

الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية

Tax transparency is a tool to Enhance confidence between the taxpayer and tax administration

تاريخ القبول: 2020/04/27

تاريخ الإرسال: 2020/02/10

غياب الشفافية الضريبية على كسب ثقة المكلف وذلك من خلال تناول الأسباب المؤدية إلى هذا الغياب، ثم بينا النتائج السلبية لهذا الغياب، والغرض من هذا المقال هو تسليط الضوء على هذه الأداة المهمة التي تساهم في تعزيز الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية، وأن غيابها وعدم إعطائها حقها قد ينجر عنه فساد إداري ونقص في مداخل الدولة .

كما حاولنا من خلال هذا الورقة البحثية إعطاء بعض الحلول التي قد تساهم بصورة إيجابية في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الشفافية ؛ المكلف بالضريبة؛ الإدارة الضريبية.

Abstract:

We have chosen this topic of Transparency as it affects considerably confidence strengthening between the tax payers, on the one hand, and tax administration on the other. It is regarded, in fact, as an important element that may lead, if achieved,

محمدغريبي (*)

جامعة الأغواط - الجزائر

ghribi.mouhamed03@gmail.com

الهادي خضراوي

جامعة الأغواط - الجزائر

Elhadi_05@yahoo.fr

ملخص:

لقد اخترنا هذا الموضوع نتيجة لدور الشفافية الضريبية التي تؤثر بصورة كبيرة في تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى والتي بدورها تؤدي إلى تحقيق العدالة بين المكلفين، مبرزين مظاهر الشفافية الضريبية في كسب ثقة المكلف من خلال الضمانات الممنوحة له، كما تطرقنا إلى أثر

(*) - المؤلف المراسل.

to justice restoration among tax payers. at the same time, we have tried to high light the role that tax transparency may play in gaining tax payers' confidence through the guarantees garanted to them. We have also discussed the impact of the lack of tax pay transparency on tax payers' trust acquisition by

studying the reasons of this trust absence, shedding light on its negative consequences of this absence, The aim of this article is to give prominence to this significant tool that contributes to strengthening trust between both parties concerned with tax as its absence gives way to administration

corruption and state's incomes diminution.

We have also attempted, through this research, to suggest some solutions that may contribute positively to restore confidence between tax payers and tax administration.

Keywords: Transparency, Payer Tax, Tax Administration.

مقدمة:

تسعى الإدارة جاهدة إلى كسب ثقة المكلف بالضريبة، وذلك من خلال تحسين علاقتها به، ولا يتأتى هذا إلا بمعاملة جيدة وواضحة المعالم، وهذا يقودنا إلى مصطلح الشفافية الضريبية وهذا الأخير الذي يتطلب من الإدارة الضريبية الإفصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي للمكلفين .

في مقابل الإفصاح الذي تقوم به الإدارة الضريبية، فإنه في المقابل يتطلب إفصاح المكلف عن جميع الدخول التي حصل عليها خلال السنة، وبالتالي فإن هناك مسؤوليات متبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلف على السواء من أجل تطبيق هذا المفهوم، ولا يمكن ربطه بجهة واحدة فقط، وهذا يتطلب سعي الإدارة الضريبية إلى تحسين معاملتها مع المكلف بالضريبة من خلال شرح هذا التشريع من أجل بيانه للمكلف، ومن أجل معرفة حقوقه وواجباته بات ضرورة حتمية يجب على الإدارة الضريبية أن تأخذ بعين الاعتبار، حتى لا يحدث أي تصادم بينهما سواء بمنزاعته لها أو التهرب أو الغش أو قيام المكلف بفك هذه الرابطة بواسطة توقفه عن ممارسة أي نشاط.

إن فكرة تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف يجب أن تعمل الإدارة جاهدة على تحقيقها، هذه الثقة لا يمكن أن تتحقق إلا بوجود علاقة يسودها الوضوح والشفافية التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم من أجل القضاء على أي نوع من الغموض الذي قد يسود هذه



العلاقة، والذي قد ينجر عنه فساد إداري يؤدي إلى تغيير نظرة المكلف بالضريبة إلى هذه الإدارة وبالتالي فقدان الثقة فيها والذي تكون نتائجه سلبية على الإيرادات العامة. هذا يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية: إلى أي مدى تساهم الشفافية الضريبية في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية؟

لذلك سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية بيان الدور المهم لتطبيق مفهوم الشفافية الضريبية في تحقيق الثقة المتبادلة بين الطرفين وتعزيزها وانعكاساته.

المحور الأول: أثر وجود الشفافية الضريبية في تعزيز الثقة:

سنحاول من خلال هذا المبحث تعريف الشفافية الضريبية، مبرزين أهداف الشفافية والمبادئ التي تقوم عليها ثم بيان مظاهر الشفافية في الإدارة الضريبية.

أولاً: مفهوم الشفافية الضريبية:

ينقسم هذا المصطلح إلى شقين، الشق الأول هو الشفافية والشق الثاني هو الضريبة. 1- تعريف الشفافية الضريبية: لا يمكننا تعريف الشفافية الضريبية حتى نعرف كل مصطلح على حدة حتى نصل إلى تعريف كامل لهذا المصطلح.

أ- الشفافية:

- لغة: تعد الشفافية كلمة غير عربية، وغير أصيلة حيث لم تشر اللغة إلى هذا المعنى الصريح للشفافية ولكنها أشارت إلى شف جمع شفوف نسيج رقيق يرى ما خلفه، شفاف رقيق لا يحجب وراءه، الشفافية قابلية الجسم لإظهار ما وراءه، شفافية نسيج رقة وشفاء⁽¹⁾.

- اصطلاحاً: تعني وضوح التشريعات وسهولة فهمها، واستقرارها وانسجامها مع بعضها البعض، وموضوعيتها، ومرونتها وتطورها وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية وبما يتناسب مع روح العصر، إضافة إلى تبسيط الإجراءات ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع⁽²⁾ كما تعني الشفافية توفر نفس المعلومات لجميع الأفراد، فجعل الأمور شفافة يعني القضاء على تباين المعلومات، وذلك عن طريق توفير معلومات مماثلة لمن لا يستطيع الوصول إليها.

أو يمكن تعريفها أيضا بأنها " إطلاع وتوضيح جميع ما قد يحتاجه المكلف من معلومات أثناء العلاقة الضريبية"، أو بمعنى آخر تعني: " الحد من السياسات والاجراءات غير المعلنة التي تتسم بالغموض وعدم مساهمة الجمهور فيها بشكل واضح، لذلك يعتبر اصلاح مؤسسات الدولة خطوة أساسية لجعلها أكثر كفاءة ومساءلة وشفافية حتى تتمكن السلطة التنفيذية من الوصول إلى مصاف الحاكمة الجيدة لابد من توفر الشفافية⁽³⁾."

ب- الضريبة:

- **الضريبة لغة:** الضريبة صفة على وزن فعيلة من الاسم ضريبة، المشتق من الفعل ضرب الذي يعني الفرض أو الإجبار⁽⁴⁾.

- **الضريبة إصطلاحا:** لقد تعددت التعريفات وذلك لاختلاف وجهات النظر لدى الباحثين فيها لذلك سنحاول عرض أهم هذه التعريفات وهي:

- فمن وجهة نظر النظريات القديمة تعتبر "ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة، أو علاوة تأمين مقدمة من طرف الأشخاص من أجل ممارسة حقوقهم⁽⁵⁾."

- وكأحدث التعريفات نجد أن رفعت محجوب يرى أنها " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر، من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل لدفعها، وذلك لغرض تحقيق النفع العام"⁽⁶⁾.

- هنالك من يعرفها على أنها " اقتطاع نقدي من ذي سلطة نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية في الدولة وجماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"⁽⁷⁾.

ومما سبق يتضح أن الضريبة هي إلزام مالي للمواطنين اتجاه الدولة، ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون بأدائها لهذه الأخيرة بصفة نهائية وبدون مقابل خاص ومباشر وذلك تمكينا لها للقيام بوظائفها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، بهدف تحقيق المنفعة العامة.

بعد أن عرفنا مفهوم كل من الشفافية والضريبة يمكننا القول بأن الشفافية الضريبية هي: " تلك العملية التي تستهدف إطلاع المكلفين بكافة الأنظمة والمعلومات

المتعلقة بقواعد القانون الخاص بالضرائب التي تعزز من قدرتهم على معرفة مقدار ما يفرض على دخولهم".

وتعرف الشفافية الضريبية كذلك بأنها: " الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وأن المكلف بالضريبة يجب أن يعرف كيف ومتى يتم فرض الضريبة والغرض منها، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي لديه."⁽⁸⁾

2- أهداف الشفافية الضريبية: تسعى الشفافية الضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

أ- الحد من الفساد الإداري: إن حصول المكلف بالضريبة على المعلومات الضريبية التي يحتاجها تساعد في الحد من الفساد الإداري للموظف الذي لا يستطيع أن يتلاعب أو يغش المكلف بالضريبة في مقدار المطبق عليه في الضريبة لأنه قد اطلع على القوانين والتعليمات التي يحتاجها فلا يكون تحت رحمة موظف فاسد.

ب- زيادة الوعي لدى المكلف: تسعى الإدارة الضريبية إلى زيادة الوعي لدى المكلف من خلال إطلاعهم على كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والإجراءات التي تهمهم، ولما له من فائدة على الإدارة من حيث تخفيف تكاليف فرض الضريبة والمتابعات التي تقوم بها من جهة، ومن جهة أخرى تجنب المكلف للنزاع الذي قد ينجم عن عدم علمه بما يجب عليه التصريح به.

ج- المساعدة في تطبيق مبدأ المساءلة: إن الحصول على المعلومات من شأنه أن يقلل من مخالفة الجهل بالقواعد القانونية، ويقلل أيضا حال معرفتها وإدراك العواقب الوخيمة المترتبة على المخالفة⁽⁹⁾، هذا يعني تحميل الفرد مسؤولية ما يسند إليه من أعمال وما يتبعها من مهام تتطلبها تلك المسؤولية، وذلك طبقا للشروط والمواصفات التي تكون قد سبق الموافقة عليها⁽¹⁰⁾، أي إنها وضعت في متناوله قبل مباشرة المهام الموكلة إليه بمعنى الموظف إذا علم بحقوقه والتزاماته يمكن مساءلته وتحميله عواقب أخطائه سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، وكذلك بالنسبة للمكلف يمكن مراقبته والتحقيق في وضعيته وتحميله عواقب أخطائه⁽¹¹⁾.

د- المساعدة في جلب الإستثمارات: إن عملية النشر التي تقوم بها الإدارة الضريبية تساعد في جلب الاستثمارات خاصة إذا كانت هناك حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين، إضافة إلى ذلك لا بد من تسهيل الإجراءات خاصة أن الإدارة الجزائرية تعاني من البيروقراطية التي قد تفشل أي مشاريع استثمارية .

3- مبادئ الشفافية الضريبية: إن من أهم المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية في الإدارة الضريبية هي:

أ- مشاركة المواطنين في صنع القرارات والقواعد القانونية: إن من أهم معايير الحكم الراشد هو مشاركة المواطنين في تسيير شؤونهم، بحيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثروا في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين موضع المساءلة بصورة منتظمة، أهمية هذا الإجراء تبرز من خلال أخذ رأي المواطنين وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع التهرب الضريبي .

ب- بيان حقوق المكلفين بكل وضوح: يقصد بهذا المبدأ تمكين المكلف من جميع المعلومات التي يحتاجها والخاصة بوضعيته الجبائية ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عن طريق الرد على جميع استفساراته في وقت معقول ووجيز، ولتحقيق هذه النتيجة يجب أن يكون العون الجبائي على قدر كاف من الكفاءة التي تسمح له بتطبيق القانون على أكمل وجه وفي المقابل إطلاع المكلف على حقوقه وواجباته حتى يكون بمقدوره الدفاع عنها حتى تطبق عليه ضريبة وفق قدرته التكليفية.

ج- التقويم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في الإدارة الضريبية: و يتم تطبيق هذا المبدأ عن طريق إنشاء نظام المراجعة المحاسبية لضمان المساءلة بتفعيل دور المفتشية باعتبارها الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة عن التقويم الدوري، فلهذه الرقابة أهمية كبرى في إلزام الإدارة بالتنفيذ السليم للقوانين⁽¹²⁾، فبالرغم من وجود هيئة التفتيش الداخلية إلا أن دورها لا يزال تقليديا يمس الجانب التنظيمي المتعلق بتسيير المصلحة فقط دون التعمق في مدى احترام تطبيق القانون من طرف أعوان المصالح القاعدية.



ثانياً: أهم مظاهر الشفافية الضريبية في الإدارة الجبائية:

يجب أن تتسم جل تصرفات الإدارة اتجاه المكلفين بالشفافية التامة حتى تتمكن من حمايتهم من التعسفات التي قد يقوم بها الأعوان أثناء ممارستهم لمهامهم لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب بيان أهمها.

1- احترام إجراءات الرقابة بأنواعها: إن عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية يجب أن تتم وفق القواعد القانونية التي تضبط هذه الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الضريبية والتي توضح حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة التي تقوم بها المفتشية هذه الإجراءات الشكلية من النظام العام وعدم احترامها يترتب عنها سقوط الرقابة وما ترتب عنها.

أ- الرقابة على مستوى المفتشية: تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح نقائص السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة في تصريحات المكلفين بالضريبة⁽¹³⁾، وتكون هذه الرقابة على مستوى المصالح القاعدية التي تقوم بتسيير الملف الجبائي للمكلف وتتلقى تصريحاته الشهرية، الثلاثية والسنوية وتسمى بالرقابة العامة⁽¹⁴⁾، التي تكون كالتالي:

-الطلبات التي توجهها المفتشية للمكلفين قصد إفادتها بالمعلومات التي تخص الإجابة عن بعض التساؤلات الخاصة بالأعباء الوارد ذكرها في ميزانية المكلف أو النقائص الواضحة في التصريحات .

-إلزام المشرع الإدارة الضريبية بأن تكون طلباتها بخصوص التوضيحات والتبريرات في نقاط صريحة وأن تمنح للمكلف أجلا لا يقل عن ثلاثين يوما للرد حسب ما جاء في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

-يلتزم المفتش قبل إجراء أي تصحيح لتصريحات المكلف أن يعلمه بذلك ويبين له بكل وضوح -بالنسبة لكل إعادة تقويم- الأسباب التي دعت إلى ذلك وكذا مواد القانون المطابقة لذلك وأن يمنحه مدة ثلاثين يوما لإبداء قبوله أو ملاحظاته.

ب-الرقابة من طرف فرق التحقيق: تتعلق هذه الرقابة بإجراء تحقيق محاسبي في الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف لفترة زمنية محددة لا تتجاوز أربع سنوات، لذلك خصها المشرع بإجراءات صارمة وعدم احترامها يترتب عليه بطلان إجراء



المراقبة وما يترتب عنها من تسويات جبائية حماية للمكلف من الضغوطات التي يمكن أن يتعرض لها من طرف الإدارة.

و يأتي هذا النوع من الرقابة إذا لم تأت الرقابة الأولية التي تقوم بها المفتشية بالنتائج المرجوة، فتقوم الإدارة بالتحقيق المعمق، بجمع المعلومات الكافية بخصوص الحالة الجبائية للمكلف وبرمجته بعملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية⁽¹⁵⁾، ويجب خلال هذه المرحلة من التحقيق أن يقوم العون الإداري بإطلاع المكلف على حقوقه وهي:

- الحق في الدفاع حيث يمكنه أن يستعين بمن يختاره سواء كان وكيلا أو مستشارا له غير أنه في حالة الرقابة الفجائية يسقط هذا الحق كون الانتظار يفقدها مصداقيتها.

- عدم تجديد التحقيق بعد انتهائه بتحديد مبالغ التقويمات وإصدار جداول التسوية، إلا في الحالات التي يكون فيها المكلف قد استعمل طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق.

- تحديد مدة التحقيق حيث حددت حسب أنواعه قانونا ولا يمكن مخالفتها .
- التأويلات المعتمدة من طرف إدارة الضرائب إذا أثبت المكلف أنه التزم بحسن نية في تأويل النص الجبائي، وكان معترفا به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء ذي طابع عام أو يتعلق به شخصا، فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف⁽¹⁶⁾.

2- الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل: إن العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية تجعل هذه الأخيرة في مركز قوة، وأعطاهها المشرع جملة من سلطات في مواجهة المكلفين وأحاط الدين الضريبي بمجموعة من الامتيازات تخرج عن أصول الشريعة العامة⁽¹⁷⁾، وفي مقابل ذلك منحه المشرع حقوقا عديدة أبرزها حق طلب الحماية من ظلم الإدارة الضريبية عند تطبيق القانون، ويأتي على رأسها حق الاستعانة بوكيل أو مستشار للدفاع عن حقوقه أمام المحققين، بحيث ألزم المشرع العون المحقق قبل انقضاء أجل الرد أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ كما يمكن الرد والاستماع إلى المكلف عن طريق مستشاره أو وكيله إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، وله كذلك أن يطلب إجراء



حوار مضاد أمام مدير الضرائب بالولاية بحضور مستشاره والمحققين، قصد دراسة النقاط المتنازع حولها والتي لم يتم بشأنها اتفاق بينه وبين المحققين، هذا الحق الذي يكرس مفهوم الشفافية الضريبية من طرف الإدارة .

3- عبئ الإثبات: تعتبر التصريحات التي يقدمها المكلف صحيحة بكل محتوياتها وما على الإدارة الضريبية إلا إثبات عكس ذلك بتقديم أدلة الإثبات والقرائن التي يمكن أخذها كدليل على عدم صحة تصريحات المكلف وقيام الإدارة بتعديلها وأن مجلس الدولة تطرق من خلال قراراته إلى مسألة عبئ إثبات صحة مراجعة التصحيح الجبائي من عدم صحتها، فأقر وقوع عبئ الإثبات على كاهل الإدارة في حالات مراجعة تصريحات المكلف والفرض التلقائي للضريبة⁽¹⁸⁾، وكذلك في بعض الحالات يقع عبئ الإثبات على المكلف .

أ- بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على المكلف:

- إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناء على المعطيات الواردة في تصريحه.

- إذا كان الوعاء الناتج عن التصحيح واقعا على التصريحات المقدمة من طرف المكلف شريطة أن تكون هذه التصريحات قد بلغت للمكلف المعني ويكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد على ذلك أي اعتراض في الآجال المحددة قانونيا .

- إذا تم حساب الوعاء على حساب التقدير الجزائي وبطريقة عامة.

ب- بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة:

- إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف .

- إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال القانونية المحددة للرد على اقتراح الإدارة .

- في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المحاسبي⁽¹⁹⁾ .



إن عبئ كل هذه الإجراءات الصارمة والشكليات التي استوجب المشرع اتباعها أثناء مراقبة تصريحات المكلف، والأدلة والأسانيد التي نص المشرع على وجوبية إبلاغ المكلف بها والتي كانت سبباً في تسوية وضعيته الجبائية، تقع على عاتق الإدارة وذلك لكي يتم من خلالها تفادي الشبهات التي من الممكن أن تلحق بأعوانها من جهة ومن جهة ثانية تسمح بإجراء المراقبة الداخلية للتأكد من مدى تطبيق القانون، فلمع المكلف بهذه الإجراءات تسمح له بالدفاع عن حقوقه، ويشكل دافعاً للموظف لابتعاده عن الفساد.

المحور الثاني: أثر غياب الشفافية الضريبية في العلاقة الضريبية:

تعتبر الشفافية الضريبية حلقة وصل بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة فهي تساهم في توضيح وتبسيط العلاقة الضريبية ورفع أي لبس، لذلك فإن غياب هذه الآلية سيؤدي إلى تزعزع هذه العلاقة، وهذا الغياب يعود إلى أسباب سنحاول تسليط الضوء عليها، مبرزين من خلال هذا المبحث الأسباب التي تؤدي إلى غيابها كما سنتطرق إلى الآثار السلبية التي يخلفها هذا الغياب.

أولاً: أسباب غياب الشفافية الضريبية:

سنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على أهم الأسباب التي أدت إلى غياب الشفافية الضريبية ومن بين هذه الأسباب:

1- الكفاءة لدى موظفي الضرائب:

أ- تعريف الكفاءة: عرفها الكاتب "جان دانكان" في كتابه أفكار عظيمة في الإدارة على أنها: "عملية الحصول على الكثير، نظير ما هو أقل، أو نظير معطيات على الأسوأ"⁽²⁰⁾.

ب- أسباب نقص الكفاءة: يقال فاقد الشيء لا يعطيه، لذلك فإن العون الذي ليس لديه كفاءة لا يمكنه إعطاء المعلومة الصحيحة والسليمة للمكلف بالضريبة أو قد يعطيها غير صحيحة مما قد ينجر عنه تبعات سلبية تؤثر على العلاقة الضريبية لذلك فإن نقص الكفاءة لدى موظفي الضرائب يزيد في الفجوة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ويضعف مفهوم الشفافية الضريبية، وترجع أسباب نقص الكفاءة إلى:



- طبيعة القوانين الضريبية المتغيرة .
- كثرة القوانين وصعوبة الإلمام بها .
- قلة الملتقيات والندوات التي تساعد في فهم التشريع الجبائي .
- الاكتفاء بالتكويّنات فقط التي أصبحت قليلة المدة مع حشو للمعلومات .
- خروج ذوي الخبرة إلى التقاعد دون الاستفادة الأعوان الجدد من هذه الخبرات .
- عدم اهتمام الإدارة بالجانب النفسي للعون .
- غياب فكرة التخصص في نوع محدد من الضرائب، فهذا يساعد العون على الإلمام بنوع الضريبة المسندة إليه بدل محاولة الإلمام بكل أنواع الضرائب الذي يعتبر صعبا عليه.

ج- مظاهر نقص الكفاءة: من أهم مظاهر نقص الكفاءة لدى الموظف والإدارة الضريبية كثافة المنازعات الجبائية وهذا راجع لعدم تحكم ودراية الموظفين بمختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس مختلف الضرائب وتصفيتها وتحصيلها، مما يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي والغش والذي ينتج عنه إهدار الموارد المالية للدولة.

د- جهود الإدارة في رفع الكفاءة: بالرجوع إلى قانون الوظيف العمومي الذي يؤكد على وجوب تنظيم دورات التكوين وتحسين المستوى⁽²¹⁾، فإنه وبالرجوع إلى الإدارة الجبائية لا يمكن أن يثبت الموظف في رتبته مهما كانت قبل أن يتلقى تكويننا على مستوى المدرسة الوطنية للضرائب قصد تكوينه وتحسين مستواها وتجديد معلوماته⁽²²⁾، فقد بدأت المديرية العامة للضرائب منذ 1996 بتنظيم فترات تكوينية وتأهيلية وتربصات لتمكين موظفيها من مواكبة التطور السريع للتقنيات والمعارف الضريبية وهذا لمدة تختلف حسب الرتبة فعون المعينة والمبرمج الجبائي والمفتش نجدها 06 أشهر، المفتش الرئيسي 09 أشهر ونفس المدة بالنسبة لمفتش قسم ومفتش مركزي ورتبة محلل جبائي، ولكن بالرغم من هذه الجهود في رفع الكفاءة وتحسين المستوى إلا أنها تفتقر إلى خبراء وأساتذة في ميدان الجبائية وذلك لأن المؤطرين هم موظفون مثلهم مثل المتربصين وليسوا حتى أكاديميين بل مستواهم هو مستوى بكالوريا فقط، هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم الاهتمام بالتكوين النفسي للموظف بل تلقينه المعلومات الجبائية فقط، كل هذا يؤثر سلبا على مفهوم الشفافية الضريبية.



2- كثرة التشريعات وتعديلاتها المستمرة: سنتناول في هذا الفرع جانبين مهمين

يؤثران على عملية الإعلام بالتشريع الضريبي وهما:

أ- كثرة التشريعات الضريبية: تعتبر القوانين الجبائية أكثر القوانين من حيث تنوع الضرائب وكثرة المواد المنظمة لها لذلك فإن عملية الإلمام بكل أنواع هذه الضرائب يتطلب جهدا كبيرا من طرف العون، هذا الأمر يؤثر بصورة سلبية على معرفته بكل القوانين الجبائية وبالتالي لا يمكن للعون إيصال المعلومة القانونية الصحيحة والواضحة للمكلف بالضريبة هذا الأخير يجد نفسه أمام ترسانة من القوانين عاجز عن فهمها وإدراك تفسيرها، هذا كله يؤثر على العلاقة الضريبية سلبا مما ينجر عنه فقدان الثقة ونقص في موارد الدولة .

ب- التعديلات المستمرة: إن التشريعات الجبائية من أكثر التشريعات تعديلا كونها مرتبطة بقانون المالية الذي هو قانون سنوي لذلك نلاحظ هذه التعديلات المستمرة التي تكون بناء على ظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بالرغم من أن هذه التعديلات مرتبطة بهذه الظروف إلا أن لها جوانبا سلبية، ومن أحسن الأمثلة على عدم استقراره الرسم على القيمة المضافة التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بقانون المالية رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد على تأدية الخدمات حيث احتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربعة معدلات 13%، 21%، 40% وهذا إلى غاية سنة 1994، تمت إلغاء معدل 40%، وأصبحت لدينا ثلاثة معدلات هي 7%، 13%، 21%، وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997 وقام بالحفاظ على 03 معدلات ثم قام بتغيير معدل 13% واستبدله بمعدل 14%، كما قام بتعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، بحيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 7% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضعا لمعدل 14%، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف بتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001 في مادته 21 بإلغاء معدل 21% واستبدال معدل 14% بمعدل 17%، وأصبح لدينا معدلان، المعدل المنخفض 7%⁽²³⁾، والمعدل العادي 17%⁽²⁴⁾، ورغم الإيجابية



الملاحظة على هذه التعديلات من ناحية تقليص المعدلات من 04 إلى 02 معدلين، لكنها سلبية من ناحية قدرة فهم المكلف بالضريبة لهذه التغييرات وتكيفه معها خاصة في ظل غياب وسيلة إعلامية .

وإن هذه التعديلات المستمرة ينجم عنها:

- عدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى فقدان المكلف بالضريبة للثقة في إدارة الضرائب .

- عدم إلمام كل من الموظف والمكلف بهذه التعديلات المستمرة وبالتالي التطبيق الخاطئ للقانون الذي قد يؤثر على المركز المالي للمكلف بالسلب من خلال الزيادات المحتملة أو يؤثر بصورة سلبية أيضا على الخزينة العمومية من خلال نقص الموارد المالية. - تؤثر هذه التعديلات على عمل الإدارة الضريبية فعلى سبيل المثال تم تعديل في السنوات الأخيرة للنظام الجزائي من نظام تقديري من طرف الإدارة إلى نظام تصريحي من طرف المكلف حاليا ، أما في مشروع قانون المالية الحالي سيتم تطبيق النظام التقديري للإدارة الضريبية .

كل هذا يؤثر على عملية التحصيل التي بدورها تؤثر في الإيرادات العامة للخزينة .

ثانيا: أثر غياب الشفافية الضريبية:

بعد أن عرفنا الأسباب التي تؤدي إلى غياب الشفافية الضريبية سنحاول من خلال هذا المطلب معرفة النتائج المترتبة أو الآثار المترتبة على هذا الغياب، ومن أهم هذه الآثار: نجد الفساد الإداري، والغش والتهرب الضريبيين.

1- الفساد الإداري: يعتبر الفساد الإداري مرضا يصيب الإدارات على العموم، والإدارة الضريبية بوجه خاص كون هذه الأخيرة أحد الموارد المالية وهو أحد النتائج الأولى لغياب الشفافية الضريبية لذلك سنتناوله بنوع من الإيجاز.

أ- تعريف الفساد الإداري: يعرف الفساد الإداري بأنه " ذلك السلوك البيروقراطي المنحرف، يستهدف تحقيق منافع ذاتية غير شرعية وبدون وجه حق" (25).

- كما يعرف أيضا " كل تصرف غير قانوني مادي أو أخلاقي من جانب العاملين، يسود في بيئة بيروقراطية يهدف إلى تحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة



العامة، مما يؤدي إلى هدر في موارد الدولة الإقتصادية، الأمر الذي ينعكس سلبا على عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويؤدي إلى عدم الاستقرار السياسي".⁽²⁶⁾

ب- سبب الفساد الإداري: تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً واسعاً للفساد الإداري خاصة في غياب الشفافية والمساءلة، ويمكن تحديد ذلك في ثلاثة أشكال رئيسية:

- الفساد الناتج عن المكلف بالضريبة من خلال التهرب الضريبي.

- الفساد الناتج عن تواطؤ الموظفين في الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

- الفساد من قبل الموظفين أنفسهم⁽²⁷⁾.

وعلى العموم للفساد الإداري عدة أسباب سنذكر أهمها وهي:

- سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القانون أو تضاربها مما يعطي الموظف فرصة التهرب من تنفيذ القانون أو الذهاب إلى تفسيره بطريقته الخاصة التي قد تتعارض مع فهم المكلف لها.

- ضعف أجهزة الرقابة في الإدارة .

- تدني رواتب الموظفين في القطاع العام والإدارة الجبائية بوجه خاص .

ج- نتائج الفساد الإداري في الإدارة الجبائية: من أهم هذه النتائج نذكر:

- فقدان الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

- تفشي هذه الظاهرة بين الموظفين.

- انخفاض مداخيل الدولة بسبب فساد الموظفين وتفضيل مصالحهم الشخصية على

مصلحة الدولة .

- تنامي ظاهرتي الغش والتهرب وسط المكلفين بالضريبة.

2- التهرب الضريبي: عجز الإدارة الضريبية عن حل مشكلات النظام الضريبي،

تدفع المكلف إلى التهرب من أداء الضرائب المتوجبة عليه لثقته في عدم إمكانية

الإدارة من ملاحقته، وإذا تمكنت من ملاحقته فيكون ذلك على المدى البعيد، لذلك

يلجأ المتهربون إلى استغلال الثغرات في القوانين الضريبية ودفع الرشاوى، خاصة من

طرف الشركات⁽²⁸⁾.



وعليه فالتهرب الضريبي هو جريمة ضد أموال الدولة وتصل آثارها إلى كافة أفراد المجتمع، لأنها تمس مداخل الدولة لذا سنحاول من خلال هذا الفرع تعريف التهرب الضريبي ثم نتطرق إلى أسبابه وآثاره .

أ- تعريف التهرب الضريبي: تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي لذلك سنحاول التركيز على أهمها:

- التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها⁽²⁹⁾.

هذا التعريف تطرق إلى الوسائل التي يستعملها المكلف من أجل التخلص من دفع الضريبة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب على الإيرادات العامة للدولة .

- كما عرفه الدكتور فليح العلي عادل "التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشأة"⁽³⁰⁾.

- يعرف بأنه "يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبئ الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر" وكل التعريفات تتفق على أن صفة القائم بالتهرب الضريبي يكون مكلفاً قانونياً، لأنه لا يمكن أن نتكلم عن تهرب ضريبي إلا إذا صدر من المكلف القانوني بها.

ب- سبب التهرب الضريبي: تتعدد أسباب التهرب الضريبي فمنها ما هو راجع إلى طبيعة المكلف بالضريبة الذي لا يرغب في دفع ما عليه من التزامات ومنها ما هو راجع لضعف الإدارة الضريبية سواء كان هذا الضعف بسبب نقص الوسائل المادية أو الموارد البشرية أو السببين معاً، وما يهمننا في هذا الموضوع هو السبب الراجع للإدارة من حيث غياب الوسيلة الإعلامية الشارحة للقانون الضريبي، فرغم جهود الإدارة في مجال التوعية بأهمية الضريبة إلا أن هذا غير كاف ولم يرق إلى تطلعات المكلفين وهذا راجع بدوره إلى:

- ضعف العون في إيصال المعلومة الصحيحة بسبب ضعف التكوين.
- المستوى الثقافي المحدود للمكلفين بالضريبة وعدم استيعابهم للكم الهائل من الضرائب.

- نظرة المكلف السلبية للضريبة على أنها اقتطاع جبري ولا تعود عليه بالمقابل .



3- الغش الضريبي: يعتبر الغش الضريبي أحد أهم الآثار الناجمة عن غياب الإعلام بالتشريع الضريبي فهو أحد الأساليب غير المشروعة التي يلجأ لها المكلف بالضريبة والتي تؤثر بصورة سلبية على موارد الدولة.

أ- تعريف الغش الضريبي: تعددت المحاولات الفقهية لتعريف الغش إلا أن مفهومه بقي غامضاً، وسنورد بعضها:

- الغش الضريبي هو تصرف غير مشروع ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، وذلك باستخدام طرق احتيالية وتدلّسية من طرف المكلف بالضريبة كالامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا التصريح أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات بيانات غير دقيقة أو غير قانونية أمام مصالح الضريبة أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج والمناطق الحرة⁽³¹⁾.

ب- سبب الغش الضريبي: ليس سبب الغش راجعاً للطبيعة النفسية للمكلف بالضريبة التي تجعله يبحث عن طرق من أجل تجنب دفع الضريبة، فقد يكون السبب راجعاً إلى سوء أسلوب معاملة الإدارة الضريبية للمكلف ويظهر من خلال إهمال الإدارة الضريبية لجانب التوعية الضريبية من خلال تعريف المكلف بالنتائج السلبية للغش عليه من جهة وذلك من خلال العقوبات المنصوص عليها في القانون التي سوف يتعرض لها، ومن جهة أخرى الآثار السلبية على الدولة والمتمثلة في نقص موارد الدولة ومن ثم انخفاض نفقاتها.

خاتمة:

في الأخير إن الشفافية الضريبية لها دور مهم في تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ممثلة للدولة، هذه الثقة تجعل المكلف بالضريبة يقدم جميع العناصر الحقيقية المكونة للوعاء الضريبي الخاص به دون أي تهرب أو غش مما يساهم بصورة كبيرة في زيادة إيرادات الخزينة العمومية والذي ينعكس بصورة إيجابية على سياسة الدولة في الإنفاق، ويفتح أمامها مجالات الإنفاق على المشاريع التي تعود على المواطنين بالفائدة وتسد حاجياتهم.



إن تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية أصبح ضرورة حتمية على الدولة السعي لتحقيقها في الوقت الراهن وذلك لأن زيادة الجباية العادية هو خطوة نحو التقليل من الاعتماد الكلي على الجباية البترولية.

إن أهم التوصيات التي يمكن أن نخرج بها من خلال ما تقدم هي:

- تعزيز وسائل الإعلام المرئية والسمعية بدعوة خبراء في مجال الجباية من أجل شرح التشريعات الجبائية .

- تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين من أجل تحفيزهم على الرجوع للإدارة الضريبية .

- رفع الكفاءة لدى الأعوان من خلال التكوينات المستمرة والفعاليات والملتقيات الوطنية في مجال الجباية .

- التقليل من التعديلات المستمرة حتى يستقر التشريع الضريبي .

- يجب على الإدارة الضريبية إقامة أبواب مفتوحة بصورة مكثفة للمكلفين من أجل توعيتهم بفوائد الضريبة في زيادة إيرادات الخزينة العمومية .

- توعية المكلف بالضريبة بالأخطار والآثار السلبية للتهرب الضريبي والغش الضريبي عليه وعلى موارد الدولة .

- القيام بنشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها وتمكين المجتمع من الاطلاع عليها.

- وضع معايير صارمة لمحاربة الفساد الإداري من رشوة وابتزاز.

- تطبيق مفهوم الشفافية على مستوى الإدارة الضريبية.

الهوامش والمراجع:

(1)- المنجد في اللغة العربية المعاصرة، دار المشرق، بيروت، لبنان، ط1، 2000، ص781.

(2)- نعيمة محمد حرب، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص10-11.

(3)- عيبر مصلح، النزاهة الشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، الطبعة الثالثة، القدس، 2013، ص50.

(4)- الإمام محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، الجزء الأول، بيروت 1415، ص368.

(5)- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، ط2، 2006، ص11.



- (6) - رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1979، ص192
- (7) - PienneBeltrame, LaFiscaliti France Hachettelivre 6bme editionpanis, 1998, p 12.
- (8) - سليمان عتير، نورالدين بعيليش، عمر الفاروق زرقون، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، المنتدى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 2013/11/26-25، ص 573.
- (9) - الصديق محمد عفيفي، قضايا خاصة في الإدارة المجتمعية - الشفافية، المساءلة، الشراكة، أكاديمية طيبة للعلوم - القاهرة، بدون طبعة، ص04.
- (10) - فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، الرياض، السعودية 2010، ص 09.
- (11) - زياد عبدالصمد وآخرون، فهم المساءلة (دليل المساءلة المتبادلة على دور مختلف أصحاب المصلحة في أجندة التنمية المستدامة2030)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان، 2016/03/22، ص 21-21.
- (12) - صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي، ضرورة ملحة في الحد من الفساد، دار الشؤون القانونية، العراق، 2006، ص 20 .
- (13) - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 18.
- (14) - المواد 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم بموجب قانون المالية 2009 الصادر بموجب قانون 21/08 المؤرخ في 2008/12/30.
- (15) - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .
- (16) - أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم القانونية تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013، ص180.
- (17) - هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة وضمانات المكلفين، بحث لنيل شهادة ماجستير، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، 2006، ص49.
- (18) - قرار مجلس الدولة رقم 047141 الصادر ب 2009/04/15-نشرية خاصة المديرية العامة للضرائب جوان 2010.
- (19) - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة 2008، ص28.
- (20) - جان دانكان، أفكار عظيمة في الإدارة، ترجمة محمد حديدي، مطابع المكتب المصري الحديث، مصر، 1989، ص99.



- (21) - المادة 104 من الأمر رقم 03-06 المؤرخ في 15 يوليو سنة 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية .
- (22) - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية.
- (23) - المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال .
- (24) - المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- (25) - أحمد رشيد ، الفساد الإداري الوجه القبيح للبيروقراطية المصرية ، القاهرة ، دار الشعب 1986 ، ص 85.
- (26) - صلاح الدين فهمي محمود ، الفساد الإداري كعمق لعملية التنمية الاجتماعية والاقتصادية الرياض ، المركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب ، 1994 ، ص 40 و 41.
- (27) - John wiley , fighting fiscal corruption, Lessons from the Tanzania revenue authority, public administration and develepement, Michelson inststute,Bergen, Noray, P 168.
- (28) - Aminur rhaman, Tax administrastion reform, Investment climate in practice(business taxation) , N 03, April 2009, P 01.
- (29) - فوزي عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1972 ، ص 223.
- (30) - فليح العلي عادل ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط 1 ، 2003 ، ص 123.
- (31) - دويدار محمد ، دراسات في الاقتصاد المالي ، النظرية العامة في مالية الدولة ، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي ، دار المعرفة الجامعية ، 1996 ، ص 229.

