

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

تحت إشراف الأستاذ:

د. يحيى سمير

من إعداد الطالب:

بوصيق عادل

• اعضاء لجنة المناقشة:

• صبايحي نوال.....رئيسا

• يحيى سمير.....مشرفا

• بصيري محفوظ.....مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



الإهداء

الى التي جعل الله الجنة تحت اقدامها ، والتي غمرتني بعطفها و حنانها و انارت لي درب حياتي بحبها، الى التي لم تبخل علي يوما بنصيحة أو دعوة سالحة .

الى الصدر الحنون أمي الغالية حفظها الله و أطال في عمرها.

الى الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق و كان لي درع أمان أحتمي به من نائبات الزمان و تحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان .

الى أبي العزيز حفظه الله و أطال في عمره.

الى من عشت و تربيت معهم اخوتي : عبد الحق . محمد عبد الوهاب و هاجر كتكوتة العائلة الى الاهل والاقارب، وكبار العائلة الاجداد و الجدات حفظهم الله واطال في اعمارهم.

الى البراعم: "اسماء ،مصعب، محمد الله، أميمة ،تسنيہ ،انفال"

الى الاصدقاء والاحباب: "حسين، حمزة، محفوظ، مصطفى، لخضر، عبدالله، محمد الامين، حسام، وليد، طلحة، لطفي، مروان، زينو، محمد، خالد" الى كل من ساهم العقل وحفظهم القلب.

الى جميع زملاء الدراسة، ودفعة تخرج سنة ثانية ماستر ادارة مالية 2020/2019

الى كل من وقف معي في لحظات الصعاب و ساعدني ولو بكلمة رفعت من معنوياتي . الى كل من حمل لي ذرة ودّ و محبة في قلبه .

الى كل هؤلاء جميعا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

عادل

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من أعطى عطاء فوجد فليجز به، فإن لم يجد فليشن، فإن من أثنى فقد شكر، ومن كتم فقد كفر".
رواه الترمذي.

الحمد لله الذي هدانا لهذا، وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، فالفضل أولاً وأخيراً لله سبحانه وتعالى فالحمد والشكر لله عز وجل.
ومصادقا لقول رسولنا الكريم صلى الله عليه وسلم أتقدم بالثناء والشكر الجزيل والتقدير العظيم للاستاذ "يحياوي سمير" الذي مد لي يد العون وتكرم بإشرافه على مذكري، وكان مرشداً وموجهاً ولم ييخل علي بنصائحه وإشاداته القيمة لإنجاز هذا العمل.

واشكر أيضاً الاستاذة "حدادو فهيمة" على كل ما اعانتي به من معلومات والكلمة الطيبة

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأسرة الجامعية من عمال وموظفين وأخص بالذكر الأساتذة

على جميع النصائح والتسهيلات والمعلومات التي قدموها لي

من دون أن أنسى السادة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذه المذكرة ومناقشتها.

عادل

الفهرس

الفهرس

| رقم الصفحة | العنوان |
|------------|---|
| I | الإهداء |
| II | الشكر |
| III | الفهرس |
| VI | قائمة الجداول والأشكال |
| VIII | جدول الاختصارات |
| أ | مقدمة |
| | الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي |
| 2 | تمهيد |
| 3 | المبحث الأول: ماهية الضريبة |
| 3 | المطلب الأول: مفهوم الضريبة |
| 6 | المطلب الثاني: أهداف الضريبة وأنواعها |
| 12 | المطلب الثالث: اسس الضريبة والآثار الاقتصادية لها |
| 20 | المبحث الثاني: أساسيات حول التهرب الضريبي. |
| 20 | المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه |
| 25 | المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي |
| 28 | المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي |
| 31 | المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآلية مكافحته |

| | |
|---|--|
| 31 | المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي |
| 34 | المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي |
| 38 | خلاصة |
| الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي | |
| 40 | تمهيد |
| 41 | المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية |
| 41 | المطلب الأول: مفهوم الحوكمة والقضايا الرئيسية المتعلقة بها |
| 46 | المطلب الثاني: نشأة وتعريف الحوكمة الضريبية |
| 48 | المطلب الثالث: أهمية الحوكمة الضريبية وأهدافها |
| 50 | المبحث الثاني: مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها |
| 50 | المطلب الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية |
| 56 | المطلب الثاني: أطراف الحوكمة الضريبية |
| 57 | المطلب الثالث: دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية |
| 58 | المطلب الرابع: مقومات الحوكمة الضريبية |
| 72 | المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس للحد من التهرب الضريبي |
| 72 | المطلب الأول: توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة |
| 75 | المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي |
| 79 | خلاصة |
| 81 | خاتمة |
| 85 | قائمة المراجع. |

قائمة الجداول

والاشكال

1. قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان | الجدول |
|--------|---|--------|
| 09 | الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. | 01 |

2. قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان | الشكل |
|--------|--|-------|
| 54 | مبادئ الحوكمة الضريبية | 01 |
| 74 | توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة | 02 |

جدول الاختصارات

الاختصارات

| الاختصار | المعنى |
|-----------|---|
| ص | صفحة |
| ص ص | من الصفحة الى الصفحة |
| د.س.ن | دون سنة النشر |
| ق.ض.م.ر.م | قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة |
| ط | الطبعة |
| د.ط | دون طبعة |
| د.ب.ن | دون بلد النشر |

مقدمة

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين وزيادة الشفافية عن أعمالها اتجاه المواطنين ومن هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية.

وتهدف الحوكمة الضريبية أيضا إلى تنمية الحصيلة وجذب الاستثمارات، وهذا الهدف يرجع إلى أن الحوكمة في حد ذاتها حوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية، هي الباحث الأساسي على ثقة المستثمر في الاستثمار في بلد ما، وبالتالي فإن المستثمر حينما يود أن يوجه جزء من استثماراته إلى بلد ما، مع وجود مفاهيم الحوكمة وشيوعها في هذه الدولة عامل أساسي فيث الثقة في نفسه للاستثمار في هذا البلد، وبالتالي لم يعد الكلام فقط على وجود أو عدم وجود حوافر ضريبية، لكنه يمتد إلى أنه هل هناك حوكمة ضريبية تطبق فعليا أم لا؟

تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين الموارد وتوجيهها وفقا للسياسات المالية والاقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقا، فلم تعد الضرائب غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياساتها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.

ولكن مع توسع نطاق الضرائب وكثرة أنواعها فإن المكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وآثار سلبية على الاقتصاد الوطني، والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من الفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية، من خلال استثماراتها في المشاريع التنموية للبلاد، ويعد التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب لأن المكلفين بالضريبة غالبا ما يستغلون الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، الأمر الذي ينعكس سلبا على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف المرجوة من الجباية الضريبية.

لذا بات لزاما التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة ومكافحتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها أو منعها بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة، ومن هنا جاءت الحاجة لإخضاع الإدارة الضريبية لشروط ممارسة الحوكمة كون هذه الأخيرة أصبحت السبيل الأنجع لتحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

ومن هذا المنطلق استهدفت الدراسة الوقوف على الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب

الضريبي.

وللقيام بهذه الدراسة توجب طرح الإشكالية التالية:

"كيف يمكن للحكومة الضريبية أن تكون سبيلا للحد من التهرب الضريبي؟"

وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية ومن أجل تبسيطها نطرح الأسئلة الفرعية.

1. الأسئلة الفرعية

- ما الأسباب التي تؤدي الى تهرب الافراد من دفع الضريبة؟
- ما السبل التي تنتهجها الحكومة الضريبية للحد من التهرب الضريبي؟
- وكإجابة أولية للتساؤلات الفرعية نقوم بطرح الفرضيات.

2. الفرضيات

- من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة للهجو الى التهرب من دفع ما عليهم من ضرائب ضعف الوعي الضريبي لديهم.
- تعتمد الحكومة الضريبية الإدارة الفعالة وتحقيق الشفافية في النظام الضريبي، وفرض الرقابة الجبائية من أجل الحد من التهرب الضريبي.

3. أهداف الدراسة

- التعريف بظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه والآثار الاقتصادية له.
- التعريف بموضوع الحكومة الضريبية وبيان أهميتها وأطرافها.
- ابراز دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

4. أهمية الموضوع.

تكمن أهمية الموضوع في أهمية المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العامة بشكل خاص، كما تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجهها الدولة في إعدادها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة، وموضوع الحكومة من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في شركات الأعمال، حيث تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

5. منهج الدراسة

للإجابة على الاشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المناسب لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث، وتفسير العلاقات واستخلاص النتائج.

6. حدود الدراسة

سنركز في هذه الدراسة على دور الحوكمة الضريبية في مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الالتزام بها في الرفع من فعالية الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الجبائي، وزيادة إيرادات الخزينة العامة للدولة، ونبين طرق جديدة للمكافحة للتهرب الضريبي، من خلال تطبيق مبادئ ومقومات الحوكمة الضريبية وتوصيات منظمة التعاون الاقتصادية للحكومة الرشيدة والجيدة.

7. الدراسات السابقة

هناك بعض الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة الضريبية وكذا التهرب الضريبي:

- دراسة جيهان كمال محمد شبلي، **حوكمة النظام الضريبي وآثاره على جذب الاستثمارات (بالطبيق على كبار الممولين)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد من جامعة عين الشمس، مصر، 2012، تناولت هذه الدراسة مفهوم الحوكمة الضريبية والمخاطر التي تتركز عليها، وآليات تطبيق تلك المخاطر، كما ركزت على أثر تطبيق محاور الحوكمة الضريبية في مصر وأثرها على تحسين مناخ الاستثمار.
- دراسة سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، هدفت هذه الدراسة الى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي و مساهمته في الحد من التهرب الضريبي ، وقد توصلت الى ان التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية، من حيث برنامج التدقيق وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية، عملية، دقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي الى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.
- دراسة فائزة بومخلوف، **اثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمساءلة حول حجم الانفاق الجبائي، وتوصلت فيها الى ان الحوكمة الجبائية تعتبر عاملا مساعدا على تحسين سياسة الانفاق

الجباثي من خلال ضبط هذا العامل والتحكم فيه من خلال تطبيق الآليات و المبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية.

- دراسة حدادو فهيمة، دور الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008_2016، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج البويرة، 2018/2017، حيث عرضت هذه الدراسة مدخلا لحوكمة الضريبية وركائزها، وعلاقتها بمكافحة كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي، والجهود المبذولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري، وواقع الحوكمة الضريبية في الجزائر وآلية التأثير في الحصيلة الجبائية.
- دراسة الطالبة رونق قيدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2019/2018. حيث تناولت هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي.

8. صعوبات الدراسة

- غياب الكتب التي تتحدث الموضوع لحدائته
- صعوبة الحصول على المراجع في ظل الأوضاع الراهنة التي يعيشها العالم جراء جائحة كورونا.
- عدم اجراء الجانب التطبيقي للمذكرة وذلك لعدم اجراء التربص في المؤسسة محل الدراسة لإغلاقها بسبب الفيروس.

9. تقسيمات البحث

- قسمت الدراسة إلى فصلين نظريين بحيث:
- الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للضريبة حيث تم التطرق فيه إلى ماهية الضريبة وأساسيات حول التهرب الضريبي، وأخيرا أنواعه وأساليبه.
 - الفصل الثاني بعنوان الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي، حيث تم التطرق فيه إلى مدخل للحوكمة الضريبية، ومبادئ وأطراف ودوافع تطبيق الحوكمة الضريبية، وكذا الحوكمة الضريبية أساس للحد من التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للضريبة

والتهرب الضريبي

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة، وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة، أصبحت الضريبة في العصر الحديث أداة لتدخل وتوجيه الأنظمة الاقتصادية وبذلك أصبحت تؤدي دورا هاما باعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل الخزينة ووسيلة للتدخل الحكومي، ونتيجة لذلك أصبح لضرائب عدة مفاهيم متشعبة ومتعددة تعتمد على عدد من المبادئ من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، وسنحاول إبراز طبيعة الضرائب وأهدافها وطرق الاقتطاع المستعملة. تواجه السلطات المالية وهي تمارس نشاطها في جباية وتحصيل الضرائب مشاكل متعددة بعضها يقع في دائرة مسؤولياتها بسبب خلل في الإطار التشريعي أو سوء تنفيذ القوانين، وبعضها يتحمل مسؤولية المكلف نفسه بسبب قلة ما يتمتع به من وعي ضريبي وإحساس بالمصلحة العامة.

إن النظام الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية تصريح بمداخيله من تلقاء نفسه لكن الحرية ساعدت بشكل غير مباشر إلى نمو أو تزايد ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي يعتبر داء يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية وانخفاض الإيرادات، هذه الظاهرة أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك، لذا وجب تسليط الضوء على أهمية الضريبة وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي.

وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المبحث الثاني: أساسيات حول التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآلية مكافحته

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة، وهذا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة.

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الضريبة وتبيان أهم خصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة

إن تعدد تعريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها او خصائصها، هناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية، وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية، ومن أهم تعريف التي عرفت بها الضريبة نجد:

عرفت على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفه نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة.¹

كما يمكن تعريفها على أنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة، على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الاعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.²

تعرف أيضا على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلتزم الممول بها بأدائها بلا مقابل تمكيننا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.³

ويضيف بعض العلماء الى هذا التعريف قولهم إنها المبلغ الذي تفرضه الدولة وتقتطعه بصورة مباشرة، وذلك بغية تمييز الضريبة عن الاجراءات النقدية، التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.⁴

بينما يمكن تقديم تعريف أدق للضريبة أداء نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية ودون مقابل.⁵

1 - زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، ص 126

2 - أعمار يجاوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 90

3 - حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص 115

4 - أعمار يجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 90

5 - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 151

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

ومن خلال هذه التعريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنافع العامة.

ثانيا: خصائص الضريبة

بالاستناد الى التعاريف السابقة نستنتج عده خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الايرادات العامة للدولة، وتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1. الضريبة فريضة نقدية

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة والخاصة، وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الايرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود.¹ إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشيا مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود، فإن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود وسيلة واداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة، مما تستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص يتم بصورة نقدية.²

2. الضريبة فريضة إلزامية

أي أنها ليست تبرع اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروض عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، وباعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة، فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للإنفاق أو التفاوض مع الافراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا او لم يقبلوا ويكون للدولة في حال امتناع الافراد عن ادائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنها تتمتع بامتياز على اموال المدينين.³

3. الضريبة تدفع بصورة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم اياها، وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتسبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.⁴

1 - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 89

2 - المرجع نفسه، ص 90

3 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994، ص 105

4 - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص 17

4. الضريبة تدفع بدون مقابل

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممول للضرائب، ويترب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة أن تساهم بالتضامن مع غيره من الافراد في تحمل الاعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.

5. الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي، فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقة العامة التقليدية، وحسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة اي تأثير في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

الا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسالة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة اخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تهدف إلى ذلك التزام جانب الحياد او عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المطلب الثاني: أهداف الضريبة وأنواعها

وسيتم ابراز في هذا المطلب أهداف الضريبة وكذا انواعها.

أولاً: أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الاهداف التي يمكن تحديدها في الآتي: أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، واهداف سياسية.

1. الأهداف المالية

ويقصد بها تغطية الاعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الانفاق على الخدمات العامة، وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود المستشفيات والجامعات وشق الطرق...) ¹

2. الأهداف الاقتصادية

الاهداف الاقتصادية من أهداف الضريبة يقصد بها ان الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب بالتضخم او الانكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة اداة للتأثير، في الاوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار، وذلك على النحو التالي:

2_1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية.

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب وتلجأ إلى هذا الاسلوب من حكومة البلدان النامية او بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب راس المال الاجنبي فتعفي الاستثمار المالي الاجنبي من الضرائب.

2_2. استخدام الضريبة لمعالجة الكود الاقتصادي

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقلل الشراء والاستهلاك وتتكسد المنتجات.

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص12

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة. وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك برفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأشخاص وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار.

2_3. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الاس مالية ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

2_4. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار

ويتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.¹

3. الأهداف الاجتماعية

يُجد عدة أهداف اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها:

3_1. إعادة توزيع الدخل القومي

ويتم هذا الإجراء لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العالية الكبيرة.

3_2. تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية

كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة: دينية، أسرية من الضرائب.

3_3. للحفاظ على الصحة العامة

وهذا بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضروري كالحبذ وفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية والسجائر.

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، ط2، 2005، ص ص 154-156

4. الأهداف السياسية

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.

ثانيا: أنواع الضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تحد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا.

وتنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أولاً: من حيث تحمل عبء الضريبة.

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

رابعاً: من حيث تحديد وعاء الضريبة.

خامساً: من حيث السعر.

وستتطرق إليها تباعاً:

أولاً: من حيث تحمل عبء الضريبة

نجد:¹

1. الضرائب المباشرة

هي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة.

2. الضرائب غير المباشرة

فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا

العبء الضريبي في النهاية سيتم توضيح ذلك عن طريق التفرقة بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ - محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 160

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

الجدول رقم 01: الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

| الضرائب الغير مباشرة | الضرائب المباشرة | الجانب |
|--|---|-------------------------|
| تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة | تكون ضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة. | المعيار القانوني |
| تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر | تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونيا وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية | المعيار الاقتصادي |
| تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة | تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار | معيار الثبات والاستقرار |

المصدر: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص63

ثانيا: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

1. ضرائب على الرؤوس

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادة بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار يذخره بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة رؤوس الأموال نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويلا نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئيا وبدأ بتزايد الضرائب على الأموال.¹

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص63

2. الضرائب على الأموال

فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له، فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و... الخ.

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

1. واقعة تملك رأس المال

بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلاً انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.¹

2. واقعة الإنتاج

وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية، ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.²

3. واقعة الاستهلاك

تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول إن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.³

4. واقعة تحقق الدخل

فينشأ التزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل لا يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها، وبذلك تكون المصادر الأساسية للخل هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة، وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلاً من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضاً كالجوائز مثلاً.⁴

1 - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 19

2 - عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، ط2، الأردن، 2008، ص 19

3 - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 111

4 - المرجع نفسه، ص 112

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

رابعاً: من حيث وعاء الضريبة

وتنقسم إلى: ¹

1. ضريبة واحدة

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية.

2. ضرائب متعددة

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة، هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف لتحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة.

خامساً: من حيث السعر

1. ضريبة نسبية

ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 3% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

2. الضريبة التصاعدية

ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها. ²

1 - خالد شحادة، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 163

2 - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 230

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المطلب الثالث: أسس الضريبة والآثار الاقتصادية لها

نظرا لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدولة والمكلف بدفع الضريبة لا بد من قواعد أساسية عامة يجب اتباعها أو اعتمادها عند فرض الضريبة، وفي هذا المطلب سنتناول أهم القواعد الأساسية التي تحكم الضريبة، لنتقل بعدها إلى تحدث عن أهم الآثار الاقتصادية لها.

أولاً: أسس الضريبة

يقصد بأسس الضريبة المبادئ التي يستحسن أن يسترشد بها المشرع المالي، وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتستهدف هذه القواعد تحقيق صالح الممول من جهة وصالح الخزانة العامة من جهة أخرى، وتلتزم الدولة والهيئات التشريعية باحترامها، وتتلخص هذه القواعد في العدالة أو المساواة، واليقين والملائمة في الدفع، والاقتصاد في نفقات الجباية وتناول فيما يلي هذه القواعد.

1. قاعدة العدالة في توزيع الضريبة

وضع آدم سميث قاعده العدالة الأولى في تصنيف مزايا الضريبة فالجميع متفق على نقطة عدالة الضريبة، لكن هذا الاتفاق محدود في الطبيعة العامة، والتي تهدف إلى تحقيق هذه القاعدة التي تعتبر هدفاً أمثل كذلك ثم وضع مبدأين للعدالة والتي بموجبها يجب أن تكون الضريبة شاملة ومماثلة.

لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من دفع الضرائب.

حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضرائب وهذا لسببين: الأول بسيط، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، والثاني أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له لنتيجة أثقال العبء الضريبي للفئات الأخرى.

تعد الضريبة النسبية أشد ثقلاً على الفئات المحدودة الدخل، من تلك المرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبء عليها، مما يدفعها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ الذي يتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة بل وأيضاً لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ونتيجة لذلك فقد اتجه علماء المالية إلى الاخذ بفكرة الضريبة التصاعديّة، فيتم فرض الضريبة بنسب تغير بتغير قيمة الوعاء، والمادة الخاضعة للضريبة، فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة.

وهنا لا بد من الحديث عن مبدأين هما مبدأ الشمولية الشخصية ومبدأ شمولية الضريبة المادية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

• مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة.

وحسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا إذ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة، وفقا لمبدأ التبعية السياسية، كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الاجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد ترد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده لشموليته مثال ذلك الاعفاءات المقررة لبعض اعضاء السلك الدبلوماسي على أساس اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية او مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقيه فيينا المتعلقة بالحصانات والامتيازات كذلك الاعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الاشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

• مبدأ الشمولية المادية للضريبة

ويقصد به ان تفرض الضريبة على كافة الاموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات، فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح كالأراضي البور، المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد اخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاها وتأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة تخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف بأدائها.

وهذا المبدأ هو المعمول به فيما يخص الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

ومما سبق يتضح ان القاعدة الضريبية يجب ان تحقق اساس فكره العدالة والمساوات بين المكلفين بها حتى يتحقق لهم الشعور بالثقة.

2. قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو ابهام، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني لمدة التزامن بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدمها موقفه الضريبي

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وطافة الأحكام المتعلقة من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه اتجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.¹

3. قاعدة الملاءمة في الدفع

تنصرف هذه القاعدة إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة، وإجراءات التحصيل ملائمة للمول تفاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول عن دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب على الاستهلاك، وهي في النهاية تقع على المستهلك، يتم دفعها في الوقت الملائم.

4. قاعدة الاقتصاد في الجباية

من المسلم به أن عملية تحصيل الضريبة تكلف أموالا، وأية ضريبة يتم فرضها يجب أن تقيم ليس فقط بمقدار ما تدره، ولكن أيضا بالتكاليف التي يحتاجها للوصول إلى هذا العائد، ويرى سميث أن كل ضريبة ينبغي أن تنظم بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين عما يدخل الخزينة العامة، إلا بأقل مبلغ ممكن، أي ينبغي ألا يتحمل الشعب دافع الضريبة أية أعباء في تحصيلها دون أية ضرورة.

ثانيا: الآثار الاقتصادية للضرائب

تنقسم الآثار الاقتصادية للضرائب إلى قسمين: الآثار الاقتصادية المباشرة، والآثار الاقتصادية الغير مباشرة.

أ. الآثار الاقتصادية المباشرة.

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، حيث أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين: أولهما مقدار مبلغ الضرائب المستحقة، وثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما ذكرنا سنتناول فيما يأتي تأثير الضرائب على الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، التوزيع، وأخيرا

على الأسعار.²

1-1- أثر الضريبة على الاستهلاك

يتخذ أثر الضريبة على الاستهلاك بصفة عامة بعدين، يتعلق الأول بطبيعة وعاء الضريبة، ففي حالة الضريبة على الدخل الشخصي التي تؤدي إلى تخفيض دخل من يتحمل عبأها، مما ينجم عن إنقاص حجم الانفاق الشخصي على الاستهلاك، وبالتالي ينخفض الطلب على السلع والخدمات.

¹ - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 25

² - المرجع نفسه ص 172

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

وإذا كان ذلك يتوقف على مدى مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، فيقل تأثير فرض الضريبة على السلع الضرورية، بينما يبرز هذا التأثير بالنسبة للسلع الغير ضرورية نتيجة لمرونة الطلب عليها، وفي حالة فرض ضريبة على السلع على نحو يؤدي إلى ارتفاع أسعارها، فذلك لا يؤثر على حجم طلب أصحاب الدخل المرتفع الذي تقل مرونته بصفة عامة على هذه السلع، أما بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفض فيقتصر الأمر على السلع الضرورية فقط التي تؤثر زيادة أسعارها نتيجة لفرض الضريبة كثيرا على حجم الطلب عليها نتيجة لقلّة مرونتها.

أما البعد الثاني لثير الضريبة على الاستهلاك فإنه يعتمد على مدى الزيادة التي يحدثها فرض الضريبة على الانفاق العام، إذ يؤدي توجيه الدولة لهذه الزيادة في مواردها الضريبية لزيادة الطلب العام على السلع والخدمات إلى تعويض النقص في الطلب الخاص نتيجة لفرض الضريبة، الأمر الذي يؤثر على حجم الطلب الكلي بينما يؤدي قيام الدولة بتجميد الحصيلة الضريبية إلى انخفاض ملموس من حجم الاستهلاك الكلي.¹

1-2- أثر الضريبة على الادخار

يتكون الادخار القومي في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد والادخار العام الذي تقوم به الدولة، فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات ويمكن القول إن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون إيجابيا، إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد وبالتالي من التراكم الرأسمالي ومن ثم الإبطاء من التقدم الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية بذاتها.

فكلما رأينا أن فرض الضريبة يؤثر على دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل انفاقهم على الاستهلاك، مما يؤثر سلبا على مستوى مدخراتهم.

إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الانفاق على الاستهلاك، لمصلحة الاتفاقات الضرورية وعلى حساب الاتفاقات غير الضرورية.

ولما كان الانفاق يتميز في علاقته بالإدخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض ضريبة أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار بحسب نوع الضرائب، فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال،

¹ - يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، د س ن، ص ص 159-160

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

والضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على التركات والضريبة على زيادة القيمة... وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموماً، تضر بالإدخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة.

1-3- أثر الضريبة على الإنتاج

تؤثر الضرائب على الإنتاج من جوانب مختلفة ويظهر تأثيرها ذلك من خلال تأثيرها من المتغيرات الاقتصادية أي من خلال أثرها في الكميات الاقتصادية الكلية (الإدخار، الاستهلاك، الاستثمار) ومن خلال تأثيرها في عناصر الإنتاج (العمل رؤوس الأموال)،

ومن خلال استخدامها لتمويل البرامج والأنشطة الاستثمارية من جهة، واستخدامها بوصفها أداة لتوجيه الاقتصاد القومي باتجاه الاستثمارات المرغوبة، ومن خلال الحوافز والاعفاءات والامتيازات، من جهة أخرى تعمل في اتجاه زيادة الإنتاج القومي.

فالإعفاءات الضريبية تعمل على زيادة معدل العائد من رأس المال فتتجه رؤوس الأموال للاستثمار في الفروع التي تخضع لتلك الإعفاءات ويتحول نمط الاستثمار من الأنشطة الاستثمارية غير المعفاة.

كما تعمل الضرائب على حماية الإنتاج المحلي من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة فيعمل ذلك إقبال الأفراد على شراء السلع المصنعة محلياً وبالتالي فإن زيادة الطلب ستعمل على زيادة الإنتاج.

كما قد تؤدي الضرائب إلى آثار توسعية في الإنتاج من خلال ما يعرف بالضريبة المحفزة، حيث تدفعهم رغبتهم في المحافظة على دخولهم السابقة قبل فرض الضريبة إلى خفض نفقات الإنتاج، وإلى رفع الإنتاجية ومن ثم التوسع في الإنتاج أما الآثار السلبية للضرائب فهي أن ضرائب الدخل المرتفعة من شأنها إضعاف حوافز العمل والنتيجة لدى الأفراد في حين تعمل الضرائب المعتدلة على زيادة إنتاجهم لتعويض ما يلحق دخولهم من نقص نتيجة الضريبة.

كما تؤثر الضريبة في الناتج من خلال تأثيرها في القدرة على العمل وكون أن الضريبة اقتطاع من دخول الأفراد، ف يعني ذلك ولا سيما للعاملين نقص استهلاكهم من السلع الضرورية وبالتالي النقص في قدرتهم على العمل. كما تؤثر الضريبة في الناتج من خلال تأثيرها في حجم الاستثمار، إذ يعتمد الأخير على حجم المدخرات فإذا أدت الضريبة إلى نقص الدخل أدلى ذلك إلى نقص المدخرات.¹

1-4- أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار

لقد ألفت النظريات الحديثة المالية الدولة الضوء على أهمية الضريبة كأداة فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية لتحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار، إذ تؤدي زيادة الضريبة إلى تقييد الانفاق الخاص (وخاصة في

¹ - عبد الغفور إبراهيم الأحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 248-249

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

بمجال الانفاق الاستهلاكي)، والحد من التضخم كما يؤدي انخفاض حصيلتها إلى الحيلولة دون هبوط أسعار مستوى الانفاق النقدي الكلي وذلك مع اقتراف عدم تغيير مستوى الإنفاق العام. كما تساهم الضرائب عادة توزيع الدخل وبما يكفل في تحسين أوضاع أصحاب وفئات الدخل المنخفض، فالضرائب غير المباشرة لا تراعي ظروف المكلف حيث يزداد عبأها على أصحاب الدخل المنخفض بينما يقل عبؤها على أصحاب الدخل المرتفع مثل الضرائب على السلع الضرورية مما يؤدي إلى زيادة حدة التفاوت وعلى العكس الضرائب المباشرة على الدخل والثروة التي تنصف عادة بتصاعد أسعارها وإعفاء الدخول والثروات المحدودة منها إلى الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروة.

1-5- أثر الضريبة على الاستثمار

لما كان الميل للاستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائدة في السوق ومن ناحية أخرى على الكفاية الحدية برأس المال، فإن الضرائب تؤثر على الميل للاستثمار من خلال تأثيرها على معدل الأرباح فيزيد الميل للاستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته وينخفض بانخفاضها.

والضرائب على الدخل وعلى وجه الخصوص الضرائب الصناعية يمكن أن تؤدي إلى خفض الاستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لأرباح الموظفين، غير أن هذا الأثر السلبي ينتج على وجه الخصوص بالنسبة للاستثمارات الجديدة، كذلك يمكن أن تؤدي الضرائب بصفة عامة إلى تغيير هيكل الاستغاليات، وذلك بسبب ما تؤدي إليه من توسع الاستغاليات الأقل خطورة والأكثر أماناً التي يمكن تصفيتها بسهولة بحيث يصبح الاقتصاد أكثر سيولة وأكثر حساسية للضغوط التضخمية، وأخيراً يمكن استخدام الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمارات بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة وهو ما يعني استخدام الضريبة للتأثير على هيكل الاستثمارات، ويتم ذلك من خلال تقرير معاملة ضريبية متميزة بالنسب للأنشطة الاقتصادية المراد تشجيعها وتقرير معاملة ضريبية مرهقة بالنسبة للأنشطة المراد انكماشها، وجدير بالإشارة إن فعالية هذه السياسة تظهر أساساً بالنسبة للاستثمارات الجديدة، وذلك بسبب ما يحيط بالاستثمارات القديمة من جمود قد يمنع تنقلها.¹

1-6- أثر الضريبة على التوزيع

قد ينتج عن الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة ويحدث هذا بالنسبة للضرائب الغير مباشرة باعتبارها أشد عبئاً على الفئات الفقيرة أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار.

¹ - زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، ص 198

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادات في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.¹

ب. الآثار الاقتصادية غير المباشرة

يقصد بها المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً، وسنعرض هذه النقاط على التوالي.

2-1. استقرار الضريبة

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني نهائياً قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها، أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات. فالاستقرار الغير مباشر للضريبة يعني أن المشرع وفقاً لقواعد محددة قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبء الضريبة، فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزينة العمومية إلا أن العبء النهائي للضريبة، في هذا الإطار يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني بشرط أن تربطه علاقة اقتصادية وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا، ففي حالة يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر، فيظل المكلف القانوني بدفع الضريبة للخزينة العمومية وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني. إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى ما لا نهاية ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.²

2-2. انتشار الضريبة

ينتشر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين للضريبة وذلك بصورة حتمية على اتفائه على الاستهلاك، وبالتالي تناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية، ويؤدي ذلك للتبعية بتقليل انفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل نقصاناً في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية وهكذا تنتشر الضريبة

¹ - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 167

² - المرجع نفسه، ص 167، 168

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم ، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعامل معين لتخفف من حدة استثمار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة وبين انتشارها فيما يلي:

- إن نقل عبء ضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.

- إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة، فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة بينما استهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.¹

2-3. التخلص من عبء الضريبة

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقال خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بنقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب وعندما تكون معدلاته مرتفعة يجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى الغش الضريبي.

¹ - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 169

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: أساسيات حول التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي آفة تنخر الخزينة العمومية وتحرّمها من حقوقها وسنحاول التعرف في هذا المبحث إلى

أساسيات هذه الظاهرة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه

فيما يلي سنتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي وأسبابه.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلفين بالضريبة، وقد يسعى بعضهم إلى البحث عن الطرق للتخلص منها وعدم دفعها كلياً أو جزئياً سواء تجنباً ضريبياً أو غشاً ضريبياً، فالأول هو تخلص مشروع، أي لا يتم بمخالفة أحكام القانون، وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي. والثاني تخلص غير مشروع ويتم بمخالفة أحكام القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.¹

1. التجنب الضريبي

يعني تخلص المكلف بالضريبة من عبئ الضريبة دون أن يرتكب مخالفة قانونية، كأن يمتنع من تصرف معين كالبيع أو الشراء رغبة منه في عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، وباعتبار أن رغبته في القيام بأي التصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، إذن لا يكون المكلف تحت المساءلة عن تصرفه لأنه لم يحتال على القانون.² كذلك في حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، ومثل ذلك حينما يتهرب أصحاب الثروات من ضريبة التركات بعبثها للورثة، وهنا بالرغم من أنه قد يكون هذا الشخص سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، وبالتالي يستلزم على المشرع محاولة سد هذه الثغرات³ كما تعتمد الشركات على توزيع جزء أو كل أرباحها³، يحصل هذا في حالة الضرائب المباشرة. أما في حالة الضرائب غير المباشرة يتم تجنب الضريبة من خلال امتناع المستهلكين من شراء السلع، أو الامتناع عن ممارسة نشاط عين بسبب ارتفاع معدل الضريبة.

2. الغش الضريبي

هو التهرب الضريبي غير المشروع، ويحدث غالباً عندما ينجح المكلف بالضريبة في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه، ويتم عبر ممارسة الغش والتزوير بمخالفة نص من النصوص القانونية كأن يقوم بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة الضريبية، أو يقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافاً لقيمتها

1 - زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 183

2 - محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 123

3 - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص 225

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

الواقعية عن طريق الغش والاحتيال¹، أو إخفاء الأموال وإعلان الإفلاس ليتعذر دفع الضريبة، وفي مجال الضريبة الجمركية صور إدخال السلع المستوردة خفية، أو ان يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي

تشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، وذلك لعدة أسباب نذكر أهمها:

1. تعقد النظم الضريبي

إن النظام الضريبي الذي يضم ضرائب معقدة وصعبة وذات معدلات مرتفعة ويعرف غياب الشفافية والوضوح، يساعد على انتشار فرص الاجتهاد و التأويل وتعدد التعليمات والمنشورات والتي تتعارض في كثير من القضايا ، ومعها يصعب فهم الإجراءات الضريبية، وتسوء العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، كما يعتبر تعقد النظام الضريبي طريقاً لتعسف الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى سحق المكلفين بالضريبة و يحفزهم على التهرب من دفعها، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الضرائب المعقدة من طرف الإدارة الضريبية، مما ينعكس على قدرتها في ملاحقة أولئك المتهربين.

2. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه طواعية.² كما يعبر عن شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة النفقات العامة.³ يرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي، وترتبط المواطنة بمفهوم الواجب الوطني لأداء الضريبة، كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، ويرجع ضعف إلى عدة عوامل منها⁴:

1_2. شعور بعض المكلفين بالضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي: أي شعورهم بالظلم من فرض فريضة فهي

حسبهم تحد من حريتهم، وأن هناك فئات بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

1 - محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص154

2 - سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص06 على الموقع www.tax.mof.gov.iq

3 - محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، دار ن، مصر، 1990، ص 103

4 - يسري مهدي وآخرون، تحليل ظاهرة لتهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012، ص 135

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

2_2. نظرة المجتمع للمتهربين: في بعض المجتمعات ينظر إلى الشخص المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر شجاعاً، خاصة في ظل ضعف الرقابة من طرف الإدارة الضريبية في اكتشافه، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

2_3. غياب العدالة الضريبية في استخدام الحصيلة الجبائية: إن العدالة الضريبية ليست في تحصيل الضريبة فقط، وإنما كذلك العدالة في كيفية استخدام هذه الحصيلة، أي في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية. ففي أغلب الأحيان ما يزيد من التهرب الضريبي هو عدم قناعة المكلفين بالضريبة بأن ما يدفعونه سيوجه لخدمة الصالح العام، وعلى نحو يعود عليهم بالنفع. من هنا ينشأ شعور لدى الفرد بثقل العبء الضريبي، واعتقاده بأنه يدفع للدولة أكثر مما يؤخذ منها، وأن هناك إساءة في استخدام الأموال العامة، وبالتالي يصبح الفرد يشعر بالظلم مما يدفعه للتهرب الضريبي، وهذا الشعور يرتبط بعدة جوانب، منها:

- الجانب السياسي: يرتبط هذا الجانب بالسياسة العامة للبلاد ونخص هنا بسياسة الإنفاق العام، حيث يعتقد الفرد أن الدولة قد أنفقت الحصيلة الجبائية في أغراض غير مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، ولا تعود على أفراد المجتمع بفائدة، وهذا راجع إلى تراجع فعالية الحكومة في الوفاء بالتزاماتها تجاه أفراد المجتمع وزيادة معدلات التبذير، نتيجة انتشار الفساد مما يضعف ثقة المكلفين بالضريبة في السلطات العامة ويدفع بهم إلى البحث عن طرق للتهرب الضريبي.

- الجانب الاقتصادي: يتعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية العامة التي تؤثر على الفرد، فيزيد العبء الضريبي ففي فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، بالإضافة إلى الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة فكلما ساء مركزه المالي يرتفع العبء الضريبي عليه.¹

2_4. ضعف مسؤولية وسائل الاعلام: المسؤول الأول أمام نقص الوعي الضريبي لدى المواطنين هو وسائل الإعلام المختلفة، فالكثير من المتهربين يتهربون من الضرائب بسبب قلة المعلومات الكافية حول الغرض من فرض الضريبة عليهم، لذلك المسؤولية تقع على وسائل الاعلام المختلفة التي يجب عليها أن توفر المعلومات الكافية التي تعين المكلفين بالضريبة على فهم التزاماتهم وتشجيعهم على الخضوع الطوعي لأداء الضريبة.

2_5. غياب ثقة المواطن في الحكومة: أي حكومة ديمقراطية تحتاج الى حد أدنى من الثقة الشعبية للقيام بمهامها، وفي معظم الأحيان يعود غياب الثقة بين المواطنين والحكومة بدرجة كبيرة إلى انخفاض الإطار الاجتماعي الذين يحيون فيه، الذي يرتبط بمدى قدرة الحكومة على تلبية حاجيات المواطنين والالتزام بوعودها، فالثقة تزيد من

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 294

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

رغبة المواطنين في المشاركة السياسية للمواطنين، مما يستوسع دائرة قيام مؤسسات المجتمع المدني بالرقابة على ما تقوم به الحكومة، ومنع حدوث أي استغلال للسلطة وتشمل ثقة المواطنين في الدولة كل من الثقة فالسلطة التشريعية، والثقة في السلطة القضائية:¹

- **الثقة في السلطة التشريعية (البرلمان):** ما ينقص من ثقة المواطنين في السلطة التشريعية عندما لا يتعدى واجبها الموافقة بالإجماع على القوانين المقدمة أمامها من قبل الحكومة، والتصديق على مسودات القوانين تستلزم أن تقوم هذه السلطة بالمهام والمسؤوليات، ولا يشمل دورها في الرقابة الفعالة على أعمال الحكومة، ويحدث هذا عندما لا تتمتع السلطة التشريعية بالاستقلالية في مواجهة السلطة التنفيذية.
- **الثقة في السلطة التنفيذية (الحكومة):** تتطلب الثقة في الحكومة الوفاء بواجبها المعلن عنها/ والعمل على تنفيذ تلك البرامج، وأن تسعى جاهدة نحو تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، وتوفير كافة سبل الأمان لهم وضمان تمتعهم بالحقوق والحريات الأساسية والعمل على تهيئة المناخ المناسب لتطوير قدراتهم وتنمية مهاراتهم.
- **الثقة في السلطة القضائية:** فمن مقتضيات الثقة فيها، ألا يكون القانون مجرد أداة في يد الحاكم يستخدمه لتقييد الحريات العامة والفردية، أو كأداة لفرض السياسات والمصالح السياسية والاقتصادية بالإضافة إلى ذلك ألا تكون هناك فجوة بين النصوص القانونية والدستورية وبين الواقع، وأن يكون احترام لكافة الأحكام التي تصدرها السلطة القضائية، مع تسهيل الإجراءات القانونية ويرتبط ذلك بتنفيذ الأحكام القضائية وليس الاكتفاء بإصدارها، مع ضرورة توافر مبادئ وقواعد المحاكمات العادلة والمصنفة وضمان استقلالية القضاء.

3. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية

الكفاءة تعني الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بالطريقة الأمثل، وهناك العديد من المعايير لقياس كفاءة الإدارة الضريبية يأتي في مقدمتها الأداء المالي، الذي يتعلق بقدرة الإدارة الضريبية على تحصيل الضرائب المستحقة بأقل نفقات ممكنة، من خلال حصر المكلفين وتقدير الوعاء الضريبي وتحصيل ما يستحق عليهم، ويتطلب هذا الأمر موظفين قادرين مراجعة ما يقدمه المكلفون من تصريحات، وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف. إلا أن هناك بعض العوامل تضعف تلك الكفاءة وتتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي، وتمثل تلك العوامل في:

أ. **صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:** إن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية في تقدير بعض الأوعية الضريبية تشجع بعض المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي، أو قد تعتمد في ربط الضريبة جزائياً بأقل من القيمة

¹ - صدفة محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي،

مصر، جانفي 2009، على الموقع، www.socialcontract.com تاريخ الطلاع: 2020/06/25

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

الحقيقية او بأكثر منها، مما يؤدي إلى احداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وفي بعض الأحيان يتسبب انخفاض الأجر والمراتب التي يتقاضاها الموظفون في الإدارة الضريبية في فقدانهم للحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم، مما يدفعهم إلى عدم بذل مجهودات للبحث عن تلك القيمة الحقيقية.¹

كما يشكل افتقار الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات من بين العوامل التي تؤدي إلى ضعف تقدير الوعاء الضريبي، وهذا في ظل غياب قاعدة بيانات شاملة ودقيقة، في إحصاء المكلفين، وغياب الوسائل الآلية والالكترونية لحفظ تلك البيانات، فنظام الملفات الورقية قد يفقد بعض أجزائها عن عمد أو غير عمد، وبالتالي تعرقل عمل موظف الإدارة الضريبية في تحليل البيانات وقياس الوعاء الضريبي، وحساب مقدار الضريبة بالدقة والسرعة الواجبة.²

ب. عجز الإدارة الضريبية عن ملاحقة المتهربين: إن تعقد النظام الضريبي وعجز الإدارة الضريبية عن حل مشكلاته بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في التحصيل، تدفع المكلف إلى التهرب عن أداء الضرائب المتوجبة عليه، باستغلاله الثغرات في القانون الضريبي، وهذا لثقتته في عدم إمكانية هذه الإدارة على ملاحقته، وإن تمكنت من ذلك فسوف يكون على المدى البعيد.

ج. وجود فجوة في أداء الإدارة الضريبية: يقصد بها، الإدارة الضريبية تؤثر في صدق رؤية المكلفين بالضريبة لوظيفتها، خاصة إذا تم تقييم كفاءتها من زاوية الأداء المالي فقط، بغض النظر عن أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أدائها والذي يتحدد عادة بالوقت المطلوب بأداء الضريبة وجودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، والتكلفة التي يتحملها المكلف بالضريبة للحصول على تلك الخدمات بالإضافة إلى مدى كفاءة الأنشطة والعمليات الداخلية في تلك الإدارة، وينظر لأدائها من خلال فجوتين هما:

- **فجوة التطبيق:** تعني عدم التطابق بين الأهداف المتبغاة من التشريع الضريبي والتنفيذ الفعلي الذي تمارسه فعلا الإدارة الضريبية لأحكام هذا التشريع، وينشأ عدم التطابق من عدة أسباب أهمها: عدم وضوح التشريع الضريبي، وغموض نصوصه، وكثرة التشريعات وعارضها أحيانا وتضاربها.
- **فجوة الأداء:** تعني عدم تطابق ما يتوقعه المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من المجتمع الضريبي، فالشائع لدى المكلفين بالضريبة أن هناك تعرضا بين كل من الإدارة الضريبية وبين المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعل لديهم رد فعل عكسي يتمثل في محاولتهم للبحث عن طرق لتخفيف العبء الضريبي ولو بطرق غير مشروعة، ولعل أهم أسباب حدوث فجوة الأداء هي: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ونقص الكفاءة لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية.

1 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 225

2 - كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر، د س ن، ص 281

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

د. غياب العدالة في التطبيق: من المهم أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، إلا أنه ونتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية تنشأ صعوبات في تطبيق محتوى المواد القانونية فتتشوه العدالة، وبالتالي عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية وتصبح من دواعي التهرب الضريبي.¹

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

وينقسم إلى:

1. التهرب المشروع

يعرف بأنه تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.² يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبيا وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون³ ومثلا على ذلك:

- التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات. تعرف أيضا أنها " عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع.⁴

1-1. تصنيف التهرب الضريبي المشروع: ويتجلى فيما يلي:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي: يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو الغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة، وحضرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع انشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم

1 - عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 225

2 - بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 16

3 - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، مصر، 2007، ص 216

4 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) الدار

الجامعية، مصر، 2007، ص 145

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، والاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)،
الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها.¹

- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي: يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم احكام صياغة المواد القانونية.

فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

1-2. نماذج التهرب المشروع

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار في الأرباح غير الموزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطئ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

2. التهرب غير المشروع

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداحيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو اعداد قيود وسجلات مزيفة وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.²

تعريف Delahaye Tomas: "العش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي"³

1 - عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص12

2 - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص210

3 - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 06

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

تعريف القانون الجبائي الجزائري: "كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف كلياً أو جزئياً.¹

2-1. تصنيف التهرب غير المشروع

- **الغش العادي (البسيط):** وهو يشبه التهرب المشروع مصحوباً باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محمول متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريجات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو اغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193 ق. ض. م.

- **الغش الموصوف (المركب):** أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:

- **العنصر المادي:** والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- **عنصر التدليس:** ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة، حسب المواد 303 و 407 من ق. ض. م. ر. م.

2-2. نماذج التهرب غير المشروع

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب غير المشروع نذكر ما يلي:

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة)
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية.
- استعمال النفوذ واستغلال المناصب.
- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد.

3. الغش الوطني والغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي:

3-1. الغش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه "كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

¹ - الجزائر، وزارة المالية، قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 36، مواد 192، 193، 303-1، 407، من القانون الجبائي الجزائري، الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2011، ص 147

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

يعرف أيضا بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد".¹

3-2. الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداحيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.²

المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي

لا يمكن حصر كل أساليب التهرب الضريبي لتعددنا نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية وهي:

1. التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونية واقعة مادية بحيث هذا التحايل في عدم التصريح القانوني جزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في انشاء اقتصاد غير شرعي.

2. التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني أكثر استعمالًا وتنظيمًا والأرقى تقنية، فلقد عرفه على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير.³

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

2-1. الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة

للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلا: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول.⁴

1 - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 08

2 - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

3 - بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة،

الجزائر، 2004/2005 ص 14

4 - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 52-53

2-2. الاخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل هذا النوع من الاخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال.¹

2-3. التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً، باعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجبته التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة على مجمل نشاطه.

3. تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

3-1. المستخدمون الوهميون

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.

3-2. النفقات والمصاريف غير المبررة

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بها أو مسيري المؤسسة، وذلك بتخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال مثلاً: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

¹ - المرجع نفسه، ص 44

3-3. تقنية الاهتلاك

تعني الاهتلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية... الخ، وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك لأن:

- الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.
- الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال نتيجة لظهور أدوات انتاج حديثة أكبر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان قابلا للاسترجاع، ويحسب على القيمة غير قابل للاسترجاع، ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الاستغلال.

4. تخفيض الإيرادات

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي بيع نقدا ولا يترك أثر للعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا اتفاقا مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطئ مع الزبون. من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.¹

¹ - سهام كركودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق دار المفيد، الجزائر، 2011، ص ص 26-27

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته

يخلف التهرب الضريبي آثار عديدة على الاقتصاد وخزينة الدولة، وجب مكافحتها.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق

أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

أولاً: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجاً بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل

فيما يلي:

1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب، ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.¹

2. إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد لتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها.²

3. إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.³

1 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، د ط، الجزائر، 2007، ص ص 50-51

2 - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 97

3 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 21

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

4. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.¹

5. ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.²

6. زعزعة الاستقرار الاقتصادي

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.³

ثانيا: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي

¹ - سهام كركودي، مرجع سبق ذكره، ص 21

² - خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 223

³ - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

على مستوى السوق النقدية.¹

وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيه بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدي المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.²

رابعا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.³

¹ - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 78

² - المرجع نفسه، ص 79

³ - مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 163

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

تتمثل أهم الوسائل التي تتبع لمكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية هذا النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:¹

1. تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع، وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل.

2. إرساء نظام ضريبي عادل

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

- اعتدال معدل الضريبة.

- تجنب الازدواج الضريبي.

- إعفاءات ضريبية مدروسة.

3. تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب احكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرص على المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي وعليه سد منافذ التهرب، صف إلى ذلك يجب ادخال المرونة على قواعد القانون الضريبي،

¹ - فائزة بوخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة مستر في علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص27

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

حتى تتمكن من احداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفؤ لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفؤ باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوء منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة، من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة، مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

1. تحسين الإمكانيات البشرية

في ظل الاصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وامكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين.¹

2. تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة تحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل ملف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

3. تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ اللامركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان سرعة وفعالية في العمل وبحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها

¹ - مولود ملبكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مجلة الأداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، الجزائر،

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

التنظيمي، بإعادة هيكلة مصالحتها على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب وإنشاء تسع مديريات جهوية.¹

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذا يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات، وموجهة نحو إضفاء روح التعاون بين المكلف والإدارة الضريبية، وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

1. نشر الوعي الضريبي

- يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي واقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:
- القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفون بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموع، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.
 - تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة، والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة الاتفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة الملف بالضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لولائك الذين يتهربون من دفع الضريبة.
 - التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية، قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

2. تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، فتستعين الإدارة الضريبية بالصحف، المنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، تفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب

¹ - فائزة بوخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 27

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال واستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

3. تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب احداث برامج تكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية، والهدفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.¹

رابعا: تحسين الرقابة الضريبية

تعتبر الرقابة الضريبية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الضريبية، قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الضريبية على ما يلي:

1. تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الضريبية.

2. تعدد أشكال الرقابة الضريبية.

3. أهمية الغرامات والعقوبات الضريبية.

خامسا: أهمية التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي

لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي، كاستعمال سعر التنازل غير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج، وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرحة، مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية، كما أن الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل أو الخارج، لذلك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك التعاون عن طريق عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

¹ - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص 164 - 165

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل الى أهم المفاهيم حول الضريبة والتهرب الضريبي، حيث تعتبر الضريبة المورد الأساسي الهام للخزينة العامة، وتعتبر أيضا من أهم أدوات السياسات المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية، سياسية ... الخ وهي اقتطاع نقدي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين من أجل تحقيق المصلحة العامة.

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة التي هي المصدر الأساسي والحساس لدى الدولة في استقطاب الأموال التي تقدم من طرف المكلف دون أية خدمة مقدمة ودون مقابل التي بها تحقق الدولة التوازن الاقتصادي وتلبي حاجات الهياكل والبنى الاقتصادية ولكن هذا التنوع والتوسع نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مباشرة (الغش الضريبي) فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لدى تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وبالتالي تم التعرف على هذه الظاهرة التهرب الضريبي الذي يعني امتناع الأفراد المكلفين بالضريبة على تسديد ما عليهم من واجبات اتجاه الخزينة العمومية بطرق شرعية وغير شرعية للهروب من دفع الضريبة ، تطرقنا أيضا الى مختلف الأساليب المستعملة من طرف المكلفين و الأسباب التي تدفعهم للتهرب منها نقص الوعي ال ضريبي ونضرة المجتمع للمتهربين وأيضا غياب العدالة في فرض الضرائب في نظر المكلفين، كما تم التعرف أيضا على الآثار التي يخلفها بالإضافة الى بعض الآليات القديمة المستخدمة لمكافحة هذه الظاهرة.

تعتبر الحوكمة الضريبية من الأدوات الحديثة والمستحدثة للمكافحة والحد من التهرب الضريبي وعليه سنتطرق

في الفصل الثاني إلى كيفية محاربة الحوكمة الضريبية لظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

الحوكمة الضريبية سبيل

للحد من التهرب الضريبي

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

تمهيد

أصبح العالم الاقتصاد اليوم يشهد مصطلحات ومفاهيم جديدة بعدما كانت المصطلحات القديمة كالعولمة والخصوصية وآثارها على الاقتصاد العالمي أجمع، كما كان للأزمات المتعاقبة وانحيار العديد من الشركات العالمية بسبب تلاعبها بالقوائم المالية، وتواطئ مجلس الإدارة التنفيذية الامر الذي ادى الى البحث عن حلول وآليات للتصدي لهاته التلاعبات والتواطفات التي من شأنها ان تؤدي الى استنزاف موارد من المفروض ان تستفيد منها الخزينة العمومية لتغطية نفقاتها العمومية، من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد.

هذا ما دفع الى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة، التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب ومن هنا يأتي دور الحوكمة الضريبية بشتى آلياتها كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد، بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة، والتخفيف من حدة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، نظرا لما تكسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية الجبائية، وضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي ضمان الإيرادات العامة للدولة ملء الخزينة العمومية.

لذا سيتم التطرق في هذا الفصل الى الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي

من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية
- المبحث الثاني: مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها
- المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس للحد من التهرب الضريبي

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المبحث الأول: مدخل للحوكمة الضريبية

لقد اخذ موضوع الحوكمة اهتماما واسعا في دراسات تعود لمنظمات عالميه، واصبحت الحوكمة في صدارة برامج التنمية للبلدان وذلك لتوافقي مبادئ الحكومة مع متطلبات التنمية الشاملة للدول عن طريق مكافحة الفقر وترشيد الانفاق العام وتعزيز الإيرادات العامة.

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة وخصائصها

وسيتم التطرق في هذا المطلب الى بعض تعريف الحوكمة، ومقاربات بعض الهيئات الدولية لها، وكذا القضايا المتعلقة بها.

أولا: تعريف الحوكمة لغة واصطلاحا

1. الحوكمة لغة: يعود لفظ الحوكمة الى كلمه اغريقيه قديمه تعبر عن قدرة ريان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادتها وسط الامواج والاعاصير، وما يمتلكه من قيم أخلاقية وسلوكيات نزيهة في الحفاظ على ارواح وممتلكات الركاب والحفاظة على الامانات وايصالها لأصحابها فاذا وصلت إلى بر الامان أطلق على هذا العريان Good Gouverner الذي تعني المتحوكم الجيد.

إلا انه لا توجد ترجمة عربيه تنطبق تماما على كلمة Good Governance فبالرجوع الى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ حكم نجد ان العرب تقول حكمت واحكمت وحكمي بمعنى: منعت ورددت ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم لأنه يمنع الظالم من الظلم، ومن المعاني لكلمة "حكم": حكم الشيء وأحكمه اي: منعه من الفساد.¹

2. الحوكمة اصطلاحا: بعد عدة محاولات لتعريب مصطلح Good Governance تم التوصل إلى مقابلات لهذه الكلمة في اللغة العربية مثل: الإدارة الرشيدة، الحاكمية الحوكمة، الحكم الراشد، الحكم الصالح او الجيد.

وتعرف بأنها نظام بموجبه يتم اخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.²

¹ - ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، ص 953

² - محي الدين شعبان توك، الحومة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان،

الأردن، 2014، ص 45

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

ثانيا: مقاربات المنظمات الدولية لمفهوم الحوكمة

نظرا لأهمية المنظمات الدولية، ودورها في التأثير على السياسات الكلية للدول في المجالات الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم السياسية كان لابد من معرفة مقاربات هذه المنظمات لمفهوم الحوكمة، وفي هذا الصدد سنتطرق لمقاربات ثلاث (3) مؤسسات ومنظمات دولية مهمة وهي: صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1. مقارنة صندوق النقد الدولي: انطلاقا من اهتمام صندوق النقد الدولي بمتابعة السياسات المالية والاقتصادية

الكلية للدول، فان الحوكمة الرشيدة تركز على شفافية حسابات الدولة، وفاعلية إدارة الموارد العامة واستقرار البيئة الاقتصادية والتشريعية ذات الصلة بأنشطة القطاع الخاص وشفافيتها فالاستقرار والفعالية والشفافية هي من اهم عوامل حكمه الرشيدة من المنظور الاقتصادي والمالي لصندوق النقد الدولي.¹

2. مقارنة البنك الدولي: يعتبر البنك الدولي اول مؤسسة دولية تطرقت لمفهوم الحوكمة وهذا في نهاية سنوات

الثمانينات من خلال دراسة له عن الازمة الاقتصادية في افريقيا جنوب الصحراء، وطرحه لتقارير ونشرات تظهر مدى ما تحققة في التنمية الإدارية ومكافحة الفساد في دول جنوب الصحراء الإفريقية، ففي سنة 1992 أصدر البنك الدولي تقريرا بعنوان الحكم والتنمية حدد فيه تعريف لمصطلح الحوكمة ووصفها على أنها الطريقة التي تدار بها الموارد الاقتصادية والاجتماعية لبلد ما من أجل التنمية، وأوضح أن الحوكمة الرشيدة تقتزن بعملية صنع سياسات تكون منفتحة وبعيدة المدى، وبالتالي يمكن توقع نتائجها، إن ذلك يستدعي وجود جهاز فني إداري ينفذها ويعمل وفق أسس مهنية، وبأن تسعى هذه السياسات إلى تحقيق المصلحة العامة واحترام سيادة القانون وتعزيز الشفافية في الأداء، وتشجيع بناء مجتمع مدني قوي يشارك في الشؤون العامة للدولة، والعكس من ذلك فإن الحكم الرديء يقتزن بالسياسات التي تتم بصورة تعسفية، ووجود البيروقراطية، وبيئة تعمل وفق أنظمة قانونية غير عادلة، كما تتسم بإساءة استغلال السلطة التنفيذية لصالحاتها وانتشار الفساد، ضف إلى ذلك مجتمع مدني هش لا يشارك في الحياة العامة.

3. مقارنة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: لقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعريفا للحوكمة

سنة 1995، حيث تتمثل الحوكمة في استخدام السلطة السياسية وممارسة السيطرة على المجتمع في ادارة الموارد

¹ - راوية توفيق، الحكم الراشد والتنمية في إفريقيا - راسة تحليلية لمبادرة النباد-، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، مصر،

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك يقترب تعريفها من التعريف الذي وضعه البنك الدولي،¹ في السعي لتحقيق الصالح العام، وذلك عن طريق احترام سيادة القانون وتعزيز الشفافية، واعتبار اعضاء هذه المنظمة هي الدول الصناعية الكبرى فإنها لا تتوقف عند مفاهيم الديمقراطية وحكم القانون وحقوق الأفراد لأنها من المسلمات الأساسية فهي بذلك تعطي اهتمام واسعاً للحكومة في المؤسسات اي ما يعرف بحكومة الشركات.

ثالثاً: القضايا الرئيسية المتعلقة بالحكومة الرشيدة.

تمثل القضايا المتعلقة بالحكومة في المبادئ والخصائص التي تقوم عليها، فحسب برنامج الامم المتحدة الانمائي فإن هناك تسعة خصائص للحكومة وهي: الشفافية، المساءلة المشاركة، حكم وسيادة القانون، الرؤية الاستراتيجية، المساواة، الكفاءة، الفعالية، اتجاه الإجماع، حسن الاستجابة، ويمكن تعريف هذه المصطلحات على النحو التالي:

1. الشفافية: تعرف الشفافية بأنها توفير المناخ المناسب في الدولة (الأطر المؤسسية والتشريعية) الذي يتيح المعلومات لكافة الأطراف²، وتعتبر الحكومة والمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة المصدر الاساسي لهذه المعلومات وحتى تعتبر المعلومات شفافة لا بد من ان تكون:³

- متاحة لجميع المواطنين.
- ذات صلة بالموضوع.
- إمكانية الاعتماد على المعلومات.
- أن تعقب الشفافية المسألة.

ان الاعتماد على الشفافية بهذا النحو يحد من السياسات والاجراءات غير المعلنة والسرية لذلك فإن جعل مؤسسات الدولة أكثر كفاءة ومساءلة وشفافية امر ضروري لاستبعاد اي انحراف أو فساد.⁴

¹ - رواية توفيق، المرجع السابق، ص 27

² - هاني توفيق، الشفافية والمسائلة رفاهية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 12، جانفي 2005، ص 12

³ - جون سوليفان، الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004، ص 21

⁴ - عبير مصلح، النزاهة الشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، مجلة الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، فلسطين، 2013، ص

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

وهنا تتضح لنا جليا الأهمية الكبيرة للشفافية في تنمية الاقتصاد بصفه عامة فقد قدر الاتحاد الافريقي عام 2002 انما يعادل 25٪ من الناتج المحلي الاجمالي في افريقيا اي ما قيمته 148 مليار دولار امريكي تضيق سنويا بسبب الفساد فاذا تم استثمار 1٪ من تكاليف أحد المشاريع الكبيرة في بناء الشفافية ينتج عن ذلك تقليل معيار الخسارة الناتجة عن الفساد وسوء الإدارة وهدر الاموال ولو بنسبه 4٪، فإن ذلك يعني تحقيق ثلاث اضعاف العائد الصافي للمشروع، مما يمكن القول ان هذا الاسلوب يعد أحد أساليب التمويل الذاتي¹.

2. المساءلة: تعرف بانها التزام أصحاب القرار بتحمل نتائج قراراتهم أمام المسؤولين في الحكومة، والمؤسسات الاقتصادية والايادات العمومية والمواطنين، بحيث يؤدي ذلك الى اطمئنان من يتعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام ووفق الاهداف المرسوم.

تشكل مساءلة الموظفين والمسؤولين العموميين حجر الزاوية للإدارة العامة الرشيدة والديمقراطية وتبني المساءلة الفعالة على اساس مشاركة المواطنين في مراقبة أداء الحكومة عن طريق المطالبة بالشفافية وتعزيزها مما يساعد في كشف فشل الحكومة وسوء تسييرها، ومن هنا تصبح المساءلة اداة قوية لمكافحة الفساد في القطاع العام بالإضافة الى تحسين عمل الحكومة وزيادة فعاليتها.

3. المشاركة: تعبر المشاركة عن حق جميع الافراد في اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون العامة للدولة، اما مباشرة او بواسطة مؤسسات شرعية وسيطيه تمثلهم، وتمثل مصالحهم شريطة ان تكون تلك المشاركة منظمة، وواقعية وفعالة، وهذا يتطلب قدرا كافيا من حرية الرأي والتعبير، وتكوين المؤسسات وتنظيم المجتمع المدني.

وتشير كلمه فعاله الى الحالات التي تحدث فيها مشاركة الافراد فرقا في عمليات صنع القرار ويحدث ذلك الفارق عندما يصلوا تمكين الافراد من احداث تغيير وتنفيذ الاجراءات التعاونية والاجتماعية، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في عملية صنع القرار وبالتالي عملية الرصد والتقييم.²

4. حكم وسادة القانون: يقصد بسيادة القانون اعتبار القانون مرجعية للجميع، وضمان سيادته دون استثناء، ويتطلب ذلك بالضرورة بناء وضعية حكم مستقرة، والاستقرار السياسي والسلم الاهلي، ومؤسسات ديمقراطية تسمح بتداول السلطة رسميا وسلميا ودوريا دون اللجوء الى العنف، ويتطلب هذا نوعا من التوافق بين الاطراف

¹ - فريديريك جالتونج، معدل الصلاح معيار اساسي لقياس الشفافية والمحاسبة، إنجلترا، ص 05 على موقع www.integrityaction.org، تاريخ الاطلاع 2020/08/18.

² - أبو بكر مصطفى بعيرو وانس أبوبكر بعيرو، لا تنمية مستدامة بدون إدارة قوامه، مؤتمر التنمية المستدامة في ليبيا، جوان

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

السياسية على قواعد نزيهة للتنافس، وفي مقدمه هذه القواعد قبول الربح كما الخسارة وتنظيم الحياة السياسية على اسس سلمية تحكمها الانتخابات الدولية والاطار الدستوري والعمل المؤسسي وذلك بإخضاع الجميع بما فيهم الحكام وجميع المؤسسات والهيئات العامة والخاصة لحكم القانون والمساءلة والمساواة امامه بهدف تحقيق العدالة وانصاف المظلومين عبر قضاء نزيه وفعال ومستقبل.¹

5. الرؤية الاستراتيجية: تعتبر الرؤية الاستراتيجية أحد الملامح الأساسية للحكومة الرشيدة مرجبا، ويقصد بها امتلاك نظرة استراتيجية توحد منظور القادة والجمهور في وضع السياسات والبرامج، وتوفر الرؤية الاستراتيجية إطار عمل مرشد وخريطة طريق للسياسات العممة، بحيث تمكن من اتخاذ الاجراءات المناسبة في الوقت المناسب وفق السياق التاريخي والثقافي والاجتماعي لكل مجتمع.

6. المساواة (العدالة): تعني أن المواطنين رجالا ونساء لديهم نفس الفرص لتحسين اوضاعهم، وتحقيق سعادتهم والارتقاء بوضعهم الاجتماعي الى الأفضل.

7. الكفاءة والفعالية: تعني توفير القدرة لدى المؤسسات في تنفيذ المشاريع وتقديم نتائج تستجيب لحاجيات المواطنين مع الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد البشرية والمالية والطبيعة.

8. اتجاه الاجماع: ان الحوكمة الرشيدة تسعى الى تسوية الخلافات في المصالح لتحقيق الاجماع العام لتبقى مصلحة الجميع فوق المصالح الخاصة.

9. حسن الاستجابة: حتى تتمكن المؤسسات والاليات المستخدمة من خدمة الجميع دون استثناء لا بد من وجود إطار زمني ملائم يتم من خلاله تقديم المؤسسة لخدماتها وقيامها بعملياتها، كما تعني أيضا سعي الأجهزة المحلية الى خدمة جميع الاطراف المعنية والاستجابة لمطالبهم، خاصة الفقراء والمهمشين وترتبط الاستجابة بدرجة المساءلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية، ومدى وافر الثقة بين الأجهزة المحلية والمواطنين.

¹ - عبد الحسين شعبان، حكم القانون، من أين نبدأ، ص01 على الموقع: www.almannarah.com، تاريخ

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الثاني: نشأة وتعريف الحوكمة الضريبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية، وهذا من خلال تحديد نشأة ومفهوم الحوكمة الضريبية.

أولاً: نشأة الحوكمة الضريبية

أدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها خصوصاً في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي، إلى فصل الملكية عن التسيير، وأول جذور الحوكمة تعود إلى بيرل و مين **Berls and means** اللذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك عام 1932م، وتأتي آليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة، من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة.¹

أما مصطلح حوكمة المؤسسات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية.²

وفي سنة 1976 عمل كل من جونسون ميكليغ **Jensen and Mecklings** على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من فصل الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، وأثرها على زيادة الثقة في أعضاء مجلس الإدارة، وهذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من دول العالم على إصدار مجموعة من اللوائح، القوانين، والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام المؤسسات بتطبيق تلك المبادئ.³

¹ - محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص 03

² - فاطمة الزهراء طاهري، سيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية، عالم عبد الله، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطن، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، الجزائر، ص 05

³ - كنزة براهيمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص 03

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية، والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة، وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات.

ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة للشركات ومن ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة، التي تحكم مؤسسات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين، وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية.¹

ثانياً: مفهوم الحوكمة الضريبية

سيتم تقديم أهم التعاريف المتعلقة بالحوكمة الضريبية حيث:

تعرف الحوكمة الضريبية على أنها " مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المسائلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة".² كما عرفها ساندرين غرول **Sandrine Groult** بأنها: " الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور"³

وتعرف الحوكمة الضريبية وفقاً للشؤون الاقتصادية، والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها: " تلك القواعد والأنظمة والإجراءات، التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها".⁴ من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول إن الحوكمة الضريبية هي مجموعة من المبادئ، الأسس، القواعد والإجراءات، التي تعمل باتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير قدر من المصداقية بينها وبين الأطراف أصحاب المصالح، والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، وفرض المساءلة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك القواعد، وذلك لضمان حقوق الجميع بعدالة، والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

¹ - مهند محمد وآخرون، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي، مجلة الدراسات العليا، العدد 36، ص 135

² - المرجع نفسه، ص 136

³ - مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مجلة لأداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015، ص 146

⁴ - فائزة بوخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة مستر في علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 17

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الثالث: أهمية الحوكمة الضريبية وأهدافها

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية، مما جعلها تتمتع بأهمية بالغة، وتحقق أهداف مهمة تخدم عدة أطراف.

أولاً: أهمية الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية وسيتم طرحها على النحو التالي:

1. من ناحية الممول

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بالفوائد، أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل أنها تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، وإلى أنها تحافظ على حقوق الممول مع مراعاتها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، كما يؤدي بالمول إلى القوة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة، وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونياً.

2. من ناحية الإدارة الضريبية

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عيها بفوائد كثيرة، أهمها الإقلال من المنازعات والخلافات، وإمكانية الانصراف نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام، كما أنها تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية فضلاً عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي، مما يساعد أعضائه تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة، تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين.¹

ومن جهة نظر أخرى تتجلى أهمية الحوكمة الضريبية في العديد من المزايا نذكر منها:

- منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي، تسهيل العمل في الدائرة الضريبية، منع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.²
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم سماح بوجوده واستمراره أو عودته مرة أخرى.
- تحقيق السلامة والصحة، وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ والقصور.

¹ - يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي

للممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص 51.

² - الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، مذكرة ماجستير،

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 57

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

- تقليل الاخطاء الى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنح مثل هذه الاخطاء.
- كما ان الحوكمة الضريبية تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون اهداف لحقوقهم الإدارية والوظيفة، وتولي المناصب القيادية أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين او من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة الاجراءات والحق في الدفاع والطعن والتعامل مع ادارات الدوائر الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم اطلاق الغير على الملف الضريبي الا المخول لهم ذلك قانونا.¹

أهداف الحوكمة الضريبية

تتمثل اهداف الحوكمة الضريبية فيما يلي:

- تحقيق رفع كفاءة المؤسسات مع وضع انظمة فعالة للأداء.
- وضع انظمة رقابية كفيلة باكتشاف وتصحيح الانحرافات.
- تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات الغير قانونية.²
- ايجاد ادارة ضريبي عادلة تعمل بكفاءة واحتراف.
- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول الى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكلفين.³
- تنمية وتطوير الموارد البشرية.
- مراعاة مصالح الاطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.
- تقييم اداء الإدارة العليا، تعزيز المسائلة ورفع درجة الثقة.
- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الاطراف الذوي المصلحة المشتركة.⁴

¹ - عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات وحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005، ص 09

² - محمد حبيب نحاري، بوطالب عمر، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2017، ص 15

³ - مهند محمد وآخرون، مرجع سابق، 137

⁴ - علي الصادق وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، 2013، ص 141

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المبحث الثاني: مبادئ وأطراف الحوكمة الضريبية ودوافع تطبيقها

الحوكمة الضريبية تستند على عدة مبادئ، كما تتشكل من عدة أطراف، ونحاول في هذا المبحث معرفة كل هذا بالإضافة إلى التطرق إلى دوافع تطبيقها.

المطلب الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية

من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة ما يلي:

1. وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية

يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية بأن يعمل رفع مستوى الشفافية، كفاءة الأسواق المالية، أن تتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، منح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.¹

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

- ينبغي وضع إطار حوكمة في الإدارة الضريبية، بهدف أن يكون ذا تأثير على القرار الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.²
- ينبغي أن تنص التشريعات على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح، مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن حكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية، مع توفير الشرح التام لها، أي أن يعهد بالمسؤوليات التنظيمية إلى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، وتخضع للمراجعة القضائية.³

¹ - مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، غالم عبد الله، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 04

² - كنزة براهمة، مرجع سابق، ص 20

³ - عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 25

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

2. الإفصاح والشفافية

إن الشفافية الجبائية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين، الأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، بحيث تهدف الشفافية والإفصاح عموماً إلى جعل الأمر واضحاً وشفافاً، بعيداً عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات، بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.¹

فتحقيق الحوكمة في الإدارة الضريبية تتطلب توفر كافة البيانات، والمعلومات عن أسس فرض الضريبة، وأسس الربط والتقدير بموضوعية، ولتحقيق الثقافة وحرية المعلومات يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها للممولين، خاصة الملتزمين منهم بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة، بحيث يهتدي بها الممولون عند إعدادهم للإقرارات الضريبية، التي يقدمونها إلى الإدارة الضريبية.

ولا يخفى على أحد أهمية الإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية، ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنوياً، ليس عن طريق البيانات الاجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العامة للدولة، بل عن طريق نشر بيانات تفصيلية.

وفي هذا الصدد يمكن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية، في توفير المعلومات والبيانات وتبادلها بين الممولين والإدارة الضريبية، خصوصاً أنه أصبح يوجد مواقع متعددة للإدارات الضريبية على شبكة المعلومات الدولية.²

3. المشاركة الجماعية

يقوم هذا المبدأ على أن يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية، وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة، أي أنكل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله.³ حيث يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ المشاركة الجماعية الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية، والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم.

1 -فايزة بوخلوف، مرجع سبق ذكره، ص25

2 - يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص55

3 - يونس جعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017،

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

لعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للأطراف ذوي المصالح الحيوية، في اللجان العليا بالمصالح الضريبية، بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف، بما يحقق المصالح العليا للممولين والإدارة الضريبية في نفس الوقت.¹

فالمشاركة الجماعية هي مشاركة الإدارة وعمال، وموظفي المؤسسة وجمعيات المجتمع المدني في رسم السياسات، ووضع القرار من خلال تبادل الرأي مع الآخرين، والوقوف على كل الاقتراحات والتوصيات، وتعتمد على قيم المساواة والاحترام والعطاء الذي يستند عليه التكامل، حيث يقدم كل طرف إمكانيات بشرية، مادية وفنية لتحقيق الأهداف المشتركة لزيادة التنمية في جميع الميادين.

4. المساءلة المتكافئة

إن توفر أنظمة للمساءلة وعلى وفق المسؤوليات، والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية، تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين، والحد من الفساد المالي والإداري.

ويظل تعزيز المساءلة من خلال الرقابة نشاطاً أساسياً لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بمراقبة الرقابة على امتهال الكيانات المراجعة للقواعد والأنظمة.²

والمساءلة المتكافئة بمعنى آخر تعني تمكين ذوي العلاقات من الأفراد داخل الإدارة الضريبية وخارجها، من مراقبة العمل دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إلى الآخرين، فضلاً عن تطبيق الأنظمة والتعليمات بكل شفافية على جميع الموظفين في المؤسسة، وتعد المساءلة الوجه الآخر للقيادة ودونها تكون القيادة دكتاتورية، وهي التزام يلزم الآخرين بالمحاسبة أو الإجابة عن المسؤولية التي تسند إليهم.

5. دور مجلس الإدارة

ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدراك المبادئ التنفيذية للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الجمعية وأصحاب المصالح، وتعتبر عملية وضع السياسات والإشراف على النظم المختلفة (الرقابة، الحوكمة...) أحد مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يجب وضع معايير الأداء لقياس سلوك مجلس الإدارة.³

1 - يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص 57

2 - مولود مليكاوي، مرجع سابق، 147

3 - يونس جعادي، مرجع سابق، ص 32

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

فدور ومسؤوليات مجلس الإدارة يجب أن تكون واضحة، ومحددة ومعلنة من حيث الصلاحيات، والمسؤوليات، الحقوق، الواجبات، المزايا، الأجور والمكافآت.¹

يجب على أعضاء مجلس الإدارة وعلى أساس توفير كافة المعلومات، وكذا بنوايا حسنة وبعناية العمل على تحقيق أفضل مصلحة لكافة الأطراف ذوي المصلحة، كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية: توجيه إستراتيجية المؤسسة، سياسة المخاطر، خطط العمل السنوية، تحديد أهداف المؤسسة واختيار المسؤولين التنفيذيين، ومراقبة التنفيذ وأداء المؤسسة، وكذلك أيضا يجب أن يكون مجلس الإدارة قادر على ممارسة التقييم والحكم الموضوعي لشؤون المؤسسة بصفة مستقلة، وهذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي المؤسسة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل، للقيام بمهام يتحمل وجود تعارض في المصالح بها، كما أنه عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد ويفصح عن صلاحياتها، وكذلك أيضا يجب أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات وفي الوقت المناسب، كي تساعد على اتخاذ القرار.²

6. دور أصحاب المصالح

يجب أن يأخذ إطار حوكمة المؤسسات بعين الاعتبار حقوق المؤسسات بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح، التي وضعت بقانون أو اتفاقية، وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين المؤسسات وأصحاب المصالح، وذلك لتحديد الثروة وتنميتها والحفاظة على ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي تنص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملاءمة في أي وقت، وأن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء.³

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح يحميها القانون.⁴
- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.

¹ - محمد نور البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص32

² - محمد البشير بن عمر، مرجع سابق، ص 30

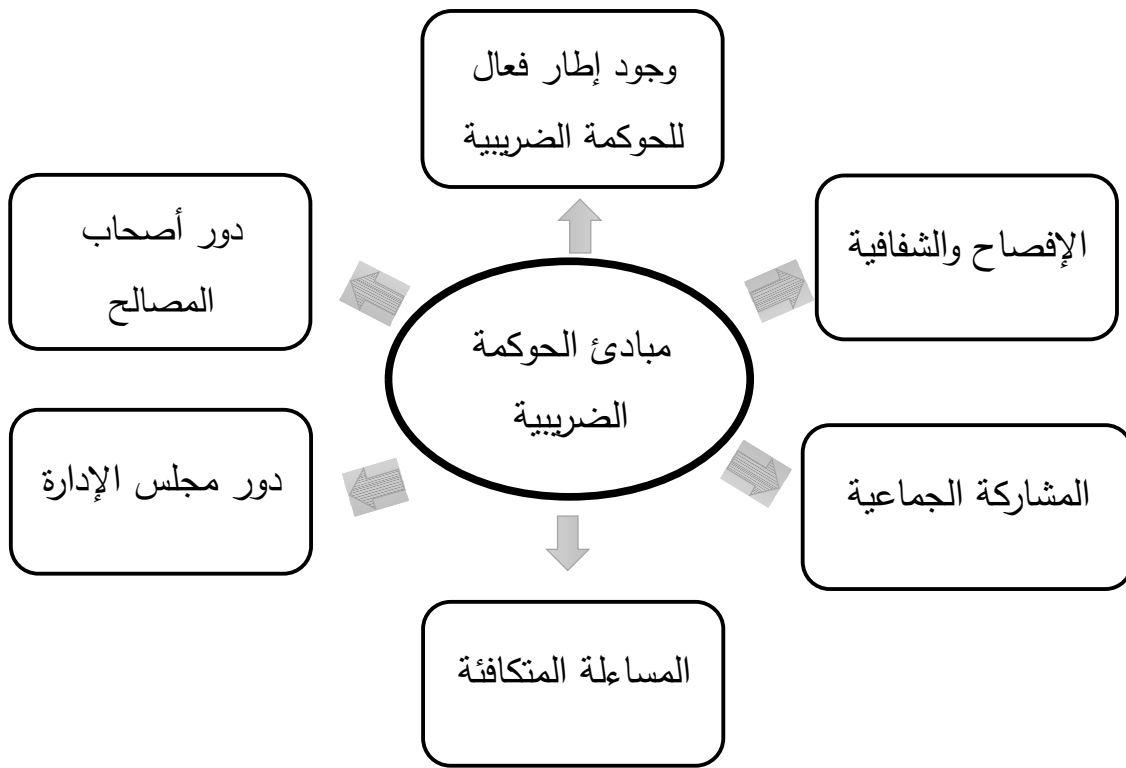
³ - المرجع نفسه، صفحة نفسها

⁴ - ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص22

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

- توفير المعلومات ذات صلة بالقدر المناسب لها بأسلوب دوري ومنظم وفي التوقيت المناسب.
- السماح لذوي المصالح بالاتصال بجزئية مجلس الإدارة، لتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.
- يجب أن يسمح إطار الحوكمة في الإدارة الضريبية بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.¹

الشكل (01): مبادئ الحوكمة الضريبية



المصدر: من اعداد الطالب بناء على:

- مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، غالم عبد الله، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 04

¹ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، ط2، د ب ن، 2008، ص 45

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

- عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 25
- يونس جعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 25
- محمد نور البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 32
- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 22

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أطراف الحوكمة الضريبية

أن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف لتشكل المنظومة الضريبية، والتي تتكون من:¹

1. التشريع الضريبي

وهو عبارة عن كافة القوانين، التعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة، حصرها وتحصيلها، والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها، وينظم حقوق الخزينة العامة، حقوق دافعي الضرائب والإعفاءات المقررة.

2. الإدارة الضريبية

وهي عبارة عن كافة الدوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، من خلال المدققين وكافة العاملين فيها، عن طريق الحصر والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الحكومية الأخرى، للوصول إلى تحصيل الضريبة المستحقة من ممولي ودافعي الضريبة، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديد أفضل الأساليب الضريبية، بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية، لذا تعتمد معظم التشريعات الضريبية على مستوى العالم على تنظيم الإدارة الضريبية، تحديد سلطاتها ومسئوليتها بوضوح ودقة، تحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة.

3. المجتمع الضريبي

هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين، مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، المحامين، المستشارين الضريبيين والمحاسبين، بالإضافة إلى مدققي الحسابات أو الأشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة عامة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة، ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية.

4. المحاسبون القانونيين

¹ _ مهند محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 138

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الثالث: دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية

وتتمثل دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية في:

1. عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات

إن الفساد الإداري وعدم احترام القوانين، والبيروقراطية يؤثرون على الحاكمية وفعالية المؤسسات، وتمثل حاكمية وفعالية المؤسسات في:¹

- عدم الانخراط في قضايا الفساد الإداري مهما كانت المبررات.
- احترام مختلف القوانين التجارية والضريبية، تفاديا لأي نوع من أنواع الخطر الضريبي أو التجاري.
- تطبيق مبادئ الشفافية والحوكمة في مجال التسيير.

2. تزايد العبء الضريبي

إن تزايد العبء الضريبي يتم عن عدم التشريع الضريبي في الموازنة بين الأطراف التي تتحمل العبء، من أشخاص طبيعيين وأشخاص معنويين، كما أنه يؤدي إلى تفاقم خطر الفحص الضريبي والمراجعة الضريبية، وتحاول الدول المتقدمة تكيؤ العبء الضريبي يتحمله الأشخاص الطبيعيون.²

3. انخفاض الجهد الضريبي

ان فعالية النظام الضريبي في الدول تتركز على مؤشرات الوضوح، العدالة، البساطة والملائمة معا، كل هذا يؤدي الى تعبئة أفضل الموارد الضريبية مما ينعكس ايجابيا على نسبة الضريبة الى اجمالي الناتج المحلي في الدول، حيث كلما كانت نسبة الضريبة الى اجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعا.³

1 - يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص 09

2 - بوعلام ولهي، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، 06

3 - يوسف حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، صفحة نفسها

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الرابع: مقومات الحوكمة الضريبية

وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى العدالة الضريبية، الشفافية الضريبية، وكذا الرقابة الجبائية تباعا.

أولا: العدالة الضريبية

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم جد حساس نظرا لتداعياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لقد تأصلت العدالة الضريبية في إطارها العملي عندما زاد الإنفاق العام وزادت معه الحاجة المال لتغطيته، مما دفع بعض الدول للتوسع في فرض الضرائب، فأصبح المكلف يشعر بعبئها ومنه جاءت المطالبة بضرورة وجود العدالة الضريبية.¹

1. مفهوم العدالة الضريبية

يقصد بعدالة الضريبة أن تتوخى نصوص العدالة التشريعية الضريبي الدالة في توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة،² ويعتبر آدم سميث أول من قدم مفهوم للعدالة الضريبية، ويقضي بمساهمة كل من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء، ضريبي متساو.³

2. مبادئ العدالة الضريبية

للعدالة الضريبية عدة مبادئ تتمثل في:

1-2. مبدأ المنفعة

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود تناسب بين مقدار ما يدفعه المواطنون من الضرائب والمنفعة التي يتحصلون عليها من الإنفاق الحكومي، تبعا لذلك يمكن القول أن معيار المنفعة لا يتعلق فقط بجانب السياسة الضريبية، وإنما بكل من جانبي السياسة الضريبية، وإنما بكل جانبي السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام.

إن تطبيق هذا المبدأ لن يكون بالأمر السهل، إذ يتطلب مبدأ المنفعة تحديد وقياس المنافع التي تعود على كل مكلف بالضريبة من الإنفاق العام، وهو أمر تحيط به الكثير من الصعوبات، هذه الأخيرة تتعلق بصعوبة إحصاء الخدمات المقدمة من طرف الدولة والتي يستفيد منها الأفراد، فمعظمها غير قابلة للتجزئة بالإضافة إلى أنها تكون

¹ - قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية لبحوث

والدراسات، العدد 10، جامعة البليدة، الجزائر، ص 98

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، 2009، ص 85

³ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للطبع، الأردن، 2007، ص 124

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

موجهة لكافة أفراد المجتمع، كما أن بعض تلك الخدمات هي خدمات كيفية ومن المستحيل قياسها قياساً كمياً، مثل خدمة توفير الأمن، فهذه لا يمكن قياس مدى الاستفادة التي تعود على أفراد المجتمع.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المستفيد الأكبر من خدمات الانفاق من خدمات الانفاق الحكومي هي الطبقات الفقيرة في المجتمع، وإذا ما أخذنا بمبدأ المنفعة فهي التي تتحمل النصيب الأكبر من العبء الضريبي، وهذا من غير المعقول لأن الطبقات الفقيرة عادة ما يتم مراعاة حالتها المالية وظروفها الاجتماعية، وبذلك فهي لا تتحمل أية ضرائب أو تدفع ضرائب قليلة.¹

2-2. مبدأ القدرة على الدفع

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة وجود علاقة طردية بين ما يدفعه المواطن من ضرائب وما يتحصل عليه من دخل، فهو يراعي المقدرة التكاليفية عند الأفراد، وبهذا المبدأ يسعى النظام الضريبي ليقوم بعملية إعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأقل دخلاً، ويوضح مبدأ القدرة على الدفع نوعين من العدالة الضريبية في النظام الضريبي، وهما العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية (العمودية).²

أ. **العدالة الأفقية:** تعني أن المكلفين بالضريبة الأفراد المتساوون في الدخل لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية، فإذا كان النظام الضريبي قائماً على مبدأ المنفعة وحصل مواطنان على القدر نفسه من الخدمات العامة، فهنا يقرر مبدأ العدالة الأفقية ضرورة دفعهما ضرائب متساوية، أما إذا كان النظام الضريبي يتبع مبدأ القدرة على الدفع فعندئذ يقرر مبدأ العدالة الأفقية أن يدفع أصحاب الدخول والثروات المتساوية المقدار نفسه من الضرائب.

ب. **العدالة الرأسية (العمودية):** تتطلب العدالة العمودية اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين غير المتماثلين معاملة ضريبية غير متماثلة،³ أي يتم التعامل مع المكلفين ذوي الدخول المتفاوتة بشكل يتناسب مع حجم دخولهم، فلو كان هناك شخصان مستويان في كل شيء ماعدا أن دخل الأول ضعف دخل الثاني، فهذا يستلزم أن يدفع الأول ضريبة بمقدار ضعف ما يدفع الثاني.

3. أركان العدالة الضريبية

تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المطبق في الدولة في دولة ما بمراعاة مجموعة من العوامل التي لا بد من وجودها، وتمثل أهمها في: عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي.

1 - قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 98

2 - سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011، ص 125

3 - محمد عمر حماد أبو دوح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 27

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

3-1. عمومية الضريبة

وتعني أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع ما، ونميز هنا عموميتين وهما: العمومية الشخصية أي التزام المواطنين كافة في الدولة فضلا عن المقيمين خارجها (إذا كان لهم أملاك في الدولة)، وكذلك الأجانب القاطنين فيها بدفع الضريبة، والعمومية المادية: أي خضوع كافة الأموال إلى الضريبة سواء كانت دخولا أو ثروات،¹ وهنا يجب أن نذكر أن قاعدة العمومية ليست مطلقة وإنما ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ إعفاءات خاصة بالأفراد وأخرى متعلقة بالأموال، وترجع نوعية تلك الإعفاءات حسب خصوصية كل الاقتصاد.

3-2. شخصية الضريبة

ويطلق عليها كذلك بذاتية الضريبة، وهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، والضرائب الشخصية هي الضريبة التي تراعي حالة المكلف الشخصية ومركزه المالي، فتفرق بين المتعامل بين الأعزب والمتزوج، ومن لديه أطفال من عدمه، وذلك على الرغم من تساويهم في الدخل على سبيل المثال.

3-3. تجنب الازدواج الضريبي

حتى تتحقق العدالة الضريبية يتطلب الأمر عدم إخضاع المكلف بالضريبة ذاته للضريبة نفسها وعن المال نفسه ولسبب نفسه، أي لا يكون هناك تعددا أو ازدواجا ضريبيا، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفسه وللسبب نفسه، أي لا يكون هناك تعددا أو ازدواجا ضريبيا، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر، وخلال نفس الفترة الضريبية.²

أ. **وحدة المكلف بالضريبة:** أي أن نفس الشخص يدفع نفس الضريبة مرتين أو أكثر، على سبيل المثال في شركات المساهمة قد تفرض الضريبة على الأرباح ثم تفرض أخرى على دخل المساهم، ففي هذه الحالة اختلفت وجهات النظر فمن الناحية القانونية لا يعتبر ازدواج ضريبي لاختلاف المكلف بالضريبة، أما من وجهة النظر الاقتصادية فترى أموال الشركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين، وبالتالي فإنها تفرض على الشخص نفسه مرتين، وبالتالي هناك ازدواج ضريبي اقتصادي.

ب. **وحدة الضريبة المفروضة:** بمعنى أن تفرض على المكلف، وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة نفس الضريبة مرتين أو أكثر، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على المستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

¹ - عادل فليح العلي، مرجع سابق ذكره، ص 126

² - محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، ط2، الأردن، 2010، ص 115

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

ج. وحدة المدة: ويقصد بها ان تكون المدة التي تفرض عليها الضريبة هي ذاتها، كأن يدفع مكلف بالضريبة مقيم على اقليم دولة ضريبة عن دخل حققه في دولة أخرى يدفع لها ضريبة عنه في الوقت نفسه.

د. وحدة الوعاء: وهنا تفرض الضريبة أكثر من مرة، وعلى ذات الوعاء وعلى سبيل مثال أن يفرض ضريبة على الارباح بمقتضى معيار التبعية الاقتصادية للدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطه، وتقوم دولة بفرض ضريبة على ذات الوعاء استناد لمعيار التبعية السياسية وانتماء المكلف بجنسيته للدولة الثانية.

يجب أن نشير أنه لا بد أن تحقق جميع هذه الشروط الأربعة، بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإنه لا يعتبر إزدواج ضريبي، وللتحديد الدقيق للازدواج الضريبي يجب تمييزه عن التكرار الضريبي الذي يتحقق عن فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة ويخضع للضريبة في كل مرة.¹

ثانيا: الشفافية الضريبية

إن تعزيز البناء الديمقراطي في المجتمع يتطلب منح المواطن كامل حقوقه، وأهمها المشاركة في اتخاذ القرار على كافة الأصعدة، ويكون بإطلاعه على المعلومات سوء على الصعيد الاقتصادي أو السياسي أو حتى الاجتماعي، بما أن الضريبة (مهما كان نوعها) يدفعها المكلف بالضريبة بصفته فردا من المجتمع، فإن الحوكمة الضريبية تقتضي أنه من حق المكلف بالضريبة أن يطلع على كل الحقائق المتعلقة بها للبحث والمساءلة والنقاش، ويستدعي هذا الأمر إدارة ضريبية تضمن الشفافية في المعلومات الضريبية.

1. تعريف الشفافية الضريبية

تعرف الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي تعرض من خلالها القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، لزيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم.² وهناك من يرى أن الشفافية الضريبية تعني التشريع الضريبي المقترح قبل اخراجه نهائيا، وهنا ينبغي عرضه للمناقشة على المختصين والمهتمين لإبداء آراءهم واقتراحاتهم في مواده، وذلك من ناحية وضوح نصوصه ودقة صياغتها، ثم يتم بعد ذلك اصدار التشريع الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار الآراء الجادة للأطراف ذوي العلاقة، كما أن النص التشريعي يجب ألا يتعارض مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 130

² - سليمان عتير وآخرون، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 56-26 نوفمبر 2013، ص 573

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

فالشفافية الضريبية هي الأسلوب الذي يضمن نشر المعلومات والافصاح عنها من طرف الإدارة الضريبية، وتتطلب توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات واجراءات المحاسب، كما تتطلب وضوح التشريعات وسهولة فهمها وكل ما يتعلق بعملية تقدير الضريبة مع سهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع.

2. أهداف الشفافية الضريبية

تتمثل أهداف الشفافية الضريبية في:

2-1. إزالة الغموض من التشريع الضريبي

الشفافية الضريبية تجعل تشريع الضريبي واضح، بل أكثر من ذلك تكون آلية تغييره عملية واضحة المعالم وبعيدة عن الغموض وتكون الأهداف من وراء هذا التغيير معلنة وبمتناول الجميع وذلك بهدف إتاحة الفرصة للتعامل مع التطورات في التشريعات الضريبية، والتنبؤ بالمستقبل بأسلوب عقلاني ورشيد.

2-2. نجاح عملية التحصيل الضريبي

تعتبر الشفافية الضريبية أحد أركان نجاح عملية التحصيل الضريبي، لأنها توفر بيئة تتسم بالوضوح التام فتحسين جوده أداء الموظفين ومنه الحد من الفساد الاداري،¹ حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة، اذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات، وكذلك يصبح من الصعب تواطؤ الموظفين والمكلفين بالضريبة في ممارسات هدفها تسهيل للتهرب الضريبي لأنه في هذه الحالة يصبح الموظفون تحت المساءلة القانونية، كما أن وجود الشفافية في الإدارة الضريبية من شأنها أن تحفز المسؤولين على تحمل جميع مسؤولياتهم بموجب قواعد محددة تتعلق بالتكاليف النوعية المطلوبة.²

2-3. كسب ثقة المكلفين بالضريبة

إن شفافية الإدارة الضريبية تسمح بالاطلاع المستمر للمكلفين بالضريبة على سيرورة عملية ربط وتحصيل الضريبة، مما يلغي الغموض الذي يتسبب في غالب الاحيان في نشوء المنازعات الضريبية بينها وبين المكلفين بالضريبة،

¹ - جبار محمد وآخرون، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق، 2008، ص 08

² - ايفين فونتين أورتييز وآخرون، تفويض السلطة والمساءلة، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2004، ص 16

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

وبالتالي وجود الشفافية يقارب بينهما ويخفي الشكوك حول نزاهة عمل الإدارة الضريبية، مما يساهم في تخفيض اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والاجراءات الإدارية الاخرى، ومنه كسب ثقة المكلف بالضريبة.

2-4. تساهم في جلب الاستثمارات المحلية والأجنبية

بصفة عامة تعتبر الشفافية في السياسات الاقتصادية عامة أمرا حيويا بالنسبة للمستثمرين خاصة منهم الأجانب، لأن غياب الشفافية يفرض تكاليف إضافية على أعمالهم، وتنشئ هذه التكاليف عندما يتعين على الشركات أن تتصدى لنقص المعلومات التي ينبغي ان توفرها الإدارة الحكومية المختصة في تنفيذ سياستها، وبالتالي تعتبر الشفافية مدخلا حاسما في قرار الاستثمار، وتصبح جاذبية البلد للاستثمار ترتبط ارتباطا وثيقا بدرجة الشفافية في سياستها.¹ وبما أن السياسة الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية الكلية، فمن المهم أن يأخذها المستثمرون بعين الاعتبار في اتخاذ قرار الاستثمار، وذلك في ما يتعلق بنشر المعلومات وسهولة الوصول إليها كالإعفاءات والحوافز الضريبية.

3. المبادئ التي تساعد في ارساء مفهوم الشفافية الضريبية.

إن من المبادئ التي تساعد في ارساء مفهوم الشفافية الضريبية هي:

3-1. وجود آليات لمشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية.

تعرف المشاركة على أنها العملية التي تضمن لجميع الفاعلين في المجتمع (المجتمع المدني والقطاع الخاص) حق في المشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشؤون العامة، فهي بذلك تسهل التفاعل بين الدولة واولئك الفاعلين في المجتمع وتعتبر المشاركة مدخلا لمسألة صانعي القرار في نتائج افعالهم²، وإذا ما تحقق ذلك سيزيد من الاحساس بالمسؤولية والمواطنة لدى الافراد وتعزز من ثقة الجمهور بالمؤسسات الحكومية. وبالتالي تضمن المشاركة مشروعية القوانين والأنظمة بصفة عامة.

وبما ان السياسة الضريبية واحدة من السياسات الاقتصادية للدولة، فمن حق المكلفين بالضريبة (شخصيه معنويه او شخصيه طبيعية) بالمشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالضريبة، مما يرفع لديهم درجة الثقافة والوعي الضريبي، وتعطي لهم دافعا قويا للامتثال الضريبي التطوعي، بالإضافة إلى ذلك المكلف بالضريبة يمثل أداة اخرى للرقابة

¹ - Zdenek Drabek and Warren Payne, The Impact OF Transparensy on foreign Direct Investment ,Journal of Economic Integration, 17(4) ,december2002 ,p 807

² - حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014،

ص06 على الموقع www.nazaha.iq تاريخ الاطلاع: 2020/07/16

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الضريبية، ويؤدي المزيد من المشاركة إلى تعميق النقاش ويسر عملية الوصول الى توافق الآراء حول الضريبة التي تحقق أكثر عدالة.¹

3-2. وضوح الأدوار والمسؤوليات.

إن العمل في جو يكون فيه الكل على علم بمسؤوليته، يجعل الجميع يعمل بإخلاص وشفافية والكيفية التي يتم بها توضيح الأدوار والمسؤوليات تتطلب توفر العناصر التالية:

- وضوح هيكل الإدارة الضريبية.
- وضوح المسؤوليات المختلفة للإدارة العليا ومسؤوليات فروعها.
- وضع ترتيبات التي توضح العلاقة بين الإدارة الضريبية والسلطات التشريعية والمكلفين بالضريبة.

3-3. تقديم شرح للقانون الضريبي.

ينبغي أن تكون القوانين الضريبية والقواعد التنظيمية وغيرها من الوثائق المتعلقة بشرح القانون الضريبي، متاحة للجمهور، ويتعين أن تكون سهلة الفهم وأن تخلوا من أي تعقيد لا مبرر له، وينبغي أن تكون تلك القوانين ومنظمة جيدا وان تشمل على جميع العناصر اللازمة للتعريف بالالتزامات الضريبية، وتحديد اجراءات تحصيل الضريبة.

4. العلاقة التي تربط القواعد التقليدية للضريبة بمفهوم الشفافية الضريبية.

لقد وضع آدم سميث اربعة قواعد تشكل الأسس التقليدية للضريبة، وهي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في النفقة، ونظرا لأهمية الشفافية في الافصاح عن المعلومات الضريبية
الضرورية وضح العلاقة التي تربط بين الشفافية الضريبية والقواعد التقليدية للضريبة.²

4-1. علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة العدالة.

تعني هذه القاعدة في مفهومها التقليدي، أن يسهم افراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة تبعا لمقدرتهم التكاليفية أي بنسبة معينة مما يحصلون عليه من دخل أو ما يسمى بالضريبة النسبية، ويترتب على ذلك أن تكون هذه الضريبة أكثر عبئا على الفقير منها على الغني، ولهذا انصرف الفكر المال الحديث عن هذا المعنى إلى الضريبة التصاعدية التي تحقق العدالة لأنها تسمح بأن يساهم الممولين في الاعباء العامة كل بحسب مقدرته التكاليفية، وبالتالي تشير قاعدة العدالة إلى أنه على مواطني كل دولة ان يساهموا في نفقات الحكومة كل حسب مقدرته التكاليفية، وكلما كان شعور الفرد بعدالة الضريبة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة كلما يحفز هذا الشعور على دفع الضريبة

¹ - حسين أسامة، المرجع السابق، ص 51

² - جبار محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 10

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

كاملة، وعدم اللجوء الى طرق للتهرب، وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية في التصريح عن المعلومات الضرورية التي تبين طريقة استخدام وانفاق الحصيلة الضريبية ، بحيث تخدم الصالح العام، وتحقق احتياجات المواطنين بالإضافة إلى سهولة الوصول إلى تلك المعلومات، مما يعطي عامل نفسي ايجابي يساعد في ضبط سلوك كذلك المكلف بالضريبة. ضف الى ذلك الشفافية الضريبية تساعد على وضوح الصورة أمام الجميع وعدم محاولة استغلال الثغرات في القانون الضريبي لتقليل عبء الضريبة المدفوعة بصورة غير متاحة لمكلفين آخرين، فمثلا بعض المكلفين يتمتعون بخبرة محاسبية عالية، وإمكانية حصولهم على المعلومات تؤهلهم لمعرفة ثغرات النظام الضريبي، ومن ثم الاستفادة من هذه الثغرات بقدر الامكان وعليه فالشفافية الضريبية تستدعي حصول جميع المكلفين بالضريبة على المعلومات الضرورية، لتطبيق القانون على الجميع دون استثناء وسهول كشف التلاعبات.¹

4-2. علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة اليقين

قاعدة اليقين تعني أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا لا لبس ولا غموض في كل ما يتعلق بها، من تحديد الوعاء الضريبي والسعر، وميعاد الوفاء، وطريقة الدفع وأن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة بحيث يفهمها عامه الناس دون عناء او التباس، ولا تتغير بشكل يؤدي إلى صعوبة متابعة ذلك التغيير، وتقدير آثاره، هذه القاعدة لها ارتباط واضح بشفافية الضريبة، ويظهر ذلك في كون المكلفين بالضريبة يريدون ان يعرفوا بشكل واضح مقدار ما يجب عليهم كضرائب في خياراتهم الاقتصادية، كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف، وأن تكون القوانين والتشريعات متاحة في الوقت المناسب عبر وسائل النشر المعروفة، مما يمكنهم من التخطيط المستقبلي للأثار السلبية للضرائب على وضعيتهم المالية.

4-3. علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة الملائمة عند الدفع.

وتعني هذه القاعدة أن يراعي المشرع لدى فرض الضريبة اعتبارات الملائمة ، سواء لدى تحديد وعائلها أو سعرها وطريقة تحصيلها ومواعيد تحصيلها، بحيث تتناسب مع ظروف المكلف بالضريبة، مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة، ولا تؤدي الى ارهاقه وخاصة المعسرين منهم، فمثلا الوقت المناسب للمكلف إذا كان موظفا هو وقت حصوله على دخله، و التاجر وقت استلام بضاعتهم، فمراعاة احوال المكلفين بالضريبة وظروفهم المعيشية يحسن العلاقة بين الهيئة والمكلف، وهذا له أثر كبير في نفسية المكلف، وهو ما تقتضيه الشفافية الضريبية، حيث يساعد ذلك في الحد من عملية التهرب الضريبي بشكل يؤثر على الحصيلة الضريبية.

¹ - عزمي أحمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، دار الاعصار العلمي الأردن، 2010، ص37

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

4-4. علاقة الشفافية الضريبية بقاعدة الاقتصاد في النفقة

وتعني هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب مثل نفقات أجور الموظفين أو وسائل الاتصال أو وسائل النقل... الخ، فليس من المعقول أن تكون هذه النفقة أعلى بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين بالضريبة، لأن ذلك يعني خسارة للدولة، وهذا ما لا يحقق الهدف المالي المتوخى من الضريبة، يلاحظ في الدول المتقدمة أن نفقات جباية الضرائب فيها منخفضة مقارنة مع نفقات في جباية الضرائب في الدول النامية، وهذه الحقيقة ناجمة عن كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية توافر البيانات الإحصائية والدقيقة عن طبيعة نشاط الافراد والمؤسسات، وحجم ارباحها الصافية من جهة أخرى. ¹ هذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية ومتطلباتها من خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف. ²

ثالثا: الرقابة الجبائية

تزامنا مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات دول العالم، أصبح البحث عن طرق التهرب الضريبي في تطور سواء كان تجنباً أو غشا ضريبياً، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد بل تعداه إلى تواطؤ بعض الموظفين في الإدارة الضريبية مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب الضريبي، بالموازاة مع ذلك أصبح لزاماً على الإدارة الضريبية الاعتماد على أساليب لكشف المتهربين، وبما أن الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية هو تعظيم الحصيلة الجبائية، فلها حق ممارسة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وهناك نوعين من الرقابة الجبائية، وهي الرقابة الداخلية، والرقابة الخارجية.

1. الرقابة الجبائية الداخلية

وهي الرقابة التي تجري داخل الإدارة الضريبية وبين مختلف مستوياتها، وتشمل الرقابة على الأداء والرقابة النظامية.

1-1. الرقابة على الأداء

الرقابة على الأداء هي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتأكد من السير الجيد لعملها، وتتضمن هذه الرقابة كل من الرقابة على الاستعمال، الرقابة على الفاعلية، والرقابة على السلوك.

1 - فتحي أحمد ذياب عواد، المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، مرجع سبق ذكره، ص 10

2 - جبار محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 10

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

أ. الرقابة على الاستعمال: وهي الرقابة على الاستغلال الجيد للإمكانات البشرية والمالية والمادية، وكذلك الوثائق والحسابات التي تعمل بها الإدارة الضريبية، ومتابعة الإيرادات التي تحصلها والنفقات التي تصرفها والهدف من ذلك المحافظة على التكلفة منخفضة مقابل جودة الخدمة المقدمة.

ب. الرقابة على الفاعلية: نقصد بها تلك الرقابة المتعلقة بمدى تحقيق أهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة، وتعظيم إيرادات الدولة، وحصر للمجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي، يتم تحقيق الفاعلية من خلال صياغة الأهداف بشكل رئيسي، وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري (إدارة عليا، إدارة متوسطة، إدارة تنفيذية دنيا)، ومتابعتها دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول إلى الأهداف المسطرة، وذلك بالتأكد من أن تنفيذ الأعمال تسير وفقا للسياسات الموضوعية، مما يسهل معرفة النتائج وكشف الانحرافات.

ج. الرقابة على السلوك: ويتعلق الأمر هنا بسلوك موظفي الإدارة الضريبية بمراقبة حسن المعاملات ومكافحة البيروقراطية والفساد الإداري، ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن والمساس بمصالحه، وبالتالي مواجهة التقصير وسوء التنظيم وغياب الصرامة في العمل على مستوى الإدارة الضريبية.¹ ومنه تؤدي الرقابة على الأداء إلى زيادة تحسين ظروف العمل مع المرونة فيه، واتخاذ القرارات المناسبة مع إقرار المساءلة العامة في الإدارة الضريبية، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون اسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة.

1-2. الرقابة النظامية

تهتم الرقابة النظامية بشكل رئيسي بالتحقق من مدى إلتزام الإدارة الضريبية بتطبيق الأنظمة والقوانين والأعراف والقواعد والأصول المعتمدة، وتطبيقها بشكل سليم ومن دون مخالفة.²

هنا يجب التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتحقق من مدى كفايتها، وملائمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي يتكفل أحكام الرقابة، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها

¹ - صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص 135

² - عبد الله محمد أبوبكر، الرقابة الداخلية، على الموقع: www.ay83m.wordpress.com تاريخ الاطلاع:

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الموكل إليها بدقة من خلال الالتزام بالقانون، وعدم إصدار القرارات أو التعليمات إلا في ضوء القانون، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف التطبيق في الحالات المتشابهة، بالإضافة إلى احترام الحريات الشخصية للمكلفين بالضرائب.

2. الرقابة الجبائية الخارجية.

هي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية على عمل المكلفين بالضريبة فحسب Hamini «فإن الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقق من المحتوى مع الاثبات والتصريحات»¹.

وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية.² وهناك من يرى أن الرقابة الجبائية هي مراد للمراجعة الجبائية، هذه الأخيرة تعرف بأنها عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.³

انطلاقاً من التعاريف السابقة لا بد أن نفرق بين الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمراجعة الضريبية التي تقوم بها المؤسسة، هذه الأخيرة التي تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) من أجل تسيير الخطر الجبائي إلا أن الفرق بين المراجعة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية يكمن في أن الأولى تنجر عنها عقوبات مالية وفقدان امتيازات جبائية وبرمجة رقابية محاسبية لجميع السجلات والوثائق والتصاريح للسنوات التي لم يمسهما التقادم، بحيث تسري هذه العملية على جميع أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة، فهي تعطي قدرة للإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات، باعتبارها من أصحاب المصالح بما يحقق جودة القياس والافصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة من ناحية أخرى بما يقضي على حالة التواطئ والفساد إن

¹ - Hamini Ahmed, L'audit et financiers, édition Berti, Algérie , 2001, p24

² - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، مصر، د س ن، ص 223

³ - Jaques Duhem et Michel Jammes , audit et gestion fiscal de l'entreprise , Edition EFE, 1986, p 24

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

وجدت، والمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع¹، أما الثانية فتكون نتائجها على شكل تقرير يتضمن رأي في واقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيض الاعباء وتجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة.

وحسب بعض الباحثين تضم الرقابة الجبائية الخارجية كل من الرقابة الإدارية الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي للشركات:²

2-1. الرقابة الإدارية

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لأكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وكما سنشير إليه فمن متطلبات نجاح الرقابة الجبائية في كنف الحوكمة الضريبية هو عدم حيادية الإدارة الضريبية أي من مصلحتها الاطلاع على مدى كفاءة الرقابة الإدارية للشركات حفاظا على الوعاء الضريبي.

2-2. الرقابة المحاسبية

تسعى الإدارة الضريبية من خلال الاهتمام بالرقابة المحاسبية إلى التحقق من مدى التزام الشركات بدقة المعلومات المحاسبية، والتحقق من تسجيلات العمليات التي تقوم بها في الدفاتر والسجلات وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.³ وتقوم الرقابة المحاسبية على فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات، وجميع المستندات والترحيلات والجمع والتزويد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات صحيحة، وأن ما ورد في جميع الدفاتر والسجلات من حسابات وبيانات سليمة وخالية من الاخطاء والغش والتلاعب.

2-3. الضبط الداخلي للشركات

يتأثر الضبط الداخلي للشركات بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة، والاشراف الإداري للموظفين فيها⁴، وبما أن الإدارة الضريبية تعتبر من أصحاب المصلحة للمؤسسة للشركات، فالحوكمة الضريبية تستدعي تأكيد الإدارة

¹ - سمية براهيم، وميادة بلعاش، مساهمة المراجع الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية. العددان 67-68، صيف- خريف، 2014، ص 245

² - محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 341

³ - خليل الرفاعي، تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص 06

⁴ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص 49-50

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الضريبية من الضبط الداخلي لشركات من أجل ضمان صحة التصريحات الضريبية، ودقة المعلومات التي تقدمها الشركات في إطار من الإفصاح والشفافية.

3. أهمية الرقابة الجبائية (الداخلية والخارجية)

تسعى الإدارة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية التابعة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- ضمان الاستخدام الأمثل للموارد والامكانيات المتاحة.
- فسح المجال لجميع الموظفين بالمشاركة في اتخاذ القرارات.
- المساعدة على الكشف المبكر للمخططات التهرب الضريبي.
- نظرا لاحتكاك موظفي الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة يمكن أن تساعد عملية الرقابة الجبائية على شرح القانون وإزالة الغموض عن بعض مواد.

4. متطلبات نجاح الرقابة الجبائية.

ان تحقيق الاهداف السابقة الذكر يتطلب بذل جهود كبيرة من قبل الإدارة الضريبية، خاصة فيما تعلق بالجانب المادي والمعرفي لموظفيها، هذا لأن برنامج الرقابة الجبائية يعد استثمارا استراتيجيا كبيرا يملى الحاجة الى سياسات وممارسات ادارية سليمة. لنجاح الرقابة الجبائية لابد من:

4-1. توفير نظام متكامل للمعلومات

ان الرقابة الجبائية تتطلب جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها بشكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت المناسب، وبالتالي تحتاج إلى نظم تكنولوجية، واستخدام الحاسبات الآلية، والوسائل الإلكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات وسهولة الاتصالات.

4-2. توفر الإدارة الضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة في الإمكانيات البشرية.

ذلك يتطلب تنمية التأهيل الذاتي لموظفي الإدارة الضريبية عن طريق اجراء برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي والقراءة الجيدة للتشريع الضريبي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الضريبية برفع اجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

4-3. الجمع بين منهج عدم الحيادية وحيادية الإدارة الضريبية

تتبنى الإدارة الضريبية عموما منهج الحيادية عن عمل الشركات، اي انها تنتظر من الشركات اصدار بياناتها والإفصاح عن ربحها المحاسبي ليبدأ عملها في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، كما أنها مجبرة بالتزامها بمبدأ المساواة في المعاملة بين المكلفين بالضريبة من حيث الأنشطة والمواقع الجغرافية، والأشخاص ذوي العلاقة كل حسب مقدرته

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

التكليفية، والهدف من ذلك المحافظة على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي، ومنه زيادة الحصيلة الضريبية، إلا الأب أنه ينبغي على الإدارة الضريبية أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحيادية، فتتدخل بشكل معقول ومنطقي يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح والنتائج عن عمل سليم للشركة مبني على قرارات سليمة وصائبة،¹ والمقصود بعدم حيادية الإدارة الضريبية أنها لا تقبل أفعال الآخرين كما هي عليه ولكن لا بد أن تتدخل عن طريق الرقابة على الشركات نفسها للتأكد ليس فقط ان الربح المحاسبي قد تم التوصل اليه، ولكن التأكد من أنه كان نتيجة لقرارات رشيدة لمجلس الإدارة، كما يجب أن تقوم بالرقابة الجبائية التي تضمن فحص حسابات المكلفين والشركات بهدف تحديد الضريبة المستحقة، اذ يقوم المفتش بالتأكد من ان الميزانية تعبر عن لوكز المالي الحقيقي للمنشأة وان الحسابات الختامية تبين حقيقة النشاط وتحتوي على كافة العمليات التي تمت على اختلاف انواعها خلال الفترة المعينة، وأن ذلك كله قد تم طبقا لما يقضي به التشريع الضريبي.²

¹ - عزوز علي ولعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن

حول الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 674

² - أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي

الرابع حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 25-26 سبتمبر 2004،

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية أساس للحد من التهرب الضريبي

تعتبر الحوكمة الضريبية من أهم أدوات مكافحة التهرب الضريبي وهو ما يتم إبرازه في هذا المبحث.

المطلب الأول: توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة.

قدمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سبع اقتراحات لتحقيق حوكمة ضريبية جيدة، وهذه الاقتراحات

كما يلي:

أولاً: مكافحة التهرب الضريبي

حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الضريبي وفرض الانضباط الضريبي.

ثانياً: وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة

يجب أن تكون هناك جهود منسقة بين المجتمع المحلي والحكومات الدولية، لإدارة تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة، خصوصاً نحو الملاذات الضريبية والمراكز المالية، فالشركات التي تمارس التهرب الضريبي التجاري لا ينبغي أن تدرج فقط على القائمة السوداء ولكن يجب أن تخضع للعدالة، فيجب القضاء على جميع الفرص التي تسهل تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة، ووضع آليات وضوابط صارمة من خلال وضع التشريعات المناسبة.

ثالثاً: مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل.

إن مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل يتطلب وضع تدابير تشريعية محددة، وتكييفها في النظام القانوني والسياق الاقتصادي، من أجل تعزيز القدرات الإدارية اللازمة لفرض الانضباط، ويتطلب ذلك منهجاً علمياً يتوافق مع القدرات الإدارية والمؤسسة المتاحة في كل بلد.¹

رابعاً: الإدارة الفعالة للنظام الضريبي

تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضاً الثقة في إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الرشيد، حيث يتصف النظام الضريبي في العديد من البلدان بأنه غير عادل إلى حد كبير، وتنقسم عدالة النظام الضريبي إلى العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، وتتطلب العدالة الأفقية معاملة الأفراد نفس المعاملة في ظروف مماثلة، كما تتطلب العدالة الرأسية معاملة الأفراد معاملة مختلفة في ظروف غير مماثلة، فعدم قدرة السلطات الضريبية على اخضاع الأفراد الأثرياء والشركات للضرائب، بسبب المراكز المالية الخارجية والملاذات الضريبية التي تسهل التهرب الضريبي،

¹ _فايزة بومخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 27

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الذي له عواقب وخيمة على نزاهة النظم الضريبية والحوكمة الضريبية في البلد، وسوف يتم تعزيز إدارة المالية العامة إذا كانت هناك عدالة أكبر في التطبيق وإدارة الضرائب.

خامسا: مكافحة الفساد الضريبي

إن مكافحة الفساد على مستوى الإدارة الضريبية هو أولوية لخلق شرعية للنظام الضريبي، فالفساد يقوض الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية، وهناك تحد آخر هو انجذاب المختصين الضريبيين المؤهلين من قبل القطاع الخاص الذي غالبا ما يكون قادر على تقديم أجور وظروف عمل أكثر جاذبية من القطاع العام، لذلك يجب على الحكومات البحث عن حلول تأخذ في الاعتبار دفع أجور مختلفة لمديري الإدارات الضريبية، مقارنة بالموظفين العاديين لتجنب الرشوة على مستوى الإدارة الضريبية.

سادسا: الحد من الانفاق الضريبي

في الواقع فإن استخدام الإنفاق يعتبر وسيلة فعالة من حيث التكلفة، للتغلب على عوائق الاستثمار ويعتمد في ذلك على ظروف وخصائص الاستثمار في البلد المضيف، ويجب على الحكومات إقامة الشفافية واليقين والقدرة على التنبؤ من المعاملة الضريبية، ففقدان الإيرادات الضريبية من خلال الانفاق الضريبي للاستثمار، من الممكن أن تتجاوز بهامش واسع تكاليف الإيرادات المتوقعة قبل منح الامتياز، من جهة أخرى فإن المنافسة بين الدول لجذب الاستثمارات يخلق ضغطا للاستثمار في استخدام الحوافز الضريبية، لذلك لابد من التعاون الضريبي الإقليمي، وينبغي أن يكون لصانعي السياسات أولوية للحد من معظم التفضيلات الضريبية الضارة، مثل الإعفاءات الضريبية وحوافز التصدير.¹

سابعا: إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الضريبي

ينبغي أن تشمل التدابير المنشأة لتعزيز ثقافة دافعي الضرائب على:

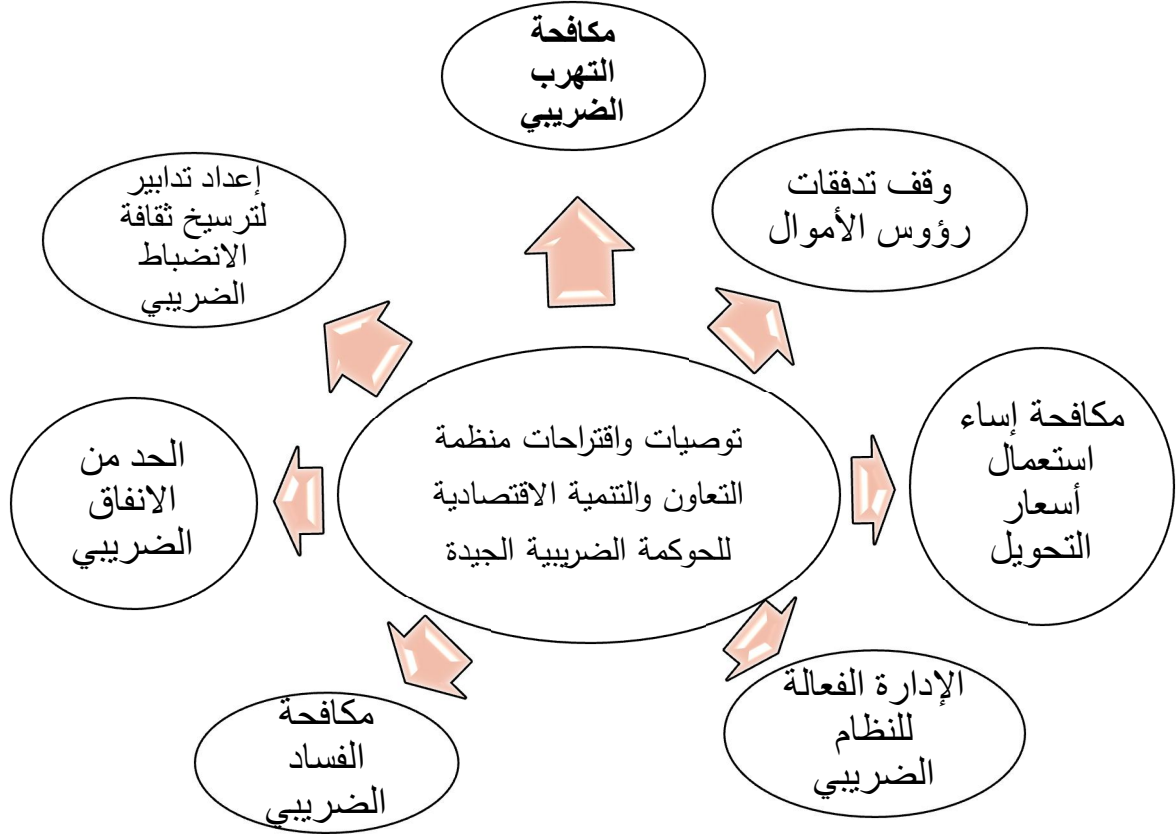
- ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي.
- نظرة الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين.
- تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الإدارة الضريبية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام، يضمن لدافعي الضرائب تقبل وتفهم متطلبات الانضباط الضريبي.²

¹ _مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 148

² _فايزة بومخولوف، مرجع سبق ذكره، ص 28

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الشكل رقم 02: توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الضريبية الجيدة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

_مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 148

_فايزة بومخلوف، مرجع سبق ذكره، ص ص 27 28

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي

أصبحت مسألة حوكمة الإدارة الضريبية تنصدر اهتمامات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ويظهر ذلك الاهتمام في السياسات الإصلاحية المتعددة والمختلفة التي اتبعتها تلك الدول، حيث تهدف تلك السياسات إلى محاولة حل المشكلات التي تعاني منها الإدارات الضريبية، والتي تؤثر بشكل بالغ على فعاليتها وكفاءتها في أداء مهامها، فعلى سبيل المثال في موريتانيا زادت الحصيلة الضريبية بما يقارب من 50% نتيجة تطبيق إصلاحات لتحسين إدارة الموارد العامة ما بين عامي 2012 و2014.¹ فأصبح المعتقد الإدارة الضريبية التي تعمل بشكل الجيد أمر أساسي في تعزيز الأنشطة التجارية الرسمية، وتشجيع الاستثمار، والنمو الاقتصادي، ففي العديد من البلدان تصنف الإدارة الضريبية من قبل الشركات باعتبارها عقبة رئيسية أمام ممارسة الأعمال. فقد أوضحت دراسة استقصائية في 123 بلد، أن العديد من الشركات تصنف معدلات الضريبة المرتفعة ضمن 03 قيود متماثلة أمام أعمالها، فيما تندرج الإدارة الضريبية ضمن أكبر 08 قيود معيقة لها.²

إن حوكمة الإدارة الضريبية تضمن تشجيع المكلفين بالضريبة وخاصة المؤسسات الاقتصادية منهم على التسجيل الرسمي لأنشطتهم، وبالتالي توسيع نطاق الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الجبائية، مما يحفز الاقتصاد على النمو والعكس من ذلك فإن الإدارة الضريبية التي تفتقر للشفافية وغير المنصفة، وقراراتها تتسم بالغموض تؤدي إلى سوء سمعة النظام الضريبي وإضعاف شرعية الحكومة:

أولاً: تقريب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية الحديثة هي التي تقوم بمساعدة المكلف بالضريبة في الوصول إلى دفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك من خلال تقريبه إليها بتوجيهه إليه ومحاورته وإيضاح علاقة الاتصال بينهما وإلغاء نظرتة العدائية اتجاه الإدارة الضريبية، لذلك لابد من الأخذ بعين الاعتبار العوامل النفسية التي تجعل المكلف بالضريبة يلتزم بالقانون لقناعته بأهمية الضريبة في المجتمع، وليس نتيجة خشيته من العقوبات التي يقرها التشريع الضريبي.

إن تقريب المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية يستدعي إعادة النظر في وظيفتها، فلا تنحصر في وظيفة التحصيل الضريبي فقط بغض النظر عن أسلوب التحصيل وإنما ينبغي معرفة مدى رضا المكلفين بالضريبة عن أدائها، فالهدف

¹ - حدادو فهمية، الحوكمة الضريبية، وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008/2016، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2017، ص 45-47

² - البنك الدولي، تقرير ممارسة الأعمال في العالم العربي، مطبوعة مشتركة، واشنطن، 2012، ص 58

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

الأساسي الذي وجدت من أجله الإدارة الضريبية هو تلبية رغبات المكلف بالضريبة وتأمين أفضل خدمات له، ولما كان ذلك المبتغى فإنه من حق المكلف بالضريبة أن يراقب ويطلع على الجهاز الإداري الضريبي، وحقه في الإدلاء برأيه فهنا ينبغي فتح فضاءات للتفكير والتصوير والتقييم والمراقبة لكل ما يتعلق بالعلاقة بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية.¹ وهذا لتجاوز الأساليب الكلاسيكية في التسيير، وتقديم خدمات تقلل من الأعباء النفسية والمالية لكلا الطرفين، وترقية ثقافة التسيير الجيدة لدى الإدارة الضريبية تحكمها معايير الكفاءة والإنتاجية والاحترافية من جهة، وبناء قواعد واضحة لإشراك المجتمع الضريبي (أفرادا ومؤسسات) في رسم السياسة الضريبية وصياغتها من جهة أخرى.

ثانيا: تطبيق مبدأ الشفافية في التعامل

تتطلب الحوكمة الضريبية تطبيق مبدأ الشفافية في التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة فالشفافية هي أساس أسلوب الإدارة الرشيدة وأساس تحديد قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة وتحسين فهم المكلفين بالضريبة بهيكلها وسياساتها، إلى أن تطبيق الشفافية وتفعيلها يحتاج إلى الاهتمام بالموارد البشري والمادي لتلك الإدارة، وذلك من خلال:

1. الانتقاء الجيد للموظفين وتدريبهم

يمثل انتقاء الموظفين نقطة ارتكاز الحوكمة الضريبية، وسر نجاح الجهاز الإداري في تطبيق وتكريس مبدأ الشفافية في التعاملات، لأن المورد البشري هو أساس الجهاز والقلب النابض لمختلف المراحل العملية الضريبية من تقدير الوعاء الضريبي، والتحصيل، والرقابة الضريبية وصولا إلى فض المنازعات الضريبية، وتتطلب هذه السلسلة من العمليات التدريب وتأهيل علمي وعملي، الذي من شأنه تعميق مفاهيم وآليات تحقيق الشفافية لضبط وترشيد الأداء الإداري والفني للموظفين.

¹ - محمد خليفة، إشكالية التنمية والحكم الرشيد في الجزائر، ص06، على الموقع: <http://www.univ-chlef.dz>

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

2. مكننة مراحل العمل الضريبي باستخدام التكنولوجيا الحديثة

إن تطبيق مبدأ الشفافية في الإدارة الضريبية يستدعي تحسين إمكانياتها التكنولوجية، إذ لا يمكن للإدارة الضريبية الحديثة أن تؤدي مهامها بكفاءة. دون استخدام تكنولوجيا المعلومات ومن بين المجالات التي يمكن أن تحتاج تكنولوجيا المعلومات من أجل تكريس الشفافية الضريبية وتساعد في مكافحة التهرب الضريبي نجد:¹

- حفظ سجلات المكلفين بالضريبة وحماية الضرائب.
- الرقابة الداخلية والسيطرة على الموارد.
- اتخاذ الأساليب الإلكترونية كوسيلة للإفصاح ونشر كل ما تصدره الإدارة الضريبية.
- استخدام الوسائل الإلكترونية في التخاطب والاتصال والإعلان والإخطار وتقديم التصريحات، ودفع الضريبة.
- استحداث نظم لخفض الامتثال الضريبي.

ثالثاً: نشر الوعي الضريبي

أصبحت الإدارة الضريبية الحديثة على اقتناع تام بحق المكلفين بالضريبة في معرفة التعليمات والقوانين وضرورة الاطلاع عليها، كما لهم حق الاتصال وطلب المشورة من الإدارة الضريبية لتباين الرأي في واقعة معينة تجنباً لأي خطأ قد يقعهم تحت طائلة القانون، ويتعزز الوعي الضريبي من خلال وسيلتين أساسيتين هما: توفير المعلومات وتقديم المساعدة.

1. توفير المعلومات

يتم توفير المعلومات من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها الإدارة الضريبية، والتي تتضمن أحكام القانون الضريبي، وكذلك توفرها على وسائل ترد بها على استفسارات المكلفين بالضريبة ومن خلال بعض الإصدارات لمؤلفين متخصصين يعملون لحسابهم ويقومون بتجميع هذه المعلومات في مطبوعات أو كتب تعرض على الجمهور.

¹ -Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic premise, Poverty Reduction and economic management(prem) network, the world bank. Number 36. Octobre 2010, p04

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

2. تقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة

إلى جانب توفير المعلومات تعتبر تقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية وسيلة هامة غفي تبصيرهم بحقوقهم تجنباً للوقوع في الخطأ عند تقديم التصريحات الضريبية وتتم تقديم هذه المساعدة بصيغ متعددة نذكر منها:¹

- النصائح التي يقدمها موظفو الإدارة الضريبية للمكلفين الذين يتقربون من الإدارة.
- الاتصال بالمكلفين بالضريبة عبر مختلف الوسائل المتاحة مثل (التلفاز، الهاتف، الرسائل الإلكترونية)
- اغتنام فرصة احتكاك المكلفين بالضريبة مع المفتشين أثناء عملية الرقابة الجبائية لشرح بعض القوانين الغامضة.
- تعليق المعلومات في إدارة الضرائب أو المصالح الحكومية أو بقرب منازل المكلفين بالضريبة أو المستشفيات، حيث بعض الإدارات الضريبية في الدول المقدمة تقوم بتنظيم حملات إعلامية والتنقل بالسيارات من مكان إلى آخر لتذكير المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم، كما هو الحال في استراليا، فرنسا وألمانيا.

رابعا: الرقابة الجبائية الخارجية ومكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسهر من ورائها الإدارة الضريبية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وذلك باكتشاف مختلف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي فإنها تكتسي أهمية بالغة خاصة في ظل طبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي في بعض الأحيان لا تعكس وضعيتهم الحقيقية، فجمل الأهداف التي تسعى لها الرقابة الجبائية تصب في مكافحة التهرب الضريبي.² إلا أن تحقيق هذا الغرض يتطلب أن يضمن القانون الضريبي حقوقاً للإدارة الضريبية لتمارس الرقابة الجبائية، بالمقابل يضمن حماية حقوق المكلفين بالضريبة في إطار من شفافية الإجراءات المتعلقة بمباشرة تنفيذ الرقابة الجبائية.

¹ - حدادو فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 47

² - ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 312

الفصل الثاني: الحوكمة الضريبية سبيل للحد من التهرب الضريبي

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل الى الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية واهم مبادئها والركائز التي تقوم عليها حيث تعرف الحوكمة الضريبية بأنها نظام بموجبه يتم اخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة، وتعتبر سبيلا لمكافحة التهرب الضريبي من خلال الاعتماد على ركائزها وتطبيق مبادئها حيث تعتبر وسيلة فعالة للحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة.

كما جلبت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الدراسات المتعلقة بقضايا الضرائب، وقد تم توسيع التركيز التقليدي على زيادة الإيرادات الضريبية والوصول إلى أهمية تقوية وتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي. وبنأً على ذلك أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لتقوية تلك العلاقة ، فهي تستدعي تظافر الجهود بين كل من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي ، والتشريع الضريبي ينظم العلاقة بينهما ، وترتكز الحوكمة الضريبية على ثلاث ركائز أساسية وهي العدالة الضريبية والشفافية الضريبية والرقابة الجبائية ، ويعود الهدف من وراء تركيزنا على هذه الركائز إلى أهميتها وعلاقتها المباشرة بمكافحة التهرب الضريبي ، الذي يعتبر من أهم المظاهر التي تأثر تأثيرا سلبيا على الحصيلة الجبائية ، و تحول دون زيادتها في المدى المتوسط والطويل.

خاتمة

من اهم المواضيع المطروحة في العالم الاقتصادي اليوم الحوكمة الضريبية، وما تحمله من اهمية وضرورة ملحة لضبط وتفعيل اداء المنظومة الضريبية وارتباطها بالإدارة الضريبية، وهذا من خلال ركائزها التي ترسخ قيم العدالة والشفافية والرقابة وتعتبر منطلقا لتعزيز الثقة بين الادارة الضريبية والمجتمع الضريبي، حيث يصبح هذا الاخير طرفا اساسيا وشريكا استراتيجيا في تمويل التنمية في البلاد، فأى اختلال في العلاقة بين الطرفين يؤدي الى الاضرار بالخرينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية.

اما بالنسبة للتهرب الضريبي فهو مشكلة عالمية يتعرض لها سائر الدول سواء كانت متقدمة او دول العالم الثالث فهي ملازمة للنظام الضريبي ككل، وتعد احدى معوقات التنمية الاقتصادية الا ان مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين نظرا للتحديات والثغرات القانونية التي يلجا اليها المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة. لهذا حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي عن طريق التطبيق الحرفي لمرتكزات الحوكمة الضريبية وابرار مختلف آلياتها لمعالجة هذه الظاهرة.

- اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى التي تقول "من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة للجوء الى التهرب من دفع ما عليهم من ضرائب ضعف الوعي الضريبي لديهم." **صحيحة**
حيث توصلنا الى أن من اهم الاسباب التي تدفع الاشخاص الى التهرب هي غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، والوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه طواعية، كما يعبر عن شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة النفقات العامة، ويرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة في المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، بالإضافة الى أسباب أخرى منها عدم كفاءة الادارة الضريبية، غياب العدالة في فرض الضرائب، تعقد النظام الضريبي..... الخ
- الفرضية الثانية التي تقول إن "الحوكمة الضريبية تعتمد الإدارة الفعالة وتحقيق الشفافية في النظام الضريبي، وفرض الرقابة الجبائية من أجل الحد من التهرب الضريبي." **صحيحة**
حيث توصلنا إلى أن الحوكمة الضريبية من خلال تطبيق الإدارة الفعالة وتحقيق الشفافية فإنها تعطي للمكلف ثقة في أن أمواله تحول للصالح العام، أما بالنسبة لتطبيق الرقابة الجبائية فإنها تحد من الغش في

القوائم المالية من جهة، وتقف حاجزا أمام تواطى موظفي الجهاز الجبائي مع المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

- نتائج الدراسة

- من خلال دراستنا لموضوع دور الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي فإننا توصلنا إلى النتائج التالية:
- من أسباب التهرب الضريبي أن المكلفين لديهم شعور أن أموال الضرائب المحصلة لا يتم انفاقها في أوجهها الصحيحة.
- يعتبر التهرب الضريبي أكبر التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة نظرا لآثاره السلبية المتعددة.
- تعمل الحوكمة الضريبية على توفير المحيط الملائم لتحقيق العدالة الضريبية.
- الحوكمة الضريبية لا تعني الخروج عن قواعد الضريبة وإنما تدعمها وتوسعى لتجسيدها.
- لمكافحة التهرب الضريبي يجب أن تنظم الحوكمة الضريبية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة وأن تعمل على التقريب بينهما عن طريق التشريع الضريبي.
- تستوجب الحوكمة الضريبية تلاحم جهود كل من الإدارة الضريبية التي تقوم بالتحصيل الضريبي والمجتمع الضريبي الذي يقوم بدفع الضريبة والتشريع الضريبي الذي يربط بينهما.
- الرقابة الجبائية آلية من آليات الحد من التهرب الضريبي.

- التوصيات والاقتراحات

- على المشرع معالجة النقص والثغرات التي يستغلها المكلفون بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة أو جزء منها.
- تجديد التشريع الجبائي ليتسم بالمرونة مع الأساليب التي ينتهجها المتهربون من الضريبة والتي تتطور باستمرار.
- على الإدارة الجبائية الاعتماد على دورات تكوينية لموظفيها لاستعمال طرق الرقابة الحديثة.
- يستوجب على المشرع تفعيل الرقابة الجبائية الخارجية لتدعيم الإدارة الضريبية بالإمكانات المادية والكفاءات البشرية المؤهلة للكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي.
- تعزيز قنوات التواصل بين المكلفين والإدارة الضريبية، وهذا للإجابة عن استفساراتهم أو تقديم الشكاوى عن سوء التسيير مما يخلق الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

- لإشراك مجتمع الضريبي في رسم السياسة الضريبية من خلال الرفع من مستويات الشفافية وتنظيم لقاءات وندوات دورية لتقريب المكلفين بالضريبة من الإدارة الضريبية ونشر الوعي الضريبي.

- آفاق الدراسة

- دور الحوكمة الضريبية في التقليل من المنازعات الضريبية.
- أهمية الحوكمة الضريبية في نشر الوعي الضريبي.

قائمة المراجع

1. الكتب باللغة العربية

- ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف.
- أعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.
- ايفين فونتين أورتيز وآخرون، تفويض السلطة والمسائلة، سلسلة الإدارة من أجل النتائج في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2004.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- جون سوليفان، الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004.
- حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، د ط، الجزائر، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، ط2، 2005.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2005.
- راوية توفيق، الحكم الراشد والتنمية في إفريقيا - راسة تحليلية لمبادرة النيباد-، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، مصر، 2005.
- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر.
- زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، (سياسات- نظم- قضايا معاصرة) الدار الجامعية، مصر، 2007.
- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الأردن، 2011.
- سهام كركودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق دار المفيد، الجزائر، 2011.
- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، مصر، 2007.

- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، ط2، د ب ن، 2008.
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للطبع، الأردن، 2007.
- عبد الغفور إبراهيم الأحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بلبنان، 1972.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، مصر د س ن.
- عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، ط2، الأردن، 2008.
- عزمي أحمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، دار الاعصار العلمي الأردن، 2010.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- عوادى مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011.
- كمال الوصال، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان، دار ابن رشد، مصر، د س ن.
- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008.
- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.
- محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010.
- محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، ط2، الأردن، 2010.
- محمد عمر حماد أبو دوح، الإصلاح الضريبي، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- محمد فريد صحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، د دار ن، مصر، 1990.

- محي الدين شعبان توق، الحومة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994.
 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر، 2009.
 - يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، د س ن.
- ### 2. المجالات
- سمية براهيمى، وميادة بالعايش، مساهمة المراجع الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ الحوكمة، مجلة بحوث اقتصادية عربية. العددان 67-68، صيف- خريف، 2014.
 - عبير مصلح، النزاهة الشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، مجلة الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، فلسطين، 2013.
 - علي الصادق وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، 2013.
 - قاشي يوسف، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية لبحوث والدراسات، العدد 10، جامعة البليدة، الجزائر.
 - مهند محمد وآخرون، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي، مجلة الدراسات العليا، العدد 36.
 - مولود ملكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مجلة لأداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015.
 - هاني توفيق، الشفافية والمساءلة رفاهية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 12، جانفي 2005.
 - يسري مهدي وآخرون، تحليل ظاهرة لتهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، العراق، 2012.

3. المذكرات والرسائل

- بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2010/2009.
- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2005/2004.
- الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- حدادو فهيمة، الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2016/2008، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2017.
- عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- فايزة بوخولوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة مستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- كنزة براهيمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.
- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017.
- محمد حبيب نھاري، بوطالب عمر، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2017.
- محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005.

- محمد نور البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- يونس جعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

4. الملتقيات والتظاهرات

- أبو بكر مصطفى بعيرة وانس أبوبكر بعيرة، لا تنمية مستدامة بدون إدارة قوامة، مؤتمر التنمية المستدامة في ليبيا، جوان 2008.
- أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 25-26 سبتمبر 2004.
- بوعلام ولهي، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- خليل الرفاعي، تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005.
- سليمان عتير وآخرون، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 56-26 نوفمبر 2013.

- صرارمة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005.
- عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات وحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005.
- عزوز علي ولعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
- فاطمة الزهراء طاهري، سيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية، عالم عبد الله، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.

5. القوانين والمراسيم

- الجزائر، وزارة المالية، قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 36، ملواد 192، 193، 303-1، 407، من القانون الجبائي الجزائري، الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2011.
- البنك الدولي، تقرير ممارسة الأعمال في العالم العربي، مطبوعة مشتركة، واشنطن، 2012.

6. المراجع باللغة الأجنبية

- Hamini Ahmed, L'audit et financiers, édition Berti, Algérie, 2001
- Jaques Duhem et Michel Jammes, audit et gestion fiscal de l'entreprise, Edition EFE, 1986.

- Richard Bird, Smart Tax Administration, Economic permise, Pauvert Reduction and economic management(prem) network, the world Bank. Number 36. Octobre 2010.
- Zdenek Drabek and Warren Payne, The Impact OF Transparensy on forgien Direct Investment, Journal of Economic Integration,17(4), december2002 .

7. مواقع الأنترنت

- حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014، على الموقع www.nazaha.iq تاريخ الاطلاع: 2020/07/16
- سالم محمد عبود وعروبة معين عايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، العراق، 12 نوفمبر 2008، ص 06 على الموقع www.tax.mof.gov.iq
- صدف محمد محمود، العلاقة بين الدولة والمجتمع في إطار الحكم الرشيد والمواطنة والثقة المتبادلة، مركز العقد الاجتماعي، مصر، جانفي 2009، على الموقع، www.socialcontract.com تاريخ الطلاع: 2020/06/25
- عبد الحسين شعبان، حكم القانون، من أين نبدأ، على الموقع: www.almannarah.com ، تاريخ الإطلاع، 2020/08/08
- عبد الله محمد أبوبكر، الرقابة الداخلية، على الموقع: www.ay83m.wordpress.com تاريخ الاطلاع: 2020/07/12
- فريدريك جالتونج، معدل الصلاح معيار أساسي لقياس الشفافية والمحاسبة، إنجلترا، على موقع www.integrityaction.org ، تاريخ الاطلاع 2020/08/18
- محمد خليفة، إشكالية التنمية والحكم الرشيد في الجزائر، ص 06، على الموقع: [httpM//www.univ-chlef.dz](http://www.univ-chlef.dz)