

تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي

Analysing the Economics, Laws, and Administration Factors of Tax Evasion

د. راقي دراجي، جامعة آكلي محند أولحاج- البويرة، أستاذ محاضر "ب"
البريد الإلكتروني: derradjiraki@yahoo.fr

د. لرادي سفيان، جامعة البليدة 2- علي لونيبي، أستاذ محاضر "ب"
البريد الإلكتروني: sofianelaradi@yahoo.com

تاريخ القبول: 2019-06-29

تاريخ الاستلام: 2019-03-14

ملخص: من أجل تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة خاصة، وأهداف السياسة الاقتصادية بصفة عامة يجب تحصيل الإيرادات الجبائية بكفاءة عالية. تسعى هذه الورقة البحثية إلى حصر ووصف أهم العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية التي تساهم في ظاهرة التهرب الضريبي. من أجل ذلك، استندنا إلى الأدبيات السابقة في المجال بجمع ما تفرق من العوامل وتبيان علاقتها بسلوك الامتثال الضريبي. بعد تناول الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي توصلت الدراسة إلى الكشف عن مجموعة من العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية. وخلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات المقترحة.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي؛ الامتثال الضريبي، الدورة الاقتصادية؛ الإدارة الضريبية؛ التعقيد الضريبي؛ الازدواج الضريبي؛ الفساد.

Abstract: In order to achieve tax policy objectives in particular, and economic policy objectives in general, tax revenues must be collected with high efficiency. This paper aims to identify and describe the most important economic, legislative and administrative factors that contribute to the tax evasion phenomenon. To that end, we have relied on literature review in the field to list the different factors and to specify their

relationship to tax compliance behavior. After addressing the conceptual framework of tax evasion, the study revealed a range of economic, legislative and administrative factors that affect tax evasion. The study concluded with a set of proposed recommendations.

Keywords: Tax Evasion; Tax Compliance; Economic Cycle ; Tax Administration; Tax Complexity; Double Taxation; Corruption.

1. المقدمة

للضريبة أهمية في المجتمعات المتقدمة والنامية، فهي تعتبر أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة المستخدمة في الإنفاق العام لتحقيق الرفاهية وتقديم المجتمع؛ حيث أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف، فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحصيل الإيرادات العامة، وتشجيع الصناعات المحلية، وخلق القاعدة الصناعية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة، لذلك تسعى الدولة أن تكون الضريبة تتصف بالعدالة والملائمة حتى تلقى بالقبول والرضا لدى المكلفين بدفعها.

لكن من الملاحظ أن مجموع الإيرادات العامة في البلدان النامية تعاني عموماً من التهرب والقمع والفساد على نطاق واسع (Bird, 2015). فقد يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف المكلفين بها، وهذا بامتناعهم عن تسديد الأقساط الضريبية، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي أو عدم الامتثال الضريبي. ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة وتصيب الاقتصاد بصفة عامة؛ لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للدولة، وهذه الظاهرة ليست جديدة بل ظهرت مع ظهور الضرائب، ولا تقتصر على دولة دون أخرى، فمعظم الدول تعاني منها، إلا أنها بنسب متفاوتة.

من أجل الحد من التهرب الضريبي، يجب فهم: لماذا قد لا يدفع المكلف بالضريبة أعباءه الضريبية؟ حتى وإن طرح هذا التساؤل منذ عدة سنين (Jackson and Milliron, 1986 ; Witte & Woodbury, 1985)

ولا زال يطرحه الكثيرون حديثا (بوشياخي وبوشياخي، 2014؛ لراي ، 2017؛ Rosid et al, 2018)، إلا أن الإحاطة بجميع جوانب الموضوع يحتاج إلى اهتمامات متزايدة مستقبلا.

إشكالية الدراسة

في هذا الإطار، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هي أهم العوامل الاقتصادية والإدارية والتشريعية التي تساهم في التهرب الضريبي؟

من أجل تسهيل الدراسة وتحويل هذه الإشكالية إلى ترجمة واقعية تعكس ما ورد ذكره، فقد تم طرح التساؤلات التالية:

- ماذا يقصد بالتهرب الضريبي؟
- ما هي أشكال التهرب الضريبي؟
- ما هي العوامل الاقتصادية التي تساهم في التهرب الضريبي؟
- ما هي العوامل الإدارية التي تساهم في التهرب الضريبي؟
- ما هي العوامل التشريعية التي تساهم في التهرب الضريبي؟

أهداف الدراسة

بما أن هذه الدراسة وصفية واستكشافية، فإنها تقتصر على الأهداف دون الفرضيات، وهنا تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بظاهرة التهرب الضريبي.
- تحديد أنواع التهرب الضريبي.
- الكشف عن الأسباب الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي.

أهمية الدراسة

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من المكانة التي تحتلها الضرائب في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وفي الاقتصاد الوطني بشكل عام، وذلك راجع

للآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت كتلة نقدية ضخمة تتداول بكل حرية ودون مراقبة ودون أن تستفيد منها الخزينة العمومية لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية. إن دراسة العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي تمكن صناع القرار المعنيين بالمنظومة الضريبية من تحسين كفاءة التحصيلات الضريبية إذا تم التحكم في هذه العوامل بالطريقة الملائمة.

منهجية الدراسة

إن الأهداف البحثية لهذه الورقة هي أهداف وصفية حيث تحاول أن تجمع وتحصر ما تفرق من العوامل الاقتصادية والإدارية والتشريعية التي تساهم في تفسير التهرب الضريبي، لذلك سنعتمد على بعض الأدبيات السابقة التي تناولت الموضوع ونقوم بتصنيف هذه العوامل حسب الاعتبارات الاقتصادية والتشريعية والإدارية.

تقسيم الدراسة

تبعاً لضرورة تبيان خطة الورقة البحثية، قمنا بتقسيمها إلى ما يلي:

1. الإطار النظري لمفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
2. العوامل المساهمة في التهرب الضريبي

تم في الأخير الخروج بملخص عن النتائج وجملة من التوصيات المقترحة تساعد على مواجهة مختلف أشكال التهرب الضريبي.

2. الإطار النظري لمفهوم التهرب الضريبي

1.2. تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي. يعرف الفيتوري حامد التهرب الضريبي على أنه "سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني، بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً" (الفيتوري حامد، 2015، ص.11).

لم يميز هذا التعريف بين التهرب الضريبي المشروع والذي يعرف بالتجنب الضريبي، حيث يستغل المكلف بالضريبة الثغرات القانونية للتهرب من دفع الضريبة، وبين الغش الضريبي غير المشروع والذي يكون مخالفاً

لأحكام القانون المعمول بها في التشريع الضريبي. لذلك قد عرف محمد حلمي مراد التهرب الضريبي على أنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة وهذا التخلص قد لا يتضمن مخالفة لأحكام التشريعات الضريبية، وفي هذه الحالة يعتبر التهرب مشروعاً. ولكن قد يكون في التخلص من الضريبة في بعض الأحيان مخالفة لأحكام القوانين وعندئذ يعتبر التهرب غير مشروع، ويطلق عليه اسم الغش الضريبي" (محمد حلمي مراد، بدون سنة، ص.226).

لقد ميز هذا التعريف بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع، وفي المقابل لم يبين هذا التعريف أن التهرب الضريبي قد يمكن أن يكون جزئي كما قد يمكن أن يكون كلي. فلقد عرف المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (ESC) التهرب الضريبي على أنه "محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون، وتحمل في طياتها طابع الغش. يجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، هذا الأخير الذي يقصد به تجنب الواقعة الضريبية عن طريق امتناع الشخص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة، من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية، وعدم إحكام صياغة التشريعات، أو القيام بالنشاط بطريقة تؤدي إلى التخفيف من الضريبة، فالتجنب الضريبي يعد أمراً مشروعاً ولا يحاسب عليه القانون، أما التهرب الضريبي غير المشروع فهو من الجرائم الاقتصادية التي فرضت قوانين الضرائب في العالم عقوبات جنائية ومدنية فيها". (تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، 2014، ص.30).

لقد وسع هذا التعريف الأخير من مفهوم التهرب الضريبي وذلك من خلال التطرق لكون التهرب الضريبي يتمثل في محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً باستعمال طرق وأساليب مخالفة للقانون، كما أشار هذا التعريف إلى إمكانية كون التهرب الضريبي مشروعاً قانوناً من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية القائمة في التشريع الضريبي، هذا مع إمكانية كونه غير مشروع وهو يدخل في دائرة الغش الذي يعاقب عليه القانون لأنه جريمة من وجهة نظر التشريع.

لقد أشار الباحثان Bienvenu و Lambert (2003) أن التهرب الضريبي هو قيام أي شخص بالتهرب بطريقة احتيالية، أو محاولة تجنب دفع كل أو جزء من الضرائب، إما أنه فشل طوعاً في التصريح في الوقت المحدد، وأنه نظم إعساره أو قام بمناورات لاسترداد الضريبة من خلال اتخاذ أي إجراء احتيالي آخر (p.212).

في نفس الصدد، أشار Kruger (2000) على أن جريمة التهرب الضريبي تتسم بالتهرب الإرادي من الضرائب، مما يفترض مسبقاً وجود نية "متعمدة" للغش، فعلى سبيل المثال النقل الطوعي لمدخلات محاسبية وهمية، أو الاستخدام الواعي للوثائق المزورة مما يؤدي إلى انخفاض في الضرائب (p.58).

يضيف هذين التعريفين صفة أخرى للتهرب الضريبي والمتمثلة في وجود نية مبيتة للتهرب الضريبي سواء الغش الضريبي أو التجنب الضريبي، وسواء من طرف شخص طبيعي أو معنوي، يبقى التهرب الضريبي فعل إرادي مخطط له مسبقاً من طرف المكلف بالضريبة والهدف منه التخلص الكلي أو الجزئي للمستحقات التي يفترض دفعها للجهات المعنية بذلك.

2.2. أنواع التهرب الضريبي

كما تبين لنا ذلك في التعاريف السابقة، وبينته أدبيات التهرب الضريبي (ناصر، 2011؛ لرادي، 2017؛ Cowell, 1990؛ حلمي مراد، بدون سنة) فإن التهرب الضريبي تتعدد أنواعه حسب جملة من الأسس، سنتطرق إلى أنواع التهرب الضريبي حسب أساس القانون، والنطاق الجغرافي، وهي كما يلي:

أولاً: حسب معيار المشروعية

وفقاً لاعتبار مدى مطابقة سلوك التهرب الضريبي للتشريعات المعمول بها في النظام الضريبي المعني نجد نوعين من التهرب الضريبي هما:

(1) **التهرب الضريبي المشروع:** وهو التخلص من دفع المستحقات الضريبية نتيجة استغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع

الضريبي القائم الذي يسمح بالتخلص من دفع الضريبة أو جزء منها دون أن تذكر هناك مخالفة لنص قانوني. هذه الثغرات قد تكون مقصودة من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الإقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط منصوص عليها تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات.

(2) **التهرب الضريبي غير المشروع:** هو التخلص المقصود عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منها عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات و قيود مزيفة أو غيرها من البدائل التي من خلالها يتهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا بطريقة غير مشروعة. غالبا ما يتصرف المكلف بالضريبة عندما لا يجد سبيلا قانونيا للتهرب من الضريبة.

ثانيا: حسب النطاق الجغرافي

إذا أخذنا الحدود الإدارية للبلاد كأساس للتمييز بين أنواع التهرب الضريبي، يمكننا أن نجد ما يلي:

(1) **التهرب الضريبي المحلي:** هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف داخل نطاق هذه الحدود، إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى، مثل التهرب عن طريق الامتناع.

(2) **التهرب الضريبي الدولي:** إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض.

3.2. تحليل طرق التهرب الضريبي

توجد عدة ممارسات تؤدي إلى تخفيض تكاليف الضرائب أو التخلص منها، تتمثل بعض فيما يلي:

1) التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

التهرب عن طريق التحايل المحاسبي، يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير، أو إقرار ضريبي، إستنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع وذلك بغرض تقليل الإيرادات، وزيادة حجم النفقات مما يخفض الأرباح التي تخضع للضرائب (ناصر، 2011، ص.15).

(أ) **تخفيض الإيرادات:** هذه الطريقة تعد الأكثر استعمالا، حيث يخفض المكلف الوعاء الضريبي من خلال اعتماده على البيع دون فواتير الصكوك، مما لا يترك أثر على القيام بالعملية، وهو ما يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال.

(ب) **تضخيم النفقات:** وهنا يسعى المكلف من خلال الرخصة التي يمنحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، أن تكون موضوعة في صالح نشاط مؤسسة متهربة، تكون في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة، وهذا لإمكاناتها التمويلية الهائلة.

2) التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية وقانونية

هذا النوع الأكثر تنظيما من الأول، إذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء أو بيع لكتابات متكاملة، دون جلب الإهتمام أو الشك فيها.

(أ) **التهرب عن طريق عمليات مادية:** و يكون عند تهرب المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع، في حالة عدم الإخطار لمزاولة النشاط التجاري،

الصناعي والحرفي، فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة، كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

(ب) التهرب عن طريق عمليات قانونية: وتكون في خلق وضعية قانونية، تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية، وتتمثل في:

- إعداد فواتير مزيفة في عمليات البيع أو الشراء يستطيع من خلالها المتهرب من حق الخصم، حسب الرسوم لمشتريات وهمية؛
- تزيف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع لاقتطاع أقل، ويظهر غالبا في:
 - تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفاة؛
 - توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور؛ (عتير، 2012، ص.ص. 79-80)؛
 - التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف بالضريبة إلى التنازل شكليا عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع إبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل و ذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها. (خلف، 2018، ص.266).

3. العوامل المساهمة في التهرب الضريبي

للباحثين في هذا الشأن تدخلات واسعة تسعى إلى تحديد أهم المحددات التي تقود إلى ظهور التهرب الضريبي وتدفع المكلفين بالضريبة إلى التجنب أو الغش الضريبي، وذلك باستعمال مداخل متعددة (لرادي، 2017؛ McGee, 2006؛ Richardson, 2006؛ Saad, 2014).

بصفة عامة، يمكن أن تعزى ظاهرة التهرب الضريبي إلى مجموعة من الأسباب (أو العوامل)، ومن بينها: العوامل الاقتصادية، العوامل التشريعية، العوامل الإدارية والفنية، والتي سنركز عليها في ورقتنا البحثية.

1.3. العوامل المتعلقة بالظروف الاقتصادية

يمكن أن ندرج الرضا المالي (Torgler, 2006) واقتصاد الظل (Torgler & Schneider, 2009) من العوامل المساهمة في التهرب الضريبي.

(1) مرحلة الدورة الاقتصادية

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد المعني، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود، وانخفاض إيرادات المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي باستعمال مختلف الطرق المتاحة. بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية لأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع الداخلي للتهرب الضريبي لدى المكلف منخفضاً.

(2) إقتصاد الظل

إن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار اقتصاد الظل، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، بالإضافة إلى ذلك فإن اقتصاد الظل لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحفيز الجبائي عديمة الجدوى.

3) الوضعية المالية المتدنية للمكلف بالضريبة

تؤثر الحالة المالية للمكلف بالضريبة على التهرب، بحيث نجد أن المكلفون الأقل رضا عن مركزهم المالي يميلون إلى التهرب الضريبي لتحسينه، لأنه كلما زاد التكاليف الضريبة عليه تدنى مركزه المالي، بينما الذي يشعر بالرضا المالي يمثل لالتزاماته الضريبة (Torgler, 2006).

2.3. العوامل التشريعية

إن تعدد وتداخل التشريع الضريبي من القوانين الجبائية والمالية والمناشير والتعليمات يساهم إلى حد ما في التهرب الضريبي (Witte & Woodbury, 1985). تتمثل الأسباب التشريعية المؤدية إلى التهرب الضريبي في: الازدواج الضريبي، وغموض النص القانوني، وتعدد التشريعات وتعددتها (كشكوك عبد، 2013، ص.ص.466-468) وكذا ضعف العقوبة في حالة كشف المكلف في حالة تهرب ضريبي (بوشیخي وبوشیخي، 2014، ص.154). وفي ما يلي شرح لكل عنصر.

1) الازدواج الضريبي

يقصد بالازدواج الضريبي فرض أكثر من ضريبة على نفس رأس المال أو الدخل، ويظهر الازدواج الضريبي في المعاملات الدولية أين تفرض دولتين أو أكثر ضريبة كل مرة على نفس رأس المال أو الدخل. يتذمر الكثير من المكلفين بالضريبة من الازدواج الضريبي، فمبدأ العدالة يقتضي بأن لا يتم فرض الضريبة نفسها سوى مرة واحدة خلال المدة نفسها للمكلف نفسه، لكنه يلاحظ في بعض التشريعات الضريبية للدول النامية عدم مراعاة هذا المبدأ، وبالتالي وجود ظاهرة الازدواج الضريبي والتي لها انعكاسات سلبية في بعض الأحيان على التهرب الضريبي. في هذا الإطار، تسعى الاتفاقيات الدولية تفادي الازدواج الضريبي للانسجام في الاتفاقيات الاقتصادية (راجع مثلاً: شارفي، 2010).

كذلك يمكن أن نجد الازدواج الضريبي على الصعيد الداخلي، وهو يحدث عندما تتحقق شروط الازدواج الضريبي بالكامل داخل الحدود الإقليمية للدولة نفسها، حيث يتم تطبيق القانون الضريبي نفسه على وعاء واحد لنفس المكلف في ذات المدة الزمنية.

إن الازدواج الضريبي -سواء كان على النطاق الداخلي أو على النطاق الدولي- يزيد من العبء المالي والنفسي للمكلف، وينعكس ذلك سلبا على المكلفين عاجلا أم آجلا نتيجة ردة الفعل سلبية -من وجهة نظر السلطة الضريبية- التي تترجم لاحقا إلى التهرب أو التخلص من الضريبة.

2) عدم وضوح النص التشريعي الضريبي

يعرف Long و Swigen (1987) الغموض الضريبي بأنه " تلك الخاصة في القانون الضريبي التي قد تؤدي إلى أكثر من موقف واحد يمكن الدفاع عنه". ومن الأمثلة على ذلك قاعدة تتطلب من المتخصصين في الضرائب النظر في الوقائع والظروف المحيطة بالمعاملات لتحديد ما إذا كان الدفع يجب أن يخضع للضريبة أم لا، فعندما يدرك مجال للسلطة التقديرية للسلطة الضريبية ينشأ الغموض والضبائية في فهم وقبول وتطبيق التشريع الضريبي.

نعرف أن التشريعات تصدر عموما لتعبر عن احتياجات المجتمع والظروف المحيطة به. إن التشريعات الضريبية بوجه خاص تحتاج إلى مهارة خاصة من جانب المشرع في صياغتها كي لا تأتي مشوبة بالغموض، فهو يفتح الطريق أمام تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلها بما يسفر في النهاية عن إلحاق الظلم بالمولدين، كما يتيح الغموض التشريعي وسوء الصياغة للثغرات التي ينفذ منها الممولون لممارسة كل أصناف التهرب الضريبي، فيما يعرف بالنفوذ من خلال النص، وهذا ما يخلق خلافات ونزاعات بين الممولين والإدارة الضريبية بسبب عدم الوضوح والغموض الذي يشوب بعض نصوص التشريع التي تحاول إلى عدم تفسيرها التفسير الصحيح أو تفسيرها على وفق ما يرغب به الممول للخلاص من دفع الضريبة.

تثبت دراسة حديثة أن ارتفاع الغموض الضريبي له آثار على التقارير العدوانية التي يصدرها المكلف بالضريبة (صراع بين المكلف والسلطة الضريبية)، وعلى تكرار التقاضي (رفع الدعاوي القضائية)، لذلك فإن تخفيض الغموض الضريبي يجب أن يقلل من حالات التدقيق الضريبي ومن تكاليف النزاع (Yoon et al, 2011).

3) تعدد التشريعات الضريبية وتشابكها

إن تعرض نصوص القوانين الضريبية إلى تعديلات كثيرة قد تولد حالة من الإرباك وعدم الاستقرار في عمل السلطة الضريبية؛ فإجراء التعديلات أو الإضافات القانونية جعلت من الصعوبة على العاملين في الإدارة الضريبية الإلمام بهذه التعديلات أو الإضافات مما أدى إلى استغلال المكلفين لهذا الجانب وتهربهم من دفع الضريبة المفروضة عليهم.

إن تعدد التشريعات لها علاقة بدرجة التعقد الضريبي، ولقد أشار إلى هذا الجانب لرادي (2017) حيث أن التعقيد يزداد نتيجة لتوسع الهيكل الضريبي والأوعية الضريبية، وبصفة عامة يزداد بسبب تعدد النصوص التشريعية المتعلقة بالضرائب، ويكمل الباحث ويشير إلى أن التعقيد في النظام الضريبي يحمل بعدين أساسيين: التفاصيل المفرطة في القوانين الضريبية، وعدد العمليات الحسابية المطلوبة لتقدير الضريبة (ص.99).

4) الكشف والعقوبات

إذا كان التشريع الضريبي الذي يستعمل الردع والعقوبات القوية فإن احتمالات التهرب الضريبي تكون عالية، لذلك يمكن القول أنه توجد علاقة عكسية بين مستوى العقاب والفجوة الضريبية، بحيث كلما كان العقاب المفروض عالياً على المكلف إذا كشف كانت الفجوة الضريبية (الفجوة هي الفرق بين قيمة الأعباء الضريبية التي كان من الواجب دفعها والقيمة الضريبية التي تم دفعها فعلاً).

وهناك من يرجح هذا العامل إلى الدراسات الاقتصادية، حيث يستند نهج الاقتصاد القياسي في تحليل الامتثال الضريبي إلى منهجية اقتصاديات الجريمة (Methodology of economic crime) المطبقة على الامتثال الضريبي (e.g., Allingham & Sandmo, 1972). من المفترض أن يقوم كل فرد برفع المنافع المتوقعة من المخاطرة بسلوك التهرب إلى الحد الأقصى، هذا مع مراعاة المخاطرة المتمثل في الكشف والعقاب (Cowell, 1990). لا زالت تستمر جميع المقاربات الاقتصادية للتهرب الضريبي تقريباً في هذا الإطار، حيث تفسر التهرب بعامل المنفعة من خلال مقارنة أرباح التهرب الضريبي بتكاليفها.

3.3. العوامل الإدارية والفنية

الإدارة الضريبية لها دور كبير في تحقيق الفعالية في تحصيل الإيرادات وتخفيض مستويات التهرب الضريبي (Witte & Woodbury, 1985). إن غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى تتيح الفرصة لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الأسباب في: صعوبة تقدير الوعاء الضريبي، عدم المساواة في تطبيق الإجراءات، تعقد الإجراءات، اختلال هيكل الأسعار (السامرائي والعبيدي، 2012، ص.134)، وضعف أداء الإدارة الضريبية، وانتشار الفساد الإداري (ناصر، 2011)، وفي ما يلي شرح لهذا الأسباب.

(1) صعوبة تقدير الوعاء الضريبي

إن الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب في تقدير بعض أوعية الضرائب تشجع المكلفين على التهرب الضريبي، وقد تلجأ إدارة الضرائب إلى ربط الضريبة ربطاً جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب.

(2) عدم المساواة في تطبيق الإجراءات

من الأجدر أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من وجهة نظر القانون، ثم تأتي صعوبات التطبيق

فتقضي على هذه العدالة، والضريبة لا تكون عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة، أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها. إن العدالة التطبيقية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بكفاءة إدارة الضرائب. تفيد بعض الدراسات أن عدم المساواة الضريبية (أو اللادالة الضريبية) تضعف الثقة النزاهة بعدالة الضريبة وتكون سبباً وجيهاً للتهرب الضريبي (لرادي وبن مسعود، 2018).

(3) تخلف الإدارة الضريبية وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

إن تخلف الإدارة الضريبية وتدهور معدل الأداء وعدم كفاية قوة العمل المتخصصة تعتبر عوامل تساهم في التهرب من دفع الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة تسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وهو ما يجب على إدارة الضرائب تجنبها بأن تعمل على تيسيرها بطريقة أكثر كفاءة.

(4) اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد الوطني

إن اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد الوطني وما يترتب عليه من تحديد كثير من الأسعار إدارياً، إذ يؤدي ذلك إلى خلق تباين شديد بين الأسعار الرسمية والأسعار في السوق الحرة (السوق السوداء) وحينئذ لا يعلن بائعو السلع والخدمات في السوق الحرة عن حقيقة دخولهم أو يقدمون حساباتهم إلى الإدارة الضريبية وفقاً للأسعار الرسمية المحددة إدارياً.

(5) ضعف أداء الإدارة الضريبية

يضيف الباحث ناصر مراد إلى أن الإدارة الضريبية الضعيفة الكفاءة وقليلة النزاهة تسهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة،

ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية (ناصر، 2011، ص. 157).

6) الفساد الإداري

بالإضافة إلى ضعف الأداء، يضيف الباحث ناصر مراد أن إذا كانت توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي تتمثل في الرشوة، بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي والتي قد تكون نتيجة النظام السياسي والاجتماعي السائد (ناصر، 2011، ص. 157). وتثبت دراسة ميدانية حديثة في اندونيسيا أن الفساد يؤثر بطريقة عكسية (أي سلّباً) على الطريقة التي يتصرف بها دافعو الضرائب، فكلما كان الفساد عاليا كلما شعر الفرد بالاستياء أو عدم الرضا تجاه دفع الضرائب، سواء يتعلق الأمر بالفساد الضريبي أو بالفساد العام (Rosid et al, 2018).

4. الخاتمة

اتضح لنا أن موضوع التهرب الضريبي حضي باهتمام كبير من طرف الباحثين والمهنيين في الضرائب، هذا ما أدى إلى الإهتمام بتحديد وتفسير العوامل التي تقود إلى الالتزام الضريبي. دفع الضرائب كاملة من طرف المكلفين كلهم هو غرض مثالي تسعى إلى تحقيق كافة دول العالم.

1.4. الاستنتاجات

وددنا في هذه الورقة البحثية محاولة حصر أهم العوامل ذات الطبيعة الاقتصادية والتشريعية والإدارية التي تفسر لنا سلوك التهرب الضريبي، ولقد تبين من خلال هذه الدراسة ما يلي:

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، لا تقتصر على بلدان دون أخرى؛
- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم الأخطار التي تتسبب في تسريب الإيرادات العامة للدولة، فقد تكون بطريقة قانونية عن

طريق اختراق الثغرات القانونية وتعرف بالتهرب الضريبي المشروع أو *التجنب الضريبي*، كما قد تكون بطريقة تديسية غير قانونية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي غير المشروع أو *العش الضريبي*؛

- إن تفشي ظاهرة التهرب الضريبي لديه نواتج وخيمة، أساسها أنه لا تسمح بتحقيق أهداف الضريبية بحد ذاتها؛ فهي تحد من دور الدولة في تمويل البرامج التنموية للبلاد؛
- يتم التهرب الضريبي من خلال طريقتين: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات)، والتهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية؛
- تتمثل العوامل الاقتصادية المساعدة في سلوك التهرب الضريبي في: الدورة الاقتصادية، إقتصاد الظل، الوضعية المالية للمكلف؛
- تتمثل العوامل التشريعية المساعدة في سلوك التهرب الضريبي في: الازدواج الضريبي، وغموض النص القانوني، وتعدد التشريعات وتعددتها، ضعف العقوبة في حالة كشف تهرب ضريبي؛
- تتمثل العوامل الإدارية المساعدة في سلوك التهرب الضريبي في: صعوبة تقدير الوعاء الضريبي، عدم المساواة في تطبيق الإجراءات، تعدد الإجراءات، اختلال هيكل الأسعار، وضعف أداء الإدارة الضريبية، وانتشار الفساد الإداري.

2.4. التوصيات

من خلال تناولنا لهذا الموضوع تم الخروج بمجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وضرورة جعله أكثر استقراراً،
- العمل على إرساء قواعد العدالة الضريبية ونفاذي الازدواج الضريبي؛
- التكثيف من الدورات التدريبية لمستخدمي الإدارة الضريبية، وتحسين أجورهم وأوضاعهم الإجتماعية؛
- تحديث نظم المعلومات في مصالح الإدارة الضريبية، لتحقيق كفاءة وفاعلية الرقابة الجبائية؛
- تفعيل الإجراءات والتدابير الردعية لاحقاً من أجل زيادة التحصيل الضريبي والحد من التهرب الضريبي، وتفعيل التحفيزات الضريبية للمتهربين الحاليين؛
- إيجاد طرق فنية لقياس التهرب الضريبي واستخدام المعدلات الرياضية الكمية في حساب المبالغ غير المحصلة من المكلفين بالضريبة والذين تهربوا عن أدائها؛
- تفعيل الرقابة و المتابعة على مكاتب مستخدمي الإدارة الضريبية، وذلك من خلال استحداث آلية للتحري والتدقيق والإبلاغ على مخالفتهم لتنظيمهم وإعداد الحسابات الوهمية للمكلفين لإظهار الحسابات على غير حقيقتها بهدف التهرب من دفع الضريبة.

3.4. آفاق الدراسة

يمكن دراسة التهرب الضريبي باستخدام البيانات الميدانية (الأولية أو الثانوية)، حيث يتمتع المنهج الميداني والإحصائي بعدة ميزات، فمثلاً يمكن للباحثين القيام بالوصف الدقيق للتهرب الضريبي، وتحديد مستوى تأثير كل عامل على التهرب الضريبي، وحتى إجراء المقارنات بين البلدان والمناطق وأنواع الضرائب وغيرها.

كما يجدر بنا أن نشير بشكل عام إلى أن المفسرات الاقتصادية والتشريعية والإدارية غير كافية لتطوير نماذج التهرب (أو عدم التهرب) الضريبي، حيث يجب فهم دور المؤسسات الحكومية والسياسة العامة والمعايير الاجتماعية، وحتى الخلفيات الاتجاهية والنفسية للأفراد والأشخاص. إن التعمق في دقائق هذه العوامل سوف يزيد من فهمنا لظاهرة التهرب الضريبي.

المراجع

بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة. (2014). أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، ص.ص.147-173. [. \(https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23385\)](https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23385)

سهاد كشوك عبد. (2013). التهرب الضريبي وأثره على التنمية في العراق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 24، ص.ص.456-496.

<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=9083>
(9)

شارفي، ناصر. (2010). دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي. مجلة أبحاث اقتصادية، المجلد 5، العدد 4، ص.ص.153-166. [. \(https://www.asjp.cerist.dz/en/article/28824\)](https://www.asjp.cerist.dz/en/article/28824)

عتير سليمان. (2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في

علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير غير منشورة، جامعة بسكرة، 2012/2011.

علي فالج خلف (2018). دور نظم الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب. مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، ص.ص. 260-272.

لراي سفيان، بن مسعود آدم. (2018). النواتج الاقتصادية والاجتماعية للاعدالة الضريبية المدركة: دراسة مفاهيمية. الملتقى العلمي الدولي: الاقتصاد العادل والتضامني: بين الرهانات الاقتصادية ومستلزمات العدالة الاجتماعية، يومي 12-13 مارس 2018 بجامعة البليدة 2.

لراي سفيان. (2017). العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية". مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 6، العدد 1، ص.ص. 89-107.

(<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/31635>)

محمد حلمي مراد. (بدون سنة). مالية الدولة. بدون ناشر. متاح على الموقع: (<https://law-dz.net>)

ناصر مراد. (2011). فعالية النظام الضريبي: بين النظرية والتطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي. (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، ص.ص. 120-164.

(<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=69041>)

Allingham, M., and Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1, pp.323-338

- Bienvenu, Jean-Jacques & Lambert, Thierry. (2003). Droit fiscal, éd. PUF, France.
- Bird, Richard. M. (2015). Improving tax administration in developing countries. *Journal of Tax Administration*, Vol.1, No.1, pp.23-45.
- Cowell, Frank A. (1990). Cheating the Government: The Economics of Evasion. MIT Press Books, U.S.A
- Jackson, Betty R and Milliron, Valerie C. (1986). Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects. *Journal of Accounting Literature*, Vol.5, pp.125-166.
- Kruger, Hervé. (2000). les principes généraux de la fiscalité, Ellipses, France.
- Long, S.B. and J.A. Swingen (1987). An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity. *The Journal of the American Taxation Association*, Vol.8, No.2, pp.22-36
- McGee, Robert W. (2006). A Survey of International Business Academics on the Ethics of Tax Evasion. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, Vol.6, No.3, pp.301-352
- Richardson, Grant. (2006). Determinants of Tax Evasion: A CrossCountry Investigation» *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, Vol.15, pp.150-169
- Rosid, Arifin and Evans, Christopher Charles & Tran-Nam, Binh., (2018). Tax Non-Compliance and Perceptions of

- Corruption: Policy Implications for Developing Countries. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, Vol. 54, No.1, pp.25-60.
- Saad, Natrah. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View » *Procedia - 2nd World Conference On Business, Economics And Management WCBEM (2013). Procedia- Social and Behavioral Sciences*, No.109, pp.1069-1075
- Torgler, Benno & Schneider, Friedrich,. (2009).The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. *Journal of Economic Psychology*, Vol.30, pp.228-245
- Torgler, Benno., (2004b). *Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries*. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No. 2004-05, 24p.
- Torgler, Benno., (2006a). The importance of faith: tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol.61, No.1, pp.81-109.
- Witte, Ann Dryden. & Woodbury, Diane F. (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax. *National Tax Journal*, Vol.38, No.1 (March), pp.1-13.
- Yoon, Sung-Soo., Yoo, Seung-Weon., & Kim, Jinbae., (2011). Ambiguity, Audit Errors, and Tax Compliance. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Vol. 18, pp.11-26.