



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية

Reasons for the emergence of the tax dispute between the two parties to the tax relationship

مزوز العربي، Mazouz Arbi^{1*}، jiniiodane@gmail.com

بن ناصر وهيبية، Ben nacer Wahiba²، wbennacer@hotmail.fr

¹ جامعة البليدة 2 (الجزائر)

² جامعة البليدة 2 (الجزائر)

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2020/12/30

تاريخ الإرسال: 2020/09/04

الكلمات المفتاحية

ملخص

تحتل الضريبة أهمية في الحياة الاقتصادية للدولة ، حيث تمكنها من تغطية الأعباء العامة وتمويل المرافق العامة التي تقدم الخدمات لصالح المواطنين ، أو تلك التي تعود بالفائدة عليهم من بنى تحتية و إعانات اجتماعية . انطلاقا من هذه الأهمية تسعى الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب بشتى الطرق مستندة بذلك الى الأطر القانونية في هذا الشأن ، إلا أن هذه العملية قد يعكر صفوها كثرة النزاعات الجبائية التي تنور بين طرفي العلاقة الجبائية لأسباب مختلفة منها ما يتعلق بالمنظومة الجبائية في حد ذاتها والتي تعاني في كثير من الأحيان محدودية إمكانياتها المادية والبشرية أو استنشاء الفساد الاداري والمالي بأروقتها ، ومنها ما يتعلق بالمكلفين بالضريبة الذين يرون في الضريبة عبئا يتقل كواهلهم يجب التخلص منه ، انطلاقا من بعض العوامل التي تنتوع بين المعتقد الديني أو الموروث الثقافي أو الاجتماعي وصولا الى ضغط الحياة الاقتصادية على المكلفين

تصنيف JEL: M10 ؛ O23

Abstract

the taxation is very important in the economic life of every state; whereby it allows to cover the public burdens as well as to finance the public utilities, that either provide services for the good of citizens or those that benefit them from infrastructure and social subsidies. Based on this importance, the State, represented by the tax administration, seeks to collect taxes in various ways, premised on the legal framework in this regard. however, This process may be disturbed by frequent tax disputes that arise between the parties to the tax relationship for different reasons. in one hand, these reasons include the tax system itself; which often suffers from limited physical and human resources or the spread of administrative and financial corruption. on the other hand, they include also the taxpayers; who see the tax as a burden which must be eliminated based on some factors that vary either among religious beliefs, cultural, social heritage and the pressure of their economic life.

Keywords

taxpayer ; tax dispute ; tax administration ;

JEL Classification Codes : M10 ; O23

*البريد الإلكتروني للباحث المرسل: jiniiodane@gmail.com

1. مقدمة:

تعد الضريبة في الوقت المعاصر أحد أهم مداخل الدول ، حيث تمكنها عائدات الضرائب من تمويل المشاريع العامة والتي تعود بالفائدة على المواطنين نظير تحملهم التكاليف الضريبية من جهة ، وتمكن الدولة من القيام بالوظائف المنوطة بها في تحسين سبل المعيشة لمواطنيها .

إن الدول تسعى من خلال منظومتها القانونية إلى التزام مواطنيها باحترام القوانين الجبائية ، عن طريق وضع آليات قانونية تمكنها من مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعية و المعنوية ومكافحة أي تهرب ضريبي محتمل ، ما يؤدي إلى التأثير عن عائدات الخزينة العمومية .

ورغم كل السبل و الآليات المنتهجة من قبل الدول لتطوير منظومتها الجبائية لاسيما ما تعلق بالنصوص القانونية ، إلا أن معظم الدول باتت تواجه معضلة مزمنة وعويصة تتمثل في كثرة النزاعات الضريبية بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية ، الأمر الذي أصبح يضغط بقوة على العائدات الضريبية الواجب تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية والتي يجب أن تنتظر إلى غاية مرور النزاع عبر المرحلة الإدارية بما تشمله من وجوب رفع الشكوى من قبل المكلفين وصولاً غاية صدور قرار الإدارة النهائي بعد استيفاء كل الإجراءات المعقدة و الطويلة .

ولا يقتصر تأخر تحصيل الأموال على المرحلة الإدارية فحسب ، بل إن الأمر قد يصل إلى الولوج لأروقة القضاء لحل الخلاف بين الطرفين خاصة في ظل تمسك كل من المكلفين و الإدارة الضريبية بموقفه ، ولا تقل المرحلة القضائية عن الشق الإداري للنزاع بل إن الأمر قد يأخذ وقتاً أطول بسبب بطئ المحاكم في فض النزاعات المطروحة أمامها .

لتفادي هذه الإشكالية سعت الدول لاتخاذ عدة إجراءات سواء من الناحية القانونية أو الاقتصادية بهدف التقليل من حجم النزاعات في المجال الضريبي مستعينة في ذلك بأهل الاختصاص للوقوف على أسباب النزاعات الجبائية و العوامل المؤدية لقيامها .

1. إشكالية الدراسة

فيما تتمثل الأسباب المؤدية لقيام النزاع الجبائي بين المكلفين و الإدارة الضريبية ؟

2. الأسئلة الفرعية

هل يمكن أن يعزى النزاع الجبائي إلى عوامل محددة تغلب على غيرها من العوامل ؟

للإجابة على الأسئلة المطروحة أنفا قسمنا بحثنا هذا إلى

المحور الأول الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية

المحور الثاني الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة

II. الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية

تظهر أهمية التشريع الضريبي في حماية الخزينة العمومية و تحصيل حقوقها ، وتقرير واجبات وحقوق المكلفين . كما تقوم المنظومة الجبائية لأي دولة على وجود الإدارة الضريبية وهي الجهة المخولة قانوناً بتقدير و ربط الضريبة و تحصيلها، وعليه فأي خلل في هذه المنظومة يؤدي لكثرة النزاعات الجبائية .

و سنتناول في هذا المقام أسباب النزاع الجبائي المرتبطة بالتشريع الضريبي والأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

1. الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي

تتنوع الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي فمنها ما يرتبط بغموض و تعقيد النص التشريعي الضريبي ومنها ما يرتبط بعدم التنسيق و تعارض النصوص الضريبية ومنها ما يعود جمود وعدم استقرار النص
أ. غموض و تعقيد النصوص الضريبية

يرجع تعقيد وغموض النص الضريبي إلى عدة عوامل نوجزها فيما يلي :

- تنوع النصوص التي تحكم الضريبة وحجمها الهائل.
 - عدم استقرار الضريبة يؤدي إلى اتساع مجال التأويل خاصة أثناء تطبيق النصوص.
- إن غموض و تعقيد النصوص الضريبية لم تكن وليدة الصدفة بل جاءت نتيجة أسباب نذكر منها الآتي (الحرازي، 2012، ص61-62) :

- تسرع المشرع في إعداد النصوص التشريعية وعدم استشارة أهل الاختصاص من خبراء. الصياغة السيئة لنصوص القوانين الضريبية .
- ولابد أن نشير في هذا المقام أيضا إلى الآثار المترتبة على غموض النص الضريبي و تعقده والتي تظهر فيما يلي :
- 1. عدم فهم المغزى الحقيقي الذي يريده المشرع عند إعداد و صياغة النصوص التشريعية الضريبية.
- 2. التأثير على المكلفين فيما يتعلق بالامتثال الضريبي.
- 3. التأثير السلبي على المستثمرين الأجانب و المحليين سواء في توسيع مشاريعهم القائمة أو التي ينوون استحداثها.
- 4. التأثير على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة.

إنكاء الشعور بالظلم لدى بعض المكلفين نتيجة عدم المساواة في الضريبة.

ب. التعارض و عدم التنسيق بين النصوص الضريبية

يحدث في كثير من الأحيان عدم تنسيق بين النصوص القانونية التي تصدرها الدولة من أجل تنظيم الضريبة وطرق فرضها تحصيلها من جهة و بين النصوص الضريبية و النصوص القانونية التي تنظم باقي النواحي من الحياة الاقتصادية .

- عدم التنسيق بين النصوص الضريبية و النصوص القانونية الأخرى

ترتبط التشريعات الضريبية ارتباطا وثيقا بعدد من التشريعات الأخرى كالقوانين المنظمة لعمل المؤسسات الحكومية والتي قد تؤثر على الإدارة الضريبية وطرق عملها وصلاحياتها (الحرازي، 2012، ص60)، كما أن التنسيق قد ينتفي بين القانون الجمركي مثلا وبين النصوص الضريبية في بعض الأحيان لاسيما في حالة تضمنه لتخفيضات ضريبية لفائدة بعض المكلفين ما يؤدي إلى نشوء النزاعات الضريبية.

- التعارض بين النصوص الضريبية في حد ذاتها

يقصد به التناقض بين النصوص التشريعية الضريبية (تهتان، 2013، ص7) الأمر الذي يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي ما يؤدي لقيام نزاع جبائي ، حيث يتمسك كل طرف من أطراف العلاقة الضريبية بالنص الذي قد يتوافق و مصالحه.

ويأخذ التعارض بين النصوص الضريبية شكلان رئيسيان هما:

التعارض الداخلي : وهو التعارض الذي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر وهي صورة كثيرة الانتشار.

التعارض الخارجي: وهو النوع الذي ينشأ بين نص ضريبي و نص تشريعي غير ضريبي كقانون الاستثمار مثلا والقوانين الخاصة بالمناطق الحرة.

ج. جمود وعدم استقرار النصوص الضريبية

تعرف الحياة الاقتصادية في معظم الدول تغيرات متسارعة وبشكل يومي خاصة في ظل التطورات التكنولوجية الهائلة و العولمة الاقتصادية ، ومن الطبيعي أن تسعى القوانين في هذه الدول إلى مواكبة هذه الحركة الاقتصادية ومن بينها التشريع الضريبي.

وبناء على ما سبق يؤدي جمود النصوص الضريبية من جهة ، وعدم استقرارها من جهة أخرى لقيام النزاعات الضريبية .

- جمود النصوص الضريبية

يؤدي عدم تغيير النصوص الضريبية وتحديثها عن طريق _ تحيينها بين فترة و أخرى_ إلى عدم قدرة هذه النصوص على مواكبة التغيرات المستمرة و تخلفها عن مجاراة ما يستجد من نظم قانونية و اقتصادية في بقية دول العالم ، خاصة مع توسع المنظمة العالمية للتجارة و السعي لتحرير المبادلات التجارية و انتهاج سياسة الأبواب المفتوحة أمام المستثمرين ، وبالتالي يكون احتمال قيام نزاع جبائي احتمالا مضاعفا .(الحرازي، 2012، ص72)

- عدم استقرار النصوص الضريبية

يؤدي تعدد التشريعات الضريبية و كثرة التعديلات عليها إلى عدم اليقين القانوني ما يجعل العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة تتسم بالريبة و عدم الثقة ، ويعد النظام الضريبي الجزائري من بين النظم التي تتسم بالتعقيد وعد الاستقرار . (بناتة، 2012، ص64-66)

إن هذه الميزة في النظام الجزائري تجعل المكلف غير قادر على مسابرة كل هذا التنوع في الضريبة و تغييرها المستمر ، حيث يجد في كثير من الأحيان نفسه يتعامل بقوانين عدلت أو ألغيت ما ينجم عنه قيام النزاع الجبائي بين الطرفين .

و من بين الأمثلة التي نوردتها في هذا الشأن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والتي عدلت بصفة دورية و لأكثر من مرة أين خفض معدلها من 42% سنة 1996 إلى 38% ثم إلى 25% في قانون المالية لسنة 2006 ، و يمكن أن نستعرض هنا تعديل المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي عدلت 07 مرات في الفترة الممتدة بين 1998 و 2009 فقط كما يلي :

- ❖ بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1998 .
- ❖ بموجب المادة 14 و 15 من قانون المالية لسنة 1999 .
- ❖ بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2001 .
- ❖ بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003 .
- ❖ بموجب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 .
- ❖ بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 .
- ❖ بموجب المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 .

2. الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

تعد الإدارة الضريبية الجهة المخولة من قانوننا بربط و تحصيل الضريبة ، وقد زودتها التشريعات الضريبية بصلاحيات واسعة وقوية من أجل تحصيل حقوق الخزينة العامة ، وكثيرا ما يثور النزاع بينها و بين المكلفين عند مباشرتها لسلطاتها ، حيث يعزى كثير من هذه النزاعات لعدم كفاءة هذه الإدارة إما لمحدودية إمكانياتها (الفرع الأول) أو تعسفها في استعمال سلطاتها (الفرع الثاني) أو الفساد الإداري الذي قد تعرفه الإدارة الضريبية (الفرع الثالث).

أ. محدودية إمكانيات الإدارة الضريبية

ترتبط فعالية الإدارة الضريبية في تحصيل حقوق الخزينة العامة و مد جسور الثقة مع المكلفين بمدى كفاءة هذه الإدارة ، إلا أنه في الدول النامية و من بينها الجزائر تعاني الإدارة الضريبية من نقص كبير في الإمكانيات الأمر الذي يترتب عنه كثرة النزاعات المطروحة أمام القضاء.

- محدودية الإمكانيات البشرية

إن تزويد الإدارة الجبائية و مختلف المصالح التابعة لها بالكادر البشري المؤهل من الناحية الكمية و النوعية والسهر على ترفيتها و تأهيلها ، سينعكس لا محالة على حسن سير هذا المرفق و أداء المهام المنوطة به .

من الناحية الكمية : عرف تعداد الإدارة الضريبية الجزائرية زيادة هامة من الناحية الكمية إلا أنه و رغم هذا الارتفاع المحسوس ، إلا أنه لا يرقى بعد لتغطية كل المهام المعقدة لهذه الإدارة ، خاصة مع زيادة المجتمع الضريبي ما ينعكس على حسن تأطير هذا المجتمع .(محمد، 2006، ص133) و ضير أن نؤكد في هذا الموضوع على أن الضرورة تقتضي عصنة الإدارة الضريبية و تحسين قطاع يضم 23 ألف موظف يعملون بمستوى دخل محدود و نظام مهني مسطر سلفا. (ياقوت، 2003، ص20)

من الناحية النوعية : لا يكفي تزويد الإدارة الضريبية بالموظفين من الناحية الكمية فقط إذ لا بد من الاهتمام بالنوعية أيضا ، حيث يلاحظ أن أعوان هذا المرفق يعوزهم التكوين و التأطير العالي ، خاصة على مستوى الهياكل القاعدية علما أن تقنيات الجباية تبقى جد معقدة .

- محدودية الإمكانيات المادية

يلاحظ أن الإدارة الضريبية الجزائرية تفتقر إلى الوسائل التي تمكنها من لعب الدور المفترض تأديته و رغم تسخير اعتمادات مالية لفائدة المصالح الجبائية ، إلا أنها تبقى دون المستوى المطلوب ، بل حتى إن بعض هذه المصالح لا تتوفر على الكراسي و المكاتب و أجهزة الإعلام الآلي و لابد أن نشير في هذا المقام إلى عدم ربط الإدارة الضريبية إلى حد الساعة بشبكة المعلومات ما يؤدي لكثرة النزاعات. (محمد، 2006، ص134)

ب. تعسف الإدارة الضريبية

إن تعسف الإدارة الضريبية أو عدم عدالتها يدفع بالمكلفين للتهرب الضريبي من أجل تجنب أداء ما يستوجب عليهم ، و لعل مكن السر في ذلك هو الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها هذه الإدارة ، لذا تثار كثير من النزاعات كنتيجة لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطاتها خاصة في الدول التي تكون فيها الرقابة الحكومية معدومة أو غير فعالة.

ومن بين صور تعسف الإدارة الضريبية نذكر ما يلي :

- ❖ تقدير وربط الضريبة و تحصيلها دون وجه حق أو بمقدار يزيد عن المبلغ الحقيقي الواجب تحصيله.
- ❖ قيام الإدارة الضريبية بالتشهير أو الكيد ضد أحد المكلفين مستعينة في ذلك بما تمتلكه من سلطات.
- ❖ التمييز بين المكلفين على أساس عرقي أو مناطقي أو شخصي.
- ❖ التدخل في الجوانب الشخصية أو العائلية للمكلفين بشكل غير قانوني.

❖ تنفيذ الإدارة الضريبية لبعض الإجراءات في غير الأوقات التي نص عليها القانون.

ج. الفساد في الإدارة الضريبية

يعد الفساد الإداري آفة مزمنة في الدول النامية ، حيث يتسبب في هدر الموارد العامة للبلاد و رهن مقدرتها ، علاوة على بثه لروح الشك و انعدام الثقة بين المواطنين و الأجهزة الإدارية.

ولا يمكن اعتبار الإدارة الضريبية بمنأى عن الفساد الإداري ، فاستثراء الفساد في هذه الإدارة يؤدي بالمكلفين إلى رفض الامتثال الطوعي للالتزامات الضريبية و يكرس لدى هذه الفئة فكرة عدم عدالة الضريبة المفروضة عليهم.

تعريف الفساد

تنوعت تعريفات الفساد بحسب الزاوية التي ينظر منها لظاهرة الفساد

تعريف الفساد من الناحية الفقهية:

عرف بعض الفقه الفساد بأنه " نية استعمال الوظيفة العامة بجميع ما يترتب عليها من هيبية ونفوذ وسلطة لتحقيق منافع شخصية ، مالية أو غير مالية ، وبشكل مناف للقوانين و التعليمات الرسمية. " (العالى، 2013، ص20)

تعريف الفساد من الناحية الإدارية : عرف صامويل هنتجتن الفساد بأنه " سلوك الموظف العام ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق أهداف و غايات خاصة " ، كما عرف أيضا بأنه " النشاطات التي تتم داخل الجهاز الإداري الحكومي ، والتي تؤدي فعلا إلى انحراف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي لصالح أهداف خاصة ، سواء كان ذلك بصفة متجددة أم مستمرة ، وسواء كان بأسلوب فردي أم بأسلوب جماعي منظم " .

- أسباب الفساد الضريبي

تتعدد الأسباب التي تقف وراء الفساد الإداري في الإدارات الضريبية ، ولعل انتشار الفساد في منظومة الدولة بصفة عامة يشكل بيئة حاضنة للفساد الإداري في الإدارة الضريبية بصفة خاصة ، إلا أن ذلك لا ينفي القول بوجود أسباب خاصة يعزى إليها استثراء الفساد في الإدارات الضريبية و التي يمكن أن نوجزها فيما يلي (الحرازي، 2012، ص89):

- غموض النظام الضريبي وعدم شفافية الإجراءات الضريبية :

يؤدي هذا السبب إلى جهل المكلفين بالضريبية و معاناتهم مع الإدارة الضريبية ، علاوة على انتشار الرشوة في وسط الموظفين في هذه الإدارة و لجوئهم إلى ابتزاز و مساومة المكلفين .

إن الصلاحيات التي يتمتع بها هؤلاء الموظفين وقوة المركز القانوني للإدارة الضريبية مقارنة بالمكلفين تعد عاملا رئيسيا في تقادم هذه المظاهر داخل الإدارة الضريبية ، خاصة في ظل انعدام أي رقابة من الجهات المعنية على الموظفين .

- صعوبة وتعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة :

يدفع هذا السبب بالمكلفين إلى مجارة ممارسات الفساد و الاستسلام لما يعتبرونه واقعا مسلما به لا قبل لهم بدفعه ، و ذلك في سبيل توفير الجهد و الوقت على أنفسهم خاصة و أن إجراءات ربط و تحصيل الضريبة في كثير من الدول تتميز بطول المدة و بطئ إنجاز المعاملات.

- تدني مستوى دخل موظفي الإدارات الضريبية :

يشكل تدني مستوى دخل العاملين بالإدارات الضريبية دافعا لدى هذه الفئة للعمل على الرفع من مستوى دخلها من أجل التكيف مع ارتفاع تكاليف الحياة اليومية ، ولا يتأتى ذلك في كثير من الأحيان إلا من خلال الإقدام على ممارسات

الفساد المالي و الإداري . وتشير بعض الدراسات في هذا الشأن إلى أن متوسط العام لمرتبات العاملين في إدارات الضرائب يصل في بعض الدول أحيانا إلى 20 % من مرتبات العاملين في القطاع الخاص.

- ضعف احتمال كشف و معاقبة الموظفين الفاسدين في الإدارات الضريبية :

وذلك نتيجة لعدم توفر المعلومات الكافية و المؤكدة حول ممارسات الفساد المالي و الإداري داخل الإدارة الضريبية ، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف لصوبة ضبط حالات الفساد و القائمين بممارستها و إفلاتهم من المتابعة القانونية و من التعرض للعقوبات اللازمة لما اقترفوه من معاملات تنتافي و القوانين ذات الصلة.

ويمكن أن نشير في هذا الموضوع إلى التجربة الرائدة لدولة إندونيسيا و التي قامت بإنشاء وحدة رقابة و تحقيق داخلي على مستوى وزارة المالية ، تتولى التحقيق في ممارسات سلوك موظفي الإدارات الضريبية المخالف للقوانين ، بالإضافة الى التحقيق في شكاوى المتعاملين مع الإدارات الضريبية .

III. الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة

تلعب الأسباب المرتبطة بالمكلف دورا بارزا في نشوء النزاعات الجبائية بين الإدارة الضريبية و بين المكلفين ، حيث يتأثر المكلف بالضريبة بالبيئة التي نشأ فيها ، فالجوانب الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية تشكل عاملا مهما في صقل و تكوين شخصية المكلف و تحديد قيامه بواجبه الضريبي بناء على ذلك .

و سنتناول في هذا المبحث الأسباب التاريخية و الدينية و الأسباب الأخلاقية و النفسية و الاجتماعية و الأسباب الاقتصادية .

1. الأسباب الدينية و التاريخية:

تعد الأسباب التاريخية و الدينية عاملا مؤثرا في قيام النزاعات الجبائية ، فالرواسب و الخلفيات التاريخية تعتبر سجلا تاريخيا تتحدد على هديه سلوكيات الفرد في حياته اليومية ، كما يشكل الدين بأوامره و نواحيه مرجعية مسلما بها لا تقبل النقاش ما يجعل موضوع الضرائب و الإدارة الضريبية _ المنظر ضمن القوانين الوضعية _ في قلب الجدل المتجدد بين النقل و العقل . وسنتناول في هذا المطلب الأسباب الدينية و التاريخية

أ. الأسباب الدينية

للعامل الديني أثر كبير في تحديد التوجه السلوكي للأفراد و اتخاذ المواقف المرتبطة بمختلف نواحي حياتهم اليومية بما في ذلك مواقفهم من دفع الضريبة ، حيث نجد أن نظام الزكاة في الإسلام لا يثير أي إشكالية لدى المكلفين بدفع الزكاة لكونها من أركان الدين ، و التي لا يستطيعون تجاوزه بخلاف الضرائب و إن كانت تدفع لتحقيق المصلحة العامة (ناصر، 2007، ص52).

إن المكلفين بالضريبة يرون في الأخيرة نظاما وضعيا لا يضاها نظام الزكاة ، الأمر الذي يؤدي بهم الى النظر للضرائب بعين عدم الشرعية الدينية وهو ما يشكل سبيلا لإضفاء الشرعية على التهرب الضريبي في المقابل ، فيجد كل من طرفي العلاقة الضريبية نفسيهما في نزاع جبائي أساسه إما عدم دفع الضريبة أو على أساس الغش في التصريح الجبائي .

ب. الأسباب التاريخية

خلال فترة الاحتلال الفرنسي للجزائر تم استعمال الضريبة كوسيلة ممنهجة لتنظيم وتسريع مصادرة أملاك السكان الجزائريين ، كما استعملت كأداة في إستراتيجية إفقار السكان المحليين و نزع ملكية أراضيهم لفائدة المعمرين ، ومن الطبيعي أن يشكل التهرب الضريبي في مثل هذه الأوضاع شكلا من أشكال مقاومة الاحتلال .

هذا المظهر من مظاهر مقاومة الاستعمار شكل سلوكا لدى الفرد الجزائري اتجاه الضريبة ، أين يعتبر الغش الضريبي نوعا من أنواع التحدي إزاء ما ينظر إليه كسياسة دولة قائمة على الاضطهاد .
إن الضرائب في ظل هذا الحكم الجائر ، أدت إلى حدوث صدمة اجتماعية نتج عنها ضعف الشعور بالواجب الضريبي في الوجدان الجماعي للمواطنين منذ تلك الفترة إلى غاية أيامنا هذه .(kamel , 2011,P58)

2. الأسباب النفسية و الاجتماعية و الاقتصادية

تعد الأسباب النفسية و الاجتماعية و الأخلاقية من بين أهم الأسباب المؤدية لقيام النزاع الجبائي بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة ، إذ إزداد دور هذه العوامل في العقود الأخيرة كنتيجة منطقية لتعقد و تشعب الحياة الاقتصادية و السياسية و اليومية لدى المكلفين بالضريبة .

أ. الأسباب النفسية و الاجتماعية

يمكن القول بأن سيكولوجية المكلفين أضحت اليوم علما قائما بذاته ، حيث ينصب على دراسة تصرفات المكلف بالضريبة _ كوحدة شخصية _ اتجاه واجبه الضريبي ، وفي هذا الصدد يمكن الحكم بأن إرادة المكلفين بالضريبة و احترامهم للقانون الجبائي هي قضايا نسبية نظرا لارتباطها بعنصر الخطر عند اكتشافه و الآثار المترتبة عنه ، أي درجة التشدد المتضمنة في الرقابة الجبائية (محمد ف.، 1997، ص62) .

كما يعد التصور الذي يضعه الفرد لنفسه عن النظام الجبائي محددًا لتصرفات المكلف المستقبلية نحو واجبه الضريبي ، و في هذا الصياغ ترى نظرية الاستظهار أن نوعية المعطيات التي يحصل عليها المكلف عن جهاز الدولة عموما و النظام الجبائي خصوصا ، تلعب دورا مفصليا في توجيه تصرفاته المستقبلية اتجاه واجبه الجبائي .
ولابد من الإشارة _ ونحن في معرض الحديث عن الأسباب النفسية _ إلى أن علماء النفس و انطلاقا من افتراضهم بتأثير دور الأسرة و المجتمع في نفسية المكلف بالضريبة قد حاولوا تقديم بعض التصورات حول أثر القيم في توجيه السلوك النفسي للمكلفين بالضريبة ،

حيث تبلورت هذه التصورات في عدة نظريات نذكر منها ما يلي (الحرازي، 2012، ص100) :

النظرية الأولى : ترجع الامتثال الضريبي إلى النظرة الإيثارية ومن بين القائلين بها العالم chung . تقوم هذه النظرية على اعتبار وجود شعور داخلي لدى المكلفين بالضريبة يجعلهم لا يهتمون برفاهيتهم الشخصية ، بل يتولد لديهم القلق بشأن الرفاهية العامة للمجتمع ، وعليه فأى قرار يتخذ من طرفهم بعدم دفع الضريبة سيخلق لدى هؤلاء شعورا بأن هذا القرار سيحد من الموارد المتاحة لرفاهية المجتمع الذي يعيشون فيه .
النظرية الثانية : تستند هذه النظرية على مبادئ الفلسفة الأخلاقية للفيلسوف الألماني "كانط" ، و تفترض هذه النظرية بأن الضريبة العادلة هي تلك التي يؤمن بعدالتها دافعوا الضرائب ، وعليه فأى تصرف يصدر عن هذه الشريحة من شأنه التأثير في مسار العدالة الضريبية السائدة في المجتمع يولد شعورا بالقلق و الذنب ، إلا أنه و في الحالة المقابلة يؤدي الشعور بعدم العدالة الضريبية في المجتمع إلى عدم الامتثال الضريبي و الذي يشكل وجها من أوجه الدفاع عن النفس .

أما من الناحية الاجتماعية نجد أن السلوك الاجتماعي للمكلفين بالضريبة يتأثر بالبيئة الأسرية و الاجتماعية التي نشأوا فيها ، فالسلوك الضريبي للمكلفين يتأثر بنظرة المجتمع للضريبة و النظام الضريبي ، سواء لجهة الالتزام و الإذعان للضريبة أو الاعتقاد بعدم شرعيتها .

ويظهر علم النفس الاجتماعي أن هناك آثارا نفسية تتولد لدى المكلفين بالضريبة اتجاه الضريبة و الإدارة الضريبية (رتيب، 1991، ص225)، وعطفا على هذا يمكن أن نشير في هذا الشأن إلى استطلاع نشرت نتائجه شهر سبتمبر

سنة 2010 ، والذي أظهر أن 22 ألف شخص تم استطلاعهم من طرف مؤسسة قلوب سكان ، يقدر أن ما نسبته 52% من الأموال المدفوعة للضرائب لا تستخدم في مجالات تعود بالفائدة و الرفاهية على الشعب ولا تتماشى مع قيمه و مصالحه (globescan,P01).

ويعزوا علماء الاجتماع هذه النظرة من قبل المكلفين بالضريبة اتجاه الضرائب و الإدارة الضريبية إلى تركيبة النظام الاجتماعي ، ومدى تأثر الأفراد بالفعاليات والقوى الاجتماعية المحيطة بهم ، سواء تمثلت هذه البيئة في الأسرة أو الأصدقاء أو زملاء العمل. (الحرزي، 2012، ص102)

كخلاصة لما سبق بيانه نستنتج أن الحاضنة الاجتماعية للمكلفين بالضريبة تعد عاملا مؤثرا في سلوك هؤلاء نحو النظام الضريبي عموما ، ما يبرر من وجهة نظرنا وجوب اعتبارها سببا فاعلا في تآزم العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية و التي تؤدي لقيام نزاع جبائي بينهما.

تعتبر المنظومة الأخلاقية لدى المكلفين بالضريبة عاملا قويا في تحديد مدى التزام هذه الفئة بالامتثال لما تقرره الإدارة الضريبية ، و تبرز الصورة الرئيسية للأسباب الأخلاقية في ضعف الوعي الضريبي ، والذي يقصد به (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء). (مراد، 2002، ص291)

ويرجع ضعف الوعي الضريبي لعدة عوامل نذكر منها ما يلي (الخطيب، 2000، ص291) :

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها ، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات ، وشعوره بأنه يستطيع الانتفاع بهذه الخدمات حتى و إن لم يدفع الضريبة .
- اعتقاد الشخص بإساءة استخدام الدولة للأموال العامة .
- عدم توفر الشروط التي تبعث على احترام القوانين لدى الكثير من الدول ، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين بالضريبة و التوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني .
- اعتقاد المتهرب من الضريبة بأنه سارق شريف لأنه يسرق من الدولة كشخص معنوي ولا يضر بالأفراد ، وحسب استطلاع للرأي العام بفرنسا حول تكييف المتهرب من دفع الضريبة ، تم التوصل للنتائج التالية :
- 4% يعتبرونه بمثابة سارق.
- 1% يعتبرونه خائنا لوطنه.
- 18% يعتبرونه بمثابة المخالف لنظام مرور السيارات.
- 53% يعتبرونه بمثابة رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله.

وفي ذات الصياغ اعتبر 88% من الفرنسيين أن موقف المكلف له ما يبرره ولا يجدون ضرورة لمعاقبته. (مراد، 2002، ص291)

3. الأسباب الاقتصادية

ترتبط الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلفون بالضريبة ارتباطا وثيقا بنشوء وكثرة النزاعات الضريبية ، حيث تدفع فترات الكساد و الأزمات الاقتصادية بالمكلفين إلى التهرب والغش الضريبيين ، ما يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي كنتيجة حتمية لسعي الإدارة الضريبية لتحصيل حقوق الخزينة العامة .

وسنتطرق لهذه الأسباب التي تأخذ صورتين أساسيتين هما الوضعية الاقتصادية للمكلف ، حيث تؤثر الحالة الاقتصادية للمكلف بشكل مباشر على التزامه و امتثاله الضريبي ، فالمكلف الذي تمر مشاريعه الاقتصادية بفترات العجز المالي و الكساد يعمل على التخلص من التزامه الضريبي بأي وسيلة ممكنة ولو كان السبيل إلى ذلك هو اللجوء للطرق

الاحتياالية (رضا، 2008، ص100). إن المكلف الذي يمر بهذه الوضعية الاقتصادية الصعبة تتخفص مداخله فتشكل الضريبة عبئا ثقيلا عليه ، بخلاف المكلف بالضريبة الذي يمر بوضعية مريحة أين يتجنب أي تحايل أو تهرب ضريبي قد يدفع به لمواجهة مع الإدارة الضريبية (رشيد، 2001، ص37).

و تظهر الصورة الثانية في الوضعية الاقتصادية العامة ، إذ تعرف فترة الانتعاش الاقتصادي زيادة في مداخل الأفراد وترتفع معها بشكل متوازي القدرة الشرائية لهؤلاء ، ويتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها المكلف ويؤديها للخزينة العامة .

إن فترات الانكماش الاقتصادي التي تعرفها الدولة تؤدي لضعف المداخل ، ما يدفع الأفراد للتهرب من دفع الضرائب الأمر الذي يؤدي لخلق نزاع جبائي مع الطرف الآخر ممثلا بالإدارة الضريبية (العزيم، 2009، ص37). ولا بد من الإشارة إلى أن انتشار الاقتصاد الغير رسمي ، وعدم سيطرة الدولة على الأسواق الرسمية يكون سببا للتهرب لضريبي الذي يعد مدخلا لقيام النزاعات الجبائية ، فمثلا في الجزائر يلجأ الشباب للبيع في الأسواق العمومية بحجة البطالة وهم بهذا ينافسون التجار (دوداح، 2006، ص23)، وكلاهما يحقق ربحا لكن التجار الرسميون يدفعون الضرائب بخلاف الشباب ، ما يدفع بهؤلاء التجار للتهرب الضريبي بسبب المنافسة الغير مشروعة .

IV. الخلاصة:

تشعب أسباب قيام النزاع الجبائي و تتغير بصفة دائمة بحسب التغيرات السريعة التي تشهدها الحياة السياسية والاقتصادية في بلد ما ، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن نسد أسباب قيام النزاع الجبائي لطرف معين دون آخر من أطراف العلاقة الجبائية ، كما لا يمكن أن يعزى قيام النزاع الجبائي للظروف السياسية أو السياسات الاقتصادية فقط المنتهجة في دولة معينة .

إن النزاع الجبائي هو في حقيقته نتاج تفاعل مجموعة الأسباب التي سبق الإشارة إليها في هذا البحث ، إلا أن الثابت الوحيد في خضم كل هذه المتغيرات المرتبطة بالنزاع الجبائي هو تأثير هذا الأخير على العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية و انعدام الثقة بينهما من جهة و على حصة الخزينة العامة للدولة من عائدات الضرائب من جهة أخرى.

ولا يقتصر أثر قيام النزاعات الجبائية على علاقة المكلفين بالإدارة الضريبية أو على الخزينة العامة ، بل يتعداه للتأثير بشكل خطر على مناخ المال و الأعمال السائد في الدولة ، والذي تجلى في عزوف المستثمرين على توظيف رؤوس أموالهم في هذه البيئة التي يمكن وصفها بالبيئة الطاردة لرؤوس الأموال عامة و الأجنبية خاصة .

و للتقليل من حجم النزاعات الجبائية سواء من الناحية الكمية أو النوعية نقترح الحلول التالية :

- 1- تبسيط الإجراءات المتعلقة بالمعاملات المختلفة أمام الإدارة الضريبية.
- 2- السعي لتخفيف عبء الثقل و الضغط الضريبي الملقى على عاتق المكلفين.
- 3- اعتماد النظم الالكترونية في المعاملات الضريبية .
- 4- اعتماد مكاتب خاصة بكبار المكلفين بالضرائب نظرا لأهمية هذه الفئة عن باقي فئات المكلفين .
- 5- إجراء تربيصات و دورات تكوينية لفائدة موظفي الإدارة الضريبية.
- 6- عقد أيام تحسيسية و أيام حوارية تهدف لتنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين و لتقريب الإدارة الضريبية من المواطنين و إزالة الصورة النمطية المسبقة لدى طرفي العلاقة الضريبية كل عن الآخر .

- 7- زيادة أجور موظفي الإدارة الضريبية على غرار باقي القطاعات خاصة الاقتصادية ، درءا لانغماسهم في الفساد الإداري أو المالي .
- 8- العمل على إنشاء وحدة عمل مشتركة بين الوزارات تعنى بإلغاء أي تعارض بين النصوص الضريبية في حد ذاتها وبين النصوص الضريبية و باقي النصوص القانونية.
- 9- تخصيص قضاء ضريبي يتولى البت في النزاعات الضريبية بشكل عادل و سريع و ذلك أسوة بالتجربتين الأردنية أو الأمريكية في هذا المجال.

V. الهوامش والإحالات:

1. globescan , g. (s.d.). Governments Misspend More Than Half of Our Taxes.
2. kamel , k. (2011). le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude . *mémoire de magister en sciences commerciales* .
3. أوهيب بن سالمه ياقوت. (2003). الغش الضريبي . رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية .
4. حاحة عبد العالي. (2013). الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر. أطروحة دكتوراه في القانون.
5. خالد الخطيب. (2000). التهرب الضريبي. مجلة دمشق .
6. خلاصي رضا. (2008). تحليل ظاهرة الغش الجبائي -دراسة حالة الجزائر فترة 2001/1991 . أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية .
7. داودي محمد. (2006). الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر . رسالة ماجستير .
8. رابح رتيب. (1991). الممول و الإدارة الضريبية . القاهرة ، مصر: دار النهضة العربية.
9. رحال ناصر. (2007). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة. رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .
10. رضوان دوداح. (2006). طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، -دراسة حالة الجزائر- . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .
11. طورش بناتة. (2012). مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر . رسالة ماجستير ، جامعة قسنطينة 1 .
12. فلاح محمد. (1997). الغش الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .
13. قتال عبد العزيز. (2009). أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين - حالة الجزائر 2008/2003 . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .

14. محمد علي عوض الحرازي. (2012). المنازعات الضريبية ووسائل إنائها - دراسة مقارنة . مصر: دار النهضة العربية.
15. مراد تهتان. (2013). تشخيص الرقابة الجبائية و سبل تفعيلها. في الملتقى العلمي الأول حول اللامركزية الجبائية ودورها في تمويل الجماعات المحلية .
16. ناصر مراد. (2002) فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب -دراسة حالة الجزائر- . أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية .
17. ونادي رشيد. (2001). دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش - حالة الجزائر - . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية.