح القوانين المدرجة وفي نفس الوقت تكريس مبدأ المشاركة وتحمل مسؤولية القرار العمومي، أما الاستشارة البعدية فهي التي تطبق بعد تطبيق التدابير الجبائية من خلال النصوص التطبيقية والتفسيرية لتسهيل الفهم الصحيح والتطبيق السليم للنصوص القانونية. (Bensahli, 2014, p. 22)

2.3.2 قاعدة الرؤية (la visibilité):

الرؤية مرتبطة بالقدرة على التوقع والاستشراف، وهي مهمة بالنسبة لجميع الهيآت والإدارات المشرفة على تسيير السياسات الاقتصادية، ومنها السياسة الجبائية، فهي مسار وخطوات استشرافية من أجل قراءة صحيحة للمستقبل، ومن أهم القضايا التي تتطلب رؤية واضحة ما تحمله قوانين المالية والتي تتطلب توفر المعطيات والإحصائيات على السلطات الجبائية دراسة الأثر الذي يمكن أن ينتج عن القرارات الجبائية قبل إصدارها.

3.3.2 قاعدة المقروئية (la lisibilité):

تعني فهم النصوص مع قابليته للتطبيق، وهي محاربة الغموض في ميدان الجباية، والابتعاد عن التعقيد والتأويل في تفسيرها والتخلص من النقاط المظلمة خاصة من طرف الإدارة الجبائية التي يمكن أن تنجر عنها مشاكل ونزاعات نتيجة الحساسية الكبيرة بالنسبة لدافعي الضرائب ويمكن تجاوزها بالصياغة الواضحة والتبسيط حتى لا تترك مجال للاجتهاد والتأويل.

4.3.2 قاعدة الأمن (la sécurité):

في ميدان الحوكمة الجبائية الأمن يعني ضمان العدالة الضريبية في التطبيق لأن ذلك سوف يحمي المكلف من عمليات التحكيم وتعسف الإدارة في تطبيق القوانين وتحمي الدولة والقضاء على التأويلات الخاطئة للأشخاص وتضمن احترام القانون وهيبة الدولة.

5.3.2 قاعدة الاستقرار (la stabilité):

وهي قاعدة مهمة للأعوان الاقتصاديين الذين يبنون مشاريعهم على أساس المراهنة على ثبات المعطيات في المستقبل، وبالتالي تصبح عملية التوقع في ظل التغيرات الكبيرة للجباية من الأمور الصعبة كما أن الاستقرار مهم بالنسبة للدولة لأداء التزاماتها فالتقديرات للموازنة والخطط وبرامج التنمية يجب أن تبنى على أسس أكثر استقرارا وثباتا.

6.3.2 قاعدة الأداء (la performance):

هي من المبادئ الأساسية لتسيير الجباية حيث تشترط الفهم الكافي للروابط بين مفاهيم الادرة الضريبية من جهة و النتائج المحققة في شكل موارد مالية من جهة أخرى، الفعالية كانت تركز عل احترام القواعد أصبحت الآن تضع السلطات الجبائية في واجهة المسير من خلال العلاقات مع المكلفين بالضريبة و النتائج المحققة.

7.3.2 قاعدة الاتصال (la communication):

تعلق بالصورة للعلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب، من مصلحة المكلف أن يمتلك المعلومة حول ما تقوم به الإدارة الجبائية أو تنوي القيام به فهي تشكل قاعدة للمبادئ السابقة (الرؤية والوضوح) وهي التي تسهل الاستقرار في حالة إدخال تغييرات. (فنغور، 2017، صفحة 296)

ويمكن تلخيص قواعد الحوكمة في الجدول التالي:

الجدول(03): قواعد الحوكمة وكيفيات تطبيقها

القواعد	المكونات	الحلول
قاعدة التشاور	الأسلوب الديمقراطي (التمثيلي، التشاركي) يعطي المصداقية والشرعية للدولة في المحافظة على مصالح كل الأطراف	توسيع مجال التشاور خارج الإدارة وإشراك أطراف أخرى أو جهت تقدم الخبرة والاستشارة.
قاعدة الرؤية	مرتبطة بالقدرة على التوقع والاستشراف لأن القراءة الجيدة للمستقبل يساعد على النجاح: قوانين المالية، الضغط الضريبي، النفقات الجبائية، القطاع الغير رسمي، تأثير التدابير الخاصة بالإعفاء	إنشاء أنظمة تقييم ذات موثوقية والتحكم في الأدوات الإحصائية.
قاعدة المقروئية	وضوح التشريع والتنظيم من أجل إزالة أي هامش للتأويل للمصطلحات والتقنيات.	التبسيط والشفافية
قاعدة الأمن	المراجعة الدورية للنفقات الجبائية ومتابعة سلوك الإدارة الجبائية بما يضمن حقوق المكلف والدولة.	متابعة المذهب الإداري من أجل احترام مبدأ العدالة الأفقية والعمودية وعدم التمييز.
قاعدة الاستقرار	يشكل الضمانات الممنوحة للمكلفين وخاصة المستثمرين	التعديل والتراجع والإلغاء للتدابير الجبائية أهم سمات عدم الاستقرار.
قاعدة الأداء	مبدأ أساسي في تسيير الجباية يوضح العلاقة والطرق ومناهج التسيير بالأهداف.	بناء قواعد للتسيير والحكم بالنتائج وليس بالأسلوب.
قاعدة الاتصال	سيولة المعلومة التي هي من حق المكلف.	تحسين تقنيات الحصول على المعلومة.

المصدر: فنغور عبد السلام، تحليل السياسة الجبائية منذ إصلاحات 1992، تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 01، 2017، ص 297.

3. تقييم تجربة الجزائر في الحوكمة الجبائية:

منذ تطبيق الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر لوحظ دخول مصطلح الحوكمة بقوة، حيث أشارت الكثير من الدراسات التطبيقية والأكاديمية، والتقارير الاقتصادية إلى ضرورة حوكمة التسيير الاقتصادي ومن أهم هذه التقارير التقرير الذي صدر سنة 2008 عن وزارة المالية المعنون ب: إرساء برنامج التدخل الوطني: الحوكمة وتسيير الاقتصاد 2007-2009، حيث لم يهمل التقرير قطاع المالية والجباية بحيث اشار إلى برامج عصرنة الإدارة الجبائية وتبسيط النظام الضريبي كما أشار إلى التحديات التي تواجه الجباية وهي التهرب الضريبي والقطاع الغير رسمي لكن رغم ذلك يبقى تسيير الاقتصاد يخضع للظرفية والارتجالية. (وزارة و المالية، 2008)

1.3 تقييم قاعدة التشاور حول الجباية في الجزائر

إن المتتبع لمسار الإصلاحات والتسيير الجبائي في الجزائر يدرك الغياب الشبه التام لأي شكل من أشكال الاستشارة باستثناء المناقشات السنوية التي تتم على مستوى البرلمان الذي هو في الأصل مشكوك في شرعيته وهو لا يمثل الشرعية الحقيقية، ويمكن توضيح مقاربات التشاور في الجزائر كما يلي:

1.1.3 التشاور التمثيلي:

هو من اختصاص البرلمان باعتباره ممثلا للشعب يحق له مناقشة وتغيير وتعديل النصوص القانونية التي تعرض عليه والملاحظ أن أداء البرلمان في الجزائر ومن خلال عمل الكتل النيابية ومناقشة قوانين المالية والأسئلة الشفوية والكتابية أن تأثيره ضعيف ولا يتجاوز المناقشة وإبداء الرأي وفي النهاية الموافقة على قوانين الحكومة برفع الأيدي دائما، ولم يتمكن من تقديم قانون يخول له مراقبة السلطة التنفيذية، كما أن النقاشات تتركز على الجوانب السياسية خدمة للبرامج الحزبية الضيقة، دون التركيز على الجوانب التقنية ودراسة الأثر للنصوص على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، حيث أن أعضاء أحزاب الأغلبية يأتمرون بأوامر السلطة ويسمحون بتمرير جميع مشاريع القوانين التي تصدر عنها.

2.1.3 التشاور التشاركي:

هو مشاركة المجتمع المدني والمهني في صياغة القرار ومناقشة مشاريع القوانين لأنها تؤثر مباشرة على المجتمع بصفة عامة والملاحظ أن الدستور الجزائري وفي المادة السادسة يفتح المجال للمشاركة في صنع القرار حيث يؤكد على إقامة هيآت تعتمد على مشاركة المواطن والمؤسسة في تسيير الشأن العام (Galic, 2004, p. 16) غير أن مشاركة المجتمع المدني في صناعة القرار الجبائي تكاد لا تذكر لسببين: (فنغور، 2017، صفحة 298)

- **سياسي:** أن الجباية من أعمال السيادة ومن صلاحيات الدولة دون غيرها ولا يمكنها المغامرة بمبدأ التحفظ باعتباره من القضايا الحساسة للدولة.

- **تقني:** الصفة التقنية للضريبة تفرض الإبقاء عليها داخل دائرة المختصين وأن اختلاف الآراء قد يؤدي إلى تمييع القرار.

ويمكن عرض أهم الهيآت التشاورية ومدى تأثيرها في صناعة القرار العمومي:

الجدول (04): هيآت الاستشارة الجبائية في الجزائر

الهيآت	درجة التأثير والمشاركة في صناعة القرار العمومي
النقابات	- الاتحاد العام للعمال الجزائريين: صار مواليا تماما للسلطة دون أي تأثير. - النقابات المستقلة: تعاني من التضييق وعدم الحرية في العمل مع تحييدها وإبعادها نهائيا من المشاركة في صنع القرار من خلال عدم استدعائها لاجتماعيات الثلاثية لطرح أفكارها وتصوراتها.
الأحزاب السياسة	- أحزاب النظام الحاكم: موالية تماما لقرارات السلطة والحكومة ولا تبدي أي تدخل أو معارضة قرار مهما كان غير شعبي. - الأحزاب المعارضة: لا تملك أي برامج واقعية، عدم فتح المجال أمامها، التضييق عليها.
الجمعيات	يقتصر دورها على إقامة بعض التظاهرات الإعلامية لبعض قضايا المجتمع.
المجلس الاقتصادي الاجتماعي CNES	لم يقدم الإضافة المرجوة منها، جميع إحصاءاته تعتمد على وزارة المالية دون مصادر أخرى للمعلومات، وأولوياته الشؤون العامة: الاقتصادية، الاجتماعية، السكن، الأجور، محاربة الفقر.
لجنة إصلاح الدولة	لم تظهر لها نتائج إلى غاية الآن ولا تدرج الجباية ضمن اهتماماتها.
اللجنة المتساوية الأعضاء	يرأسها المدير العام للضرائب تتكون من ممثلي الإدارات المركزية للمالية ولكن نتائج أعمالها غير منشورة.
المجلس الوطني للجباية	تم الإعلان عنه سنة 1999 وتم تأسيسه سنة 2012 بالمرسوم رقم 12-34 ولكنه يبقى حبرا على ورق دون أي تفعيل.
مجلس المحاسبة	يهتم بالرقابة البعدية للميزانية العمومية، يعطي رأيه فقط في الميزانية العمومية للدولة، دون أن أن يكون له تأثير فعلي حقيقي.
منظمات الباترونا	رغم أنه تتأثر مباشرة بالضرائب إلا أن دورها هامشي في هذا المجال وجميع مطالبها التخفيضات

	والإعفاءات والدعم دون التفكير في مصير الفئات الهشة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصادر متنوعة.

2.3 واقع قاعدة الرؤية في الإصلاحات الجبائية

من خلال تتبع مسار الإصلاحات وواقع التسيير الجبائي في الجزائر يمكن ملاحظة الغياب التام لاستراتيجية حقيقية ذات خطوط توجيهية سواء على المستوى القصير، المتوسط، أو البعيد، حيث أن أغلب القرارات تتسم بالطابع الظرفي والنظرة الضيقة والآنية والعشوائية للأمور وقد أشارت تقارير الهيآت الدولية إلى غياب الشفافية في المجال المالي سواء بالنسبة للإيرادات أو النفقات ويرجع ذلك إلى غياب منظومة إحصائية تقدم معطيات دقيقة حول الجباية مما يغيب المعلومة الاقتصادية أو يجعلها غير دقيقة، ويمكن توضيح أهم جوانب القصور في قاعدة الرؤية في الجزائر كما يلي:

1.2.3 غياب الرؤية على مستوى المالية العمومية: يلاحظ في الجزائر دائما الغموض والتعتيم وغياب الرؤية الاستشرافية في تسيير المالية العمومية واللجوء إلى قوانين المالية التكميلية أو الطابع السري للعملية ويمكن توضيح أهم جوانب القصور في تسيير المالية العمومية في الجزائر كما يلي:

الجدول (05): مظاهر غياب الرؤية في المالية العمومية

تسيير المالية العمومية	اللجوء الدائم لقوانين المالية التكميلية
- الاعتماد على تدابير بسيطة. - كثير من المعطيات تقريبية. - قضايا لا يمكن فهمها مثل: حدوث عجز في الميزانية في ظل وفرة مالية كبيرة. - تحويل نصف الإيرادات إلى صندوق ضبط الإيرادات، ثم العودة إليه مرة أخرى لتمويل العجز. - غياب الرؤية حول توظيف أموال صندوق ضبط الإيرادات.	- أصبح اللجوء إليها أمرا عاديا خلال 15 سنة الأخيرة رغن أنه إجراء استثنائي. - ضبط حسابات الدولة على نصف سنة فقط. - الاتجاه الدولي نحو التخطيط المالي المتوسط والطويل الأجل. - طريقة تسيير المالية العمومية لا تملك الرؤية الاستشرافية. - في بعض الاحيان تعدل أحكام قانون المالية التكميلي أحكام القانون العادي وهو غير معقول. - يبرز هذا الإجراء الشك في نفوس المتعاملين الاقتصاديين.

من إعداد الباحث اعتمادا على مصادر متنوعة

2.2.3 السرية في إعداد قوانين المالية:

الطرق المتبعة في إعداد قوانين المالية في الجزائر يشوبها التعتيم والغموض حيث تتم في غرف مغلقة بعيدا عن الإعلام، ولكن الراي العام يتلقى تسريبات حول القانون الجديد عن طريق وسائل الإعلام أو تصريحات المصادر الموثوقة المجهولة والكثير منها يؤثر على الأسعار بشكل مباشر حتى قبل تطبيق القانون كما أن الكثير من نصوص قوانين المالية تكون مبهمة وغير واضحة وتشير تقارير الهيآت الدولية حول الشفافية في الجباية بأنها غير كافية ولا يتم احترام أحكام الشفافية وتطالب الجزائر بالإسراع في تحسين الشفافية.

3.3 تقييم مدى تطبيق قاعدة المقروئية

النظام الجبائي الملائم هو الذي يمكن فهمه بسهولة ويفترض الوضوح في قراءة أحكامه حتى يعرف كل مكلف حقوقه وواجباته بسهولة، وعادة ما يدور النقاش حول الصياغة القانونية للتشريع الجبائي من حيث دقة المصطلحات والالتزام بالقواعد القانونية وكذلك طبيعة العقيدة الإدارية في تفسير وتطبيق القانون خاصة ما تعلق ب وبالجوانب الإجرائية، مثل الإجراءات التنظيمية للرقابة والشكاوي والمنازعات، ومن خلال ملاحظة الواقع السائد في الجزائر يمكن ملاحظة الإخلال بقواعد القانون وعدم التجانس حيث صدرت مجموعة من القرارات والقوانين التي أخلت بالقانون وأوجدت تناقضات كبيرة يقف أمامها المتعامل الاقتصادي موقف المتفرج الذي يعجز عن إيجاد طريقه ومن أهمها:

الجدول (06): بعض التناقضات في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الإجراء	الاختلالات

خضوع الأشخاص المعنويين للضريبة الجزافية الوحيدة	- خروج عن القواعد القانونية. - التناقض مع المادة 10 من القانون التجاري التي تفرض على الشركة مسك محاسبة منتظمة. - صعوبة تحديد حقوق الشركاء وضياع الحقوق. - عدم وجود أدلة الإثبات في حالة النزاعات. - عدم فرض رقابة محافظ الحسابات وبالتالي المساعدة على التهرب الضريبي. - إلزامة المركز الوطني للسجل التجاري إيداع الحسابات الاجتماعية في نهاية كل سنة مالية، حتى في حالة الخضوع للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. - إدماج جميع الضرائب في ضريبة واحدة تحسب على أساس رقم الأعمال التقديري يؤدي إلى عدم معرف الربح الحقيقي.
تعارض بعض مواد القانون الجبائي	- المادة 282 مكرر الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أدمجت الأشخاص المعنويين ضمن الضريبة الجزافية الوحيدة، والفقرة الثامنة من نفس القانون تستثني الأشخاص المعنويين. - المادة 148 من ق ض م لم يتم تعديلها وبقي النص كما هو الذي يجبر الأشخاص المعنويين على الخضوع للنظام الحقيقي.
تدابير جبائية تعقد الجبائي أكثر مما تبسطه	- القانون الجبائي أصبح مجلدات ضخمة يصعب قراءتها. - إدخال النظام المبسط سنة 2008 ثم إلغاءه مرة اخرى يؤدي إلى اغتراب المكلف هل يعود للنظام الحقيقي أم المبسط. - عدم وضع آلية للانتقال من نظام لآخر وذلك لاعتماد معيار رقم الأعمال الذي يزيد وينقص من سنة لأخرى فهل كلما تغير رقم الأعمال يجب تغيير نظام الإخضاع. - ضرورة مسك محاسبة لكل نوع من الأنشطة في حالة ممارسة نشاط مختلط وهو من الصعب تطبيقه في أرض الواقع وخاصة بالنسبة للتكاليف الغير مباشرة.
اعتماد اللغة الفرنسية في صياغة القوانين	- صياغة القانون باللغة الأجنبية وترجمته بالعربية من طرف أشخاص غير مؤهلين يؤدي إلى كثرة المصطلحات وغموض في المفاهيم. - استخدام عدة مصطلحات لمفهوم واحد.
عدم تحيين النصوص القانونية تماشيا مع SCF	- المواد الخاصة بالأحكام المشتركة 168-200 تم صياغتها وفق PCN لم تتم مراجعتها. - قضايا الاهتلاك واختبار تدني القيمة لم يتم التطرق إليها. - مشكلة التقييم التي تعتمدها المعايير الدولية للأصول والخصوم. - الضرائب المؤجلة المرتبطة بالدخل يجب توضيحها. - مشكلة المخصصات والمؤونات التي تؤدي إلى كثير من التداخلات بين المفهوم الجبائي والمفهوم المحاسبي.

من إعداد الباحث اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

4.3 تقييم تطبيق قاعدة الحماية والأمن:

هي توفر الضمانات القانونية للمكلف من خلال الالتزام بالقانون عند التطبيق وهو ما يحقق المساواة بين المكلفين أمام القانون ويكرس الحماية اللازمة من أي تعسف أو تجاوز، حيث يجب منع كل أساليب التمييز في المعاملة الجبائية مما يساهم في تكريس أساليب عمل الحماية القانونية في الجباية.

ومن خلال قراءة لمختلف القوانين المنظمة للجباية في الجزائر يمكن ملاحظة ما يلي حول قاعدة الحماية والأمن:

الجدول (07): خصائص قاعدة الحماية والأمن في الجزائر

غياب الضمانات في مجال الرقابة الجبائية	غياب الضمانات في مجال الشكاوي والمنازعات

- غياب معايير اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة، إشارات عامة فقط (أهمية رقم الأعمال، الخسارة). - الخلط بين المكلفين ذوي النوايا الحسنة والسيئة. - إجراءات التعديل الإجراءات التعديل الإجبارية المفروضة على المكلف. - رفض المحاسبة وإعادة تكوين رقم الأعمال تستخدم مؤشرات بعيدة عن الواقع ومجحفة. - لا يوجد أسلوب موحد في التعامل مع مشكلة الفواتير ومعالجتها ومن يتحمل المسؤولية هل هي تضامنية بين من حررها والمستفيد منها.	- غياب الضمانات في المرحلة الأولى لتقديم الشكوى. - معالجة التعديلات الوهمية غير المؤسسة تخضع كغيرها من الأخطاء لإجراءات الشكاوى. - عدم احترام الآجال والتزام الصمت من طرف والتزام الصمت من طرف الإدارة في الرد. - المعالجة المتسرعة للشكاوى. - مرحلة الطعن التأخير في معالجة القضايا محتوى الردود وهيمنة لأمانة العامة للجان.

من إعداد الباحث اعتمادا على القوانين المنظمة للرقابة الجبائية في الجزائر

5.3 قاعدة الاستقرار

القانون الجبائي هو ترجمة مكتوبة للسياسة الجبائية المعتمدة من طرف الدولة هذه الأخيرة من أهم عناصر السياسة الاقتصادية ولذلك فإن القانون الجبائي هو أكثر القوانين حركية استجابة للتغيرات في المحيط، ويكون هذا مقبول في حالة تغير الظروف واعتماد سياسة جبائية تتماشى مع التغيرات في المجتمع، وليست فقط ناتجة عن عدم الالتزام بقواعد الحوكمة والظرفية في الرؤية والعشوائية في اتخاذ القرار الجبائي، خاصة عندما يكون التعديل مرتكزا على نفس النصوص فهو دليل على غياب الجدية اللازمة في إعداد النصوص أو تعديلها ويعتبر عدم استقرار التشريعات الجبائية من أكثر عيوب الأنظمة الجبائية لأنها تعبر عن التخبط وغياب قواعد الحوكمة ولا تساهم في تكريس تقاليد معرفية دائمة ومن أهم الملاحظات بالنسبة للاستقرار في التشريعات الجبائية يلاحظ ما يلي:

- التغير في أنظمة إخضاع المكلفين حيث كان هناك نظامين فقط حقيقي وجزافي ليتم إدخال نظام ثالث وهو المبسط سنة 2008 ثم إلغاءه سنة 2015 والرجوع إلى نظامين للإخضاع.
- تغييرات في معدلات الضرائب المطبقة خاصة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات حيث بلغ عدد التغييرات 04 في ظرف سنتين وفي سنة 2015 تم تغييرها مرتين وهو دليل على حجم التخبط وعدم اتباع المسار الحتمي في اتخاذ القرارات.
- عدد التغييرات في كل قانون مالية لا تقل عن 50 تغيير في السنة كما يوضحه الشكل الجدول التالي:

الجدول(08): التعديلات في القانون الجبائي من خلال قوانين المالية

السنوات	1994	1998	2002	2006	2010	2013	2017
عدد التعديلات	100	50	200	63	68	51	67

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات 1994-2017

متوسط الأحكام المعدلة يصل إلى 50 تعديل وتراوحت بين 200 مادة سنة 2002 و 67 مادة سنة 2017 مما يجعل كل قانون مالية بمثابة إطار جديد للجباية، وعند حساب عدد المواد والتعديلات المتخذة منذ سنة 1992 على أساس متوسط 50 تعديل في كل قانون مالية بعد مرور 20 سنة فإن عدد التعديلات تقارب 1000 تعديل وفي كل مادة .3 تدابير جبائية فإننا نصبح أمام 3000 تغيير تم تطبيقه وبالتالي فنحن أما 1000 ورقة للنصوص الجبائية.

إن من أهم الآثار المترتبة عن عدم استقرار التشريع الجبائي هو إضعاف الرضا عن الضريبة فقد بينت الدراسات التطبيقية عن وجود ترابط قوي بين التحضر الجبائي والالتزام الضريبي سواء في الدول النامية أو المتقدمة حيث يعتبر التحضر الجبائي كمحدد رئيسي للاقتصاد الغير رسمي.

6.3 قاعدة الحوكمة في مجال الفعالية الجبائية

هناك عدة طرق لقياس فعالية النظام الجبائي من أهمها مؤشرات فيتو تانزي وقد وضعها أحد الخبراء في السياسة الجبائية في صندوق النقد الدولي وبالاعتماد على معطيات تركز حصيلة الضرائب يمكن اختبار مدى توفر هذه المؤشرات في النظام الجبائي الجزائري:

الجدول (09): اختبار مؤشرات فيتو تانزي لتقييم فعالية النظام الجبائي الجزائري.

المؤشرات	واقع النظام الجبائي الجزائري	النتيجة
التركيز: تتركز الحصيلة في عدد قليل من الضرائب	الحصيلة تتقاسمها الضرائب على الأجور والضرائب على الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية	ينطبق
التآكل: نطاق أو مجال الإخضاع	فرض الضرائب على الربح لا يتجاوز 20% القطاع الغير رسمي يتجاوز 50% على أقل تقدير	لا ينطبق
التشتت: التخلص من الضرائب الغير مطبقة	- ضريبة المداخيل الفلاحية موجودة في القوانين فقط. - الضرائب على الإيجار في حالة غياب عقود الإيجار. - الضريبة على الممتلكات ISP غير مطبقة.	لا ينطبق
الموضوعية: تقييم الأوعية الضريبية	65% تصريحات جزافية، 35% تصريحات حقيقية	لا ينطبق
تكلفة التحصيل	غير معروفة ولا توجد دراسات عنها	غير محدد
متأخرات التحصيل	- التصريحات الصحفية تشير إلى أنها تتراوح بين 6000 مليار و 8000 مليار دج. - مجلس المحاسبة صرح ب: 15000 مليار غير محصلة.	لا ينطبق
التنفيذ: قدرة الإدارة الجبائية على تنفيذ جميع النصوص	هناك الكثير من النصوص الغير مطبقة.	لا ينطبق

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على عدة مصادر

من الجدول نلاحظ عدم إمكانية تطبيق المؤشرات على النظام الجبائي في الجزائر، ماعدا المؤشر الأول فالحصيلة موزعة على أربع ضرائب اثنان منها مباشرة بنسبة 38% واثنان منها غير مباشرة بنسبة 62% المؤشر الخامس تكاليف التحصيل في غياب معطيات عن تكلفة تحصيل الضرائب فإن هذا المؤشر يبقى في حكم المجهول، أما باقي المؤشرات لا يمكن أن تتحقق حيث أم مؤشر التآكل يمكن الاستدلال عليه من خلال القطاع الغير رسمي الطي تجاوز كل الحدود إضافة إلى نطاق الإعفاءات التي يستفيد منها المكلفون في مجال الضرائب المباشرة وخاصة الإعفاءات التي تستفيد منها المؤسسات في إطار استراتيجية دعم الاستثمار مما يساهم في تآكل الوعاء الضريبي.

7.3 قاعدة الحوكمة في مجال الاتصال

إلى وقت قريب لم تكن تشكل وظيفة الاتصال محور اهتمامات الإدارة الجبائية في الجزائر، لكن في السنوات الأخيرة بذلت مجهودات مهمة لتحسين الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف من علاقة تسلط إلى علاقة تعاون وتواصل إلا أنه تبقى وظيفة الاتصال محدودة وغياب المعلومة والتعتيم عليها وخاصة فيما يخص النصوص التطبيقية والمذكرات الداخلية التي يمنع الاطلاع عليها من طرف الجمهور، ولقد شكلت وظيفة الاتصال من أهم محاور العصرنة والإصلاح الجبائي ومن أهم الجهود المبذولة لتطوير الاتصال على مستوى إدارة الضرائب يمكن ذكر:

- موقع أنترنيت يحتوي على جميع المستجدات الخاصة بالضرائب وكذلك القوانين والمعلومات والوثائق التي يحتاج إليها المكلف.

- إصدار منشورات لتقديم إعلام جبائي عم المديرية العامة للضرائب والتي من أهمها رسالة المديرية العامة للضرائب lettre de DGI صدر أول عدد لها نوفمبر 2001، وهي الرسالة التي توضح مختلف التعديلات في النصوص القانونية والجهود المبذولة لإصلاح وعصرنة النظام الجبائي في الجزائر.

4. مؤشرات ضعف الحوكمة الجبائية واقتراحات لتحسينها في الجزائر:

1.4 أهم مؤشرات ضعف الحوكمة الجبائية في الجزائر:

1.1.4 ارتفاع نسب التهرب الضريبي:

إن ارتفاع نسب التهرب الضريبي في حد ذاته يعني أن المكلف يفتقد للتحضر الجبائي، وهو مظهر من مظاهر عدم الثقة بين الدولة والمكلف، فقد بين تقرير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي (CNES) أن حجم التهرب حوالي 600 مليار دج خاصة بالفترة 1990 – 2018، وأن متوسط نسبة التحصيل الضريبي لا تتجاوز 70% وهو ما يمثل ما قيمته 44 مليار دج لا تخضع للاقتطاع الضريبي كل سنة، وذلك عقب رقابة مست أهم 33 متعامل اقتصادي في الجزائر بينهم 18 منتجا و 15 مستوردا وكذلك 755 من عموم التجار. (CNES, 2018)

2.1.4 توسيع دائرة النشاط الموازي (الغير رسمي):

لا توجد دراسات وإحصائيات دقيقة حول السوق الموازية في الجزائر، حيث قدرها المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي بحوالي 32% إلى 38% من الناتج الداخلي الخام، أي حوالي 15 مليار دولار مضيفا أن القطاع يشغل أكثر من 03 ملايين شخص خارج رقابة المنظومة الجبائية مشددا على أن حجم التهرب الضريبي حوالي 100 مليار دج أي حوالي 10% من الجباية العادية.(CNES, 2018)

3.1.4 فشل برنامج الامتثال الجبائي الطوعي:

محاولة من الحكومة لاستقطاب رؤوس الأموال المتداولة خارج القنوات الرسمية، من خلال المادة رقم 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، عن طريق التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 جويلية 2015 المحددة لكيفيات تنفيذ برنامج الامتثال الجبائي الإيرادي، وذلك خلال الفترة 02 أوت 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2016، تتضمن هذه العملية عددا معتبرا من الضمانات القانونية والتقنية التي تقود إلى حرية التصرف في الأموال المودعة لدى البنوك وكذا تسوية الوضعية الجبائية من خلال تقديم إلزامي للشهادة المحررة عند دفع رسم جزافي بمعدل 07%، وقد فشلت عدم عملية الامتثال التي عرفت مقاطعة كلية من طرف المتعاملين حيث بلغت حصيلتها فقط في 2015/12/31: حوالي 05 مليار دج وبحصيلة ضرائب تقدر بحوالي: 0.360 مليار دج. (مجلس المحاسبة، 2017، صفحة 245)

4.1.4 تشوه هيكل الإيرادات الجبائية:

يمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.4.1.4 بنية الإيرادات العادية في الجزائر:

تتمثل الجباية العادية في مجموع الاقتطاعات ذات الطابع الإجباري التي يتم تحصيلها من قطاعات النشاط الاقتصادي خارج المحروقات وتشمل 03 عناصر أساسية:

- الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل + الضرائب على رأس المال).
- الضرائب الغير مباشرة (الضرائب على السلع والخدمات + الرسوم على الاستهلاك + الرسوم الجمركية + حقوق التسجيل والطابع).

الجدول (10): هيكل الجباية العادية في الجزائر للفترة 200-2017

السنوات	الجباية	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة		
			المبالغ	النسب	

	العادية مليار دج			الضرائب على السلع والخدمات		الحقوق الجمركية		حقوق الطابع والتسجيل		مليار دج	%
		المبالغ مليار دج	النسبة %	المبالغ	النسبة %	المبالغ مليار دج	النسبة %	المبالغ مليار دج	النسبة %		
2000	349.5	82	23.4	165	47.2	86.3	24.6	16	4.8	256.1	76.2
2001	398.2	98.5	24.7	179.2	45	103.7	26	16.8	4.3	299.7	75.3
2002	483	112.2	25.4	223.5	42.5	128.4	26.5	18.9	5.6	370.8	74.6
2003	524.9	122.8	23.3	233.9	44.5	143.8	27.3	19.3	4.9	397	76.7
2004	580.4	147.2	25.3	274	47.2	138.6	23.8	19.5	3.7	432.1	74.7
2005	640.3	168.1	26.2	308.7	48.2	143.9	22.4	19.6	3.2	472.2	73.8
2006	720.8	241.2	33.4	341.3	47.3	114.8	15.9	23.5	3.2	479.6	66.6
2007	767.3	258.1	33.6	348.1	45.3	133.1	17.3	28.1	3.8	509.3	66.4
2008	965.2	331.5	34.4	435.2	45	164.9	17	33.6	3.7	633.7	65.6
2009	1146.6	460.8	40.1	478.5	41.7	169.1	14.7	35.8	3.5	683.4	59.1
2010	1298	561.7	28.3	514.7	39.6	181.9	14	39.7	18.1	736.3	71.7
2011	1527.1	684.7	44.8	572.6	37.5	222.4	14.5	47.4	3.2	842.4	56.2
2012	1984.3	862.3	43.4	684.8	34.5	338.2	17	58.4	5.1	1081.4	56.6
2013	2031	823.1	40.5	741.6	36.5	403.8	19.8	62.5	3.2	1207.9	59.5
2014	2091.4	875.7	41.8	768.5	36.7	369.2	17.6	70.8	3.9	1226.5	58.2
2015	2354.7	1034.5	43.9	824.3	35	411.2	17.4	84.7	3.7	1320.2	56.1
2016	2482.2	1109.2	44.6	887.8	35.7	389.4	15.6	95.8	4.1	1373	55.4
2017	2663.1	1236.1	46.4	967	36.3	356	13.3	95	4	1418	53.6
المتوسط			34								66.3

من إعداد الباحث اعتمادا على تقارير بنك الجزائر للفترة 2000-2017

من الجدول يمكن ملاحظة:

- سيطرة الضرائب على السلع والخدمات ثم الرسوم الجمركية ثم حقوق الطابع والتسجيل في تكوين الضرائب الغير مباشرة وهو دليل على ارتفاع الضرائب على الاستهلاك ودليل كذلك عي الارتفاع المستمر للواردات.

- سيطرة الضرائب الغير المباشرة بنسبة 66.% خلال الفترة 2000-2017 بينما لم تتجاوز حصيلة الضرائب المباشرة 34% وهذه التركيبة تعكس واقع الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والإدارية المتخلفة وبيئة متواضعة، حيث لا يوفر النشاط الاقتصادي الأوعية الواسعة والمتنوعة لاقتطاع الضرائب المباشرة إضافة إلى العجز في تعبئة وتحصيل ما هو متوفر لضعف القدرات والوسائل اللازمة فيصبح اللجوء إلى الاقتطاع الغير مباشر هو الممكن لسهولة فرضه وتحصيله وقلة التهرب منه.

2.4.1.4 بنية الضرائب المباشرة: تشكل الضرائب المباشرة أهم أنواع الاقتطاعات الجبائية المباشرة والركيزة الأساسية لأي نظام جبائي خاصة في الدول المتقدمة، لأنها الضريبة الأكثر تحقيقا للعدالة الجبائية والأكثر مردودية والأكثر إحساسا بها لأن المكلف يدفعها عن طريق التصريح والدفع المباشر ويمكن توضيح بنية الضرائب المباشرة في الجزائر كما يلي:

الجدول (11): هيكل الضرائب المباشرة في الجزائر للفترة 2000-2017

السنوات	حصيلة الضرائب	ضرائب على الأجور	الضرائب الأخرى	المساهمة النسبية

	المباشرة مليار دج	مليار دج	مليار دج	ضرائب على الأجور %	الضرائب الأخرى%
2000	82	34.9	47.1	48.6	51.4
2001	98.5	45.5	53	46.2	53.8
2002	112.2	52.7	59.5	47	53
2003	122.8	63.3	59.5	51.5	48.5
2004	147.2	77.4	69.8	52.5	47.5
2005	168.1	85.6	82.5	51	49
2006	241.2	96.1	145.1	40	60
2007	258.1	123.9	134.2	48	52
2008	331.5	155.5	176	47	53
2009	460.8	183.6	277.2	43.5	56.5
2010	561.7	244.8	316.9	46.5	56.5
2011	684.7	382.6	302.1	55.8	44.2
2012	862.3	572.1	290.2	66.3	33.7
2013	823.1	494.4	358.7	60	40
2014	875.7	531.9	343.8	60.7	39.3
2015	1034.5	596.5	438	57.6	42.8
2016	1109.2	635.1	474.1	57.2	42.8
2017	1236.1	705.1	531	57	43
متوسط الفترة				%52	48%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على تقارير بنك الجزائر للفترة 2000-2017

يتضح من الجدول:

- أن أكبر من النصف من الضرائب المباشرة يتم تحصيلها من الاجور حيث بلغت النسبة المتوسطة للفترة 2000-2017 حوالي 52% ببنما تساهم بقية الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي+ الضريبة على أرباح الشركات) بحوالي 42%.
- تضاعفت حصيلة الضرائب على الأجور أكثر من 15 مرة خلال 18 سنة من 82 ألف مليار دج إلى 1236.1 ألف مليار دج.

كل هذه المؤشرات تثبت أن تمويل مهم للخزينة العمومية يدفعه العمال والموظفون وهي حصيلة مرتفعة وصعبة التهرب منها لأنها تقتطع من المصدر مباشرة ولا يحس بها العامل، كذلك يتبين ضعف التنمية الاقتصادية في الجزائر نظرا لعجز النشاط الاقتصادي على تأسيس نشاطات تجارية حقيقية لتمويل الخزينة العمومية ويبقى العامل وحده هو الذي يتحمل الفاتورة من خلال ارتفاع جدول الضريبة على الدخل الإجمالي التي تجعل من التاجر يدفع أقل من العامل وهو تناقض كبير حيث أن التاجر يحقق دخلا أكثر من العامل وهو ما يستوجب مراجعة هذه النقطة.

2.4 اقتراحات لتحسن الحوكمة الجبائية في الجزائر:

تتميز الإيرادات الجبائية في الجزائر بعدم الاستقرار لأنها تعتمد في الأساس على الجباية البترولية وبالتالي فإن أثر المحروقات على تعبئة الموارد المالية كبير حيث أنه في مرحلة ارتفاع الأسعار تصبح القدرة على التعبئة كبيرة وفي المقابل عند انخفاض الأسعار تبدأ معها المعاناة والصعوبات المالية وظهور الاختلالات المالية الصعبة من هذا المنطلق يصبح من الضروري تطوير النظام الجبائي خارج المحروقات من أجل ضمان تمويل مستقر ومستدام للاقتصاد الوطني والانتقال الجبائي من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد حقيقي يرتكز على مساهمة المواطنين في تمويل الخزينة وتمكين الجباية العادية من لعب دورها في التنمية الاقتصادية كأسلوب أساسي للتمويل العمومي، ومن خلال التحاليل السابقة لواقع الحوكمة الجبائية في الجزائر يمكن اقتراح التوصيات التالية من أجل تحسين الحوكمة الجبائية:

1.2.4 الحوكمة القبلية:

- تشجيع إجراءات الاستشارة التمثيلية والتشاركية لتقليص الهوة بين السياسة الجبائية والحوكمة الجبائية من خلال إخضاع التدابير الجبائية للتحكيم وتطبيق المعيار الجبائي.
- العودة إلى التفكير في التسيير العصري للجباية من خلال الإعلان عن تصور جماعي حول التوجهات الجبائية للحكومة.
- على الإدارة الجبائية الخروج من الدائرة المغلقة لصنع القرار الجبائي إلى الدائرة المفتوحة على المحيط وتوسيع الاستشارة التشاركية مع الشفافية خلال مراحل التسيير الجبائي.
- تجاوز عمليات المشاورات الشكلية للموافقة على قرارات معدة مسبقا أو بمشاركة أطراف لا علاقة لها بالموضوع التي قد تفسد القواعد العامة للإخضاع الضريبي.
- الاستفادة من تجارب الدول في ميدان الاستشارة الجبائية مثل التجربة البريطانية التي أعطت للاستشارة الطابع الرسمي بتحديد الآجال اللازمة للاستشارة ودراسة آثار تطبيق التدابير. كما يمكن الاستفادة من التجربة الاسبانية عندما تقدم الإطار المفاهيمي لقواعد ومبادئ الإخضاع الجبائي.
- مسايرة مناهج العمل العالمية بالاعتماد على التطبيقات وبرامج الإعلام الآلي في إجراء لمحاكاة مشاريع التعديلات للتدابير الجبائية قبل تطبيقها على غرار التجربة الفرنسية بإنشاء المحاك الجبائي (le simulateur fiscal) الذي يستخدمه البرلمانيون، وفي الولايات المتحدة يستخدمه الكونغرس (ديوان الموازنة) ويسمح لأي أحد تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي والموازنة العامة لأي تعديل جبائي، وبسرعة فائقة لا تتعدى بعض الثواني.

2.2.4 الحوكمة البعدية :

وهي متابعة قواعد التطبيق باحترام قواعد الشفافية والأمن والاتصال والابتعاد عن مصادر الفساد والتقييم البعدي للإجراءات من خلال التأكيد على الدور الرقابي والتقييمي للبرلمان ومجلس المحاسبة والقيام بالدراسات التقييمية للتدابير الجبائية وتسهيل عمليات التواصل.

3.2.4 ترقية عوامل التحضر والرضا بالضريبة:

إن محاولات إخضاع عدد أكبر من المواطنين للضرائب وبطريقة إرادية وطوعية تشكل الاستراتيجية الحقيقية لأي سياسة جبائية تسعى لتحسين فعاليتها ولا شك أن إعادة تأهيل النظام الجبائي من خلال عصرنة جوانبه التشريعية والتنظيمية وتحسين العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب من القضايا الأساسية التي تساهم في رفع مستوى التحضر الجبائي والرضا والقبول الطوعي بشرعية الضريبة ولكنها غير كافية وترتبط بقضايا أخرى خارج المنظومة الجبائية مثل غياب الرضى عن السلطة لأسباب اجتماعية، سياسية، تاريخية، ثقافية تعكس تذمر المواطنين من الحكومات.

4.2.4 فتح المجال أمام الاجتهاد الجبائي:

إن عمل الإدارة الجبائية هو الالتزام التام بالنصوص القانونية، ومذكرات التطبيق الصادرة عن الوصاية، لكن الواقع يفرز دائما وضعيات مختلفة لا تغطيها النصوص القانونية، ولا تتوافق مع روح القانون، وهنا يجب فتح الباب أمام الاجتهاد في اتخاذ القرارات الجبائية ومنح حرية أكثر للسلطة التقديرية للموظف من أجل اتخاذ القرارات، وهو عامل مرتبط بمدى التكوين، التأهيل، الخبرة المهنية والتشاور الذي تكتسبه الإدارة الجبائية من أجل التفسير الصحيح والتقدير الملائم للوضعيات والتدابير الجبائية التي يمكن مواجهتها في أرض الواقع.

5.2.4 التجسيد الفعلي للعصرنة في ميدان الاتصال والرقمنة:

يبدو أن الاهتمام الكبير بعملية الرقمنة والتسيير الالكتروني للملفات الجبائية يبقى حبيس الأيام الدراسية والملتقيات والنشرات الإعلامية للمديرية العامة للضرائب وما تم إنجازه لا يتعدى عمليات التخليص الطي أنجزته مديرية التحصيل بينما لا تتوفر الإدارة العامة للضرائب على شبكة وطنية للمعلومات تسمح للإدارات بالتواصل معها والحصول على المعلومة في الوقت المناسب خاصة ملف البطاقية الذي يشكل أهم المعطيات التي يمكن استغلالها للحد من التهرب الضريبي.

إن الهوة التي تفصلنا عن المستوى العالمي للرقمنة وتأطير الأنشطة وإنشاء بنك للمعطيات يكون تحت تصرف المستخدمين من القضايا الرئيسية التي تساهم في تقليص دائرة التهرب الجبائي حيث توصلت الكثير من الدول إلى محاصرة المتهربين من دفع الضريبة من خلال توفر المعلومات لدى الجهات الجبائية مثل بعض الدول التي تجمد البطاقة الالكترونية للدفع للأشخاص الذين يكون لهم ديون جبائية بفضل استخدام شبكة المعلوماتية عن الأشخاص المتهربين.

5. تحليل النتائج:

من خلال إسقاط لقواعد الحوكمة الجبائية على الواقع الجزائري يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول (12): نتائج تقييم قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر

القاعدة	الواقع	آفاق التحسين
التشاور	مشاورات ضيقة داخل إطار ضيق	إشراك الأطراف ذات العلاقة للوصول إلى النموذج الدولي الخاص المبني على طرح القضايا للنقاش والحرية للمشاركة الواسعة لنضج القانون
الرؤية	ضعف التحكم في المالية العمومية، السرية في إعداد القوانين، غياب دراسات: عن الضغط الضريبي، النفقات الجبائية، القطاع غير الرسمي، الرقابة الجبائية، التدابير ذات التأثير على الاقتصاد.	– التحكم في الأدوات الإحصائية وموثوقية التقييم. – الدورية في تقييم التدابير الجبائية. – تفعيل عمل المجلس الوطني للجباية.
المقروئية	الغموض في التشريع الجبائي، التناقض في التدابير الجبائية، تعدد المصطلحات.	– تحسين استراتيجية إعداد القوانين الجبائية. – تحسين تركيب القانون. – تبسيط المصطلحات القانونية
الحماية	عدم العدالة في تطبيق الضريبة، التسلط في إجراء الرقابة الجبائية، العشوائية في الشكاوي والمنازعات.	– الشرعية. – العدالة في تطبيق القوانين
الاستقرار	تشريعات غير مستقرة	– تطبيق قواعد الرؤية والاستشارة والرؤية والمقروئية يساهم في استقرار النظام الجبائي.
الفعالية	الجانب المالي الضعيف، التهرب الضريبي الكبير، الإعفاءات الجبائية، ضعف الإدارة الجبائية.	– مزيد من الإصلاحات في الإدارة الجبائية.
الاتصال	وجود موقع انترنيت، منشورات ومطويات ودوريات كثيرة لكنها صعبة القراءة والفهم	– شفافية أكبر ومنهجية في نشر الثقافة الضريبية. – تطوير أكثر من وسائل الاتصال الحديثة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصادر متنوعة.

من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار فرضيات البحث كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** تطبق جميع قواعد الحوكمة الجبائية ضمن النظام الجبائي الجزائري: تغيب العديد من قواعد الحوكمة الجبائية ضمن النظام الجبائي في الجزائر، بالإضافة إلى التطبيق الضعيف لبعض المبادئ الأخرى، وهو ما ينفي صحة الفرضية الأولى.
- **الفرضية الثانية:** ساهمت الإصلاحات الجبائية في إرساء قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر: رغم الإصلاحات الجبائية المتتالية في الجزائر إلا أنه لم تصل بعد إلى تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية وهو ما ينفي صحة الفرضية الثانية.

6. خاتمة:

تسعى الحوكمة الجبائية إلى تحسين التحضر الجبائي من خلال إنشاء عقد اجتماعي بين الدولة والمكلفين، يتحمل من خلاله كل طرف بواجباته ويتحصل على حقوقه والابتعاد قدر الامكان عن علاقة السلطوية والإدارة البيروقراطية، وتمر الحوكمة الجبائية بمسار واضح يبدأ من مرحلة التشاور إلى مرحلة الرقابة والمسؤولية عند تنفيذ الميزانية العمومية، ومن خلال دراسة موضوع الحوكمة الجبائية في الجزائر تم التوصل إلى أنه مازالت كل المؤشرات التي تقوم عليها الحوكمة في الجزائر بعيدة عن المعايير العالمية للحوكمة الجبائية وذلك يتجسد من خلال:

- ضعف المشاورات مع الأطراف الفاعلين والاكتفاء فقط بمشاورات في البرلمان دون مساهمة فعلية.
- عدم وضوح الرؤية والتوقع من خلال الاكتفاء فقط بتصورات حالة وآنية على المستوى القصير وكثيرة التغيير وعدم الاستقرار.
- الغموض في إعداد مشاريع الوانين وعدم وضوحها وصعبة القراءة بالنسبة للمكلفين.
- ضعف الحماية بعدم العدالة في تطبيق الضريبة، التسلط في إجراء الرقابة الجبائية، العشوائية في الشكاوي والمنازعات.
- تشريعات غير مستقرة ودائمة التغيير حتى في السنة الواحدة.
- الجانب المالي الضعيف، التهرب الضريبي الكبير، الإعفاءات الجبائية، ضعف الإدارة الجبائية.
- عدم تحقيق الاتصال الكافي من خلال وجود وسائل اتصال لكنها غير مفعلة وصعبة الفهم.

التوصيات:

بهدف تحسين تطبيق قواعد الحوكمة الجبائية في الجزائر يتم تقديم التوصيات التالية:

- تشجيع إجراءات الاستشارة التمثيلية والتشاركية لتقليص الهوة بين السياسة الجبائية والحوكمة الجبائية من خلال إخضاع التدابير الجبائية للتحكيم وتطبيق المعيار الجبائي.
- العودة إلى التفكير في التسيير العصري للجباية من خلال الإعلان عن تصور جماعي حول التوجهات الجبائية للحكومة.
- على الإدارة الجبائية الخروج من الدائرة المغلقة لصنع القرار الجبائي إلى الدائرة المفتوحة على المحيط وتوسيع الاستشارة التشاركية مع الشفافية خلال مراحل التسيير الجبائي.
- متابعة قواعد التطبيق باحترام قواعد الشفافية والأمن والاتصال والابتعاد عن مصادر الفساد والتقييم البعدي للإجراءات من خلال التأكيد على الدور الرقابي والتقييمي للبرلمان ومجلس المحاسبة.
- إعادة تأهيل النظام الجبائي من خلال عصرنة جوانبه التشريعية والتنظيمية وتحسين العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب.
- فتح الباب أمام الاجتهاد في اتخاذ القرارات الجبائية ومنح حرية أكثر للسلطة التقديرية للموظف من أجل اتخاذ القرارات، وهو عامل مرتبط بمدى التكوين، التأهيل، الخبرة المهنية والتشاور الذي تكتسبه الإدارة الجبائية.
- التجسيد الفعلي للعصرنة في ميدان الاتصال والرقمنة.

7. قائمة المراجع:

أ- المراجع باللغة العربية

- 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 01، 2017.
- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول مشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2017، الجزائر، (2017).
- مولود مليكاوي. واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 10، العدد 02، 2015.
- معسكري سمرة، إشكالية معالجة التجارة غير الرسمية في الجائر، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد 03، العدد 04، 2020.

ب- المراجع باللغة الأجنبية:

- Arnaldo marques. Governance and risk management in taxation Springer, Singapure, 2016.
- Barbier, A, La gouvernance économique de la zone euro, De Boek Superieur, Paris, 2018.
- Chaouche, B, La gouvernance fiscale le statu du contribuable face au pouvoir public, Revue droit, societé et pouvoir, Volume 03, numero 01, 2014.
- CNES, économie informelle en algérie. Alger, 2018.
- Daniel Mug, Europe and the Governance of Global Finance, Oxford University Press, Oxford, 2014.
- Galic, M. L, La démocratie participative, L'harmattan, Paris, 2004.
- Mustafa Bensahli, La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales., Enag, Alger, 2014.
- Palemtaire, rapport sur la gouvernance fiscale. Bruxelle: parlement européen, 2010.
- Rasmus Broms.,Taxation and governance quality, London puplication, London, 2011.
- Steven M. Sheffrin, ax Fairness and Folk Justice, Cambridge University Press, Cambridge, 2013.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA: (يجب كتابة هذه العبارة)

محمد بوشوشة، (السنة 2021)، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، الصفحات.