

دور الشفافية في تكريس مبدئي العادلة و المساواة في تحمل العبء الضريبي

الأستاذ : أمزيان عزيز
تبسة - الجزائر

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الشفافية كإجراء داعم و مكمل لما نص عليه المشرع الجزائري من إجراءات وقائية و ردعية للعمل على توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين المكلفين، و ذلك من خلال التعرض لعلاقة الشفافية بكل من الفساد الإداري و المساواة مع تبيان الآثار المترتبة عن فقدانها. و قد خلصت إلى أن معالجة اللامساواة أمام القوانين الضريبية تتطلب أولا أخلاقة تصرفات كل من المكلف بالضريبة و الإدارة، وثانيا تعزيز المهام الرقابية لتمكين الإدارة الجبائية من الوصول إلى حقيقة تصريحات المكلف بالضريبة و حمله على الالتزام بواجباته الجبائية و بالتالي تصحيح الوضعيات كي يتحمل كل واحد عبئا مطابقا لما يجب أن يتحمله.

La transparence fiscale.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de faire apparaître l'importance de la transparence comme moyen de soutien et d'appui aux dispositions édictées par le législateur concernant les mesures préventives et répressives, permettant une répartition juste et équitable de la charge fiscale ,en évoquant le lien de la transparence avec la corruption et l'interpellation, ainsi que les suites engendrées par sa disparition.

En conclusion, le traitement de l'injustice fiscale exige en premier lieu un comportement éthique du contribuable et de l'administration, en deuxième lieu le renforcement des fonctions de contrôle pour permettre à l'administration de déceler les déclarations réelles du contribuable et l'obliger à se conformer à ses obligations fiscales, et ce pour corriger les situations, permettant ainsi de faire subir à chacun la charge fiscale que doit supporter.

مقدمة

كثرة الفساد وانتشاره عبر الإدارة و مختلف هيئات الدولة أدى إلى ظهور منظمات وجمعيات للدفاع عن حقوق المتضررين من جراء الممارسات السلبية الناجمة عن الغموض الذي يكتنف المعاملات في جميع الميادين، التجارة، العدالة، الضرائب، الجمارك.... الخ.

حيث أدت هذه الممارسات إلى القضاء على مبدئي العدل و المساواة و سادت روح اللامسؤولية و انتشرت الرذيلة ،هذا ما أدى بهذه المنظمات و الجمعيات إلى المطالبة باعتماد الشفافية و الوضوح قصد التخلص من مرض سرية المعلومات ووضعتها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف، كالبيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام، مع التركيز على التوضيح أكثر لموارد ميزانية الدولة و أوجه استخدامها حتى يطلع عليها المواطنون لأن قناعتهم بأن الضرائب التي يدفعونها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة و ملموسة دون إسراف وتبذير، تدفعهم إلى تسديد الضريبة عن قناعة تامة دون تهرب، هذا يتطلب من الإدارة الإفصاح عن كل ما من شأنه أن يزيد من الوعي الضريبي لدى المكلف، لأن غياب الشفافية لدى كل من الإدارة و المكلف يؤدي إلى فقدان الضريبة أهم ركانتها،العدالة في توزيع العبء الضريبي و المساواة في تحمل هذا العبء ، هذا ما سوف نتناوله في هذه الدراسة بحيث نتعرض في النقطة الأولى لأهمية الشفافية بالنسبة لكل من المكلف و الإدارة الجبائية و نتناول في النقطة الثانية آثار فقدان الشفافية الضريبية.

مشكلة الدراسة:

عجز التشريعات الوقائية و الردعية في القضاء على ظاهرة عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، هو الدافع إلى طرح إشكالية البحث عن إجراءات داعمة و مكملة لما نص عليه المشرع، و في هذا الصدد كان تساؤلنا حول أهمية الشفافية في تحقيق ذلك، و ما هي الآثار المترتبة عن فقدانها.

أهمية الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة في الأساس العملي الذي توفره الشفافية لتسهيل عملية الرقابة و التحقيق في وضعيات المكلفين بالضريبة من جهة، و تعمل على حمل الإدارة على احترام القانون خشية من المساءلة، من جهة ثانية قصد الوصول إلى تكريس مبدأ المساواة في تحمل العبء العام.

الهدف من الدراسة:

- إبراز أهمية الشفافية في تحقيق العدالة الضريبية، والكشف عن دورها في تكريس مبدأ المساواة أمام القوانين الضريبية.

- تبيان أهمية الشفافية في القضاء على كل من الفساد الإداري و المالي لتعزيز الثقة بين الإدارة و المكلف قصد تحقيق مبدأ شمولية الضريبة.

منهجية الدراسة: لغرض إنجاز هذا العمل بما يتوافق و أهداف الدراسة، تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي، لكي نتمكن من توضيح كل البيانات و الحقائق حول الإشكالية المطروحة.

أولاً-أهمية الشفافية بالنسبة لكل من المكلف و الإدارة الجبائية

تحقق الشفافية عددا من المنافع و المزايا لا غنى عنها في أي مجتمع ديمقراطي حقيقي ، فهي تعمل على إتاحة المعلومات التي تمكن المواطن من الاعتراض المبرر و الموثق على أعمال الإدارة التي لا يوافق عليها و المسببة لأضرار و تمكينه من طلب التعويض عن ما لحقه من ضرر بسبب هذه الأعمال. وتعد الأساس في أي عمل حكومي حتى يلقي صدى لدى جميع المواطنين، و بالأخص من الفئات المعارضة للنظام الحاكم لكون أن العمل الشفاف في غالبيته يكون مدروس من جميع الجوانب لان صاحبه ينتظر من وراء ذلك الرد على جميع الانتقادات التي سوف توجه لذلك العمل. و تعمل من جهة ثانية على جعل الموظف العمومي أكثر حذرا و حرصا في أعماله خشية المساءلة من المواطنين^{1..}.

إتاحة المعلومات تجعل كذلك المواطن في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته و إجراء حساباته و تقلل الخلافات عن جهل بقواعد القانون بحيث ترشد سلوك المواطن لغرض مصلحته و مصلحة المجتمع، فكثيرا ما يتعرض المواطنون عن جهالة لعقوبات تصل حتى الى جزائية، هذا راجع في أساسه إلى ضآلة وسائل الإعلام و عدم جديتها أي عدم شفافيتها، فأهمية الشفافية في تحقيق العدالة تتجلى لنا بوضوح عند تناولنا و لو بصفة وجيزة لمبادئ تطبيق الشفافية، وعلاقة الشفافية بالمساءلة و مدى تأثيرها على الفساد بصفة عامة والفساد الإداري بصفة خاصة.

فمن بين أهداف الإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري خلال سنة 1991 تحقيق عدالة توزيع الأعباء العامة و أخلفة النظام الجبائي الجزائري بتحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية^{2..} و هذا لا يتحقق إلا من خلال إضفاء الشفافية على كل من تصرفات المكلف و الإدارة على حد سواء كما سوف نتعرض له في حينه.

أ- أهداف و مبادئ تطبيق الشفافية الضريبية:

الشفافية من المقومات الأساسية للحكم الصالح الذي يشكل شرطا مسبقا من شروط تحقيق التنمية في أية دولة، فهي تقي إلى حد كبير من الأخطاء في العمل الحكومي و من سوء تقدير الموارد و تساعد الإدارة على ضبط موازنتها بما يحقق توظيف أفضل للمال العام. فهي تساعد على الكشف عن السلبيات و المساوئ في النظم و الإدارة، و تساعد على حماية مصالح الجميع^{3..}. الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات التي تلعب دورا هاما في السياسة المالية للدولة يستوجب عليها أن تعمل على ترسيخ الشفافية في كل تعاملاتها مع المكلفين بالضريبة،ومن المبادئ الأساسية التي تساعد على ذلك ما اقره برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الخاص بإدارة الحكم في الدول العربية كما سوف نتعرض له في النقطة الأولى و نتناول في النقطة الثانية المبادئ الخاصة بالمجال الضريبي.

1-أهداف الشفافية الضريبية

إن النظم والآليات و السياسات و التشريعات و غير ذلك من الأدوات التي تضعها السلطة حيز التطبيق لتسيير شؤونها ، تسعى من خلالها لتقديم خدمات عامة من جهة و من جهة ثانية كفالة حق المواطن في معرفة و فهم و مراقبة و تقييم سلوكيات الموظفين العموميين ، إلا أن هذا لا يمكن أن يتحقق إلا بإتاحة الفرصة للمواطن بان يطلع على تلك الآليات و السياسات و التشريعات ، و هذا هو الهدف الرئيسي للشفافية.

و منه فان أهداف الشفافية الضريبية هي:

- **الحد من الفساد الإداري** : إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين و التعليمات ، لان هذا الأخير إذا لم يقتنع بما فرضته عليه الإدارة الضريبية، لجأ إلى الطعن في الضريبة المفروضة عليه وفق الإجراءات و الطرق القانونية التي تجيز ذلك، و بالتالي فالعون الإداري يكون ملزما باحترام القانون والتعليمات ليتفادى اعتراضات المكلفين، مما يترتب عليه خفض كلفة فرض الضريبة بتفادي المنازعات و التوزيع المنصف للعبء الضريبي باحترام مبدأ العدالة الضريبية.

- **المساعدة على تطبيق مبدأ المساواة**: إن إتاحة المعلومات يقلل المخالفة عن جهل بالقواعد القانونية، ويقلل المخالفة أيضا حال معرفتها و إدراك العواقب الوخيمة المترتبة على المخالفة..⁴

لذلك نجد أن المشرع الجزائري تدعيما منه للشفافية و تطبيقا لمبدأ المساواة أقر في المادة 20: الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية عدم إمكانية إجراء أي تحقيق في محاسبة المكلف دون إعلامه بذلك مسبقا، عن طريق

إشعار بالتحقيق على أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق..⁵

- **زيادة وعي المكلف**: بتوفير البيئة المناسبة التي تسمح له بالاطلاع على القوانين و الأنظمة والتعليمات وإجراءات الرقابة وكل ما يتعلق بعملية تقدير الضريبة و تحصيلها، و يكون ذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية ، وبالأخص المعلومات الخاصة بتفسير القانون الضريبي و شرح قواعده .

فكلما كان المكلف واعيا بالتزاماته اتجاه الإدارة الجبائية كلما قل التهرب الضريبي..⁶ لكون المكلف يعلم مسبقا ما له و ما عليه، و بإمكانه اتخاذ ما يراه مناسبا من الإجراءات للمحافظة على فرص تحقيقه للأرباح و استيفائه لواجبه الضريبي.

فمستوى الوعي الضريبي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة. فكلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي. و هذه مسؤولية السلطات..⁷

- **المساعدة على جلب الاستثمار**: خاصة إذا كانت هناك امتيازات و حوافز جبائية لم يطلع عليها من قبل المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصدرين.

غير أننا نقول بالنسبة لهذه النقطة بالذات انه لا تكفي الشفافية الضريبية لوحدها، وإنما لابد أن تتسم أعمال الإدارة الجزائرية في جميع ميادينها بالشفافية و بالأخص منها المتعلقة بالميدان المالي و الاقتصادي لأن ما يعانيه المستثمر يرجع أساسا للبيروقراطية السائدة في مختلف الإدارات العمومية لأن أهمية الأداء له بعد أخلاقي، أي ارتقاب قيام الفرد بالعمل الموكل إليه و أن يقوم بذلك على أحسن وجه، إحساس بالمسؤولية تجاه ليس فقط المسؤولين و لكن المجتمع ككل...⁸

2-المبادئ العامة:

أقرت اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي في إجتماعها ليوم 1998/04/16 ميثاق الممارسات السلبية في مجال شفافية المالية العامة في شقيها: الإيرادات و النفقات ، والذي يعد الوثيقة الوحيدة التي حددت مفهوم الشفافية والممارسات السليمة التابعة لها في مجال المالية .

كما تعرض برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الخاص بإدارة الحكم في الدول العربية لمفهوم الشفافية في الدول العربية و مدى تطبيقه بالنظر للمبادئ التي وردت في الوثيقة المذكورة أعلاه و المتمثلة أساسا في النقاط التالية:

2-1/1- أنشطة الميزانية و الأنشطة خارج الميزانية:

إن البنك الدولي يقوم حاليا بتمويل مشروع لتحديث الموازنة الجزائرية مدته خمس (5) سنوات، و الذي شرع في العمل به سنة 2001. ولهذا المشروع ثلاثة أهداف:

أ- توفير بيان شامل حول توزيع الموارد العامة.

ب- وضع إطار للنفقات الأساسية عن طريق استخدام أفضل للمعلومات المتوفرة مع تعزيز فعالية تنفيذ الميزانية.

ج- أخذ آراء و تعليقات الخبراء حول المسائل المالية بعين الاعتبار..⁹

فأساس الشفافية بالنسبة لأنشطة الميزانية هي الإبتعاد و بصفة نهائية عن الحسابات الخاصة التي يتم متابعة سير إيراداتها و نفقاتها خارج الميزانية، و سبب ذلك أن هذه الحسابات سوف تفلت عن المراقبة و تكون نفقاتها محل شبهة.

فالمعمل وفقا لهذه المبادئ بالنسبة لأنشطة الميزانية العامة سوف يقوي العمل الإداري القائم بالإنفاق و يمكن أجهزة الرقابة من أداء مهامها على أكمل وجه، ونقصد بأجهزة الرقابة هنا المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، و تكون الرقابة عن طريق قانون ضبط الميزانية الذي يعد الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية..¹⁰

2-1-2/ الضرائب:

بالإضافة إلى الإصلاح الجبائي الجذري الذي قامت به السلطات الجزائرية الذي مس الجانب التشريعي الذي دخل حيز التنفيذ بداية سنة 1992 و الهيكل الإداري، حيث تم إحداث مديريات مركزية و مصالح قاعدية على مستوى المديرية العامة للضرائب تتكفل بالإعلام و العلاقات العامة، الدور الأساسي لهذه المديريات هي توضيح النصوص الجبائية و شرح مختلف الإجراءات الضريبية المتخذة ، ووضع هذه القوانين

في تناول الجميع. سعي الإدارة هذا يهدف إلى إضفاء شفافية أكثر على الضريبة التي تعد غامضة لدى الغالبية العظمى من المكلفين من خلال تبسيط إجراءات فرضها و تحصيلها. بالنسبة لإجراءات فرض الضريبة تبسيط النظام الجزافي، إحداث نظام فرض الضريبة المبسط، إعادة النظر في بعض أنظمة الاقتطاع من المصدر.

أما بالنسبة للتحصيل، إعادة النظر في كيفية تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة حيث تم إخضاعها لمعدل محدد في الضريبة مع تسديد مسبق، يقوم المكلف بحسابها و تسديدها. كذلك بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات ترك المشرع الأمر بخصوص تسديد التسيقات و القسط النهائي للمكلف بالضريبة له أن يقوم بحسابها و تسديدها في الآجال المحددة لذلك تكريس لمبدأ افتراض حسن نية المكلف المعمول به في التشريع الجزائري.

و عليه فإنه يستوجب لتدعيم شفافية العمل الإداري توافر الأبعاد التالية:

- * أن تعلن الإدارة عن القوانين و اللوائح المعمول بها لكافة المواطنين و الموظفين العاملين بها.
- * يجب تقييم أداء الموظفين العاملين بإدارة الضرائب و بصورة مستمرة.
- * اختيار الأعوان و المسؤولين يجب أن يكون مبني على أسس و معايير واضحة و بعيدة عن الوساطة و المحسوبية و المحاباة..¹¹

2-1-3/ أخلاقية السلوك:

يؤثر المحيط على أخلاق الفرد وعلى المجتمع بشكل سلبي إذا ساد الفساد و انتشرت فيه الممارسات غير المشروعة و قلت الرقابة الفعالة و تداخلت فيه الصلاحيات. لكون الحياة الإنسانية شبكة من المصالح و المنافع و الحاجات المتبادلة، بحيث يبحث كل إنسان فيها عما يناسبه منها، حتى على حساب أقرب الناس إليه أحيانا..¹² لذلك يجب أن يلحق الشخص بالقيم و الأخلاق الفاضلة لأنها أفضل وسيلة لتسيير الحياة الإنسانية، "إنما الأمم الأخلاق ما بقيت فإن هم ذهبت أخلاقهم ذهبوا" و هذا لا يمكن أن يتحقق في مجال دراستنا إلا إذا قمنا بتوعية المكلف بحقوقه و التزاماته اتجاه السلطة والمجتمع هذا تأكيد على أن أهمية الأداء له بعد أخلاقي، أي ارتقاب قيام الفرد بالعمل الموكل إليه و أن يقوم بذلك على أحسن وجه، إحساسا بالواجب و المسؤولية تجاه ليس فقط المسؤولين و لكن المجتمع ككل..¹³، ووضحا للموظف واجباته الوظيفية و التزاماته اتجاه إدارته و المتعاملين معها..¹⁴ ، وأكد البرنامج المذكور أعلاه على الحاجة إلى الشفافية المالية و بالأخص إذا نظرنا إلى إيرادات الجزائر القياسية من النفط والغاز التي تستوجب وضع خطط محكمة للإنفاق.

شفافية الإنفاق العام هي الدعامة الأساسية في نشر الوعي و هي جزء مما يسمى بالحكومة المفتوحة و التي تبغي التواصل الدائم و المستمر مع المواطنين..¹⁵ وهذا التواصل هو الأساس في توفير بيئة ملائمة لبناء دولة القانون التي تقوم على الاطر القانونية و المؤسسات العادلة التي تعمل على حماية حقوق الإنسان.

فقمة تطور الاقتصاد الإداري في أية دولة، ينطلق من القيم الأخلاقية لتحقيق التسيير الناجح و الفعال، كالصدق، الثقة، الإخلاص، النزاهة و الرشاد، و كلها في أخلاقية كبرى ينبغي التحلي بها للوصول إلى ترقية دائرة الإدارة الجبائية لكي نتمكن من تطبيق القانون و تجسيد معانيه..¹⁶.

فالعلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية يجب أن لا تكون علاقة عداء بل على العكس من ذلك يجب أن تركز على دعائم الثقة و التعاون و المسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام..¹⁷ هذا لا يتحقق إلا بفضل وعي الإدارة و المكلف ووجود أجهزة رقابة داخلية و خارجية فعالة.

3-المبادئ الخاصة:

-إشراك المواطنين في صياغة القواعد القانونية و القرارات الضريبية، حيث يحتاج المواطنون إلى آليات يستطيعون من خلالها أن يؤثرأ في قرارات الحكام و المسؤولين الحكوميين و يضعونهم موضع المساءلة بصورة منظمة لإعطاء الشرعية لهذه النصوص و إضفاء الشفافية عليها لمنع استغلالها لأغراض شخصية من جهة و من جهة أخرى لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، لأن الضرائب اليوم أصبحت مسألة أخلاقية في المقام الأول، كونها تعزز روح المسؤولية و تكسر حدة الشره للأرباح، و تؤثر على النزعة الاستهلاكية وترشدها.

غير أنه يجب الاعتماد على آليات الرقابة و الضبط و حسن الجباية و التصريف لخلق نوع من الاطمئنان لدى المكلفين، و قبل هذا لابد من خلق حالة من الاقتناع الشعبي وتعزيز ثقة المواطن العادي بالمسؤولية الوطنية، ولا يتحقق هذا إلا بالمشاركة الفعالة للمواطنين و بتطهير أجهزة الدولة و مؤسساتها عن طريق المساءلة، هذا يتطلب أن يكون أعضاء البرلمان في مستوى المسؤولية، و لكي يكونوا كذلك يستوجب استقلاليتهم و مستواهم العلمي يكون في مستوى المسؤولية المنوطة بهم لكي يتمكنوا من سن قوانين واضحة لضمان عدم تضارب المصالح بينهم و بين السلطة التنفيذية و لكي يحول ذلك دون قيامهم بالإخلال بدورهم و التزاماتهم ، و تمكين هيئات الرقابة من القيام بدورها في إطار المساءلة.

يجب كذلك أن تكون للمكلفين حقوق تبين بوضوح و بالأخص في المجالات التالية :

3-1- تمكين المكلف من الحصول على معلومات دقيقة و في الوقت المناسب بخصوص وضعيته

الجبائية: و نعني بذلك الرد على استفسارات المكلفين و بوضوح و في وقت معقول، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا إذا كان العون المكلف بربط الضريبة على دراية تامة بالتزاماته الوظيفية و ذو كفاءة عالية، و المكلف على اطلاع تام بواجباته و حقوقه . معناه تمكن العون الضريبي من تطبيق القوانين على أكمل وجه، و اطلاع المكلف على الإجراءات الإدارية و القانونية التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه لكي يتحمل عبئا ضريبيا حسب قدرته التكلفة..¹⁸

3-2 -المعاملة الضريبية العادلة والسريعة: بحيث يستوجب تسوية وضعيات المكلفين في الآجال

القانونية مع احترام التشريعات المنظمة لكل حالة. فالتسويات الضريبية التي تتم في آجال قصيرة تمكن المكلف من تقادي الأخطاء التي وقع فيها مستقبلا و العمل على اجتنبها كما هو الحال بالنسبة لاستعمال فواتير المسجلين في بطاقة الغشاشين، فإذا أبلغ المكلفين في وقت تقديم تصريحاتهم عن وضعية المتعامل

معهم الذين أرفقت فواتيرهم بالتصريحات تمكنوا من تجنب الوقوع في استعمال فواتير هؤلاء و تفادوا التسويات التي يمكن أن تمس تصريحاتهم.

3-3- المحافظة على سرية المعاملات : يجب أن تتم عملية تسير الملف الجبائي للمكلف في سرية

تامة و كل تهاون في ذلك يعرض صاحبه للعقوبات التأديبية و هذا الجانب يدخل في إطار المحافظة على السر المهني الذي يعد من الواجبات الأساسية للموظف الجبائي .

3-4- حق الدفاع: إتاحة إمكانية التظلم الإداري و الطعن في القرارات الإدارية أمام الهيئات القضائية،

و لا يتحقق ذلك إلا إذا كانت التسويات المبلغة في الآجال للمكلف تتضمن كل المعلومات التي تتعلق بالحيثيات التي بنت عليها الإدارة ربط ضريبة المكلف..¹⁹

3-5- تفعيل دور الإعلام: في المجال الضريبي الإعلام غائب تماما ،بحيث أن المتصفح لمختلف

وسائل الإعلام الجزائرية المكتوبة، المسموعة و المرئية، فانه لا يجد مكانا لهذا الجانب المهم في حياة المواطن ما عدا ما يصدر أثناء دراسة قوانين المالية من سطور في بعض الجرائد و يقال من كلمات في نشرات الأخبار. نشير كذلك إلى غياب شبه تام للاتحادات و المنظمات المهنية التي تضطلع بدور الممثل للمكلفين، فهي التي يجب عليها إعداد نشرات وعقد ندوات لتمكين منخريها من الاطلاع على حقوقهم و واجباتهم تجاه الإدارة الجبائية.

3-6-التقويم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في الإدارة الضريبية عن طريق إنشاء نظام للمراجعة

المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة، و ذلك بتفعيل دور المتقشية العامة للمصالح الجبائية .
فبالرغم من وجود هيئة التفتيش الداخلية، إلا أن دورها لا يزال تقليديا يمس الجانب التنظيمي المتعلق بتسيير المصلحة دون التعمق في مدى احترام تطبيق القانون من طرف أعوان المصالح القاعدية.

II- علاقة الشفافية الضريبية بالمساءلة وبالفاسد الإداري.

قبل التطرق إلى العلاقة التي تربط الشفافية بهذه المصطلحات يستوجب علينا ان نعرف هذه الأخيرة أولا لكي نتمكن بعدها من إبراز عنصر المساءلة لكونه الوسيلة الاساسية في تحقيق دولة القانون التي تسودها الشفافية و النزاهة و يحارب فيها الفساد بجميع أنواعه، و يمكن النظام الضريبي من تكريس مبدأ العدالة .

أ / تعريف الفساد :

عرف الفساد بصيغ عدة نذكر منها: إساءة استعمال السلطة لتحقيق مكاسب خاصة، و ينظر علم الاجتماع للفساد على انه لا يتمثل في انتهاك قواعد السلوك الاجتماعي فيما يتعلق بالمصلحة العامة..²⁰ بل يعد ذلك الانحراف الأخلاقي للمسؤولية في الحكومة و في الإدارة، وفي هذا المعنى تندرج جميع ممارسات الاستغلال السيئ للوظيفة الحكومية لتسهيل التهرب والغش الضريبي و الجمركي و الفساد أنواع منه الفساد المالي، الاقتصادي ، الإداري ومنه ما هو فردي ومنه ما هو جماعي، كما عرف على أنه العمولات الخفية و غيرها من السلوكات غير المشروعة التي يتورط بها أصحاب السلطة العمومية أو الخاصة حينما يخرقون الواجبات اللصيقة بصفقتهم بغرض الحصول على امتيازات غير مشروعة مهما كانت طبيعتها سواء لأنفسهم أو لغيرهم..²¹

1/ تعريف المساءلة :

عرفت المساءلة على أنها حق من حقوق المواطن تجاه السلطة و هي الضمانة الأساسية لتعزيز الديمقراطية في المجتمع . فلقد عرفها الأستاذان الدكتور جبار محمد علي الكعبي و الباحث ياسر عمار عبد الحميد بأنها تعني قدرة أجهزة الدولة على محاسبة الأشخاص الذين عهدت إليهم بالوظائف في حالة الإخلال بها أو محاسبة المسؤول في وحدة ما عن الأعمال التي يقوم بها الموظفون الذين تحت مسؤوليته وهي كلمة تشمل جميع من يتحملون المسؤولية سواء كانت عامة أو خاصة ، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنها مطالبة المسؤولين بتقديم التوضيحات اللازمة لذوي مصلحة ما فيما يخص استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم وتلقي النقد وتحمل المسؤولية عن كل تقصير أو مخالفة..²² .

1-1/ علاقة الشفافية الضريبية بالفساد :

تتجلى هذه العلاقة في النقاط الهامة التالية :-يترتب عن العمل الإداري الذي تسوده الضبابية و تغييب عنه الشفافية ظهور الفساد و انتشاره بداية من الرشوة التي حازت مشروعية شبه رسمية في الثقافة الشعبية فقد حازت قدرا معتبرا من القبول العام و تكاد تصبح واحدة من ملامح البلدان النامية عموما وصولا إلى التهرب الجبائي الذي ترتبت عنه منافسة غير مشروعة قضت على كل مجهودات التنمية التي تقوم بها الدولة،و بالأخص الاستثمار المنتج الذي تواجهه منافسة شرسة من طرف البضائع المستوردة من الصين ذات السعر المنخفض و الجودة الرديئة المقلدة و المغشوشة في نوعها و في سعرها .

التهرب الضريبي في غالبيته ناتج عن الفساد الذي يؤثر على أداء الاقتصاد الوطني و يضعف النمو و يؤثر في استقرار البيئة الاستثمارية و يؤدي إلى زيادة تكلفة المشاريع و يهدد نقل التكنولوجيا و يضعف الأثر الايجابي للمزايا لجبائية الممنوحة في إطار الإستثمار..²³ فكلما كان المكلف على علم بحقوقه و التزاماته كلما كان حريصا على احترام القانون و تجنب الوقوع في دائرة الفساد.

- إن العلاقة بين الفساد و الشفافية هي علاقة عكسية فكلما قلت الشفافية زاد الفساد و كلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري و الحكومي قلت نسبة الفساد.

1-2/ علاقة الشفافية الضريبية بالمساءلة :

هي علاقة تبادلية فالمساءلة والمحاسبة لا يمكن ان تتم بصورة مناسبة و فعالة دون ممارسة الشفافية لكون هذه الأخيرة هي التي توفر المعلومات التي تمكن المواطن من الدفاع عن حقوقه وتجعل الموظف العمومي اكثر حذرا و حرصا خشية المساءلة .

و بالتالي فالشفافية لا يمكن ان تكون هدفا بحد ذاته دائما بل هي وسيلة من الوسائل التي تساعد في عملية المساءلة و المحاسبة للوصول إلى الهدف الأساسي المنشود المتمثل في القضاء على كل مظاهر الفساد لذلك يستوجب العدالة بمفهومها الواسع.

اعتماد الشفافية في تعامل الحكومة و المنظمات و الأحزاب مع الشعب، ليكونوا على علم تام بما تقوم به الجماعات، و ذلك لغرض إتاحة الفرصة للمواطنين لمساءلة كل من يسيء لهم و تعويدهم على الأسلوب الحضاري في المحاسبة..²⁴.

ثانيا-آثار فقدان الشفافية الضريبية:

إنه بمقدار ما تتوسع وظيفة الدولة لأداء المزيد من النشاطات الهامة، في شتى الميادين الاقتصادية، الاجتماعية، بالإضافة إلى المهام التقليدية في مجال الإدارة و الأمن و القضاء و تسيير مرافق الخدمات العامة، بمقدار ما ذلك ينبغي التوسيع في مجال الإنفاق العام، و بالتالي يجب رصد المبالغ اللازمة التي يقتضيها هذا الإنفاق في ظل تشريعات عادلة و منصفة تمكن الدولة من ممارسة مسؤوليتها عن رعاياها مسؤولية اجتماعية و منصفة.

و كلما أدركنا أن السياسة المالية لها مؤثرات تنصب عموما على ما في المجتمع من علاقات و تشابكات و تناقضات في الكثير من الأحيان، أدركنا أيضا إلى أي مدى يمكن أن تكون للسياسة المالية تأثيرات عميقة على توازن العلاقات الاجتماعية، و التي يمكن قياسها بالنظر إلى مدى تطبيق معايير الشفافية و النزاهة و المساءلة في إدارة و إنفاق الأموال العامة و تحصيل الإيرادات و تطبيق الموازنة على أكمل وجه.

فالشفافية الضريبية تعني شمولية الضريبة، تدعيم التنمية، تشجيع الإستثمار..²⁵، و بالتالي الحصول على مواد ضريبية أكثر للعمل على توزيع الموارد الاقتصادية بصفة متوازنة قصد الوصول إلى تنمية مستدامة من خلال توزيع النفقات العامة على مختلف القطاعات توزيعا عادلا يخدم بالدرجة الأولى المصلحة العامة و يحقق النفع العام.

أما إذا انعدمت الشفافية في العمل الإداري سوف يؤدي ذلك و بدون شك إلى انتشار الفساد بأنواعه المالي و الإداري و تنعدم الرقابة على المال العام و ينجر عن ذلك و بدون شك الإخلال بمبدأ المساواة أمام تحمل العبء العام، هذا ما سوف نتناوله.

1 - انتشار الفساد الإداري:

إن ظاهرة الفساد الإداري ظاهرة طبيعية في المجتمعات الرأسمالية حيث تختلف درجات هذا الفساد باختلاف تطور الدولة..²⁶ بحيث يجد الفساد مكانته في بلدان العالم الثالث لفساد مؤسسات الدولة و تدني مستويات الرفاه الاجتماعي التي تصل إلى أقصى مستوياتها، و هذا ناتج عن درجة التخلف و ازدياد معدلات البطالة.

فالفساد آفة تنتج أساسا عن الضبابية التي تسود العمل السياسي الإداري و الاقتصادي، أثارها مدمرة لكل البنى في المجتمع ونتائجها تطل كل مقومات الحياة لعموم أبناء الشعب، فتهدر الأموال و الثروات و الوقت و الطاقة و تعرقل أداء المسؤوليات و إنجاز الوظائف و الخدمات، و منها الرقابة على المال العام، التي تعد من الأدوار الأساسية لكافة المجتمعات الحديثة، بل أن نشأة البرلمانات جاءت في المقام الأول لتحقيق هذه العملية، لذلك كان من الضروري تعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره..²⁷ و من صور هذه الرقابة، رقابة مدا خيل الأشخاص و إخضاعها للمساهمة في الأعباء العامة، عملا بمانص عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، على أن: كل من يحقق دخلا يخضع للضريبة بالنظر إلى مستوى هذا الدخل.

إن الفساد الإداري بشكل عام منتشر و له علاقة وطيدة بالفساد المالي، لأن انتشار الفساد الإداري يؤدي إلى انتشار الفساد المالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، و هناك نوعان من الفساد ، أولهما قد يكون في استغلال المنصب الإداري في الجهات الحكومية، و ثانيهما أن يكون الفساد من منطلق استغلال أموال المواطنين من خلال الرشوة و تعطيل الإجراءات الإدارية لإنجاز عمل معين من أجل الاستفادة الشخصية من ذلك النشاط.

لوضع حد لهذه الظاهرة ولكي تتمكن الإدارة الضريبية من العمل ضمن الإطار المحدد قصد ترسيخ مبدأ شمولية الضريبة و عدالتها، لابد وان يكون عملها ضمن إجراءات واضحة و معلنة، تعمل على تبني مواقف ذات علاقة بسياسات الدولة المالية و التنموية و تكون ضمن سياسات أخلاقية واضحة و صريحة.

فالتحليل الموضوعي لهذه الظاهرة يقتضي بنا أن نبين الجانبين الأساسيين لها.

1-1- الجانب الأخلاقي:

ينبني الجانب الأخلاقي في أساسه على مدى التزام المجتمع بالدين، بالعادات و بالتقاليد ومدى احترامها، و بالأخص منها الإخلاص، الأمانة، النزاهة و الولاء للوطن، فإذا ما أدى كل موظف و مواطن واجباته وفق ما تمليه أخلاقيات الوظيفة العامة و أخلاقيات المواطن الصالح، فان مجال الفساد سوف ينقلص إلى أدنى الحدود.

من هنا يجب على الإدارة المالية أن تعمل على ترسيخ محتوى دليل أخلاقيات المهنة الذي أصدر أساسا لتبيان حقوق و التزامات الموظف بإدارة الضرائب، و العمل على إحداث توازن بينهما وقاية للنزاعات التي يمكن أن تعترض الموظفين عند ممارستهم لمهامهم لا سيما تلك المتعلقة برقابة تصريحات المكلفين، لذلك يجب على هؤلاء الأعوان احترام قواعد أخلاقيات المهنة التي تتطلب تأدية الوظيفة بكل إستقلالية و الإلتزام بالحياد و النزاهة.

فسمعة الإدارة الجبائية مرتبطة بشكل كبير بمدى التقيد الصارم لأعوانها بمضمون و محتوى دليل أخلاقيات المهنة..²⁸ الذي يبين بدقة حقوقهم والتزاماتهم الوظيفية، ف قمة التطور الإقتصادي الإداري في أية دولة، ينطلق من القيم الأخلاقية لتحقيق السير الناجح و الفعال كالصدق، الثقة، الإخلاص، النزاهة و الرشادة، و كلها قيم أخلاقية كبرى ينبغي التحلي بها للوصول إلى ترشيد دائرة الإدارة الجبائية لكي تتمكن من تطبيق القانون و تجسيد معانيه..²⁹

1-2- الجانب المالي:

و هو المحرك و الدافع الأساسي لظاهرة الفساد، فإذا نشأ لدى الفرد شعور داخلي و تجذر في نفسه بأن من يملك المال يملك السلطة ومن يملك السلطة يملك المال، عمل على استغلال موقع مسؤوليته لتحقيق مزايا و مكاسب شخصية على حساب المجتمع.

فإذا ما تفحصنا إحصائيات وزارة المالية الجزائرية- المديرية العامة للضرائب الخاصة بالتهرب الضريبي، و تصفحنا الجرائد و المجالات لتأكدنا من ضخامة الأموال العامة المهدورة. فالمكلف بطبعه الأناني يسعى إلى التخلص من الضريبة الواجبة الدفع بشتى الوسائل، و الموظف الجبائي من جهته ملزم بالعمل ضمن

الضوابط المنظمة لسلوك موظفي الإدارة الجبائية و من جهة ثانية حالته المادية كثيرا ما تدفعه إلى مساعدة المكلف في تحقيق مساعيه الرامية إلى التهرب من العبء الضريبي مقابل مبالغ مالية زهيدة قصد تلبية متطلبات أسرته المادية.

II-الإخلال بمبدأ المساواة أمام القوانين الضريبية:

إن تقدير وعاء الضريبة على أسس واقعية مع تحديده بدقة يعد من مظاهر العدالة الإجتماعية..³⁰، و من المبادئ الأساسية للمحافظة على المال العام من جهة و حق المكلف من جهة ثانية وبالتالي الالتزام بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي.

فتقدير الوعاء بهذه الطريقة يضمن المساهمة في الأعباء العامة بنسب تأخذ بعين الاعتبار قيمة المال الخاضع للضريبة. بدون هذا الضابط الذي لايمكن أن يتحقق إلا بقواعد قانونية واضحة، مستقرة و بممارسة إدارية شفافة. يمكن أن نتصور فرض أعباء على المكلف تتسم بالعنت و تفتقد للعدل فيما يتعلق بأسس تحديد وعاءها الضريبي، فتتحول الضريبة من مساهمة مقبولة يقتنع بها المكلف و يسدها بمحض إرادته إلى عقوبة مفروضة يحاول بشتى الوسائل التملص من الخضوع لعقابها.

هذا الوضع لا يخل فقط بالعدالة الاجتماعية و بمبدأ الشفافية فحسب، بل يتجاوز ذلك إلى المساس بمبدأ المساواة أمام القانون الذي يعد من ركائز عدالة النظام الضريبي، لذلك كان لزاما على المشرع أثناء سنه للقوانين الضريبية الأخذ في الحسبان و في جميع النصوص احترام مبدأ العدالة كمبدأ حاكم للنظام الضريبي .

فتطبيق مبدأ الشفافية صار مطلبا حضاريا و إنسانيا في سبيل القضاء على الفساد وأعوانه و أذاليه، و بالفعل فان تطبيقه في مختلف الأطر المؤسسية يخدم الأهداف التنموية، و يعزز الثقة في التعامل بين أبناء الشعب و بين مختلف المؤسسات في الدولة..³¹.

لهذا كان لزاما على المشرع الجبائي الرجوع إلى المصالح القاعدية قصد تقصي الحقائق حول الإصلاحات المطبقة و مدى نجاحها في تكريس العدالة الضريبية، لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين العلاقة بين السلطة و رعاياها، للمحافظة على حقوق الخزينة العامة و حقوق المواطن في آن واحدا. السياسة المنتهجة من طرف الإدارة الضريبية تؤثر بشكل كبير في مستوى العلاقات بين المكلف و الإدارة الضريبية، و في مستوى التحصيل، و عليه يتوجب على الإدارة الضريبية عند وضع خطط عملها أن تأخذ بالحسبان الأهداف المرجوة من فرض الضريبة، وعلى المشرع أن يعمل على وضع قوانين تتلاءم و واقع و ظروف المكلف، و الظروف السياسية، الإقتصادية و الإجتماعية السائدة.

وعلى الإدارة الضريبية أن تعمل على متابعة و تقييم تلك الخطط باستمرار. فأول ما يجب أن تقوم به الإدارة الجبائية لتحقيق مبدأ مساواة المواطنين أمام الضريبة هو تحسين علاقتها مع المكلف قصد تشجيعه على ممارسة حقوقه و حمله على القيام بواجباته الجبائية لغرض تحقيق الشفافية اللازمة في تصريحاته.

و عليه فإننا سوف نتطرق تحت هذا العنوان إلى تشجيع المكلف للقيام بواجباته اتجاه الإدارة الضريبية ثم واجبات الإدارة في مجال الرقابة الجبائية، متناولين ذلك تحت عنوانين أساسيين: أخلفة تصرفات المكلف بالضريبة، و أخلفة تصرفات الإدارة الضريبية.

II-1-1- أخلفة تصرفات المكلف بالضريبة.

نص المشرع الجزائري على أسس دفع الضريبة بتحديد وعائها و الأشخاص الخاضعين لها و أورد التزامات و حقوق المكلفين حسب كل نوع من أنواع الضرائب، حيث نص في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على تأسيس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، كما نص في المادة 135 على تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنوية، و حدد في المواد من 01 إلى 13 من قانون الرسم على رقم الأعمال مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، كما ورد تحديد المكلفين بحقوق الطابع، حقوق التسجيل و حقوق ضمان المعادن النفيسة في القوانين الخاصة بها.

فمادام الحدث المنشئ لكل ضريبة ورسم ووعاؤها حددا بدقة، و مادام النظام الضريبي المتبع في الجزائر أساسه تصريحي فليس أمام المكلف إلا القيام بواجباته الجبائية كي لا يقع في دائرة المتقاعسين و تطبق عليه إجراءات التسوية التلقائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية ، ولكن حتى الالتزام بالواجبات المذكورة أعلاه لا بد وان يكون طوعية و شفاف و إلا كان المكلف مخلا بهذا الواجب وكان تصرفه غير أخلاقي، لأن من واجبه الوطني المساهمة في الأعباء العامة للدولة و المساهمة تكون طوعية .

على الإدارة الجبائية أن تعمل على تحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة لحملهم على تفضيل القيام طوعا بواجباتهم بالمساهمة في الأعباء العامة. فأول ما نتعرض له تحت هذا العنوان هو تفضيل القيام الطوعي بالالتزامات الجبائية من طرف المكلف وثانيا شفافية تصريحاته الضريبية.

II-1-1-1- تفضيل القيام الطوعي بالالتزامات الجبائية:

تعزيز العلاقة بين الإدارة و المكلف و الوصول إلى تمكين هذا الأخير من القيام بالتزاماته طوعية دون تدخل من الإدارة ، يستوجب تغيير الذهنيات التي تمتاز بها الإدارة الجبائية بما يخلق نوعا جديدا من العلاقات بين الطرفين³².

وللقيام بهذه المهمة الصعبة التي تدخل في إطار تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف و التحول من مصطلح المكلف بالضريبة إلى مصطلح زبون الإدارة الجبائية، يتطلب القيام بإجراءات ميدانية عملية قصد دفع المكلف بالالتزام بواجباته و بالأخص منها قيامه بالتصريح بمداخله الحقيقية في الآجال المحددة و تسديد ما يترتب على ذلك من حقوق للخزينة العمومية.

و نظرا للأناية و حب الذات اللذان يمتاز بهما كل شخص، و نظرا لتضارب المصالح بين الشخص كمكلف و الإدارة الجبائية كحامي لحقوق الخزينة العمومية، فالأول يسعى إلى الإبقاء لنفسه على أكبر قيمة

ممكنة من مداخله والثانية تسعى للحصول على حقوق الخزينة العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة من كل شخص تتوفر فيه شروط المساهمة في الأعباء العامة .

فأول ما يجب أن تقوم به الإدارة الجبائية لأداء دورها هذا هو معرفتها الكاملة للمكلفين بالضريبة ثم توفير الحماية القانونية لهم ويأتي بعدها رد الفعل الذي يجب أن يكون سريعا و في الوقت المناسب في حالات تخلف المكلف عن التصريح أو التسديد، قصد نشر ثقافة جبائية في أوساط المكلفين.

II-1-2- شفافية تصريحات المكلف :

قاعدة اليقين تقتضي أن تكون الضريبة معلومة واضحة و لا غموض فيها بالنسبة للمكلف بها و من الضروري أن يكون الفرد المخاطب بها على بينة بالتزاماته الضريبية على وجه التحديد حتى يتمكن من تحديد ما له و ما عليه و الوفاء بكل التزاماته تجاه الإدارة الضريبية . لذا فإننا نجد أن المشرع كلف الإدارة الجبائية بوضع تحت تصرف المكلفين بالضريبة مختلف نماذج التصريحات الضريبية التي تتضمن شروحا وافية بخصوص كيفية تقديم التصريحات و آجال التسديد، حتى يكون المكلف على دراية تامة بما سوف يتحمله من عبء ضريبي. فهو الذي يقوم بتحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة الواجبة و قيامه بتسديدها في آجال محددة مسبقا..³³.

فالشفافية التي يجب أن يتحلى بها المكلف لا تتمثل في التصريحات المقدمة من طرفه و التسديدات الضريبية التي يدفعها و إنما في مدى مطابقة هذه التصريحات لواقع نشاطه ، و هذا لا يمكن أن يتجلى إلا إذا قامت الإدارة الجبائية بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها.

الرقابة التي تقوم بها الإدارة يفترض أن تكون ذات جوانب متعددة أهمها جانب حماية المكلف و التأكد من سلامته، ثم يأتي ما يتعلق بجانب إستمرار الخدمات و جودتها و أمانتها و بعدها يأتي منع هدر المال العام برصد المخالفات و التوعية و طبيعى أن يأتي حينئذ جانب العقوبات و الغرامات، و لأجل الوقوف على هذا الجانب المهم من الدراسة و معالجته بطريقة ذات صلة بالواقع الذي يدركه الجميع و يحسه الغالبية من المكلفين في تعاملاتهم مع الإدارة الجبائية ، يجب أن نتعرض أولا إلى الالتزامات الجبائية للمكلف، و ثانيا إلى الرقابة الجبائية باعتبارها أداة لبسط الشفافية الضريبية ووسيلة لترسيخ المساواة في تحمل العبء العام، ثم نتناول رصد المخالفات الجبائية و كيفية متابعة مرتكبيها.

1-2-1- الالتزامات الجبائية للمكلف: رغم كون اقتطاع الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة..³⁴ إلا أن المشرع حرص في مجال فرض الضريبة على أن يصيب مهمة الإدارة الضريبية بالطابع التوفيقي، و بالتالي لابد على الإدارة أن تسعى وراء تحقيق هدف أساسي يتمثل في جعل المكلف شريكا كاملا لإنجاز المهمة التي أنشأت من أجلها الضريبة وهي تمويل ميزانية الدولة لتغطية النفقات العامة.

لهذا الغرض نجد أن المشرع الجبائي الجزائري خلال السنوات الأخيرة للإصلاح عمل على ترسيخ هذا التصور الإيجابي في تأسيس الضريبة، التي تصدر في أصلها بناء على تصريحات المكلف و تسدد طوعا حسب الإجراءات و الآجال المحددة بصفة دقيقة، كما سبق و أن أشرنا أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تؤسس بعد تلقي الإدارة لتصريحات المكلفين.

-الالتزام بالتصريح:

أوجب المشرع على كل شخص يباشر ممارسة نشاط جديد أن يكتب تصريحاً بالوجود حسب النموذج الذي يسلم له من طرف الإدارة الضريبية، على أن يقدم هذا التصريح لمفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

إما أثناء الممارسة العادية فإنه يجب على المكلف أن يكتب تصريحاً بمداخله الشهرية أو الثلاثية حسب الحال و يقوم بتسديد الرسوم المستحقة و في نهاية السنة يصرح بمجمل مداخله السنوية و يقوم بتصفية المتبقي من الحقوق..³⁵

-الالتزام بالتسديد:

من الإلتزامات الرئيسية للمكلف القيام بتسديد الضرائب و الرسوم الملقاة على عاتقه إما نقداً و إما بحوالة بريدية أو بشيك مصرفي و يتوجب عليه أن يدفع الضريبة المستحقة في آجالها المحدودة و في أمكنة تواجد أنشطته بالنسبة للرسم على الأنشطة المهنية بإعتباره من الرسوم المحلية الموجهة أساساً لتمويل ميزانيات المجموعات المحلية البلدية و الولاية، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فتسديده يمكن أن يتمركز في مقر النشاط الرئيسي للمؤسسة.

فالمشرع الجزائري خص عملية تسديد الضرائب بعدة أنظمة لكل واحد منها خصوصياته و آجال تسديده، و ذلك بالنظر إلى نظام خضوع المكلف للضريبة فيما إذا كان خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة أو لنظام الربح الحقيقي أو للنظام المبسط، فلكل واحد من هذه الأنظمة آجال و مواعيد و إجراءات دفع خاصة. هذه الآجال تعد من النظام العام يترتب عن عدم إحترامها تطبيق عقوبات جبائية ، بالإضافة إلى إمكانية مباشرة إجراءات التحصيل الجبري من طرف قابض الضرائب..³⁶

ويمكن اللجوء إلى القضاء في حالة ما إذا إقترن عدم التسديد باستعمال طرق تدليسية كتتظيم الإعسار أو الإفلاس بالتقصير، بإعتبارهما وسيلتان للتهرب من دفع الضريبة.

II-2- أخلفة تصرفات الإدارة:

تمثل الإدارة الضريبية الركيزة الأساسية في إنضباط أداء المكلفين بمختلف طبقاتهم، و تعتبر الشفافية من أهم مداخل تحقيق ذلك.

و بالتالي لا بد أن تنطبع جل تصرفات الإدارة إتجاه المكلفين بالضريبة بالشفافية التامة حتى تتحقق الحماية الكاملة لهم من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين أثناء مباشرة مهامهم الرقابية أو الخاصة بالتحصيل، و تتمكن الإدارة من بسط الشفافية الضريبية بان يتحمل كل مكلف عبئاً ضريبياً حقيقياً يتماشى و قدرته التكلفة. فأخلفه تصرفات الإدارة تبدأ من حماية المكلف من التعسفات التي يمكن أن تقع من طرف أعوانها بفرض احترام إجراءات الرقابة بمختلف أعوانها و تنتهي ببسط الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية.

II-2-1- الحماية القانونية للمكلفين من تعسفات الإدارة:

المشكلة الأساسية لا تتمثل في رصد المخالفات التي تستدعي فرض الغرامات و العقوبات الجبائية، و إنما تتمثل في التفاعل مع إهمال المكلف لإلتزاماته عن قصد أم عن غير قصد أو أخطاء الإدارة ذات العلاقة في المحافظة على الحد الأدنى من دواعي الحماية القانونية ، لكون الرقابة التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب في غالب الأحيان تكون متأثرة بثقافة الجبائية أكثر من ثقافة الحماية ، فهذا التأثير يؤدي و بدون شك إلى المساس بحقوق المكلفين على حساب حقوق الخزينة العامة مما يرسخ فكرة الود المفقود في العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف .

فبالرغم من أن عملية الرقابة الجبائية تهدف في أساسها إلى تحقيق هدفين أساسيين هما حماية المال العام و ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية ، غير أننا نجد أن مسالة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثار عند وجود حالة شك بوجود تلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ، و بالتالي عند المساس بقاعدة عدالة توزيع العبء الضريبي أو الإخلال بمبدأ المساواة في تحمل ذلك العبء.

ولإضفاء الشفافية على هذا اللبس أو الشك الذي يدور حول الوضعية الجبائية للمكلف فإننا نجد أن المشرع الجزائري منح إختصاص واسع للإدارة الجبائية في هذا المجال و بالمقابل و حماية منه للمكلف من التعسفات التي يمكن أن يتعرض لها فإنه منحه حقوق سوف نتعرض لها في حينها، حيث أخضع الرقابة الجبائية لإجراءات صارمة عدم إحترامها يترتب عنه بطلان كل ما ينتج عن عملية المراقبة من تسويات ضريبية.

و لأجل خلق جو من التفاهم بين المكلفين و أعوان الإدارة الجبائية أثناء فترة الرقابة التي تقوم بها المصالح الجبائية و جعل العلاقة تتسم بالشفافية التامة، أصدرت إدارة الضرائب وثيقة أسمتها ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية و ألزمت مصالحتها بتسليمها هذه الوثيقة إلى كل مكلف يخضع لهذه العملية لكي يتمكن من الإطلاع على حقوقه وواجباته أثناء و بعد الرقابة التي سوف يخضع لها. بحيث تعد هذه الوثيقة الركيزة الأساسية التي تبين بوضوح ضمانات و حقوق المكلف المتمثلة أساسا فيما سوف نتعرض له في حينه.

أ- إحترام إجراءات الرقابة بمختلف أنواعها: تتم الرقابة الجبائية التي تقوم بها مختلف المصالح الجبائية و فق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية و التي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة التي تقوم بها المفتشية او فرق التحقيق الولائية أو الجهوية هذه الإجراءات شكلية من النظام العام عدم إحترامها يترتب عنه ودون جدال سقوط المراقبة و ما ترتب عنها. هذا ما أقره مجلس الدولة في العديد من القضايا المعروضة عليه، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

القرار المتعلق بالملف رقم: 001987، جلسة 2001/07/30..³⁷ القاضي ببطلان إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل، معتمدا في ذلك على المادة: 13 من المرسوم رقم: 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التحقيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة. و

المادة:113 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى المادة: 342 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- **الرقابة على مستوى المفتشية:** تتخذ الرقابة الجبائية أشكالا حسب التدرج هادفة في أساسها لتصحيح النقائص السهو،الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة في تصريحات المكلفين بالضريبة..³⁸ و بداية عملية الرقابة تكون على مستوى المصالح القاعدية التي تقوم بتسيير الملف الجبائي للمكلف و تتلقى تصريحاته الشهرية، الثلاثية و السنوية، وتسمى هذه المرحلة من الرقابة بالرقابة العامة.

فبالرغم من أن هذا الإجراء يدخل ضمن الرقابة العادية لتصريحات المكلفين ، إلا أن المشرع حماية منه للمكلف ألزم الإدارة الجبائية حسب ما هو مبين في المادة :19 من قانون الإجراءات الجبائية بإتباع إجراء معين بالنسبة للطلبات المكتوبة الموجهة للمكلف بخصوص التوضيحات و التبريرات المطلوبة ، بحيث أوجب أن تبين هذه الطلبات بصفة صريحة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات بخصوصها و أن يمنح المكلف أجل لا يقل عن ثلاثين يوما للرد.

كما ألزمت نفس المادة المفتش قبل إجراء أي تصحيح لتصريحات المكلف أن يعلمه بذلك ويبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك و كذا مواد القانون المطابقة لذلك و أن يمنحه مدة ثلاثين يوما لإبداء قبوله أو ملاحظاته حتى تضى المصادقية على أعمال الإدارة الجبائية في مجال الرقابة فإننا نجد أن المشرع نص في المادة 22من القانون 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي 2008 على نوع آخر من الرقابة التي تمس جزء أو أجزاء معينة من محاسبة المكلف لفترة ممكن أن تكون أقل من السنة وهي الرقابة الدورية التي تقوم بها مصالح الرقابة الجبائية أثناء ملاحظة نقائص في حساب من الحسابات.

أخضع هذا النوع من الرقابة كذلك إلى نفس الأحكام الخاصة بالرقابة الجبائية العادية و هذا حفاظا على حقوق المكلف و حماية له من كل تعسف ممكن أن يتعرض له سواء من أعوان المفتشية أو الرقابة الجبائية.

- **الرقابة من طرف فرق التحقيق:** نظرا لأهمية الرقابة التي تتم من طرف هذه الفرق كون أنها تتعلق بإجراء تحقيق محاسبي في الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف لفترة زمنية محددة لا تتجاوز أربعة سنوات. فإن المشرع خصها بإجراءات جد صارمة عدم احترامها يترتب عنه بطلان إجراء المراقبة و ما يترتب عنها من تسويات جبائية حماية للمكلف من الضغوطات التي يمكن أن يتعرض لها من طرف الإدارة .

فإذا لم تأت عملية الرقابة الأولية التي تقوم بها المفتشية بالنتائج المرجوة جاز للإدارة أن تستعمل حقها في تعميق التحقيق ، بجمع المعلومات الكافية بخصوص الحالة الجبائية للمكلف وبرمجته بعملية التحقيق المحاسبي او التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية..³⁹.

ففي هذه الحالة اوجب المشرع على عون الإدارة الجبائية القائم بالتحقيق إطلاع المكلف بحقوقه خلال هذه المرحلة بتسليمه الوثيقة السابقة الذكر (ميثاق المكلف الخاضع للرقابة) لكي يطلع هذا الأخير على الضمانات القانونية الممنوحة له خلال هذه المرحلة وبالأخص منها :

ب- **الحق في الدفاع:** للمكلف الحق في أن يستعين بمن يختاره سواء كان وكيلا أو مستشارا له، غير أنه في حالة الرقابة الجبائية لا يمكن تأجيلها لعدم حضور ممثل المكلف لكون التأخير يفقدها مصداقيتها.

ج- **عدم تجديد التحقيق :** إذا انتهى التحقيق بتحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية و تم إصدار جدول التسوية فإنه لا يجوز للإدارة القيام بتحقيق جديد في نفس الفترة بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المدة ، إلا في الحالات التي يكون المكلف قد استعمل فيها طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق.

د- **تحديد مدة التحقيق :** مدد التحقيق حسب أنواعه محددة قانونا لا يمكن مخالفتها.

هـ- **التأويلات المعتمدة من طرف إدارة الضرائب:** إذا أثبت المكلف أنه التزم بحسن النية في تأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصا، فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف.

و- **الحق في الإستعانة بمستشار أو بوكيل:** عند تكييفنا للعلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية تكييفا قانونيا نجد أن المشرع جعل هذه الإدارة في مركز قوة، و حولها طائفة من السلطات في مواجهة المكلفين وأحاط الدين الضريبي بطائفة من الإمتيازات تخرج عن أصول الشريعة العامة..⁴⁰ و بالمقابل منح حقوق عديدة للمكلف أبرزها حق طلب الحماية من ظلم الإدارة الضريبية عند تطبيق القانون و ذلك بترسيخ حق الدفاع لصالح المكلف في جميع المراحل التي تمر بها الضريبة.

ففي مرحلة التحقيق منح المشرع للمكلف حق الإستعانة بوكيل أو مستشار للدفاع عن حقوقه أمام المحققين، بحيث أننا نجد أن المشرع ألزم العون المحقق قبل إنقضاء أجل الرد، أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ كما يمكن بعد الرد الإستماع إلى المكلف عن طريق مستشاره أو وكيله إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، و له كذلك أن يطلب إجراء حوار مضاد أمام مدير الضرائب بالولاية بحضور مستشاره و المحققين، قصد دراسة النقاط المتنازع عنها و التي لم يتم بشأنها إتفاق بينه و بين المحققين.

م- **عبء الإثبات:** أورد القانون الضريبي الجزائري في العديد من مواده الإرتباط و العلاقة القائمة بين المكلف و الإدارة الجبائية، حيث اوجب على المكلف تقديم تصريح ضريبي عن دخله و حمله تبعة ما جاء في هذا التصريح من بيانات و ألزمه بإعطاء معلومات صحيحة بدون غش أو تلاعب ، حتى يسهل مهمة أعوان الإدارة الجبائية في فرض الضريبة على المكلفين كل حسب قدرته التكلفة، و إفتراض في كل تصرفات المكلف و تصريحاته بحسن النية و الصدق..⁴¹

لهذا أعتبر تصريح المكلف صحيح بكل محتوياته و ما على الإدارة الضريبية إلا إثبات عكس ذلك بتقديم أدلة الإثبات و القرائن التي يمكن أخذها كدليل على عدم صحة تصريحات المكلف و قيام الإدارة بتعديلها و أن مجلس الدولة تطرق من خلال قراراته إلى مسألة عبء إثبات صحة مراجعة التصحيح الجبائي من عدم صحتها فأقر وقوع عبء الإثبات على كاهل الإدارة في حالات مراجعة تصريحات المكلف و الفرض التلقائي للضريبة..⁴²

في هذا المجال نجد أن المشرع منح حقوق عديدة للمكلف أبرزها : حق طلب الحماية من ظلم الإدارة عن طريق القانون، و ذلك بطعنه في تقديرات الإدارة أمام لجان الطعن أو القضاء و حق إطلاع المكلف على آلية تقدير الوعاء و تحديد السعر الضريبي و حق الإطلاع على البيانات المتعلقة بكيفية تقدير الضريبة و تحديد وعائها، مع منح حق الاعتراض على إجراءات فرض الضريبة و تحصيلها.

II-2-2-الرقابة الجبائية كأداة لبسط الشفافية الضريبية:

تعد عملية حماية المال العام إحدى المتطلبات التي تستلزم تدبير الشأن العام، لتحقيق أهداف السياسة المالية سواء تعلق بالجانب الإقتصادي منها أو الإجتماعي لذلك كان لزاما وضع نظام للرقابة الجبائية دقيقا في إجراءاته و أحكامه لحماية موارد الدولة الرئيسية و بسط الشفافية في تحمل العبء الضريبي. فمسألة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثار عند وجود حالة شك في قيام المكلف بالتلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة أو نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر بطرق غير قانونية و بالتالي المساس بعدالة توزيع العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفة، لكل مواطن، هذا ما أدى بالمشرع إلى وضع نظام خاص للمراقبة الجبائية.

غير أن هذا النظام قد تواجهه صعوبات و مشاكل لتحقيق الهدف الأساسي الذي أنشئ من أجله وهو محاربة الغش و التهرب الضريبي.

وعليه فإن الإشكال المطروح هنا يكمن في مفهوم نظام الرقابة الجبائية و مدى فعاليته في بسط الشفافية الضريبية. و للإجابة على هذا الإشكال نرى أنه يجب أن نتعرض لمفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها ثم نتعرض لفعالية نظام الرقابة في محاربة الغش و التهرب الضريبي.

II-2-2-1- مفهوم الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين قصد إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمى إلى التهرب من دفع الضريبة..⁴³ سواء بإستغلال الثغرات القانونية أو بإستعمال وسائل الغش المتعددة و المحظورة كما سوف نتعرض له في حينه.

و بالتالي فالرقابة في الأساس ذات وجهين رئيسيين هما:

الأول: يتمثل في المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، و بالتالي العمل على زيادة إيرادات الخزينة العمومية الموجهة للإنفاق العام الذي يؤدي إلى الرفاهية الإقتصادية و الإجتماعية للأمة..⁴⁴

الثاني: العمل على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بكشف الأخطاء و الإنحرافات التي يقع فيها المكلف و الإلمام بأسبابها لتمكين الإدارة من إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة تلك المشاكل و العمل على تفاديها مستقبلا ، بإيجاد الحلول المناسبة لسد الثغرات القانونية التي تساعد على التملص ووضع حد للغش.

II/ 2-2-2- أهداف الرقابة الجبائية:

لقد عرفت الإيرادات الضريبية تطورات هامة خلال العشرية الأخيرة و هذا يرجع في أساسه إلى العناية التي أولتها الدولة للجبائية العادية بإعتبارها من المصادر الرئيسية للخرينة بحيث عملت على إصلاح المنظومة التشريعية بتكريس نظام جبائي تصريحي و توجيه نشاط الإدارة نحو الرقابة اللاحقة بمختلف أنواعها كما سوف نتعرض له في حينه و من بين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال الرقابة الجبائية ما يلي :

1- الهدف المالي:

إن المكلف بالضريبة عندما يقرر التملص من جزء أو كل الضريبة الملقاة على عاتقه، يأخذ في الحسبان الإحتمالات الواردة و النتائج التي يمكن أن تترتب عنها سواء تعلق الأمر بإستغلاله للثغرات القانونية أو بإستعماله لطرق إحتيالية قصد التهرب من الضريبة..⁴⁵ فحفاظا على الأموال العمومية من الضياع بمختلف أشكاله لجأ المشرع للرقابة كوسيلة لتحقيق هذا الهدف، قصد زيادة موارد الدولة لتغطية النفقات العامة و بالأخص منها الاجتماعية التي تتزايد بشكل ملحوظ.

2- الهدف الإقتصادي:

إذا كانت الرقابة الجبائية كما سبق و أن اشرنا له تعمل على محاربة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي، فإنه بالمقابل تعمل على ترسيخ المنافسة المشروعة، و لا يمكن أن نتصور نجاح أي نظام إقتصادي تسوده المنافسة الغير مشروعة و يكثر فيه الفساد من جانب الإدارة و المكلف، فالمشرع الجبائي لابد وان يراعي ظروف البيئة الضريبية على كافة المستويات الإقتصادية و الاجتماعية و إلا كتب على نفسه الفشل، كما قال الباحث الإقتصادي هلال الطعان: أن الضريبة تتميز بالكفاءة عندما لا تخفض كفاءة الاقتصاد القائم و أن تحافظ على مستويات الأسعار النسبية بين السلع المختلفة المطروحة في السوق..⁴⁶ و هذا لا يتحقق إلا إذا كان جهاز الرقابة يعمل بكفاءة عالية، بوسائل متطورة، و في الوقت المناسب و تدخلاته تكون ذات فعالية.

II/ 2-3- الهدف الإجتماعي:

إذا حافظنا على الأموال العمومية زدنا في إيرادات الخزينة العامة و بالتالي زدنا في الأموال المتاحة للإنفاق هذا يؤدي و بدون شك إلى زيادة رفاهية المجتمع، لأن أساس النفقة العامة هو تحقيق منفعة عامة تعود على المجتمع ككل.

وفي نفس الوقت نكون قد حققنا الهدف الأساسي من الضريبة و هو إعادة توزيع المداخل بما يخدم الطبقة الضعيفة في المجتمع .

فلا شك أن سن القوانين و الأنظمة الضريبية الرشيدة و الدقيقة و المبرأة من النواقص و الثغرات التي لا يستطيع أن ينفذ منها الراغبون في الغش أو التهرب، لضم حقوق الخزينة هو من الأساليب الناجعة في تقليص ظاهرتي التهرب و الغش معا، و لكن بشرط أن توضع تلك القوانين و الأنظمة موضع التطبيق

السليم، بعناية إدارة الضرائب التي يجب أن تتمتع بالكفاءة و الخبرة..⁴⁷ و الأخلاق العالية و تستطيع أن تمارس أعمال التحقيق و الرقابة بكل جدية و بروح المسؤولية الملقاة على عاتقها.

3/II - فعالية نظام الرقابة في محاربة الغش الضريبي:

الرقابة الجبائية أساسية في ربط الضريبة و هي الوسيلة التي تضمن تكريس مبدأ المساواة في المساهمة في الأعباء العامة، فالإدارة الجبائية بمباشرتها لهذا الحق تهدف إلى فرض الضريبة على كل مكلف حسب مداخله الحقيقية و بالتالي فهي تعمل على محاربة كل غش أو تهرب من الضريبة سواء جزئيا أو كليا. فهي تمكن المكلف من تصحيح الأخطاء التي وقع فيها و معرفة حقيقة مؤسسته، ففعالية الرقابة تتجلى في النقاط التالية:

3/II-1 - تحديد الوضعية الحقيقية للمؤسسة:

الرقابة الجبائية تساهم بشكل أساسي في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة وتعمل على تحسين التسيير الجبائي داخلها.

إضافة إلى ذلك فإنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري و مؤشر للوضعية المالية للمؤسسة و تساعد على اكتشاف نقاط القوة و الضعف هذا يسمح للمؤسسة أن تضع الخطوط العريضة لإستراتيجيتها الجبائية، بالإضافة إلى ذلك فإنها تمكن السلطة من معرفة أجهزتها الصناعية و التجارية على حقيقتها، بشكل يسمح لها بإعادة خططها التنموية بشكل دقيق..⁴⁸

3/II-2 - تمكين السلطة من تقييم نظامها الجبائي:

باعتبار أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، فهذه العمليات تساعد على اكتشاف العمليات التدليسية و الحيل القانونية التي يستعملها المكلف و يرمي من خلالها إلى التخلص من العبء الضريبي سواء كليا أو جزئيا.

فتحديد الطرق و الوسائل المستعملة لهذا الغرض تساعد الإدارة في إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب لنقادي كل انحراف على تطبيق القانون، و تمكنها من سد الثغرات القانونية المكتشفة.

3/II-3 - تكريس مبدأ المساواة في تحمل العبء الضريبي:

أساس الرقابة الجبائية يتمثل في الوقوف على حقيقة تصريحات المكلف:

أ/ إذا كانت تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة أو أنها تتضمن أخطاء غير مقصودة و المكلف كان حسن النية.

ب/ التصريحات لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة و أنها تتضمن أخطاء مقصودة، في هذه الحالة المكلف يكون سيء النية.

ج/ التصريحات لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و أن المكلف استعمل طرق تدليسية للتملص من الضرائب الملقاة على عاتقه في هذه الحالة نكون أمام وضعية غش ضريبي..⁴⁹

فبوقوف الإدارة الجبائية على هذه الحقائق فهي تعمل على تصحيح الوضعيات كي يتحمل كل مكلف عبئا مطابقا لما يجب أن يتحمله كي تكرر فعليا المساواة في تحمل الأعباء العامة، إلا أنه من الناحية العملية كثيرا من القطاعات تقلت من الرقابة بجميع أشكالها لأسباب عدة، نذكر منها:

- عدم وجود المعلومات و الأدلة الثبوتية التي تمكن الإدارة من تصحيح وضعياتهم الجبائية و مثال ذلك نشاط صنع و بيع المعادن النفيسة كالذهب و الفضة.

خلاصة يمكننا القول أن الرقابة الجبائية بالرغم من الوسائل و الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة لها و التي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى حجم النشاط التجاري و الصناعي فإنها تعمل على حمل المكلف بالتصريح بمداخله و أرباحه حتى و لو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط و إنما تكون قريبة من الحقيقة، و هذا يرجع في أساسه إلى أنانية الشخص و حبه للمال من جهة و من جهة أخرى إلى المحيط ككل الذي يسوده الغموض و تنقصه الشفافية في غالبية الميادين ذات العلاقة المباشرة بقطاع الأعمال، كالتجارة، العدالة، الجمارك، الأمن.... إلخ فهذه القطاعات تلعب دورا أساسيا في إضفاء الشفافية على تصريحات المكلف.

الخاتمة:

من خلال ما تعرضنا له في دراستنا هذه يمكننا القول أن هناك علاقة ترابطية بين الشفافية و العدالة الضريبية لكون أن الشفافية تعد الأداة الوقائية و الوسيلة الأنجع لتمكين السلطة من المساءلة و محاسبة المفسدين سواء كانوا مكلفين بالضريبة أو أعوان الإدارة الجبائية، لكن كما رأينا أن ذلك لا يمكن أن يتحقق إلا إذا توصلنا إلى أخلاقة تصرفات المكلف بحمله على الإلتزام بواجباته من خلال تغيير الذهنيات التي تنطبع بها الإدارة الجبائية مما يخلق نوعا جديدا من العلاقات بين الطرفين، و التصريح بحقيقة مداخله، بمطابقة هذه التصريحات و التسديدات التي يدفعها لواقع نشاطه، و هذا كذلك لا يمكن أن يتحقق إلا إذا قامت الإدارة الجبائية بمراقبة هذه التصريحات و التأكد من صحتها.

أن تنطبع جل تصرفات الإدارة اتجاه المكلفين بالشفافية التامة حتى تتحقق لهم الحماية الكاملة من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين أثناء أداء مهامهم الرقابية أو الخاصة بالتحصيل.

الرقابة التي تقوم بها الإدارة يفترض أن تكون ذات جوانب متعددة أهمها: جانب حماية المكلف و التأكد من سلامته، يأتي بعدها منع هدر المال العام برصد المخالفات و التوعية و بعد ذلك و من الطبيعي أن يأتي جانب العقوبات و الغرامات.

لذلك تعتبره الشفافية الضريبية كما رأينا الدعامة الأساسية في تكريس مبدأ المساواة الضريبية و الإجراء الداعم لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي على كافة مواطني الدولة كل حسب قدرته الضريبية.

و لتحقيق ذلك يستوجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات التالية :

- تكريس عملية الإحصاء الدوري قصد تحقيق مبدأ شمولية الضريبية.
- إحداث بنوك معلومات تمكن الإدارة من معرفة كل ما للمكلف و ما عليه.
- تعزيز أجهزة الرقابة بمختلف أنواعها.
- تنمية الوعي الضريبي.

- ¹ - د. صديق محمد عفيفي - رئيس أكاديمية طبية للعلوم بالقاهرة - قضايا خاصة في الإدارة المجتمعية - الشفافية، المساءلة، الشراكة - بحث منشور بموقع www.seddikaffifi.com بتاريخ 2008/07/22 - ص: 2.
- ² - CNES- . Commission national d'évaluation du système fiscal algérien- rapport fiscal- mars 1998 page :6.
- ³ - صلاح الغزالي - جمعية الشفافية الكويتية تحدد 20 معوقا للحكم الصالح في البلاد - دراسة منشورة بجريدة القبس الكويتية - 2007./03/16
- ⁴ - د. صديق محمد عفيفي - مرجع سابق ص 4.
- ⁵ - أعد هذا الميثاق من طرف وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب - ويسلم وجوبا لكل مكلف خاضع للتحقيق أو الرقابة الجبائية لكي يتمكن من الإطلاع على حقوقه و التزاماته اتجاه الإدارة الجبائية.
- ⁶ - حسام أحمد فايز عبد الغفور - العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية - رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الفلسطينية 2008 ص 85.
- ⁷ - د-غازي عناية - الزكاة و الضريبة - دراسة مقارنة - منشورات دار الكتب - 1991 - الصفحة: 252.
- ⁸ - د- محمد سعيد أوكيل - قراءة حول الشفافية و نجاعة الأداء في عالم متغير - جامعة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - الملتقى العلمي الدولي الأول - أهمية الشفافية و نجاعة الأداء للإندماج الفعلي في الإقتصاد العالمي ماي / جوان 2003.
- ⁹ - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية - ملامح الدولة - الشفافية المالية - الجزائر. www.pogar.org
- ¹⁰ - د- فوزي عطوي - المالية العامة - النظم الضريبية و موازنة الدولة - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت - لبنان الطبعة 2003 ص: 422.
- ¹¹ - موسى اللوزي - التنمية الإدارية - دار وائل للنشر - عمان - طبعة: 2000 ص: 155.
- ¹² - محفوظ أيوب - الأخلاق نشوؤها و عواملها - بحث منشور بموقع www.maaber.com دمشق - سورية - جانفي 2004 ص 2.
- ¹³ - محمد سعيد أوكيل - مرجع سابق.
- ¹⁴ - تم إعداد مدونتين أساسيتين في هذا المجال واحدة تخص المكلف و هي ميثاق المكلف بالضريبة والثانية تخص الموظف وهي مدونة أخلاقيات المهنة. وتم توزيع هاتين المدونتين على الموظفين و المكلفين على حد سوى.
- ¹⁵ - صديق محمد عفيفي - مرجع سابق ص 4.
- ¹⁶ - عبد الرحمان توفيق - الجودة الشاملة ، الدليل المتكامل - مركز الخبرات المهنية للإدارة - القاهرة 2005 - ص: 68.
- ¹⁷ - حسام أحمد فايز عبد الغفور - مرجع سابق - ص: 79.
- ¹⁸ - لقد بذلت الإدارة الجبائية الجزائرية منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1991 مجهودات جبارة في هذا الشأن فقامت بإصدار لكل فئة من المكلفين بالضريبة دليلا خاصا بها و تم طبعه وتوزيعه عن طريق منشورات الساحل - عين البنيان - الجزائر.
- ¹⁹ - المادة: 19 الفقرة 5: من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: « يمكن لرئيس المفتشية أن يصحح التصريحات ، لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف بالضريبة ، التصحيح المزمع القيام به ، على أن يبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقييم الأسباب التي دعت إلى ذلك وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك » .
- ²⁰ - مازن مرسل محمد - قضايا الفساد ومؤثراته المختلفة - مجلة النبأ العدد 80 / 2006 ص 1 الموقع: www.annabaa.org
- ²¹ - هلال مراد - الوقاية من الفساد ومكافحته في التشريع الجزائري على ضوء القانون الدولي - نشره القضاء العدد 60 سنة 2006 - وزارة العدل - ص: 80.

- 22 - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية - الشفافية و المساءلة- مقال منشور - بموقع: www.pogar.org
- 23- مازن مرسول محمد مرجع سابق ص: 5 .
- 24 - مازن مرسول محمد مرجع سابق- ص: 12
- 25 - Nadjib AKASBI- Finances publiques et cityenetté- Rabat-2011- page 12-
- 26 - ياسر خالد بركات الوائلي- الفساد الإداري . مفهومه و مظاهره و أسبابه. مقال منشور بموقع : <http://www.annabaa.org> ص: 2.
- 27 - جمهورية مصر العربية - وزارة الدولة للتنمية الإدارية - لجنة الشفافية و النزاهة - التقرير الثاني - أولويات العمل و آلياته- 10 أغسطس 2008- ص: 34.
- 28 - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب منشورات الساحل طبعة 2007 ص: 04.
- 29 - عبد الرحمان توفيق- مرجع سابق- ص: 68.
- 30 - Christian de Brie - Piere Charpentier- l'inégalité par l'impôts edition du seuil- 1973, page 23.
- 31 - مهدي زاير جاسم - دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري والمالي - مقال منشور - بمجلة الحوار المتمدن - العدد 2702 بتاريخ 2009/07/09.
- 32 - A-RAOUYA-DGI-Transparence, efficacité et efficience-Lettre de la DGI N°30/2008.
- 33 - أ. خلاص رضا- النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين - الجزء الأول- دار حومة الجزائر - طبعة 2005 ص: 56 و 57.
- 34 - المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 التي تنص على أن "كل المواطنين متساويين في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".
- 35 - أنظر المواد من 183 إلى 195 من قانون الضائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.
- 36 - أنظر المواد من 156 و 157 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- 37 - مجلة مجلس الدولة - عدد خاص المنازعات الضريبية 2003 ص: 65.
- 38 - CLAUDE LAURENCE -CONTROLE FISCAL-LA VERIFICATION PERSONNELLE- BAYZUSAIN- France-1995-PAGE:13.
- 39 - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.- أنظر أيضا
- العبد صالح - الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية - دار هومة- الجزائر - 2005. ص: 30 إلى 35.
- 40 - هاني محمد حسن شبيطة - حدود التوازن بين سلطات الإدارة و ضمانات المكلفين - بحث لنيل درجة الماجستير - جامعة النجاح - نابلس فلسطين 2006 - ص 49.
- 41 - Guy -Willy SCHNELTZ- La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative DALLOZ.1978- page 303.
- 42 - قرار مجلس الدولة رقم: 047141 الصادر بتاريخ: 2009/04/15. مدونة قرارات مجلس الدولة - المديرية العامة للضرائب 2009.
- 43 - نوي نجا - فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر - مذكرة نيل شهادة ماجستير تخصص علوم التسيير سنة 2003 جامعة محمد بوضياف المسيلة ص: 10.
- 44 - Marc LERAY -Le contrôle fiscal- édition l'harmattan- Paris- 1993 page 16et 18.
- 45 - ناصر مراد- التهرب و الغش الضريبي في الجزائر - دار قرطبة للنشر و التوزيع الجزائر 2004 ص: 45. و أيضا
- CECILE BAZART - Comportements de fraude fiscale le face à face contribuable administration fiscale -JUIN 2001 -Site www.chez.fiscali.fr Page04..
- 46 - د. هلال الطعان - كفاءة النظام الضريبي -مقال منشور بموقع جريدة الصباح www.alsabah.com تحت رقم 56482. و أيضا

- Marc LERAY- OP.- CT –page 16 a 18.

⁴⁷ - د- فوزي عطوي – المالية العامة – النظم الضريبية و موازنة الدولة – منشورات الحلبي طبعة 2003- ص:281.

⁴⁸ – Luis TRATABAS- Jeau-Marie CATTERET – Droit fiscal – quatrième édition – DALLOZ - Paris -1980. page 47.

- أيضا – علي عباس عياد – النظم الضريبية – المقارنة- مؤسسة الشباب الجامعة الإسكندرية – طبعة 1972- ص:32.

⁴⁹ – Guy-Willy SCHMELTZ – La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative- DALLOZ .Paris 1978.Page 305.