

الفجوة الضريبية، المسببات، طرق ونتائج القياس في الاتحاد الأوروبي .

Tax Gap, Causes , Methods And Results Of Measurement In The European Union .

أ.بومدين منال¹، أ.د. بن اعمارة منصور² / Boumediene Manel / Mansour Benamara¹ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة باجي مختار - عنابة - مختبر LFIEGE, boumediene_manel@yahoo.com² كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة باجي مختار - عنابة ، mansour_benamara@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2020/07/28

تاريخ القبول: 2020/07/09

تاريخ الاستلام: 2020/02/29

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وحجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي، باعتبارها جزء لا يتجزأ من أي اقتصاد وطني . وهي ذلك الجزء المفقود من الضرائب نتيجة عدم الامتثال الناجم عن ممارسات التجنب و التهرب الضريبي-اقتصاد الظل- ... والذي يهدد تمويل الميزانية العامة للدولة .

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة التحليلية إلى أن حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي قد فاق في المتوسط الحجم المقبول ب 2.7 % وهذا دليل على أن التدابير والسياسات الجبائية المتخذة لم تكن كافية للحد من الممارسات العدوانية للتجنب الضريبي - الملاذات الضريبية، أسعار التحويل- وكذا التهرب الضريبي.

كلمات مفتاحية: الفجوة الضريبية، التهرب الضريبي، التجنب الضريبي، الامتثال الضريبي، اقتصاد الظل.

تصنيف JEL: H26, H29 .

Abstract:

This study aims to highlight the importance and size of the tax gap in the states of the European Union, as an integral part of any national economy. It is that missing part of the taxes caused by the non-compliance that came from the avoidance practices, the tax evasion - shadow economy- ... which threatens the financing of the state's general budget.

Through this analytical study, we have reached that the size of the tax gap in the countries of the European Union has exceeded the average acceptable size by 2.7%, and this indicates that the fiscal measures and policies taken were not sufficient to reduce aggressive practices to avoid tax - tax havens, transfer rates - as well as Tax evasion.

Keywords: tax gap; tax avoidance; tax evasion; compliance; shadow economy.

Jel Classification Codes: H26, H29.

Résumé:

Cette étude vise à souligner l'importance et l'ampleur de l'écart fiscal dans les États de l'Union européenne en tant que partie intégrante de toute économie nationale. C'est qu'il manqué une partie des impôts en raison de la non-conformité qui a résulté des pratiques d'évitement, de l'évasion fiscale - l'économie parallèle-... qui menace le financement du budget général de l'Etat.

Grâce à cette etude analytique, nous sommes parvenus à ce que l'ampleur de l'écart fiscal dans les pays de l'Union européenne, a dépassé le volume moyen acceptable de 2,7 %, cela indique que les mesures fiscales et les politiques prises n'étaient pas suffisantes pour réduire les pratiques agressives d'évitement fiscal - les paradis fiscaux, les prix de transfert. Ainsi que l'évasion fiscale

Mots-clés: l'écart fiscal; l'évitement fiscal; l'évasion fiscale; la conformité; l'économie parallèle.

Codes de classification de Jel: : H26, H29.

1. مقدمة:

إن زيادة الإيرادات لتمويل الإنفاق العام مثل الحماية الاجتماعية والصحية، والتعليمية، من الوظائف الرئيسية للضرائب. لكن في إطار نظام عالمي يتمتع بحرية انتقال رؤوس الأموال والأرباح، والسعي نحو جذب الاستثمار الأجنبي، وفي ظل اشتداد المنافسة الدولية بين الشركات متعددة الجنسيات أدى هذا بالعديد منهم إلى البحث عن طرق لتخفيض التزاماتهم الضريبية إلى أدنى حد ممكن مما أدى إلى انخفاض مقدار الضرائب المحصلة فعلا عن مقدار الضرائب المستحقة. فعدم الامتثال هذا له أسباب عديدة كافتصاد الظل القانوني: مثل التجنب الضريبي و الغير قانوني كالتهرب الضريبي. وكثيرا ما يشار إلى خسارة الإيرادات الضريبية بسبب عدم الامتثال باسم: "الفجوة الضريبية" والتي لها تأثير كبير على المالية العامة للدولة ولاسيما التمويل العام وكذا على تصور الأفراد للعدالة الضريبية، كما قد يكون لها تأثير على المعنويات الضريبية حيث أن أولئك الذين يمثلون لالتزاماتهم الضريبية قد يرون أنها مبرر لعدم الالتزام الضريبي وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي يهدد تمويل الخزينة العمومية؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما المقصود بالفجوة الضريبية، وما أهم مسباتها؟

ما هي طرق قياس الفجوة الضريبية في الاتحاد الأوروبي، وما علاقتها باقتصاد الظل؟

ما هو حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي؟

وللإجابة على الأسئلة السابقة تم وضع:

فرضية الدراسة: كالتالي

حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي في الحدود المقبولة و هي ناجمة عن ممارسات التجنب الضريبي القانوني فقط.

أهداف الدراسة :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على حجم الإيرادات الجبائية المفقودة-الفجوة الضريبية- في دول الاتحاد الأوروبي والناجمة عن عدم الامتثال الضريبي وكيفية قياس هذه الفجوة في دول الاتحاد الأوروبي وأهم نتائجها. منهجية الدراسة:

للإحاطة بموضوع الدراسة تم اعتماد على منهجين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

2. مفاهيم أساسية عن الفجوة الضريبية :

1.2 استخدام مصطلح الفجوة الضريبية وتعريفها :

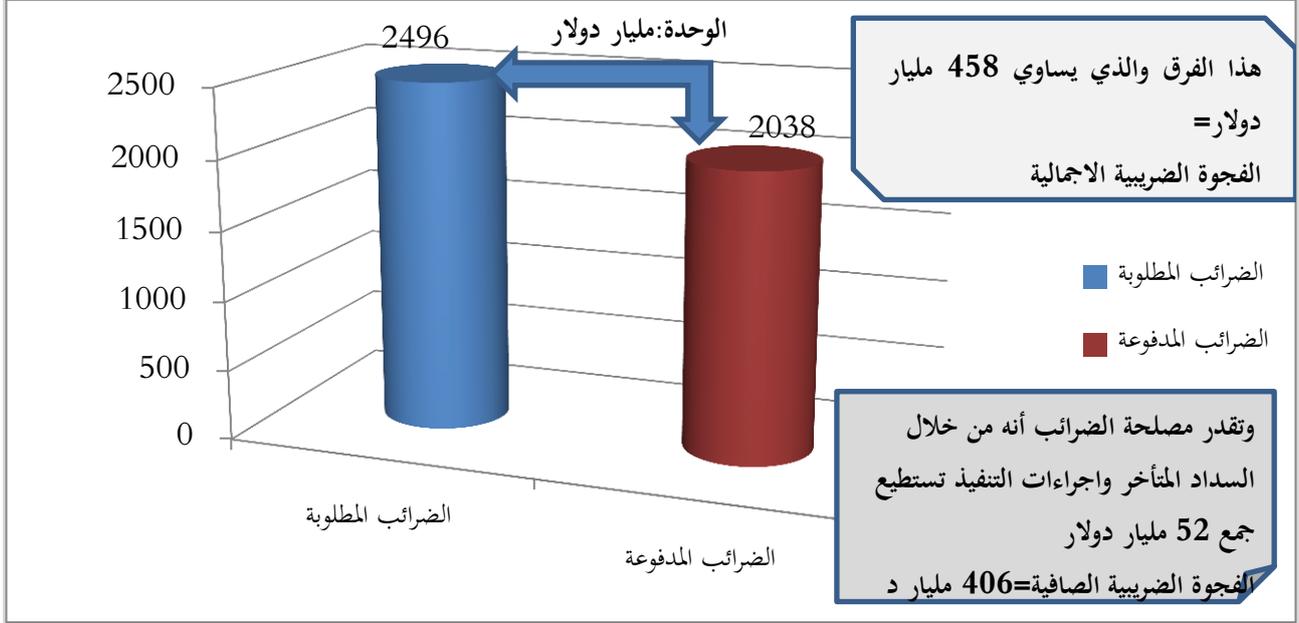
إن تحديد بداية استخدام مصطلح الفجوة الضريبية ليس بالأمر السهل ويرجع البعض استخدامه إلى الثمانينات، ففي عام 1982 م ذكر مفوض مصلحة المراقبة في Roscoe L.Egger IRS هذا المصطلح في تصريحه عندما قال: "إن توقعات الفجوة الضريبية ستستمر في الزيادة إن لم يكن هناك تحسينات في قانون الضرائب وسوف تصل إلى 100 مليار دولار في 1985م..". كما استخدمه المفوض Lawrence بطريقة غير مباشرة عندما قال: "كلنا نعرف أن هناك ثغرات في مجال المعلومات حول عدم الامتثال"، كما تم استخدام هذا المصطلح في مجلة القانون في 1983 م. وقد استخدم بعد ذلك مصطلح الفجوة الضريبية من قبل العديد من الباحثين حيث وجد بحث ل Lexis Nexis Academic سنة 2007 م أكثر من 112 عنوانا رئيسيا تضمن مصطلح الفجوة الضريبية وكان ذلك في منشور ضريبي ليوم واحد. (O.Parry, 2008, pp. 2-3)

وهناك تعاريف مختلفة للفجوة الضريبية معتمدة لدى السلطات الضريبية للدول، والعديد من الطرق لقياسها أيضا.

فحسب التعريف العام المقدم من قبل IRS الأمريكية فإن الفجوة الضريبية تتمثل في فجوة عدم الامتثال و تنقسم إلى فجوة ضريبية إجمالية "GROSS GAP" وهي: "الفرق بين الضرائب المستحقة التي كان يجب على دافعي الضرائب

دفعها في غضون فترة زمنية محددة ومقدار الضرائب التي ساهمت بالفعل في ميزانية الدولة." (Konrad Raczkowski, "Net Tax Gap", may,2016, p. 1) وهي "جزء من الفجوة الضريبية الإجمالية التي من المستحيل استردادها بعد خصم الضرائب التي يمكن استردادها من خلال إجراءات التنفيذ والدفوعات المتأخرة." (Fiscalis2020 Tax Gap", Project Group F., March 2016, p. 20) يوضح ذلك:

الشكل 1: الفجوة الضريبية الإجمالية والصافية في و. م. أ.



Source : (United State Government Accountability Office(GAO), October 2017, p. 3)

من خلال الشكل البياني السابق يتبين لنا أن مقدار الضرائب المطلوب دفعها من الدخل الشخصي، الضريبة على الشركات، دخل العقارات... يساوي 2.496 ترليون دولار في حين أن المدفوعة فعلا هي 2.038 ترليون دولار والفرق المقدر ب 0.485 ترليون يمثل قيمة الفجوة الإجمالية وعند تسديد المتأخرات المقدرة ب 0.052 ترليون دولار تصبح الفجوة الصافية 0.406 ترليون دولار.

وقد عرفت HMRC البريطانية الفجوة الضريبية بأنها: "الفرق بين الضريبة المستحقة نظريا، وما يتم جمعه فعليا" وهو ما يتوافق مع تعريف IRS .

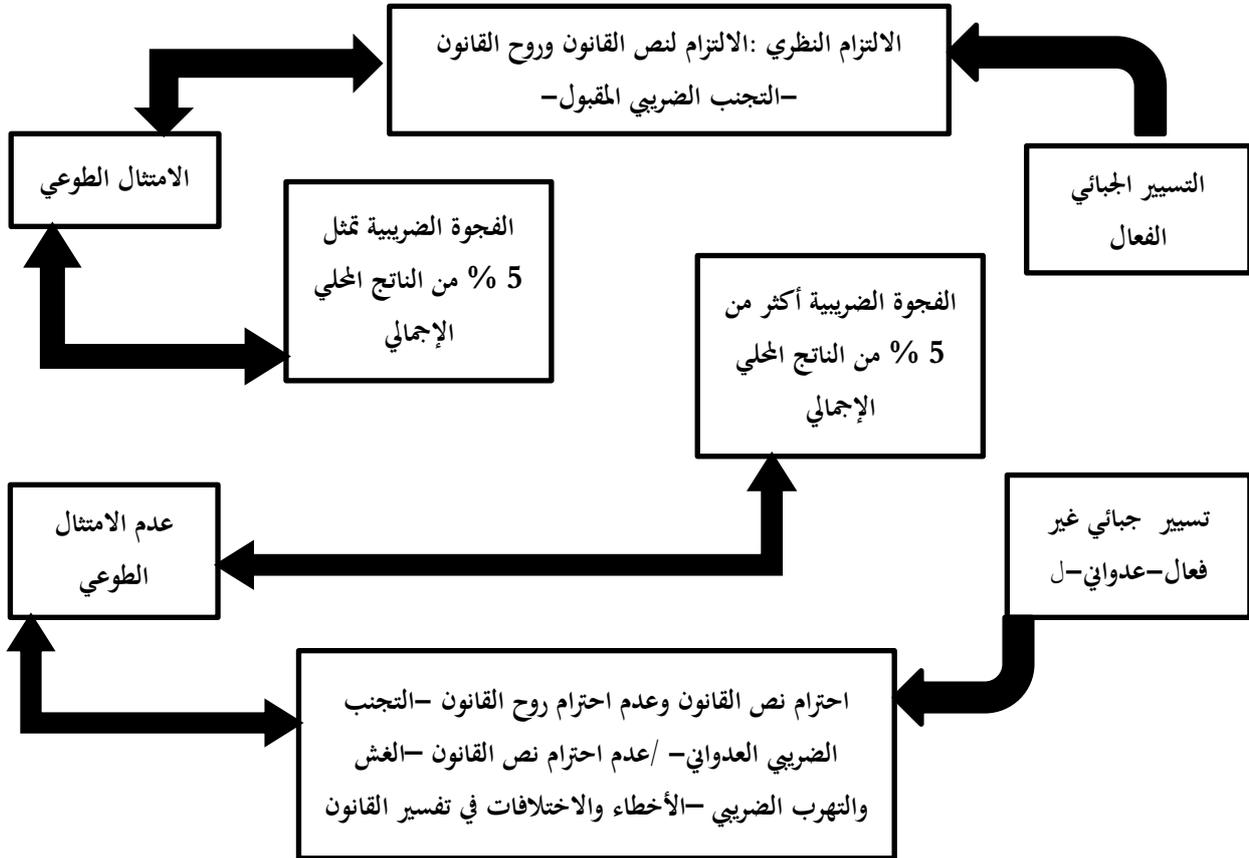
وفي إطار عمل برنامج تحليل الفجوة - إدارة الإيرادات لصندوق النقد الدولي: "Ra-Gap" فإنها تعرف على أنها: "الفرق بين الإيرادات المحتملة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية والإيرادات الفعلية" من خلال هذا التعريف الواسع يمكن تحليل الفجوة إلى مكونين أساسيين فجوة عدم الامتثال، وفجوة خيارات السياسة الضريبية. (Junji Ueda, August 2018, p. 7) وحسب Konrad Raczkowski فان الفجوة الضريبية: "هي الدرجة التي يتهرب دافعي الضرائب من الضرائب، مما يؤدي إلى تخفيض غير ضروري في القاعدة الضريبية وانخفاض في المساهمات المستحقة لميزانية الدولة." (Konrad Raczkowski, may,2016, p. 4)

كما تستند تعريفات الفجوة الضريبية التي قدمها مؤلفون آخرون أمثال Giles1997 إلى استخدام مفاهيم اقتصاد الظل- سيتم التطرق للعلاقة بينه وبين الفجوة لاحقا- حيث تم تعريفها على أنها مقدار الدخل الخفي مضروبًا في معدل ضريبي مناسب ولاحظ N. Gemmell and J. Hasseldine أن التعريفات التي استخدمتها السلطات الضريبية في مختلف البلدان هي ثابتة في طبيعتها، متجاهلة المتغيرات السلوكية (تقلب سلوكيات دافعي الضرائب) والتي تؤثر بدورها على نمو حجم الفجوة الضريبية، وتركز بشكل أساسي فقط على مفهوم الدخل المفقود بسبب دافعي الضرائب المتعثرين على التزاماتهم إلى السلطات الضريبية.

وتعود مهمة تقليص الفجوة الضريبية إلى السلطات الضريبية لدولة ما ، لكن الوصول إلى فجوة ضريبية صفرية لا يمكن تحقيقها عمليا فالحد الأدنى للفجوة هو 5% من الناتج المحلي الإجمالي . وإن نمو حجم الفجوة الضريبية يعتبر إشارة إلى أن السياسة الاجتماعية والاقتصادية خاطئة ويجب أن تكون ثابتة بحيث يمكن لنشاط الأعمال أن يستعيد طبيعته الاقتصادية والقانونية.

2.2 مسببات الفجوة الضريبية: يمكن تلخيص أهم مسببات الفجوة الضريبية من خلال الشكل الموالي:

الشكل 2: مسببات الفجوة الضريبية



Source: My Own Work According To: (Mick Thackray, January 2012,, p. 3)

من خلال الشكل السابق يتبين لنا بأن مسببات الفجوة الضريبية تعود ل:

✓ **التجنب الضريبي:** أصبح التجنب الضريبي شائعا في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية وقد شاع في سبعينات القرن الماضي، وظهر لأول مرة في القضاء الأمريكي عام 1986 .

وقد عرفه **Martinez Gean Claud** بأنه: "فن تفاعلي الوقوع خارج مجال القانون ." وكما عرفه **Delahaye Thomas** هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخترق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك " ويتم ذلك بإتباع إحدى الوسيلتين:

➤ **الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الجبائي:** وذلك بالاستغلال الذكي للنقائص الموجودة في التشريع الجبائي قصد تخفيض وتجنب العبء الضريبي. عن طريق استغلال الامتيازات والإعفاءات الجبائية....

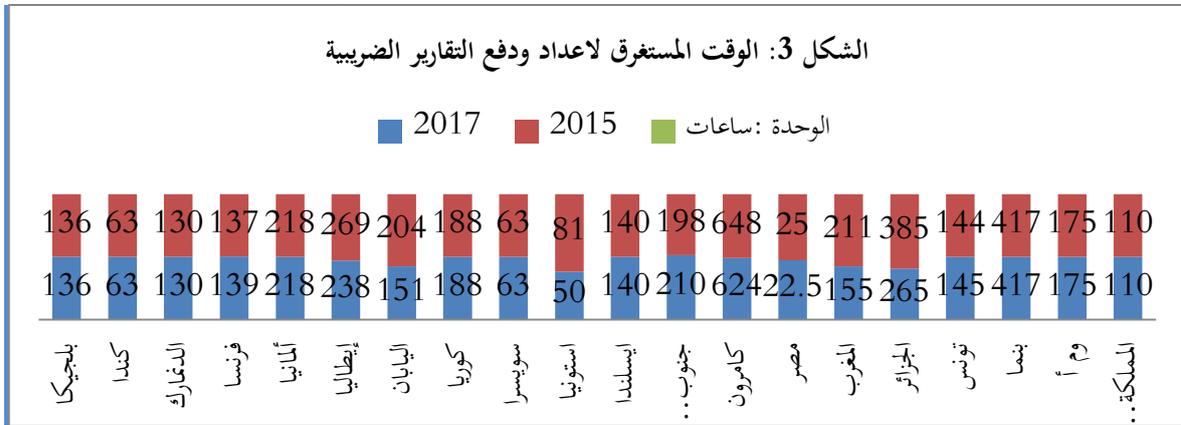
➤ **عدول المؤسسات عن ممارسة النشاط الذي تخضع أرباحه للضريبة:** كأن يرفض الممول استيراد سلعة تفرض عليها ضرائب مرتفعة.

و يجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن هناك نوعان من التجنب الضريبي، وهما التجنب الضريبي المقبول من خلال القيام بممارسات تسييرية تحترم نص وروح القانون، وتجنب ضريبي عدواني من خلال احترام نص القانون فقط أي القيام بممارسات تسييرية عدوانية .-

✓ **التهرب الضريبي:** عرف التهرب الضريبي على أنه المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل الضريبة، أو هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجرى إما عن طريق إنكار وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء . (روكان، 2016، صفحة 26) فإذا قامت مثلا إحدى الشركات متعددة الجنسيات ببناء فرع في دولة أخرى ذات معدل ضريبي منخفض فنحن هنا بصدد تجنب ضريبي أما إذا قامت بفتح حساب مصرفي سري فنحن بصدد تهرب ضريبي.

✓ **عدم الامتثال الضريبي:** أي عدم الإيداع للتقارير الضريبية – عدم الإبلاغ عن الالتزامات الضريبية في الوقت المناسب "non-filing gap"، و نقص في مبلغ التقرير المبلغ عنه "undereporting gap"، أو النقص في الدفع "underpayment" أي الضرائب المبلغ عنها والتي لم يتم دفعها في الوقت المناسب – (United State Government Accountability Office(GAO), October 2017, p. 3) حسب Plumley 2005-

كما أن الوقت المستغرق لإعداد التقارير الضريبية ودفع الضرائب يعتبر من أهم أسباب نقص عدم الامتثال الضريبي والشكل الموالي يبين الوقت المستغرق لدى بعض الدول لإعداد ودفع تقاريرها الضريبية:



(Project Group F. , March 2016, p. 20) أن تكون البيانات كافية، وموثوق فيها (بيانات الحسابات الوطنية كالنتائج الوطني الإجمالي)، و مستقلة نوعا ما عن البيانات التي تجمعها الإدارة الضريبية لكي يعتمد عليها. وكذا القدرة على تحويل هذه البيانات إلى التزامات ضريبية نظرية ومقارنتها فيما بعد بالإيرادات الضريبية الفعلية، ويمكن تقسيم هذا الأسلوب إلى طريقتين:

➤ طريقة الحسابات القومية

والتي تستند على المعلومات الواردة من الحسابات المالية والغير مالية، وذلك من خلال احتساب الالتزام الضريبي النظري والذي يتم بعد ذلك مقارنتها بالإيرادات الضريبية الفعلية، ويتم احتساب الالتزام الضريبي النظري من خلال تطبيق جدول معدل الضريبة على القاعدة الضريبية النظرية (إجمالي فائض التشغيل GOS). هذه الطريقة تركز على احتساب عدم الامتثال الضريبي للاقتصاد المرصود في الحسابات القومية دون الأخذ بعين الاعتبار تأثير الاقتصاد الغير المرصود-بما فيها اقتصاد الظل- لذلك صمم المكتب الإحصائي للجماعة الأوروبية EUROSTAT منهج لتحديد المصادر المحتملة للتقليل من تقديرات الناتج الوطني الإجمالي بسبب إغفال بيانات: غير مسجلة، غير مشمولة بالمسح، إبلاغ خاطئ وأوجه القصور الأخرى. ويجب الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي يعتمد على هذه الطريقة عند تحديد الفجوة الضريبية. (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group F. , March 2016, p. 21)

➤ طريقة نماذج الماكرو

تستخدم طرائق الماكرو لتقدير الاقتصاد الغير مرصود- اقتصاد الظل- وهي وسيلة بديلة لحساب الفجوات الضريبية. تستخدم هذه النماذج مؤشرات الاقتصاد الكلي مثل المتغيرات النقدية، استهلاك الكهرباء والقوى العاملة...وقد وجهت لهذه الطرق العديد من الانتقادات، بالإضافة إلى الطرق السابقة هناك طريقة أخرى وهي نموذج متعدد المؤشرات ومتعدد الأسباب (MIMIC).

ومن خلال ما سبق يتبين أن طريقة من الأعلى إلى الأسفل هي طريقة شاملة تقدم تقريرا واحدا وتستخدم بيانات متاحة للجمهور ولا تتطلب إمكانات أو موارد مالية وبشرية كثيرة. لكنها تتطلب في المقابل بيانات مستقلة وموثوق فيها. ✓ أسلوب من الأسفل إلى الأعلى: تتميز الطرق الدقيقة أو المباشرة بتحديد حجم عدم الامتثال من البيانات التي تم الحصول عليها مباشرة من الملاحظة لمكونات محددة للضريبة، إما مجموعات دافعي الضرائب أو نماذج عدم الامتثال، ويتم تطبيق العديد من الأساليب والتقنيات الإحصائية والاقتصادية للوصول إلى النتائج (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group F. , March 2016, p. 36) تطبيق المعلومات دافعي الضرائب، سجلات المخاطر، مطابقة البيانات، عمليات التدقيق -لعينات مختارة عشوائيا أو ناجمة عن النشاط التشغيلي لإدارة الضرائب-الاستطلاعات، ضوابط الامتثال، الاستبيانات...). حيث يتم تقدير إجمالي الفجوة الضريبية عن طريق تجميع المكونات المختلفة لتلك الضريبة وتعتمد القدرة على القيام بذلك على مدى تمثيل العينة لمجتمع الدراسة. ومن المناهج المعتمدة في هذا الأسلوب نذكر:

➤ عمليات المراجعة العشوائية

تشمل عينات مختارة عشوائيا من دافعي الضرائب لكي تكون ممثلة لمجتمع الدراسة. لكن من دون وجود مصادر معلومات إضافية ومستقلة من الصعب معرفة مدى تمثيل العينة لمجتمع الدراسة، ويتمثل العيب الأساسي لعمليات المراجعة العشوائية في كونها مكلفة للغاية. وتبدأ من دافعي الضرائب المسجلين فهي لا تكشف الأنشطة التي يقوم بها دافعي الضرائب الغير مسجلين، وتتطلب الكثير من الوقت والموارد ومع ذلك فقد توفر طريقة المراجعة العشوائية نتائج دقيقة لأنها تركز بعمق على عنصر معين من الضريبة وتؤدي إلى معرفة أسباب عدم الامتثال بدقة.

ففي و.م.أ تستخدم IRS عدة آليات لاحتساب الفجوة الضريبية لكن أكثر ما يخشاه دافعو الضرائب هو التدقيق لكن يتفاجئ البعض عندما يعلم أن مصلحة الضرائب الأمريكية تقوم فقط بتدقيق 1% لجميع الإيرادات الضريبية، وقد انخفضت في السنوات الأخيرة إلى 0.6% من عائدات ضريبة الدخل الفردية، و 1% من عائدات ضريبة أرباح الشركات .

➤ عمليات التدقيق القائمة على المخاطر:

تركز هذه العملية على دافعي ضرائب ذوي مخاطر عالية لعدم الامتثال محددتين ومختارين. هذه الطريقة أقل تكلفة من الطريقة السابقة الذكر.

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن الأساليب المباشرة تؤدي إلى نتائج دقيقة في المقابل تتطلب توفر الوقت والموارد المالية والبشرية. ويمكن تلخيص الأساليب المستخدمة لاحتساب الفجوة الضريبية في بعض الدول وبالتحديد دول الاتحاد الأوروبي في الجدول الموالي:

الجدول 1: الأساليب المستخدمة لحساب الفجوة الضريبية في بعض دول الاتحاد الأوروبي.

الدول	الطريقة المعتمدة
بلجيكا	من الأسفل الى الأعلى
جمهورية تشيك	/
استونيا	غير متوفرة
فنلندا	من الأسفل الى الأعلى
فرنسا	غير متوفرة
ألمانيا	/
إيطاليا	الطريقتين
لاتيفيا	تخطط لقياس الفجوة
ليتوانيا	تخطط لقياس الفجوة
بولندا	/
البرتغال	تخطط لقياس الفجوة
سلوفاكيا	من الأعلى الى الأسفل
سلوفانيا	/
اسبانيا	/
السويد	من الأسفل الى الأعلى

Source : (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group, july 2018, pp. 60–61).

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن طريقة من الأسفل إلى الأعلى هي الأكثر استخداماً وذلك لكونها تؤدي إلى نتائج أدق.

2.3 أنواع الفجوة الضريبية:

تستند غالبية طرق البحث ووسائل قياس الفجوة الضريبية إلى حساب الفجوة الضريبية الإجمالية ولا تأخذ في الاعتبار على سبيل المثال ، وجود أنواع مختلفة من الضرائب. بشكل عام ، تركز طرق القياس على محاولة تقدير إجمالي الإيرادات التي فقدتها السلطات الضريبية. (Konrad Raczkowski, may,2016, p. 4) وقد طور الباحثون والإدارات الوطنية الضريبية والمؤسسات الدولية عدة طرق لتقدير خسارة الإيرادات وتبادل المعلومات والخبرات. فقد تم تأسيس مجموعة مشروع الفجوة الضريبية "TAX GAP PROJECT GROUP" TGPG في إطار برنامج Fiscalis2020 ضمت مجموعة من الخبراء الوطنيين لـ 16 دولة عضو: (بلجيكا، بلغاريا، جمهورية التشيك، الدنمارك، ألمانيا، إسبانيا، إيطاليا، لاتفيا، ليتوانيا، وهنغاريا، هولندا، بولندا، البرتغال، سلوفاكيا، فنلندا، السويد) (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group, july 2018, pp. 9-10). ركزت المجموعة في البداية على حساب فجوة الضريبة على القيمة المضافة حيث قامت بنشر تقرير في 2016 عن تقديرات الفجوة للضريبة على القيمة المضافة. وركزت فيما بعد على حساب الفجوة الضريبية المباشرة: الضريبة على دخل الشركات،، ضريبة الدخل الشخصي ومساهمات الضمان الاجتماعي. وقد عقدت سبعة اجتماعات لمناقشة مختلف المنهجيات المتاحة للاستفادة من العروض

المقدمة من الأعضاء المشاركين والخبراء الخارجيين (من الأوساط الأكاديمية والمنظمات الدولية). والجدول الموالي يلخص أهم الفجوات الضريبية التي يتم احتسابها في بعض الدول الأعضاء في TGPG.

الجدول 2: أنواع الفجوة الضريبية التي يتم حسابها في بعض دول TGPG.

الدول	تقديرات الفجوة الضريبية		
	ضريبة الدخل الشخصي	ضريبة دخل الشركات	مساهمات الضمان الاجتماعي
بلجيكا	/	/	/
جمهورية التشيك	/	/	نعم
استونيا	نعم	/	نعم
فنلندا	/	/	نعم
فرنسا	/	/	نعم
ألمانيا	/	نعم	نعم
إيطاليا	نعم	نعم	/
لاتيفيا	نعم	/	نعم
ليتوانيا	/	/	/
بولندا	/	/	نعم
البرتغال	/	/	نعم
سلوفاكيا	/	/	نعم
سلوفينيا	/	/	نعم
إسبانيا	/	/	/
بريطانيا	نعم	نعم	نعم
عدد الدول التي تقوم بتقدير الفجوة	4	3	12

Source : (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group F. , March 2016, p. 22)

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن تقدير الفجوة الضريبية للرسم على القيمة المضافة قد قامت به العديد من الدول، في حين نجد أن هناك عدد قليل من الدول التي قامت بدراسات تقديرية للأنواع الأخرى من الضرائب .

4. قياس الفجوة الضريبية وحجمها في دول الاتحاد الأوروبي:

1.4 الفجوة الضريبية وعلاقتها باقتصاد الظل:

عرف صندوق النقد الدولي IFM كالاتي " يسمى اقتصاد الظل بالاقتصاد الخفي، أو الاقتصاد غير الرسمي، أو الاقتصاد الموازي، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ عنها و المتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة. ومن ثم فإن الاقتصاد الغير الرسمي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية." كما عرفه Vito Tanzi على أنه: "تلك الدخول المكتسبة والغير مبلغ عنها للسلطات الضريبية والغير واردة في الحسابات القومية.

و يعد ارتفاع مستوى العبء الضريبي حافزا للأفراد والمؤسسات للانخراط في اقتصاد الظل وهذا ما أثبتته دراسة Vito Tanzi وقبله دراسة Kaldor سنة 1956 في الهند ذلك لأن الأنشطة فيه غير مسجلة. و أي زيادة في نسبة الضريبة يؤدي إلى تخفيض الحصيلة الضريبية وتشير دراسة Cebula في 1997 في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة

الدخل الفردي الفيدرالية بنسبة نقطة مئوية واحدة. أدى ذلك إلى نمو اقتصاد الظل بنسبة 1.4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى، كما أن الإبقاء على المعدل الحدي الأقصى لضريبة الدخل عند مستوى محدد يحول دون نمو اقتصاد الظل. (انستي، 2002، صفحة 7) وقد أسفرت العديد من الدراسات على وجود أدلة قوية على تأثير النظام الضريبي على اقتصاد الظل ففي النمسا كان لعبء الضرائب المباشرة بما فيها اشتراكات الضمان الاجتماعي أقوى أثر على نمو اقتصاد الظل، كما أثبت المسح الذي قام به F.Schneider في ألمانيا من 1996-2003 أن زيادة معدلات الضرائب وحصص الضمان الاجتماعي تؤثر في اقتصاد الظل ب35 إلى 38 % (Friedrich Schneider, July 2007, p. 14). ومن الباحثين الذين وجدوا أدلة ذات دلالة إحصائية على ذلك التأثير: Schneider (1994b, 2000, 2004, 2005,) and Johnson, Kaufmann and Zoido-Lobaton (1998a, 1998b) وذلك في أستراليا والدول الإسكندنافية (الدنمارك، النرويج، السويد)...وقبلهم (G. Kirchgaessner (1983, 1984).

2.4 طريقة قياس الفجوة الضريبية في الاتحاد الأوروبي:

ينظر إلى الفجوة الضريبية على أنها ذلك الجزء الصغير من اقتصاد الظل القانوني والمشروع والذي يعتبر حافزا للنمو الاقتصادي إذا كان في الحدود المقبولة والتي لا تتجاوز قيمتها كما ذكرنا سابقا بنسبة 5%. ويتم احتساب الفجوة الضريبية انطلاقا من اقتصاد الظل لكونها جزء منه وذلك حسب القاعدة التالية:

$$TG = SE\% / GDP_n \times TTR\% / GDP_n = SE\% / 100\% \times ttr\%$$

بحيث: TG: تمثل الفجوة الضريبية، SE: يمثل مستوى اقتصاد الظل المقدر باستخدام النموذج الديناميكي متعدد الأسباب ومتعدد المؤشرات المتعددة (DYMIMIC) (حسب دراسة Raczkowski وغيره السابقة الذكر)، TTR: معدل الضريبة الإجمالي، GDP: هو الناتج المحلي الاسمي بالدولار الأمريكي.

وقد قام Raczkowski و Bogdan Mróz بقياس الفجوة الضريبية ل 35 دولة منها 28 دولة أعضاء في الاتحاد الأوروبي بالإضافة لسبعة دول أخرى وهي: أستراليا، كندا، اليابان، و.م.أ، نيوزيلندا وتركيا وسويسرا وذلك في دراسة بعنوان: "TAX GAP IN THE GLOBAL ECONOMY" في ماي 2016 وهي نفس الدراسة التي أعيد نشرها في ديسمبر 2018 في Journal Of Money Laundering Control وذلك بتطبيق القاعدة السابقة وقد توصلت الدراستين إلى نفس النتائج الملخصة في الجدول الموالي:

الجدول 3: تطور حجم اقتصاد الظل والفجوة الضريبية في الاتحاد الأوروبي (2011-2015) الوحدة: % SE

تليون دولار أمريكي: TG

2015		2014		2013		2012		2011		الدول
TG	SE%									
18.64	8.2	17.02	7.5	16.89	7.6	16.23	7.6	17.73	7.9	النمسا
50.06	16.2	50.56	16.4	50.61	16.8	49.98	17.4	51.47	17.1	بلجيكا
4.57	30.6	4.69	31.2	4.69	31.9	4.75	32.6	4.9	32.3	بلغاريا
2.98	27.7	3.05	28.4	3.29	29	3.67	29.8	4.02	29.5	كرواتيا
15.22	15.1	15.45	15.5	16.04	16	16.61	16.7	17.93	16.4	ج. التشيك
10.76	12	11.56	13	11.84	13.4	12.18	14	12.44	13.8	الدنمارك
3.34	26.2	3.52	27.6	3.48	28.2	4.44	29.3	3.77	28.6	استونيا
13.5	12.4	14.08	13	14.2	13.3	14.59	14	14.62	13.7	فنلندا
233.92	12.3	186.54	9.9	202.13	10.8	201.49	11.3	206.87	11	فرنسا
229.28	12.2	244.41	13	243.6	13.3	225.42	13.9	234.39	13.7	ألمانيا
26.4	22.4	27.98	23.6	25.58	24	27.95	25.4	32.21	24.3	اليونان

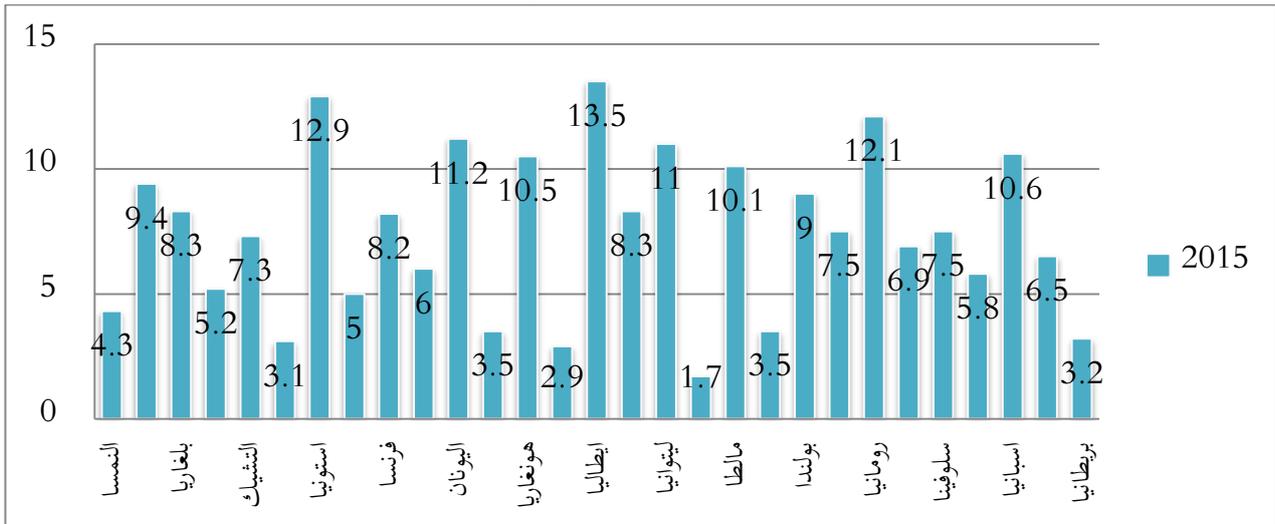
14.32	21.9	14.54	22.1	14.8	22.5	14.71	23.3	16.53	22.8	هونغاريا
7.11	11.3	7.77	12.2	7.58	12.7	7.33	13	7.73	12.8	ايرلندا
291.63	20.6	295.9	21.1	303.71	21.6	306.27	21.8	326.96	21.2	ايطاليا
2.62	23.6	2.85	25.5	2.82	26.1	2.78	27.3	2.81	26.5	لاتيفيا
5.27	25.8	5.75	28	5.65	28.5	5.47	29.7	5.44	29	ليتوانيا
1.04	8.3	1.01	8	1.01	25.3	0.95	8.4	0.96	8.2	لوكسمبورغ
1.02	24.3	1.01	24.3	1.01	25.3	0.96	26	1.55	25.8	مالطا
30.87	9	30.86	9.1	32.03	9.5	32.27	10	34.68	9.8	هولندا
49.45	23.3	50.47	23.8	49.42	24.4	50.16	25.4	51.78	25	بولندا
17.25	17.6	18.5	19	18.46	19.4	17.45	19.2	20.33	19.4	برتغال
24.07	28	24.41	28.4	23.83	29.1	21.86	29.8	23.51	29.6	رومانيا
6.88	14.1	7.28	15	7.12	15.5	7.18	16.4	7.43	16	سلوفاكيا
3.66	23.3	3.65	23.1	3.67	23.6	3.81	24.3	4.18	24.1	سلوفينيا
1.31	24.8	1.36	25.2	1.39	25.6	1.45	26.2	1.55	26	قبرص
151.04	18.2	152.02	18.6	151.92	19.2	99.15	19.4	107.89	19.2	اسبانيا
37.42	13.2	39.18	13.9	43.17	14.3	42.51	15	43.13	14.7	السويد
92.77	9.4	96.17	9.7	93.59	10.1	97.93	10.7	98.25	10.5	بريطانيا
50.69	18.3	51.87	18.8	51.65	19.3	51.99	19.9	54.17	19.6	المتوسط

Source: (Konrad Raczowski, may,2016, p. 14)

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الاسمية للفجوة الضريبية بالدولار الأمريكي مرتفعة جدا لاسيما في ايطاليا،فرنسا،ألمانيا،اسبانيا،ويقدر متوسط الفجوة الضريبية لدول الاتحاد الأوروبي ب 50.69بليون دولار سنة 2015 وبنسبة تطور تقدر ب -0.066% عن سنة 2011 أي أن هناك انخفاض طفيف جدا في حجم الفجوة الضريبية ويرجع ارتفاع حجم الفجوة إلى عدم الامتثال الضريبي و لجوء غالبية الشركات متعددة الجنسيات إلى تحويل أرباحها إلى مناطق ذات المعدل الضريبي المنخفض أي إلى الملاذات الضريبية واستخدام أسعار التحويل ... من أجل تجنب دفع الضريبة على أرباحها بطرق قانونية .وأيضا إلى ممارسات اقتصاد الظل فنسبة اقتصاد الظل مرتفعة حيث وصل متوسط اقتصاد الظل سنة 2015 في الاتحاد الأوروبي إلى 18.3% وقد عرف انخفاض يكاد يكون غير ملموس يقدر ب -0.068% مقارنة بسنة 2011.

أما عن نسبة الفجوة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي في الاتحاد الأوروبي فيبينها الشكل الموالي:

الشكل 4: الفجوة الضريبية نسبة للناتج المحلي الاجمالي.



Source: (Konrad Raczowski, may,2016, p. 10)

من خلال هذا الشكل البياني يتبين لنا أن مستوى الفجوة الضريبية يرتبط ارتباطا وثيقا بالناتج المحلي الإجمالي للدولة فكلما كان مستوى الناتج مرتفعا كانت نسبة الفجوة أقل ولاسيما في الدول ذات الاقتصاد القوي والعكس صحيح وقد بلغت نسبة الفجوة الضريبية الأكبر في إيطاليا بـ 13.5 % وتعتبر الفجوة الضريبية للدول مثل: كرواتيا ، ليتوانيا، اسبانيا، هنغاريا، مالطا، بلجيكا، بولندا، بلغاريا، لاتفيا، فرنسا، البرتغال، سلوفينيا، التشيك، سلوفاكيا، السويد، ألمانيا، قبرص عن وجود سياسات جبائية خاطئة في بعض الدول الأوروبية. (فاقت 5%) وقد بلغ متوسط الفجوة الضريبية لدول الاتحاد الأوروبي 7.7%. وذلك ناجم كما ذكرنا سابقا عن اللجوء إلى الملاذات الضريبية واستخدام أسعار التحويل .

وان الدراسات التي تقوم بتقدير الفجوات الضريبية حسب الأنواع محدودة جدا ،فعالية البيانات المتاحة تتعلق بالفجوة الضريبية للرسم على القيمة المضافة. ومن التقديرات التي يعتمد عليها هي التي تقوم بها نيابة المفوضية الأوروبية (EC DGT 2018) وقد أشارت البيانات الصادرة عن هذه الأخيرة إلى انخفاض في فجوة الامتثال الضريبي للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة من (2009-2015) حيث قدر متوسط الفجوة الضريبية للرسم على القيمة المضافة سنة 2009 نسبة للناتج الداخلي الخام بـ 14.3 % ثم انخفضت إلى 12% سنة 2010 وعرفت ارتفاع طفيف سنوي 2011 و 2013 حيث قدرت بـ 13.15 و 13.81 % ثم انخفضت لـ 10.70 % سنة 2015 .

وعلى الرغم من أن مقدار الضريبة التي تم التهرب منها في الاتحاد الأوروبي قد انخفض بنسبة 12 % إلى 16 % منذ عام 2009 ، إلا أنها لا تزال مرتفعة للغاية وفقا لدراسة أجرتها جامعة لندن مؤخرا حيث خسرت دول الاتحاد الأوروبي ما قيمته 824 مليار أورو من أموال الضرائب (50 إلى 190 مليار أورو) وفقا لخبير الضرائب Richard Murphy . وحسب Murphy فان هذه الدراسة تعطي أفضل الإحصائيات والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول 4 : التهرب الضريبي لدول الاتحاد الأوروبي الوحدة: مليار أورو

الدولة	التهرب الضريبي	الدولة	التهرب الضريبي
إيطاليا	190.9	فنلندا	11
ألمانيا	125.1	هنغاريا	10.7
فرنسا	117.9	التشيك	9.1

8.8	ايرلندا	87.5	بريطانيا
6.9	سلوفاكيا	60	اسبانيا
5.4	بلغاريا	34.6	بولندا
3.8	كرواتيا	30.4	بلجيكا
3.5	ليتوانيا	22.2	هولندا
3.1	سلوفينيا	19.9	النمسا
2.6	لاتيفيا	17.5	الدنمارك
1.7	القبرص	16.9	السويد
1.6	لوكسمبورغ	16.2	رومانيا
1.4	استونيا	12.9	برتغال
0.9	مالطا		

Source : (Armstrong, 2019)

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن مقدار الضرائب المتهرب من دفعها مرتفع جدا في دول الاتحاد الأوروبي حيث يتراوح بين (822.5 و900 مليار أورو) وتتصدر هذه الدول إيطاليا بنسبة 23.21 % من إجمالي المبلغ المتهرب ثم تليها ألمانيا بنسبة 15.21 % وفرنسا ب 14.33 %..... وهذا ما يفقد الدول أهم مصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية.

5. خاتمة:

من خلال هذه الدراسة تم التطرق إلى إشكالية الفجوة الضريبية التي يعاني منها جميع الدول في العالم وهذا من خلال التطرق الى تعريفها ومعرفة مسبباتها والتي تتمثل أساسا في التجنب والتهرب الضريبي -اقتصاد الظل- وكذا طرق قياسها وحجمها. فلا توجد لدى أي دولة تساوي بين الضرائب المنتظر دفعها فعلا و الضرائب المحصلة مهما كانت قوة اقتصادها وهذا ما أثبتته الدراسة فبالرغم من القوة الاقتصادية لدول الاتحاد الأوروبي إلا أن مقدار الفجوة قد فاق في المتوسط النسبة المقبولة ألا وهي 5 % ب 2.7% وهذا ما يهدد فعلا الميزانية العامة للدولة من خلال فقدانها لحصيلة ضريبية مهمة تمكنها من ضبط الظروف الاقتصادية لمجتمعها في حال تم تحصيلها. وكذا يهدد الظروف الاجتماعية وذلك من خلال تعمد المكلف بالضريبة اللجوء إلى الأنشطة التجارية الغير القانونية -التهريب، المتاجرة في المخدرات- مما يزيد من عدم الانضباط أو الامتثال الضريبي الطوعي من قبل المكلف وذلك نتيجة عدم وجود قوانين وسياسات جبائية رادعة لهذه الممارسات لا سيما القانونية منها والتي يصعب إثباتها في الواقع - عدم تحقق الفرضية الدراسية -

لذا فان مهمة تقليص الفجوة الضريبية حسب وجهة نظرنا تعود إلى الإدارة الضريبية وصانعي القرار فيها وعليه يمكن تقديم التوصيات التالية :

- ✓ تعزيز قدرات الإدارات الضريبية من أجل تحصيل الإيرادات الضريبية وذلك من خلال تكوين جهاز رقابي فعال على عمليات التحصيل، وتبسيط القواعد واللوائح وتوفير كوادر عمل متخصصة والحد من المعاملات التعسفية.
- ✓ العمل على قياس الفجوة الضريبية بمختلف أنواعها وتكوين المختصين في هذا المجال من أجل معرفة الثغرات التي تؤدي إلى زيادة الفجوة.
- ✓ رفع السرية المصرفية، الشفافية في تبادل المعلومات المالية بين الدول لاسيما بين الشركات متعددة الجنسيات.
- ✓ تفعيل عمل مفتشي ضرائب بلا حدود وهي مبادرة مشتركة قامت بها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وبرنامج الأمم الإنمائي ترمي إلى مساعدة الدول النامية على تدعيم إيراداتها المحلية وتيسير نقل المعارف والمهارات بين الخبراء.

- ✓ محاولة تحقيق العدالة الضريبية بين دافعي الضرائب وفرض ضرائب أعلى على الثروة.
- ✓ إصدار قوانين وأحكام رادعة على ممارسات التهرب الضريبي والتجنب لا سيما التجنب لأن هدفه التحايل على الإدارة الضريبية – عقوبات وغرامات وسجن ..-

قائمة المراجع:

- ، فريدريك شنايدر، دومنيك انسي. (2002). الاختباء وراء الظلال، نمو الاقتصاد الخفي. صندوق النقد الدولي، سلسلة قضايا اقتصادية رقم 30.
- جاسم، شكر محمود مصطفى، مثنى روكان. (2016). مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة – دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في جامعة تكريت. تاريخ الاسترداد 07 05، 2017، من <https://www.asjp.cerist.dz>

- Armstrong, m. (2019, 02 22). *tax evasion costs EU countries billions*. Consulté le 03 2019, 15, sur *statita.com*.
- Fiscalis2020 Tax Gap Project Group. (july 2018). *The Concept Of Tax Gaps Report II :Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies* . Brussels.
- Fiscalis2020 Tax Gap Project Group, F. (March 2016). *The Concept Of Tax Gaps Report In Vat Gap Estimations*. Brussels .
- Friedrich Schneider. (july 2007). Shadow Economy and corruption all over the world new estimated for 145 countries .
<https://data.worldbank.org/>. (2017, 12 15).
- Junji Ueda. (August 2018). *Estimating The Corporate Income Tax Gap :The Ra-Gap Methodology*. Ifm Report, Fiscal Affairs Departement.
- Konrad Raczkowski, B. M. (may,2016). The Tax Gap In The Global Economy. *Argumenta Oeconomica* .
- Mick Thackray. (January 2012,). The Uk Tax Gap. *HMRC* .
- O.Parry, R. B. (2008). It's Time To Do Something About The Tax Gap.
- United State Government Accountability Office(GAO), U. (October 2017). *Tax Gap :IRS Needs Specific Goals And Strategies For Improving Compliance*. Report To The Committee On Finance ,US Senate,.