

## دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

## The role of tax governance standards in combating tax evasion

عيدي الطيب<sup>1\*</sup>، بوشيخي عائشة<sup>2</sup><sup>1</sup> مخبر النقود والمؤسسات المالية في المغرب العربي جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان (الجزائر)، taieb.aidi@univ-tlemcen.dz<sup>2</sup> مخبر النقود والمؤسسات المالية في المغرب العربي جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان (الجزائر)، bouchikhiaicha@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2021/09/15

تاريخ القبول: 2021/06/26

تاريخ الاستلام: 2021/05/09

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من أثره السلبي على مردودية التحصيل الضريبي إذ تعتبر الإيرادات الضريبية أهم مصدر لإيرادات الدولة ونظراً لغياب الامتثال الضريبي الشامل يعتبر التهرب الضريبي من أكبر التحديات التي تواجهها الإدارة الضريبية. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق معايير الحوكمة الجبائية يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية وعلى التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ومنه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. كلمات مفتاحية: الحوكمة الجبائية، الإدارة الجبائية، التهرب الضريبي، المجتمع الضريبي. تصنيف JEL : E62 ، G30.

## Abstract:

This study mainly aims to shed light on the role that tax governance standards play in combating tax evasion and reducing its negative impact on the cost-effectiveness of tax collection, as tax revenues are the most important source of state revenue, and given the absence of comprehensive tax compliance, tax evasion is one of the biggest challenges facing the Tax administration.

The results of the study concluded that the application of tax governance standards leads to adding confidence and credibility to the financial statements and the statements made by the taxpayers, thus reducing the phenomenon of tax evasion.

**Keywords:** Tax governance; tax administration; tax evasion; tax society.

**Jel Classification Codes:** G30, E62.

\* المؤلف المرسل.

## 1. مقدمة:

تشكل الضرائب بمختلف أنواعها المصدر الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، كما أنها أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة للحفاظ على الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة عالمية لها الكثير من التبعات السلبية على اقتصاديات الدول خاصة النامية منها، وتعد الجزائر من بين الدول التي تشهد انتشاراً كبيراً لظاهرة التهرب الضريبي بالرغم من الجهود المبذولة من طرف السلطات العليا لمعالجة مسألة التهرب الضريبي والتي تؤثر على قدرات الدولة في تعبئة الموارد الموجهة لتغطية نفقات التنمية في البلاد.

وقد برزت أهمية الحوكمة في الآونة الأخيرة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والدولية، نتيجة التحولات الراهنة التي تشهدها الساحة الدولية وخاصة أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي مست العديد من الدول وكان من أبرز أسبابها انعدام الشفافية وغياب المساءلة مما استدعى هذا إلى ظهور مصطلح الحوكمة كآلية لتحسين أداء مؤسسات الدولة من خلال تقليل المخاطر وتحفيز الأداء وتحسينه وتحقيق التنمية.

## إشكالية البحث:

تكمن مشكلة البحث في أن أغلبية الأنظمة الجبائية ومنها الجزائر تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي ولهذا فهي تسعى إلى التوجه نحو تقليص الموارد الجبائية المهدورة ومنه تعبئة الموارد المالية وذلك عن طريق تجسيد معايير الحوكمة الجبائية وإسقاطها على المجال الجبائي ومن خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن لمعايير الحوكمة الجبائية أن تساهم في مكافحة التهرب الضريبي؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالحوكمة الجبائية؟
- ماهي أطراف الحوكمة الجبائية؟
- ماهي أسباب التهرب الضريبي؟ وهل من سبل لمكافحته؟

## فرضيات البحث:

وللإجابة على الإشكالية تمت صياغة الفرضية النحو التالي:

الحوكمة الجبائية تعتمد على تنظيم العلاقات بين الإدارة الضريبية وبين المكلفين بدفع الضريبة بما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من خلال جانبين:

الجانب الأول: يتمثل في بيان الإطار النظري للحوكمة الجبائية وبيان خطورة التهرب الضريبي وآثاره السلبية.

أما الجانب الثاني: فيتمثل في زيادة الوعي بهذه المفاهيم وإبراز الدور المحوري الذي تلعبه معايير الحوكمة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي إنماء الحصيلة الضريبية.

## أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم الحوكمة الجبائية واستعراض أهم آلياتها، والوقوف على واقع التهرب الضريبي وأسباب انتشاره وإبراز دور الحوكمة الجبائية في مكافحته.

## منهج البحث:

لمعالجة مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى إجابة على إشكالية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كما تم الاعتماد على مصادر متنوعة منها قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية.

## منهجية البحث:

وللإجابة على الإشكالية يتم تنظيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

- 1- الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية.
- 2- التهرب الضريبي.
- 3- سبل مكافحة التهرب الضريبي في ظل تبني معايير الحوكمة الجبائية.

## 2. الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية:

## 1-2- تعريف الحوكمة الجبائية:

لقد أخذ موضوع الحوكمة اهتماماً واسعاً وأصبحت من أهم المواضيع المتطرق إليها على الصعيد المحلي والعالمي والتي تمخضت عن المعوقات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرض لها العالم بالإضافة إلى انفصال الإدارة عن الملكية كما هو في نظرية الوكالة في الشركات.

ومصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح والتي تم الاتفاق عليها فهي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" (غادر، 2012، صفحة 12) وتعتبر الحوكمة الجبائية مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة، فقد ظهر مفهوم الحوكمة في المجال الجبائي أول مرة من خلال نتائج اللجنة الأوروبية حيث قامت بتاريخ 28 أبريل 2009 بنشر توصياتها حول تحسين الفعالية الجبائية الموجه إلى كل من البرلمان الأوروبي، المجلس الأوروبي، واللجنة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية، بحيث تم تعريفها بأنها: "تقوم على الشفافية، تبادل المعلومات، والمنافسة الجبائية العادلة" (بوشوشة، 2021، صفحة 107).

وهناك عدة تعاريف للحوكمة الجبائية وفيما يلي سيتم عرض أهم هذه التعريفات:

- هي "مجموعة القيم الفاعلة والهادفة للإصلاح الكلي الشامل، والمتواصل لمنظومة المجتمع بالاستناد على منظومة قانونية سليمة وأطر محاسبية واضحة، وإعلام كفاء ونزيه يحقق الثقافة التي تعكس العدالة الاجتماعية، وجوهرها العدالة الجبائية والإنصاف الجبائي في ظل الرقابة السيادية للدولة على التنمية الشاملة المستدامة، بما يحقق أفضل الأهداف المجتمعية" (العياشي، 2014، صفحة 167).
- هي "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 المساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة" (العبيني و عبد الرحمان، 2015، صفحة 136).
- هي "عملية وضع وتطبيق (إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة" (Marques, 2016, p. 52).

- هي "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط أداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها" (حديدي وحمودة، 2019، صفحة 214).
- هي "مجموعة متنوعة من القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير الإدارة الناجحة، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان الشفافية وتعزيز المصداقية" (جعفر، 2017، صفحة 51).

ويرى الباحثان أن الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من القواعد والأسس القانونية التي تضمن التحصيل الضريبي من طرف الإدارة الضريبية دون أي عوائق، كما تحدد حقوق وواجبات كل من المكلفين والإدارة الضريبية وذلك ضماناً لتوفير العدالة والمصداقية بين مختلف الأطراف المعنية، ومنه وصولاً لأهداف التشريع الضريبي.

## 2-2- مرتكزات الحوكمة الجبائية:

وترتكز الحوكمة الجبائية على عدد من المرتكزات منها (بكر، 2015، الصفحات 14-15):

- مدى استطاعة الإدارة الضريبية في فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات بما يحقق المصلحة العامة لجميع الأطراف والمتمثلة في ضمان حصيلة ضريبية لمصلحة الضرائب وتحقيق أداء مالي إيجابي للشركات؛
- مدى قدرة المشرع الضريبي في التوفيق بين مختلف عناصر النظام الضريبي المتمثلين أساساً في الضريبة مبدئياً وفي المكلفين بها والقائمين على تحديد صحة وجودها من عدمه وهم مراجعي الحسابات، وما سينتج عن هذا التوفيق من منع ظلم وتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطتها عند حكمها بالعقوبة أو الإجرام سواء تعلق الأمر بالتهرب الضريبي أو مخالف التشريع الضريبي، كما يجب العمل على تخفيف الأعباء الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللازمة لأغراض إعداد البيان الضريبي؛
- اعتمادها مفاهيم المخاطر الضريبية مثل مخاطر التدقيق الضريبي الشامل ومخاطر انخفاض قيمة الحصيلة الضريبية كنتيجة للتضخم والتغير في أسعار الصرف ومخاطر تصاعد المنازعات الضريبية؛
- الجودة المطلوبة في أعمال التدقيق والمراجعة المحاسبية وكذا القياس والإفصاح المحاسبي تستدعي من الحوكمة الجبائية ضرورة التوصل إلى طريقة أو أسلوب للرقابة الذاتية بما يخفف ويقضي أو يلغي تماماً على وجود الفساد؛
- تحقيق الانسجام التام والتكافؤ بين الغايات الاقتصادية والمالية والاجتماعية بما يرفع في الأخير من صافي العائد الاجتماعي القومي ويحقق بالتالي الرفاهية الاجتماعية؛
- تحقيق التشريع الضريبي لأحد مبادئ الضريبة ألا وهي العدالة في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم؛
- التشجيع على قبض السجلات المحاسبية المنتظمة وزيادة مستوى الوعي الضريبي؛
- اعتماد الطرق العلمية الحديثة في التسجيل المحاسبي باستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة بما يحقق الغرض الضريبي.

وفي النهاية نشير إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد ليشمل توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة التشريعية، والقطاع الخاص، والفاعلين الآخرين بما فهم الجمهور، وعدم إغفال الدور الفعال والحاسم لأساتذة كلية الاقتصاد.

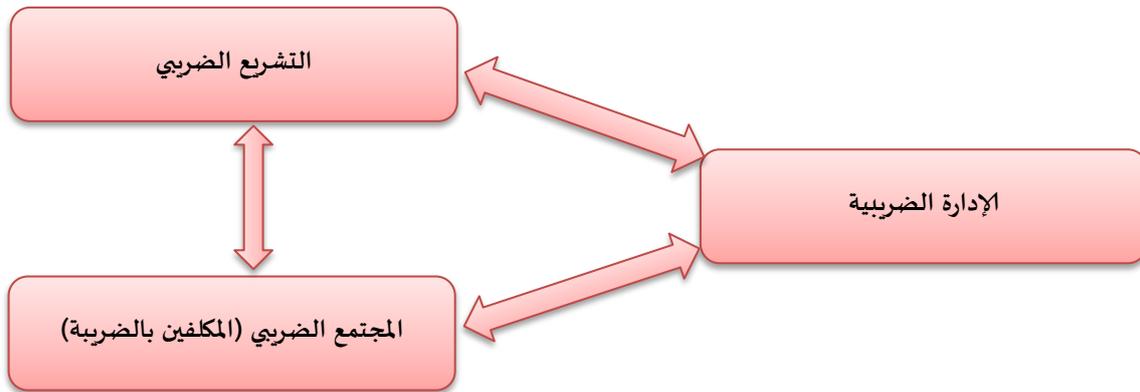
### 2-3- أطراف الحوكمة الجبائية:

تستوجب الحوكمة الجبائية تظافر جهود الأطراف التالية:

- **التشريع الضريبي:** يشمل التشريع الضريبي كافة القوانين والتعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها.
- **الإدارة الضريبية:** من مهام الإدارة الضريبية: تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق أصحاب المصلحة الممثلين أساساً في الدولة من جهة والممولين من جهة أخرى، كما من مهامها أيضاً اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي من شأنها أن ترفع من مستوى النظام الضريبي إلى درجات من الإتقان وتساعد المجتمع على تحقيق أهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (خلاط، 2013، صفحة 166).
- **المجتمع الضريبي:** هو كل الأشخاص، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، الذين تتوفر فيهم شروط التكليف الجبائي.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الحوكمة الجبائية تتطلب بناء علاقة بين كل من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وفق ما ينص عليه التشريع الضريبي المتضمن لكافة القوانين المنظمة للضرائب ويمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 01: أطراف الحوكمة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

### 2-4- معايير الحوكمة الجبائية:

يمكن تلخيص أهم هذه المعايير فيما يلي (فرج، حدادو، و عبد الله الحرّسي، 2019، الصفحات 82-84):

أ- العدالة الجبائية: يعتبر آدم سميث أول من تحدث عن العدالة الجبائية، حين أدلى بضرورة أن يكون دفع الضريبة متمائلاً لمن هم في مركز إقتصادي واحد، والمقصود بالعدالة الجبائية أن يوزع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع دون

تميز بين جهة أو فئة معينة عن أخرى إلا في حالات استثنائية لها سببها الموضوعي مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة.

ب- الشفافية الجبائية: هي الوسيلة التي تضمن نشر المعلومات الجبائية والإفصاح عنها، وسهولة الوصول إليها بحيث تكون هذه المعلومات متاحة للجميع، ومن سمات الشفافية الجبائية أنها تتضمن الكشف عن الإبهامات الموجودة في التشريع الضريبي الأمر الذي سيساعد على إنجاح عملية التحصيل الضريبي، وكسب ثقة المكلفين بالضريبة.

ت- الرقابة الجبائية: هي الأداة التي تساعد على كشف المتهربين من الضريبة، وهي نوعان:

- الرقابة الجبائية الداخلية: هي الرقابة التي تتم داخل الإدارة الجبائية وبين مختلف مستوياتها، وهي في مفهومها تقترب كثيراً من مفهوم المساءلة التي ترتبط بتحديد المسؤوليات في الهيكلية الإدارية المعتمدة بشكل دقيق وشفاف.

- الرقابة الجبائية الخارجية: وهي الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية على عمل المكلفين بالضريبة، من حيث فحص السجلات والوثائق والمستندات المحاسبية والتأكد من صحة التصريحات فيما إذا كانت مطابقة لما هو مسجل في الملفات الجبائية.

### 3. التهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم الظواهر التي تعاني منها معظم الدول المتقدمة منها والنامية، نظراً لما تشكله من عائق على وظيفة الإدارة الضريبية من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية للنهوض بالاقتصاد وهو أحد مشاكل عدالة توزيع العبء الضريبي بحيث يتحمل العبء البعض على حساب البعض الآخر.

#### 1-3- تعريف التهرب الضريبي وأشكاله:

##### 1-1-3. تعريف التهرب الضريبي:

تعدد تعاريف التهرب باختلاف وجهات نظر الباحثين:

- التهرب الضريبي هو "التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة وذلك بالتخلي عن أدائها للخزينة" وهو عبارة عن التقصير بدفع الضرائب المستحقة قانوناً (عوادي، رحال، وعيدة، 2019، صفحة 72).

- "إن التهرب الضريبي هو إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال تقديم بيانات غير صحيحة للإدارة الضريبية، أو من خلال وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة (عبيرات، 2018، صفحة 214).

- حسب حساني بن عودة وآخرون يعرفه Lucien Mehl "على أنه كل العمليات التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات بالتحويل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي" (بن عودة، بن ديبه، وعبد الرحمان، 2019، صفحة 58).

## 2-1-3. أشكال التهرب الضريبي:

هناك نوعين من أنواع التهرب الضريبي وهما التهرب المشروع وغير المشروع:

- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): عرف J.C.Martinez التجنب الضريبي بأنه: " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " (حديدي وحمودة، 2019، صفحة 219). وهو يعرف بأنه: "عدم خضوع أو وقوع المكلف تحت طائلة القانون بسبب التهرب عن دفع الضريبة عندما يقوم بارتكاب مخالفته القانونية من خلال استفادته من الثغرات القانونية في التشريع الضريبي حيث سي هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي (العامري و الحلو، 2020، صفحة 87).
- التهرب الضريبي غير المشروع: يطلق عليه أيضا اصطلاحاً الغش الضريبي (La Fraude Fiscale) ، ويتضمن هذا النوع من التهرب الضريبي المخالفة الصريحة لأحكام القوانين والتشريعات الضريبية، حيث يعتمد المكلفين لإتباع بعض الطرق وأساليب الغش للتهرب من التزاماتهم الضريبية، أي هو انتهاك مباشر وعن قصد في مخالفة القوانين الضريبية (عبيرات، 2018، صفحة 216).

## 2-3- أسباب التهرب الضريبي:

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي يمكن أن نذكر أهمها فيما يلي:

- قلة الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي: يعد من أهم الأسباب التي تدفع بالأفراد للبحث عن الثغرات القانونية التي تتيح لهم مجالات التهرب والتخلص من الأداءات الضريبية.
- ارتفاع ثقل العبء الضريبي: إن عدم تناسب فرض العديد من الضرائب، مع المقدرة التكليفية لدافعي الضريبة، يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين، وبالتالي زيادة إحساسهم بثقل العبء الضريبي، وهذا يعتبر سبباً هاماً ومبرراً أساسياً يدفع بالمكلفين إلى البحث عن طرق للتهرب من دفع الضريبة (عبيرات، 2018، صفحة 218).
- عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة تعديلاته: كثرة القوانين المدرجة من سنة إلى أخرى وتعدد أسعار الضرائب والرسوم، يضيف على النظام الضريبي نوعاً من الغموض، والذي يؤدي بدوره إلى عدم ثقة المكلفين بالنظام الضريبي، وهو الأمر الذي يدفع إلى انتشار عمليات اللجوء إلى التهرب الضريبي بشتى أنواعه، على سبيل المثال خلال الفترة الممتدة ما بين 2010-2021 قدرت التعديلات في الجزائر بأكثر من 746 تعديلاً، وهو ما يزيد من غموض النظام الضريبي الجزائري وصعوبة تطبيقه من طرف المكلفين. ( أنظر الملحق رقم 01 الخاص بالتعديلات في القانون الضريبي في الجزائر وفقاً لقوانين المالية).
- انتشار الاقتصاد الموازي: على اعتبار أن الاقتصاد الموازي هو كافة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها الأفراد أو المؤسسات خارج النظام الرسمي والتي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع لأي نظام ضريبي، وعليه فإتساع الاقتصاد الموازي يكون سبباً في زيادة حجم التهرب الضريبي (عوادي، رحال، وعيدة، 2019، صفحة 75).
- تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: يتمثل التعقيد في عدم وضوح التشريع الضريبي الذي قد يصل ( أي هذا التعقيد) إلى درجة يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوى الاختصاص فهمه وإدراكه، ويزيد من سوء الأمر أحياناً عدم المرونة في تطبيق القوانين الضريبية من قبل الأجهزة المكلفة بذلك، علاوة عن بعض المشاكل الفنية المتمثلة في عدم

وحدة المعايير في معاملة المكلفين، وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم، وهو ما يزيد من احتمالات التهرب الضريبي (عبيرات، 2018، صفحة 219).

- غياب العدالة الضريبية: إن النظام الضريبي الفعال لا بد أن يتميز بالعدالة والمساواة بين المكلفين ويجب التمييز بين العدالة القانونية والفعالية فالعدالة القانونية من وجهة نظر المشرع تشمل المميزات التالية: شخصية الضريبة وعموميتها وتجنب الازدواج الضريبي إلا أن هذه المميزات لا تعكس العدالة الفعلية للضريبة، فالضرائب الغير مباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي كما أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى مثل صنف الرواتب والأجور دون باقي الفئات، مما يترتب عليه إلقاء العبء الضريبي على أصحاب المرتبات والأجور وبالتالي فموظفي القطاع هم من يتحملون وطأة الضرائب المباشرة.

على سبيل المثال حصيلة الضريبة للدخل على المرتبات والأجور في الجزائر عرفت ارتفاعاً كبيراً خلال الفترة الممتدة ما بين 2010-2018 حيث انتقل مجمل الحصيلة من 239.3 مليار دج سنة 2010 إلى 704.34 مليار دج سنة 2018 ويرجع ذلك إلى الزيادة في الأجور الناتجة عن تعديل القوانين التأسيسية لمختلف قطاعات التوظيف العمومي بالإضافة إلى سياسة التوظيف التوسعية التي انتهجتها الدولة بعد سنة 2011 بالإضافة إلى كون هذا الصنف خاضع للنظام الاقتطاع من المصدر مما لا يسمح بالتهرب الضريبي وقد سجلت أعلى نسبة لها في الضرائب المباشرة سنة 2012 بـ 63.60 % وهو ما يترجم أن مساهمة الضريبة للدخل على المرتبات والأجور تمثل الحصة الأكبر في حصة الضرائب المباشرة عن باقي الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأخرى (انظر الملحق رقم 2).

- عدم كفاءة الإدارة الضريبية: لعل عدم الكفاءة راجع أساساً إلى مجموعة من المشاكل تعيشها الإدارة الضريبية ومن الممكن إحصاءها في:

- عدم وجود نظام معلومات دقيق أو قاعدة بيانات علمية؛
- افتقار الإدارة الضريبية للدراسات الدورية التي تقيس مدى قدرة الأفراد وكذا قدرة المجتمع على تحمل الضرائب بأسعارها المطبقة؛
- افتقار الإدارة الضريبية إلى الموارد البشرية ذات الكفاءة التي تقوم بإعداد القوانين واللوائح وتقوم بتنفيذ القانون بصورة صحيحة وعادلة (جعفر، 2017، صفحة 129).

### 3-3- طرق التهرب الضريبي:

تعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من تخفيض لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للخصم (لابد، 2012، الصفحات 89-92).

- التخفيض من قيمة الإيرادات: تعتبر هذه الطريقة من الأوجه الأكثر شيوعاً، إذ يعمدها المكلف الذي يمسك سجلات تجارية محاسبية من خلال تفادي التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع.
- التضخيم من قيمة النفقات: غالباً ما يسعى المكلف إلى التخفيض من ربحه الخاضع للضريبة، وذلك عن طريق تضخيم من قيمة التكاليف والأعباء في ملفات المستخدمين فعليين أو في وظائف وهمية، أو من خلال تسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذا الحساب الخاطئ للإهلاكات.

## 4-3- آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدول لتمويل الميزانية العامة، ومنه فإن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في تحقيق الهدف المالي للضريبة، وذلك من خلال ما يؤدي إليه من ضياع جزء من حقوق الخزينة العامة للدولة.

وقد أشار تقرير مجلس المحاسبة عن سنة 2018 إلى 15 ألف مليار دج غير محصلة ويدعو لتنفيذ القانون بصرامة في حق المتأخرين والمتهربين من سداد الضرائب عبر تطبيق إجراءات التحصيل الجبري ومتابعة مدى التزام المستثمرين الحاصلين على إعفاءات جبائية (بوشوشة، 2021، صفحة 106)، ومنه فإنه يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي آثار في غاية الخطورة، يمكن أن نوجزها فيما يلي (عبيرات، 2018، صفحة 222):

- الإخلال بالهدف المالي للضريبة: ضياع الخزينة العامة وفقدانها جزء معتبر من الإيرادات المتوقعة من الاستقطاع الضريبي، مما يجعل الدولة غير قادرة على تغطية نفقاتها العامة وممارسة واجباتها تجاه المجتمع على أكمل وجه؛
- زيادة وفرض ضرائب جديدة: انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى زيادة ورفع معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة؛
- مشاكل مالية ناتجة عن الاقتراض الجديد: اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية، مما يؤدي إلى خلق مشاكل تتعلق بسداد الفرض وفوائدها؛
- أثر سوء توزيع العبء الضريبي: ينتج عنه الإخلال الكبير بقاعدة العدالة والتضامن بين أفراد المجتمع؛
- آثار اجتماعية جانبية: تدهور الحس الضريبي لدى الكثير من المكلفين وتدهور عامل الصدق في المعاملات وزيادة تعميق الفوارق الاجتماعية.

## 4. سبل مكافحة التهرب الضريبي في ظل تبني معايير الحوكمة الجبائية:

نظراً للآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي فقد أصبحت مسألة الحوكمة الجبائية تتصدر اهتمامات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ويظهر ذلك الاهتمام في السياسات الإصلاحية التي اتبعتها تلك الدول، والتي تسعى من خلالها إلى تبني معايير الحوكمة لمواجهة الأزمات وحل المشكلات التي تعاني منها المنظومة الضريبية.

إن تبني معايير الحوكمة الجبائية يضمن تشجيع المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين على التسجيل الرسمي لأنشطتهم لدى المصالح الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي ويصبح الالتزام طوعياً، نظراً لوضوح الرؤية الضريبية بين كل من المكلفين والإدارة الضريبية ووضوح التشريع الضريبي، وبالتالي توسيع نطاق الوعاء الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي ومنه زيادة الحصيلة الضريبية.

ومنه يمكن القول أن معايير الحوكمة الضريبية يدعم وجود نظام ضريبي فعال ويمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

## الجدول رقم 01: دور معايير الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي وتحقيق قواعد الضريبة

معايير الحوكمة الجبائية	دور معايير الحوكمة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي	قواعد الضريبة
العدالة الجبائية	إن توفر العدالة الجبائية في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إتاحة المعلومات في تحديد الأجور والحوافز، ومن ثمة فإن ذلك سيؤدي إلى تحسين أداء الإدارة أي زيادة الإيرادات الجبائية. تسمح العدالة الجبائية بالتوزيع المتساوي بين أفراد المجتمع كل حسب المقدرة التكليفية له ودون تمييز بينهم وبالتالي تزيد من ثقة المجتمع الضريبي بالتشريع الضريبي والإدارة الضريبية ومنه الحد من التهرب الضريبي.	مبدأ العدالة مبدأ الاقتصاد
الشفافية الجبائية	الإفصاح عن المعلومات بصورة شفافة، وإمكانية الحصول عليها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة، وفي الوقت المناسب يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول كافة الأطراف على المعلومات ومراعاة استخدام الوسائل الملائمة لغرض ضمان حصول الجميع على المعلومات بسهولة ويسر، ويساهم الإفصاح في الوقت المناسب في معرفة المكلفين بالإجراءات الجبائية، كما يساهم الالتزام بالشفافية في العمل الضريبي في زيادة الإيرادات الجبائية ومن ثمة تحقيق الاقتصاد في النفقات. تساعد عملية وصول التعليمات الجبائية إلى المكلفين في الحد من الفساد الإداري بحيث لا يمكن للموظف التلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلفين على دراية وإطلاع بالقوانين الضريبية والتعليمات الجبائية.	مبدأ العدالة مبدأ اليقين مبدأ الاقتصاد
الرقابة الجبائية	تعتبر الرقابة الجبائية أساساً للمحاسبة والمساءلة فهي توفر وفقاً للصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة لموظفي السلطة الجبائية على تعزيز ثقة المكلفين بالضريبة بتزاهة الإدارة التنفيذية كما تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد المالي والإداري. تعتبر أداة لاسترجاع حقوق الخزينة العامة من خلال الآليات المتخذة للتحقق من صحة تصريحات وسلامة المعلومات المدلى بها من طرف المكلفين بالضريبة ومنه الحد من التهرب الضريبي.	مبدأ العدالة مبدأ الاقتصاد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على :

فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن العدد 22 الفصل الأول، سنة 2013، ص 114 وفرج شعبان وآخرون، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 1 (2019)، ص 94.

## 5. خاتمة:

لقد أصبحت الحوكمة أداة مهمة لمواجهة مختلف التحديات المتنامية التي تواجهها الدول فهي تسمح بضبط الفساد وتنظيم إستخدام الموارد المالية والجزائر كغيرها بصدد بناء دولة ديمقراطية تقوم على مبادئ الحوكمة، كما يمكن القول أن الحوكمة الجبائية تعتمد على تنظيم العلاقات بين الإدارة الضريبية وبين المكلفين بدفع الضريبة، وهو ما يؤكد الفرضية المطروحة وذلك من خلال ما تركز عليه الحوكمة من مبادئ ومعايير، فتبني معايير الحوكمة الجبائية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية وبالتالي الحفاظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة، مما يؤدي إلى تحسين الأداء الضريبي وتسهيل العمل في الدائرة الضريبية.

ويمكن اختصار أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن التهرب الضريبي يؤدي إلى إهدار المال العام وإضعاف الحصيلة الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة للدولة، فالتهرب الضريبي يعرقل تحقيق العدالة الضريبية ويصبح توزيع الأعباء الضريبية غير عادل أي يتحمله أصحاب الدخل الضعيف كما هو الحال في الضريبة على المرتبات والأجور؛
  - لا غنى للنظام الضريبي الفعال عن الحوكمة الجبائية فالاستناد إلى معاييرها يسمح للإدارة الضريبية بتحقيق أهداف السياسة الضريبية وتحسين علاقتها بالمجتمع الضريبي؛
  - تطبيق معايير الحوكمة له دور كبير في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي فهي تقوم بتأطير العلاقة بين كل من الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة عن طريق الشفافية في التعامل بينهما وإتاحة فرصة المشاركة في اتخاذ القرارات ومساءلة كل منهما وبالتالي تشديد الرقابة الجبائية لضبط أي محاولة تملص من دفع الضريبة من طرف المكلفين وضبط انتشار الفساد الجبائي داخل الإدارة الضريبية.
- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن أن نوصي بالآتي:
- إعادة النظر في النظام الجبائي من خلال إزالة التعقيدات والغموض الواردة فيه، ووضع نظام يتميز بالاستقرار؛
  - إشراك المجتمع الضريبي في رسم السياسات الضريبية؛
  - تعزيز الرقابة الجبائية والتطبيق الصارم للعقوبات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي؛
  - إعداد نظام جبائي إلكتروني يعتمد على التقنيات الحديثة في مجال الإعلام والاتصال؛
  - العمل على تأهيل الكوادر البشرية والسهر على تنظيم دورات تكوينية؛
  - العمل على زيادة الوعي لدى أفراد المجتمع بالأمر المتعلقة بالحوكمة؛
  - ضرورة التركيز على القيام بدورات علمية وندوات حول الحوكمة ومنها الحوكمة الجبائية ضمن المساقات العلمية التي يتم تدريسها.

## 6. قائمة المراجع:

## أ- المراجع باللغة العربية:

- آدم حديدي، و أم الخير حمودة، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي – دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر، *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية*، (المجلد 03، العدد 01، خاص)، (31 جانفي 2019).
- حساني بن عودة، يمينة بن ديبة، و عبد القادر عبد الرحمان، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال*، (المجلد 03، العدد 02)، (31 ديسمبر 2019).
- سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، *المجلة الجامعة*، (المجلد الثالث، العدد الخامس عشر)، (2013).
- سعود جايد مشكور العامري، و عقيل حميد جابر الحلو، (2020)، مدخل معاصر في علم المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. تم الاسترداد من [https://www.researchgate.net/publication/338501183\\_mdohl\\_masr\\_fy\\_lm\\_almylt\\_alamt](https://www.researchgate.net/publication/338501183_mdohl_masr_fy_lm_almylt_alamt)
- شعبان فرج، فهيمة حدادو، و حميد عبد الله الحرتسي، الحوكمة الجبائية و دورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، *مجلة دراسات جبائية*، (المجلد 08، العدد 01)، (30 جوان 2019).
- عبد الرحمن بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، *مجلة دراسات جبائية*، (المجلد 04، العدد 01)، (12، 06، 2015).
- عجلان العياشي، حوكمة الجبائية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة دراسة حالة ولاية المسيلة 2008-2011، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، (المجلد 14، العدد 14)، (01 جوان 2014).
- لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة – دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، (2018).
- لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر-دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، (2012).
- محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، (المجلد 04، العدد 01)، (28 فيفري 2021).
- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، *المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة*، جامعة الجنان، لبنان، (15-17 ديسمبر 2012).

- مصطفى عوادي، نصررحال، و أنور عيدة، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، (المجلد 02، العدد 01)، (31، 03، 2019).
- مهند محمد موسى العبيني، و محمد عبد الرحمان عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، (العدد الرابع والأربعون)، (2015).
- يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، (2017).

#### ب- المراجع باللغة الأجنبية:

- Marques, A, *Governance and risk management in taxation*, springer, singapore, (2016).

## 7. الملاحق:

ملحق رقم 01: عدد التعديلات في القانون الضريبي وفقا لقوانين المالية خلال الفترة من 2010-2021

السنوات	أهم التعديلات
2010	لقد تضمن قانون المالية وقانون المالية التكميلي لسنة 2010 عدة تعديلات تقدر بـ 49 تعديل، وهي كالتالي: 25 تعديل لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديلين لقانون التسجيل و6 تعديلات لقانون الطابع و03 تعديلات تخص الرسم على رقم الأعمال و04 تعديلات للضرائب غير المباشرة و09 تعديلات فيما يخص الإجراءات الجبائية.
2011	تم في هذه السنة إجراء 118 تعديل من خلال قانون المالية وقانون المالية التكميلي مست 29 تعديل فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و32 تعديل لقانون التسجيل و30 تعديل لقانون الطابع، وتعديل مادة واحدة تخص الضرائب غير المباشرة، و10 تعديلات تخص الرسم على رقم الأعمال و16 تعديل فيما يخص الإجراءات الجبائية.
2012	خلال قانون المالية لسنة 2012 تم إجراء 49 تعديل منها ما تعلق بـ 15 تعديلا للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و4 تعديلات لقانون التسجيل وتعديلين لقانون الطابع و8 تعديلات للرسم على رقم الأعمال وتعديلين لقانون الضرائب غير المباشرة و18 تعديل بالنسبة للإجراءات الجبائية.
2013	جاء قانون المالية لسنة 2013 بـ 19 تعديلاً منها 04 تعديلات تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديل واحد لكل من قانون التسجيل وقانون الطابع وتعديلين للرسم على رقم الأعمال و11 تعديل تخص الإجراءات الجبائية.
2014	تم إجراء 29 تعديل في قانون المالية وقانون المالية التكميلي لسنة 2014 خصت 09 تعديلات متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديلين لقانون التسجيل وقانون الطابع وقانون الضرائب غير المباشرة لكل منهم، و08 تعديلات للرسم على رقم الأعمال و06 تعديلات تخص الإجراءات الجبائية.
2015	خص قانون المالية وقانون المالية التكميلي لسنة 2015 بـ 91 تعديل تعلق بكامل من 45 تعديل للقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديل 9 مواد لقانون التسجيل وتعديل 9 مواد لقانون الطابع و11 تعديل لقانون الرسم على رقم الأعمال وتعديل 03 مواد لقانون الضرائب غير المباشرة وتعديل 14 مادة لقانون الإجراءات الجبائية.
2016	في قانون المالية لسنة 2016 تضمن 35 تعديل كانت موزعة على النحو التالي: 07 تعديلات تخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و06 تعديلات لقانون الطابع و05 تعديلات للرسم على رقم الأعمال و04 تعديلات للضرائب غير المباشرة و13 تعديل بالنسبة للإجراءات الجبائية.
2017	جاء قانون المالية لسنة 2017 بـ 80 تعديلا حيث تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 31 تعديلا كما تم تعديل 06 مواد للقانون الطابع و15 تعديلا لقانون الرسم على رقم الأعمال وثلاثة تعديلات للضرائب غير المباشرة وتعديل 25 مادة لقانون الإجراءات الجبائية.
2018	سجل قانون المالية لهذه السنة 67 تعديلا منها 14 تعديل لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديل 03 مواد لقانون الطابع وتعديل 20 مادة لقانون التسجيل وتعديل 08 مواد للرسم على رقم الأعمال وتعديل مادتين لقانون الضرائب غير المباشرة وتعديل 20 مادة للإجراءات الجبائية.

2019	في قانون المالية لسنة 2019 خص بـ 22 تعديلاً منها 10 تعديلات للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و04 تعديلات لقانون الطابع وتعديل مادة واحدة في قانون الرسم على رقم الأعمال و07 تعديلات لقانون الإجراءات الجبائية.
2020	جاء قانون المالية وقانون المالية التكميلي لسنة 2020 بـ 106 تعديلاً خص كل من القوانين المتعلقة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بـ 53 تعديل و06 تعديلات لقانون الطابع وتعديل مادتين لقانون التسجيل وتعديل 19 مادة لقانون الرسم على رقم الأعمال وتعديل مادة واحدة لقانون الضرائب غير المباشرة وكما تم تعديل 25 مادة لقانون الإجراءات الجبائية.
2021	تضمن قانون المالية لسنة 2021 تعديل 81 مادة إذ تضمنت تعديل 35 مادة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و05 تعديلات لقانون الطابع وتعديلين لقانون التسجيل وتعديل 08 مواد بالنسبة للرسم على رقم الأعمال وتعديل مادتين للضرائب غير المباشرة وتعديل 29 مادة لقانون الإجراءات الجبائية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية للسنوات المذكورة في الجدول.

الملحق رقم 02 تطور حصيلة الضرائب المباشرة خلال الفترة من 2010-2018.

الوحدة: بالمليار دينار جزائري

النسبة % (3)/(1)	النسبة % (2)/(1)	حصيلة الضرائب المباشرة (3)	حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (2)	حصيلة الضريبة للدخل على المرتبات والأجور (1)	السنوات
42.77	80.42	559.41	297.57	239.30	2010
55.41	87.40	686.41	435.17	380.35	2011
63.60	90.16	862.40	608.29	548.47	2012
59.44	87.72	822.78	557.50	489.06	2013
59.77	87.21	882.06	604.55	527.24	2014
57.21	86.18	1034.94	687.09	592.13	2015
57.00	88.47	1110.33	715.31	632.87	2016
56.57	88.65	1208.29	771.11	683.57	2017
58.50	87.71	1204.06	803.03	704.34	2018

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على : إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، مكتب الإحصائيات 2019.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

الطيب عبيدي، عائشة بوشیخي، (السنة 2021)، دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، الصفحات 395-410 .