الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية والعلم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع:

دور الحوكمة الضريبية في التقليل من المنازعات الجبائية و التهرب الضريبي

مذكرة لنيل شهادة الماستر فيالعلوم المالية والتجارية

تخصصالمحاسبة

من إعداد الطالبين:

العربي بلحنيش

بعيطاوي حسين

تحت اشراف الدكتور:

خيرات أحمد

السنة الجامعية :2021-2022

كلمـــة شـــــــكر

"اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا"

ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشأنه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد

عبده ورسوله.

أولا نحمد الله حمدا كثيرا وله الشكر الجزيل

على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل الذي نتمنى أن ينال رضا الجميع

ونتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف

" خيرات احمد "

الذي لم يبخل علينا بالتوصيات والنصائح ونتمنى له مشوار مهني حافل بالنجاح

كما نشكر جميع الزملاء في العمل الذين لم يبخلوا علينا بالمجهودات التي قدمت لنا.

ونشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة

جازاهم الله خيرا

إهـــــــــــــداء

إلى من قال فيهما الرحمن" **وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"**

إلى منبع الحب ونور حياتي

"**أمي الحبيبة** "أطال الله في عمرها

إلى رمز الوفاء وسندي في الحياة

"**أبي الغالي** "طيب الله ثراه

إلي زوجتي الغالية و أولادي سامي عبد الرحيم و ياسمين سارة

إلى إخوتي وأخواتي

إلى جميع أصدقائي

إلى من شاركني عناء إعداد هذه المذكرة صديقي" **حسين بيعطاوي** "

إلى جميع الأهل والأحباب

إلى كل من عرفني من قريب أو من بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي هذا

العربي

إهـــــــــــــداء

إلى من قال فيهما الرحمن" **وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"**

إلى منبع الحب ونور حياتي

"أمي الحبيبة " أطال الله في عمرها

إلى رمز الوفاء وسندي في الحياة

"أبي الغالي " أطال الله في عمره

و إلي وزجتي التي ساندني

إلى إخوتي وأخوتي

إلى جميع أصدقائي

إلى من شاركتني عناء إعداد هذه المذكرة صديقي" **العربي "**

إلى جميع الأهل والأحباب

إلى كل من عرفني من قريب أو من بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

حسين

فهرس المحتويات	الصفحة
الفصل الأول : الحوكمة الضريبية	01
المبحث الأول:المبحث الأول مفهوم ومبادىء و دوافع الحوكمة الضريبية	02
المطلب الأول :مفهوم الحوكمة الضريبية و نشأتها	02
المطلب الثاني :مبادئ وضروريات الحوكمة الضريبية	06
المطلب الثالث :دوافع الحوكمة الضريبية و أهدافها	09
المبحث الثاني:أطراف الحوكمة الضريبية و أبعادها ومزاياها و سلبياتها	13
المطلب الأول :أطراف الحوكمة الضريبية	13
المطلب الثاني :أبعاد الحوكمة الضريبية	14
المطلب الثالث :مزايا و سلبيات تطبيق الحوكمة الضريبية	16
الفصل الثاني: التهرب الضريبي	20
المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه	20
المطلب الأول: مفهوم الضريبة	20
المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي	21
المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي	22
لمبحث الثاني: أشكال التهرب الضريبي وآثاره وطرق وآليات مكافحته	23
المطلب الأول: إشكال التهرب الضريبي	23
المطلب الثاني :الآثار المباشرة وغير المباشرة للتهرب الضريبي	25
المطلب الثالث: طرق وآليات مكافحة التهرب الضريبي	28

المطلب الرابع: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي	30
الفصل الثالث: ماهية الجباية والمنازعات الضريبية	34
المبحث الأول: ماهية الجباية	34
المطلب الأول: تعريف الجباية وأحكامها	34
المطلب الثاني: القواعد العامة التي تحكم الجباية	36
المطلب الثالث: أهداف الجباية ووظائفها	39
المبحث الثاني: ماهية المنازعات الضريبية و تسويتها	40
المطلب الأول: المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية	41
المطلب الثاني: أنواع المنازعات الضريبية	42
المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية	43
الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب المدية حول علاقة الحوكمة الضريبية بالتهرب الضريبي	47
المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة	47
المبحث الثاني: نتائج الدراسة و مناقشتها	55
الخاتمة	67
قائمة المصادر و المراجع	71

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	عينة الدراسة والاستبان المسترجعة وغير المسترجعة	52
02	الجدول رقم :(02) مقياس likert الخماسي	53
03	الجدول رقم : (03) فئات مقياس likert الخماسي ودلالتها	54
04	الجدول رقم (04) : نتائج معامل الفاكرونباخ	55
05	الجدول رقم : (05) معاملات ارتباط" بيرسون " Pearson لفقرات مبدأ الشفافية"	56
06	الجدول رقم : (06) معاملات ارتباط" بيرسون Pearson لفقرات " مبدأ المساءلة"	56
07	الجدول رقم : (07) معاملات ارتباط" بيرسون " Pearson لفقرات مبدأ الإصلاح الجبائي	57
08	الجدول رقم :(08) معاملات ارتباط بيرسون Pearson لفقرات مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي	58
09	الجدول رقم :(09) معاملات الارتباط بيرسون Pearson لفقرات محور التهرب الضريبي	59
10	جدول رقم: (10)يبين إحصائيات الرقابة الجبائية للسنوات2013 الى 2020	59
11	الجدول رقم (11) ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات"آلفا كرونباخ" Alpha Crombach	60

12	الجدول رقم: (11) ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات "آلفا كرونباخ" Alpha Crombach	61
13	الجدول رقم:(13)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ الشفافية	62
14	الجدول رقم:(14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري "مبدأ المساءلة"	62
15	الجدول رقم: (15) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري "لمبدأ إصلاح الإدارة الجبائية"	63
16	الجدول رقم : (16) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لمبدأ إصلاح الهيكل الجبائي	64

المقدمـــة

مقدمـــة

يعتبر مفهوم الحكومة الضريبية حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحكومة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن ملكية المساهمين ، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات و المؤسسات 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،التي تهدف أيضا إلى تنمية الحصيلة الجبائية وجذب الاستثمارات الخارجية في ظل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين، وهذا الهدف يرجع إلى أن الحوكمة هي حوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية،وهي الباحث الأساسي على ثقة المستثمر في الاستثمار في أي 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 فيبث الثقة في نفسه للاستثمار في هذا البلد، وبالتالي لم يعد الكلام فقط على وجود ،أو عدم وجود حوافز ضريبية، لكنه يمتد إلى أنه هل هناك حوكمة ضريبية تطبق فعليا أم لا ؟

وتعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين الموارد وتوجيهها وفقا للسياساتالمالية والنقدية المنتهجة أو المسطرة من طرف الدولة، وإنما هي وسيلة تسعى الدولة من خلالها لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقا، فلم تعد الضرائب غاية بحد ذاتها بل هي غاية اجتماعية وأهدافها اقتصادية،وتعد الضرائب من أهم المصادر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي، ودفع عجلة التنمية في الدول النامية، والتي تسعى من خلالها تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية، نتيجة الجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية، وهو ما يعرف بالغش الضريبي، وهذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني، والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية، من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد،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 المفروض أن تستفيد منها الخزينة

العامة للدولة لتغطية نفقاتها 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 الموارد الخزينة العمومية وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف المرجوة من الجباية الضريبية. هذا ما دفع إلى 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 والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية الجبائية، وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة ،ومن هذا المنطلق استهدفت الدراسة الوقوف على الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في الأخذ بمبادئ الحوكمة الضريبية في المؤسسات الضريبية، لتنمية الحصيلة الضريبية للخروج من مفهوم الحيادية إلى عدم الحيادية، من خلال التحاسب الضريبي السليم للإفصاح عنه بدقة وشفافية أكثر،لهذا جاءت مشكلة هذه الدراسة حول مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بمبادئ الحوكمة الضريبية، وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، والذي أصبح يثقل كاهل الخزينة العمومية واتساع العجز في الميزانية وضيق مصادر تمويل هذا العجز،ومن خلال هذا العرض يمكن أن نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

وللقيام الدراسة توجب طرح الإشكالية التالية :

"كيف يمكن للحوكمة الضريبية أن تكون سبيلا للحد من التهرب الضريبي و التقليل من المنازعات الجبائية ؟"

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 الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي؟

وكإجابة أولية للتساؤلات الفرعية نقوم بطرح الفرضيات.

-2- الفرضيات:

-من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة للجوء الى التهرب من دفع ما عليهم من ضرائب ضعف الوعي الضريبي لديهم.

-تعتمد الحوكمة 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 الحوكمة الضريبية وبيان أهميتها وأطرافها.

-إبراز دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

تحديد العلاقة بين كل مبدأ من مبادئ الحوكمة الضريبية وظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تطبيق لمبادئ الحوكمة الضريبية. في ارض الواقع علي يهدف إلي التقليل من المنازعات الجبائية

معرفة أثر الحوكمة الضريبية في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي .

معرفة أثر تطبيق قواعد الحوكمة الضريبية على المكلفين بالضريبة في مصداقية التقارير المالية المقدمة لمصلحة الضرائب، مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- 4- أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام والتي تعتبر مصدر تمويل للنفقات الدولة من ميزانية التسيير و التجهيز آو ميزانية مبنية علي أهداف حسب تطبيق أصلاح الميزانياتي (**قانون رقم : 18-15 قانون عضوي يتعلق بقوانين المالية ،جريدة الرسمية 53 ، 2018**) وكما تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجهها الدولة في مجابهة هذه الآفة، وموضوع الحوكمة من المواضيع التي لها أهمية كبيرة شركات ، حيث تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة دور الحوكمة الضريبية في الحد التهرب الضريبي

-5- أسباب اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بمجال تخصصنا .

- الرغبة في الإطلاع على موضوع من أهم المواضيع في تخصص الجباية و المحاسبة ، هو الحوكمة الضريبيةودورها في الحد من التهرب الضريبي، و التقليل من المنازعات الجبائية بين المكلفين بالضريبة و المصالح الجبائية

- مجال مهم للدراسة والإثراء .

- ازدياد تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، مما يشكل خطر حرمان الخزينة العمومية من مواردها.

-6- حدود الدراسة

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

-7- الدراسات السابقة

هناك بعض الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة الضريبيةوكذا التهرب الضريبي:

- دراسة جيهان كمال محمد شبلي، حوكمة النظام الضريبي وآثاره على جذب الاستثمارات)بالتطبيق

على كبار الممولين (، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد من جامعة عين الشمس،

مصر، 2012 ، تناولت هذه الدراسة مفهوم الحوكمة الضريبيةوالمحاور التي ترتكز عليها، وآليات تطبيق تلك المحاور، 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 إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية

التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي ، وقد توصلت إلى أن 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 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، جامعة آكلي محند اولحاج البويرة، 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 2018/2019

حيث تناولت هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي .

- دراسة فايزة بومخلوف، اثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق 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 الإنفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمساءلة حول حجم الإنفاق الجبائي وتوصلت فيها إلى أن الحوكمة الجبائية تعتبر عاملا مساعد على تحسين سياسة الإنفاق الجبائي من خلال ضبط هذا العامل والتحكم فيه من خلال تطبيق الآليات و المبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية.

-8- صعوبات الدراسة

تتجلي صعوبات الدراسة فيما يلي :

-غياب الكتب التي تتحدث الموضوع لحداثته

-صعوبة الحصول على المراجع في ضل الأوضاع الراهنة التي يعيشها العالم جراء جائحة كورونا.

- 9- تقسيمات البحث

قسمت الدراسة إلى اربعة فصول بحيث:

-الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للحوكمة الضريبية حيث تم التطرق فيه إلىماهو مفهوم الحوكمة الضريبية مبادئها ومنهم أطراف الحوكمة الضريبية

- الفصل الثاني التهربالضريبي حيث تم التطرق إلي مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه، أشكاله و آليات مكافحته

- الفصل الثالث إلي ماهية الجباية و كيفية تسوية المنازعات الجبائية

- الفصل االرابعو الأخير دراسة ميدانيةبمديرية الضرائب لولاية المدية حيث تم التطرق إلي تطبيق مفاهيم الحوكمة الضريبية

الفصل الأول: الحوكمة الضريبية

الفصل الأول: الحوكمة الضريبية

ولاشك أن السياسة المالية والتي أحد محاورها السياسة الضريبية قد تأثرت بالفكر الاقتصادي الحديث لكونها ذات صلة دائماً بالنظرية الاقتصادية باعتبار أن ميزانية الدولة لها آثار على القطاعات الأخرى التي تنطوي على ميزانية الاقتصاد القومي، حيث تتوقف فاعلية السياسة المالية لتحقيق أهدافها على التنسيق فيما بينها وبين أدوات السياسة الاقتصادية الأخرى لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي مما يعني الحاجة إلى الإصلاح الضريبي الشامل لما تعانيه المنظومة الضريبية من مشاكل وخلل يعوق تحقيق الأهداف المالية.

إن محاولة الدولة الجادة للإصلاح الضريبي الشامل يتطلب تغيرات جذرية في البيئة التشريعية التي تسن فيها القوانين، وتطوير في الإدارة الضريبية وشمول المجتمع الضريبي والتوجه نحو حوكمة الإدارة الضريبية والأداء الضريبي وتقييم لأثرا لإصلاحات، وتعد جودة المعلومات المحاسبية هي مجموعة من الخصائص التي يجب توافرها حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ذات جودة يسهل استخدامها بطريقة فعالة، وتعد جودة المعلومات المحاسبية التي يقدمها المكلف هي القياس المناسب لتقييم مدى كفاءة النظام المحاسبي ومصداقية تلك المعلومات، وأن تعد تلك المعلومات في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية،ومن الملاحظ أن الحوكمة الضريبية تعمل على حسن سير العمل بالإدارة الضريبية والأطراف المرتبطة بها وفق أسس وقواعد وإجراءات، وتنعكس شفافية الإدارة الضريبية على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المكلف.

المبحث الأول :مفهوم ومبادئ و دوافع الحوكمة الضريبية

على الرغم من أن مجمع اللغة العربية التابع للجامعة العربية قد إستقر في 2003/5/20م على لفظ حوكمة باعتبارها[1] ترجمة للمصطلح الأصل الإنجليزي،إلا أن هنالك من الباحثين والكتاب من يرى أن لفظ حوكمة(Corporat Governance) ، يعود إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف وتعد الحوكمة من المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي، ويجب الإشارة إليها والى أهميتها في تطوير البيئات التنظيمية (مؤسسات الدولة، والشركات المختلفة)، وذلك من خلال علاقتها بآليات وإجراءات الإصلاح وأهداف التغيير بغية ضبط العمل وتوجيه العمليات نحو النجاح والتطور المستمر،وتعد نشأت مفهوم الحوكمة بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، وترتبط اقتصاديات حوكمة الشركات بنظرية الوكالة والتي تتأسس على الفصل بين الإدارة والمساهمين وبأكثر معيارية فصل الملكية عن الرقابة

ويعتبر أول من تكلم عن فصل الملكية عن الإدارة هو (knight1924) وتجلى هذا الارتباط بين مفهوم الحوكمة ومفهوم انفصال الملكية عن الإدارة من خلال أن كل طرف يسعى إلى تحقيق مصلحته ولو على حساب الآخرين، إضافة إلى أن كون هذا الارتباط وفق إطار الحوكمة يسعى إلى ضمان الانضباط السلوكي وتحقيق التوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف، وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر، ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر، من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية .

المطلب الأول : مفهوم ومبادئ و دوافع الحوكمة الضريبية

- 1- نشأة الحوكمة الضريبية

ربما يعتبر مفهوم الحكومة الضريبية مفهوم حديث النشأة، مقارنة بالحكومة المؤسسية بمفهومها العام وبالعودة إلى الحوكمة الضريبية نجد أن أحد الباحثين عرفها [2] (عبد السميع , 2008) ،بأنها 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.

1:رقية حساني وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري الجزائر :(جامعة محمد بن خيضر،بسكرة)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 2012 م.

2: أحمد عبد *السميع* علام،" المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق"، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء .القانونية، الإسكندرية،2012

وفي ذات السياق عرفها (عبد الخالق ، 2007)بأنها مجموعة المبادئ و الأسس و القواعد التنفيذية و الإجراءات التنظيمية [1]التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذات العالقة المستقلة أو التأثيرية بينهما و التي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها فيما يرى الباحثان أن الحوكمة الضريبية ، هي منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم ، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.وفيما يتعلق بأهمية الحوكمة الضريبية فقد ذكر الجنابي (2009،ص140،مرجع سابق)في إن الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العالقات بين كافة الأطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب، وعليه فإن الحكم الرشيد للإدارة الضريبية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه ، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة ، ومن جهة أخرى البدء من مراعاة حقوق دافعي الضرائب و حماية مصالحهمبالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري و تحسين الأداء الضريبي وتسهيل العمل في دائرة الضريبة ومنع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر، أما الباحث[2] (عبد العظيم،2005) فقد ذكر أن أهمية الحوكمة تكمن في أنها تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي وعدم إهدار حقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية ، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أومن يمثلهم من المحاسبين أو المحاميين ، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع و الطعن ، و التعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة و شفافية ، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي للمخول لهم ذلك قانونا ويرى الباحثان أن أهمية الحوكمة الضريبية تكمن في تنظيم وإدارة الوقت لدى أصحاب المصالح وضبط ومراقبة العمل الضريبي من قبل الإدارة الضريبة ، من دون الغلو في التقدير والفحص الضريبي بما يلزم كافة الأطراف لمعرفة الحقوق و الواجبات التي عليهم ، والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي في الأمور الضريبية للوصول إلى العدالة الضريبية بين كافة المكلفين

- 2- تعريف الحوكمة الضريبية

إن مفهوم الحوكمة تعتبر من المفاهيم الحديثة الشائعة وعلى الرغم من شيوع هذا المصطلح إلا انه ليس هناك إجماع حول تعريف محدد له، حيث تم تعريف الحوكمة على أنها " حالة، وعملية، واتجاه، وتيار"، كما أنها في وقت نفسه مزيج من هذا وذاك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة

1 جنابي ريم محسن ، 2009اثر وحوكمة الشركات في القيم السوقية لأسهم ورأس المال في الشركات المصرفية، رسالة ماجستير ،جامعة بغداد .
2 : عبد العظيم حمدي،" حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع-الجمعية .المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005

وحماية وتفعيل، نظام يحكّم الحركة، ويضبط الاتجاه، يحمي ويأمن سلامة كافة التصرفات، ونزاهات السلوكيات داخل الشركات، ويصنع من اجلها سياج أمان وحاجر فعال[1]."

كما عرفت أيضا " :بأن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي ا رجت للمصطلح، والتي اتفق عليها بأنها أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، اذ يعرفها البنك الدولي بأنها :الهياكل،و الوظائف،والعمليات والتقاليد المؤسسة لتأكد من تحقيق رسالة المؤسسة".

ومن هنا يمكن التطرق لتعريف الحوكمة الضريبية حيث عرفت بأنها " :الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الارادات السياسية ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية حقوق المكلفين بأداء الضريبية المفروضة، الأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنوانًا لحوكمة المنظومة الضريبية وصولا إلى سلامة الأداء بالرقابة على كفاءة وفاعلية وتقرير المساءلة2 ".[2] كما عرفها **ساندرين غرول Sandrine Groult** الأدوار والمؤسسات الجديدة للمصالح الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور .وعرفت بأنها " :منظومة من الاجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم،[3]

3- مفهوم الحوكمة الضريبية

تمثل الحوكمة الضريبية مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تستخدمها وتمارسها الإدارة الضريبية، بهدف ضمان سير العمل وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، وذلك لتوفير الشفافية وتحقيق العدالة وتفعيل الرقابة والمساءلة لجميع العاملين، بهدف تحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة بالنظام الضريبي والاقتصادي للدولة وتعرف الحوكمة الضريبة من وجهة نظر , 2014 (Alessandro) على أنها الجانب الرئيسي المؤسسي للسياسة الجبائية لأنها تتألف من عدد من العناصر الخاصة بالقواعد والاجراءات، التي بدورها تحدد أسلوب، وطريقة، وكيفية إعداد الميزانية العامة وتنفيذها ورصدها وتقييمها ، ولقد عرفها (2014 Sandrine) بأنها " المؤسسات والأدوار الجديدة والحديثة الخاصة بت الإدارات الجبائية، هدفها تحقيق الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة بنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور.

1حسن احمد الخضري، حوكمة الشركات ، الطبعة الاولي مجموعة النيل العربية القاهرة ص 53-54 ،2005.
2 نوال علي ثعالبي، الحوكمة البيئية العالمية ودور الفواعل غير الدولاتية فيها، الطبعة العربية الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015 ،ص 21.
3مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسية الإنفاق الجبائي في الجزائرمجلة اداء المؤسسات الجزائر ، العدد 8 ، ص 146 ، 2015

وتعرف الحوكمة الضريبية أيضا على أنها" مجموعة الإجراءات المؤسسية التي تنظم سير عمل سياسة الجباية في الدولة، وتشمل هذه الأدوار على سبيل المثال لا الحصر :القوانين المتعلقة بالجباية، الإطار العام للميزانية متوسطة الأجل، إنشاء هيئات مالية مستقلة(Georgia , 2011) والمفوضية الأوروبية للشؤون المالية والاقتصادية عرفت الحوكمة الضريبية بأنها" تلك الإجراءات والقواعد والأنظمة، التي تؤثر على السياسة الخاصة بميزانية التخطيط والموافقة عليها ومن ثم تنفيذها ومراقبتها (بوخلوف، 2017) ومن خلال التعاريف السابقة يعرف الباحث مفهوم الحوكمة اجارئيا على أنه " مجموعة من الأسس والمبادئ الإجراءات والقواعد، التي تعمل بتناغم لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير الثقة والمصداقية بينها وبين أصحاب المصالح، والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، وفرض الرقابة والمساءلة في حال إخلال العاملين بتلك القواعد، بهدف ضمان العدالة لحقوق الجميع"

-4- فلسفة الحوكمة:

هنالك ميزتان تتميز بها المؤسسات المعاصرة مما يستدعي وجود ضوابط للحوكمة :وهي[1]

1-حقيقة أن المؤسسات الحديثة تتميز بالفصل بين ملكية الشركة والإدارة.

2-النفوذ الذي يتمتع به كبار المساهمين على حساب صغار المساهمين. ودفعت هاتان الميزتان الدول إلى وضع نظام رقابي يضمن لأصحاب المصالح في المؤسسات بأن تقوم الإدارة بجميع مهامها على أفضل وجه، ومن ثم جاءت الحوكمة نظاماً لضبط عمل جميع الأطراف المعنية في المؤسسة وكذلك فصل الإدارة عن الملكية.

-5- أهمية الحوكمة الضريبية :

تتمثل أهمية الحوكمة الضريبية في إن الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العلاقات بين كافة الأطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب ، وعلية فإن الحكم الراشد للإدارة الضريبية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب وحماية مصالحهم، بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي وتسهيل العمل في الدائرة الضريبية ومنع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر. كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية، أو المتعاملين مع الضريبية

[1]: دأمين السيد أحمد، (**المراجعة وحوكمة الشركات،**) الإسكندرية :الدار الجامعية، 2010 م، ص136

من الممولين أو ما يماثلهم من المحاسبين أو المحاميين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والمتعاملين مع إيرادات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، وكذلك الحق في عدم إطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول ذلك قانونا .حيث أن أهمية الحوكمة الضريبية تكمن في تنظيم وإدارة الوقت لدى أصحاب المصالح وضبط ومراقبة العمل الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، من دون الغلو في التقدير والفحص الضريبي بما يلزم الأطراف لمعرفة

المطلب الثاني : مبادئ و ضروريات الحوكمة الضريبية

-1- مبادئ الحوكمة الضريبية: ركزت مبادئ الحوكمة الضريبية على الشفافية والإفصاح والالتزام الأخلاقي والكفاءة والفاعلية والمشاركة

والمساءلة وهذه المبادئ مستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة لأنها جزء لا يتجزأ منها، ومنها ما يلي:

- مبدأ الشفافية :إن الشفافية الجبائية تعتبر الطريقة التي يمكن من خلالها عرض الأنظمة والقوانين والتعليمات الضريبية على المكلفين، لأن هذا بدوره يؤدي إلى زيادة قدرة المكلفين بالتعرف على قدر الضريبة المفروضة على دخلهم، بحيث يكون الهدف من الشفافية جعل الأمر واضح وشفاف، بعيدا عن الغموض وتعقيد الإجراءات[1] فإن تحقيق الحوكمة الضريبية يتطلب توفير كافة المعلومات، والبيانات عن إجراءات وكيفية فرض الضريبة، فعلى دائرة الضريبة القيام بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي بهدف تحقيق ثقافة حرية المعلومات، إضافة الى قيام دائرة الضريبة بنشرها وتحديثها بشكل مستمر وفي هذا المجال يمكننا الاستفادة من الشبكة الدولية للمعلومات، لتوفير البيانات والمعلومات والسماح بتبادلها بين المكلفين ودائرة الضريبة .

- مبدأ المشاركة والمساءلة :يقوم هذا المبدأ على المشاركة والمساءلة، أي هناك مشاركة جماعية في دائرة الضريبة، وتكون مشاركة مستقلة أي كل فرد يكون مسؤولا عن أفعاله، وإن المشاركة الجماعية هي مشاركة الادارات العليا في المؤسسة، وموظفي المؤسسة بمختلف الدرجات الوظيفية، ومؤسسات المجتمع المدني في رسم السياسات، وإصدار القرارات من خلال تبادل الرأي مع الآخر، والوقوف على التوصيات والاقتراحات التي تخرج عن الاجتماعات التشاركية، حيث يمكن كل طرف

1- فايزة بوخلوف،أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر،رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، بجامعة محمد خضير، بسكرة،2017

من الاطراف إمكانياته المادية والبشرية والفنية، لكي يتحقق هدف المشاركة وزيادة التنمية في المجتمع جعادي، 2019[1]

فالإدارة الضريبة هي الجهة المسؤولة عن اتجاه الموظفين حول قراراتهم ، وإمكانية المكلفين باللجوء إلى المحاكم ورفع قضاياهم أمامها، والمساءلة تعني التمكين لذوي العلاقات من الأفراد داخل حدود دائرة الضريبةوخارجها، من خلال الرقابة على العمل دون أن يؤدي ذلك إلى الإساءة للآخرين أو تعطل العمل، فضلا عن تطبيق التعليمات والأنظمة والإجراءات بشكل شفاف على جميع موظفي دائرة الضريبة، والمساءلة تعتبر وجه من أوجه القيادة وبدونها تصبح القيادة دكتاتوري

●مبدأ الإفصاح :يرتكز مبدأ الإفصاح على حرية الوصول للمعلومات وان تكون المعلومات فيهتناول الجميع ويمكن ان يتحقق هذا المبدأ من خلال:

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة .

- الإعلان عن المعلومات قبل تسريبها.

- يجب أن يتم الإفصاح عن النتائج الختامية.

- التقارير المالية السنوية للمؤسسة يجب نشرها.

إن الإفصاح هو أساس ضمان النزاهة والعدالة والثقة في إجراءات دائرة ضريبة الدخل، وإدارة موظفيها وعملية اتخاذ القرارات الصائبةوالرشيدة(مصطفى وحسين،2015)

●مبدأ الالتزام الأخلاقي :ضمان المكلف بالالتزام السلوكي وأخلاقيات وقواعد الالتزام الضريبي من خلال تعميق الحس الأخلاقي اللازم والضروري له، من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد التي يتحدد من خلالها قيم وأخلاقيات وسلوكيات وممارسات المكلف، وذلك لتحقيق التوازن في تحقيق مصالح الأطراف كافة المرتبطة بذلك، لان القوانين لا تحكم الأخلاقيات والعكس صحيح، لأن الأخلاق هي أساس التحكم في تطبيق القوانين و الالتزام بها، فالمشكلة ليست بقانون ضريبة الدخل وإنما الالتزام به (جعادي، 2019)

●مبدأ الكفاءة والفاعلية :تتمثل بالاستخدام الأمثل للإمكانات البشرية والموارد المادية، والإمكانات المالية والتنفيذية، لأن الفاعلية تعنى مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المنشودة، من خلال

1- يونس جعادي ،تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الضريبية، رسالة ماجستير، معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر .

استخدام الموارد التنظيمية لتحقيق أهداف المؤسسة التنظيمية، وفي حال نجاح المؤسسة باستخدام المواد المتاحة لها في تحقيق أهدافها وتعتبر المؤسسة فعالة[1]،(الخضيري، 2018)

أما الكفاءة تتمثل بمدى نسبة النتائج إلى المدخلات، أي مدى قدرة المؤسسة على استغلالها الأقصى للموارد المتوفرة في عمليات إنجازها للأهداف، أي بعبارة أخرى تحقيق أعلى منفعة بأقل التكاليف

●مبدأ وجود سياسات وإجراءات فعالة للحوكمة الضريبية : يجب على سياسات وإجراءات الحوكمة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية أن تعمل على تعزيز ورفع مستوى الكفاءة المالية والشفافية بما يتماشى مع التشريعات وأحكام القانون، ويكون توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤولية والشريكة بشكل واضح وركز مبدأ وجود سياسات وإجراءات فعالة للحوكمة الضريبية على الجوانب التالية:

- يجب وضع سياسات وإجراءات للحوكمة الضريبية، ذات تأثير على القطاع الاقتصادي، وبناء أسواق مالية تمتاز بالفعالية والشفافية.

- يجب أن توضح التشريعات مسؤوليات كل مؤسسة عن الأخرى، مع مراعاة تحقيق المصلحة العامة.

- يجب على الجهات التنظيمية، والإشرافية والتنفيذية، أن يكون لديها القوة والسلطة والنزاهة إضافة إلى الموارد للقيام بواجباتها بكل موضوعية وتخصصية، فضلا على شفافية قراراتها وأحكامها،[2](بطين،2015)

-2-آليات الحوكمة الضريبية :توجد لدى الحوكمة آليات حيث يرى بعض الباحثين أن ركائز الحوكمة تصل إلى عشرين محورا ويختلف الباحثون من وجهة نظرهم أن هناك ركائز وآليات للحوكمة الضريبية رئيسيةومنها فرعية وعليه سيتم استعراض أهم هذه الآليات :

الرقابة الضريبية :هناك أنواع مختلفة من الرقابة الضريبية(المباشرة)حيث تشمل الرقابة على الأداء والرقابة النظامية، حيث ترتكز الرقابة على الأداء على ما يلي:

1: الخضيري، محسن أحمد" حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، مدينة نصر،القاهرة. الطبعة الأولي 2018

2: عبد المالك بطين" .دور الحوكمة في تعزيز الرقابةالداخلية للمؤسسة الخدمية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم، جامعة محمد خضير، بسكرة،2015.

-الرقابة على الاقتصاد لنشاطات وسياسات الإدارة الضريبية بشكل صحيح وسليم والذي يعني"المحافظة على الكلفة المنخفضة في استخدام المواد والتجهيزات في عمل الإدارة الضريبية، وعدم إعاقة في التكلفة الفعلية لجودة وكمية الأعمال المقدمة والمطلوبة -"الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية الموجودة في الدوائر الضريبية حيث يتم ربط الكفاءة مع الاقتصاد بالموارد المتاحة بحيث يتم انجاز العمل بشكل مرتبط مع الواقع بالنسبة للملفات الموجدة واستخدام الفنيات المطلوبة لكل حالة على الملفات الموجودة بما يتناسب معها.

- الرقابة على فاعلية الأداء المتعلقة بأهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة وسد حاجات الدولة

- من إيرادات وحصر للمجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي، وعليه يجب أن يتم تحقيق هذه الفاعلية من خلال الأهداف بشكل رئيس وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري حسب المستوى(إدارة عليا، إدارة متوسطة، أدارة تنفيذية دنيا)ومتابعة ذلك من دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول إلى الأهداف المرجوة.

إن الرقابة على الأداء من خلال الاقتصاد والكفاءة والفاعلية مع فحص لجوانبها بشكل مستمر، تؤدي إلى زيادة تحسين ظروف العمل والمرونة فيه واتخاذ القرارات المناسبة مع المساءلة العامة للإدارة الضريبية، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون إسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة.أما بخصوص الرقابة النظامية هي عبارة عن مدى تطبيق الإدارة الضريبية للقانون وتنفيذه.

المطلب الثالث :دوافع الحوكمة الضريبية و أهدافها

تعتبر الحوكمة الضريبية على أنه مجموعة من الأسس والمبادئ و الاجراءات والقواعد، التي تعمل بتناغم لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير الثقة والمصداقية بينها وبين أصحاب المصالح، والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، وفرض الرقابة والمساءلة في حال إخلال العاملين بتلك القواعد، بهدف ضمان العدالة لحقوق الجميع و سنسلط الضوء على مبادئ الحوكمة الضريبية، وما هي الضروريات والدوافع المطلوبة لتطبيق الحوكمة

-1- دوافع الحوكمة الضريبية :

شهدت العقود الماضية تطورا في مفهوم حوكمة المؤسسات و تغير من مفهوم تقتصر أهميته على الشركات الكبيرة المدرجة بأسواق المال في الاقتصاديات الكبرى إلى مسألة تعنى بها كافة أنشطة الأعمال بالقطاعين العام والخاص بالدول الكبيرة والصغيرة على حد سواء ، إذ تتمثل مشكلة البحث في ضعف أنظمةالرقابة الداخلية وضعف تطبيق قواعد الحوكمة وبالتالي ازدياد حالات الاحتيال وسوء تقديم الخدمات وسعى البحث لتحقيق هدف في اقتراح دليل استرشادي لآليات وقواعد الحوكمة في المؤسسات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من عمليات الاحتيال والتلاعب في نشاط هذه المؤسسات، وإن تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في المؤسسات يؤدي الى المساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ويمكن أن نلخص دوافع الحوكمة الضريبية فيما يلي :

أ - **عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات**:[1]

إن الفساد الإداري وعدم إحترام القوانين والبيروقراطية يؤثرون على الحاكمية وفاعلية المؤسسات .وتتمثل حاكمية وفاعلية المؤسسات من خلال:

1- عدم الإنخراط في قضايا الفساد الإداري مهما كانت المبررات.

2- إ حترام مختلف القوانين التجارية والضريبية تفادياً لأي نوع من أنواع الخطر الضريبي أو التجاري.

3- تطبيق مبادئ الشفافية والحوكمة في مجال التسيير.

ب- تزايد العبئ الضريبي

إن تزايد العبء الضريبي يتم عن عدم عدالة التشريع الضريبي في الموازنة بين الأطراف التي تتحمل هذا العبء من أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما أنه يؤدي إلى تفاقم خطر التدقيق الضريبي والمراجعة الجبائية.

ج- إنخفاض الجهد الضريبي: (2)

1 - دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي .دراسة ميدانية،(بغداد :مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، 2015 م) ص37

2 - يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الإلتزام الضريبي،(الخرطوم :جامعة النيلين، 2017 .م)، ص 9 ، مجلة الدراسات العليا، المجلد التاسع، العدد39 ص 43

إن فعالية النظام الضريبي في الدول تتركز على مؤشرات الوضوح والعدالة والبساطة والملائمة مع كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الجبائيةمما ينعكس إيجابياً على نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي في الدول، حيث كلما كانت نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعاً.

-2- أهداف الحوكمة الضريبية

ترجع أهمية حوكمة المؤسسات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكن من جذب مصادر التمويل داخلية و خارجية للتوسع و النمو، ويؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية، مما جعلنا نتطرق في هذا المطلب أهمية الحوكمة الضريبية اذ تعتبر ذات اهمية قصوى لكل من المكلف بالضريبية و ادارة الضريبة حيث يمكن عرض أهمية الحوكمة الضريبية على النحو التالي:

1 -من ناحية المكلف بالضريبة :

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بفوائد، 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 المكلف بالضريبة مع مراعاتها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، كما يؤدي المكلف بالضريبة إلى القوة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة، وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونيا.

2 – من ناحية إدارة الضريبة :

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

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

[1] يوسف حسن عثمان جعفر،" دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي"، مجلة الدراسات العليا، العدد سنة 2017 ، ص51

-منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي، تسهيل العمل في دائرة الضريبة، منع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر[1] .

-محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح 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.

-تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية، التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.

-كما أن الحوكمة الضريبية تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي، دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبيةمن المكلفين بالضريبة أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة

الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع إدارات الدوائر الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم إطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانونا

تتمثل أهداف الحوكمة الضريبيةفيما يلي:

- تحقيق رفع كفاءة المؤسسات مع وضع أنظمة فعالة للأداء.
- وضع أنظمة رقابية كفيلة باكتشاف وتصحيح الانحرافات.
- تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير قانونية
- إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف.
- رفع مستوى الوعي الضريبي، وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة.

- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة المكلفين ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم و تنمية وتطوير الموارد البشرية.

[1] الجنابي، ريم محسن، مرجع سابق ، ص 140

المبحث الثاني :اطراف الحوكمة الضريبية و ابعادها و مزاياها و سلبياتها

ولقد برز اهتمام بالحوكمة بعد رواج استثمارات ضخمة التي تتطلب الفصل بين المستثمرين أصحاب المصالح و بين من يدير هذه الشركات هذا من جهة و من جهة اخري إدارة الضرائب الممثلة للدولة ، فكان لزام ان يكون هناك قانون ينظم و يربط بين هذه الإطراف فبدأ الاهتمام بالحوكمة الضريبية علي اعتبارها نظام ضابط لجميع الأطراف ، و سوف نتطرق في المبحث من هم أطراف الحوكمة الضريبية وهو ابعادها؟ وفيما تتمثل مزايا الحوكمة الضريبية و عند تطبيق الحوكمة الضريبية فماهي سلبيايتها ؟

المطلب الأول: أطراف الحوكمة الضريبية

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة التي تساعدها في تحصيل الموارد للخزينة العامة، لكن مع تعدد نطاق الضرائب وتعدد أنواعه أصبح المكلفون الذين يرغبون بأدائها طواعية لجؤا أساليب احتيالية على إدارة الضرائب، ومن أجل الحد من لتملص منها فظهر مصطلح التهرب الضريبي والذي يؤثر سلب قام الخبراء باقتراح الحوكمة الضريبية كوسيلة وقائية وردعية بغية التخفيف من هذه الظاهرة، حيث أنه مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية، فالحوكمة الضريبية أصبحت السبيل الأمثل لتحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي من خلال آليات الحوكمة الضريبية فعند تطبيق الحوكمة الضريبة ظهرت عدة أطراف لتشكل المنظومة الضريبية ، والتي تتكون من:

1 -**التشريع الضريبي** :إنه عبارة عن كافة القوانين، التعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة، حصرها وتحصيلها، والتي تنظم عمل إدارة الضريبيةوالمكلفين بالضريبة ، وينظم حقوق الخزينة العمومية ، حقوق دافعي الضرائب وواجباتهم والإعفاءات المقررة من خلال إدراج أي تعديل يكون عن طريق قانون المالية لسنة الجارية تنفيذها (انظر القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 22ذي الحجة عام 1433 الموافق 02 سبتمبر 2018 الذي يتعلق إعداد قوانين المالية الجريدة الرسمية 53 2018) .

2- الإدارة الضريبية : هي عبارة عن كافة الدوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين الضريبية المدرجة ضمن القوانين المالية (القانون العضوي 18-15 القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 22ذي

الحجة عام 1433 الموافق 02 سبتمبر 2018 الذي يتعلق إعداد قوانين المالية الجريدة الرسمية 53 2018) ضريبة علي الدخل الجمالي IRG وضريبة علي المبيعات IBS ومختلف الرسوم ، من خلال المراجعين وكافة العاملين فيها، عن طريق التدقيق والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الحكومية الأخرى،للوصول إلى تحصيل الضريبة المستحقة من المكلفين 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 ومسؤولياتها بوضوح ودقة، تحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة.

3- المجتمع الضريبي :لقد تطور هيكل النظام الضريبي فى الجزائر ودول العالم كلها مع تطور دور الدولة وزيادة وظائفها، وحيث أصبحت الضرائب تمثل الركائز الأساسية والأدوات الهامة التى من خلالها تؤدى الدولة عدد من الوظائف، وقد سبق وناقشنا أهداف الحوكمة الضريبية ودورها فى ضمن المجتمع الضريبي وسوف نقوم فى هذا الجزء بدراسة المجتمع الضريبي الذي هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين و المعناويين من شركة الأفراد و شركة الأموال، مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، المحامين، المستشارين الضريبيين والمحاسبين، بالإضافة إلى مدققي ومراجعي الحسابات ، ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني : أبعاد الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة نظام محكم المعالم يهدف لتحديد المسؤوليات بين أطراف المشاركة في الحوكمة الضريبية وأصبحت الحوكمة "Governance Corporate " من الموضوعات الهامة في كافة خصوصاً الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية و الدولية العامة والخاصة ، بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات والمؤسسات العالمية ، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م ، وأزمة شركة Ernon والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الواليات المتحدة الأمريكية عام 2001م ، وكذلك أزمة شركة WorldCom الأمريكية للاتصالات عام 2002 م . وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلي الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلي دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على صحة البيانات المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية مختلفة عن الواقع والحقيقة بالإضافة إلي ذلك فإن من أهم أسباب انهيار الشركات هو افتقار إدارتها إلي الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هياكل التمويل وعدم القدرة علي توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات

المستحقة عليها.يضاف إلي ذلك نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح المناسب بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة . وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة عدم صحة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية للشركات المختلفة والمصادق عليها من المراجعين الخارجين، في ضوء ذلك يمكن القول أنه من الأسباب الهامة إلي انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى نقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية ،وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية

نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة الضريبية وأصبحت من الركائز الأساسية و من خلال هذا الحديث نستعرض إبعاد الحوكمة الضريبية كمايلي : [1]

1- البعد الإشرافي : ويتعلق بتدعيموتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة علي الإدارة العامة التنفيذية و الأطراف ذات المصلحة وبين المساهمين ذات أقلية .

2- البعد الرقابي: ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي(التدقيق الداخلي) أوعلي مستوي الخارجي للشركة ,فعلى المستوى الداخلي يتم بتدعيم وتفعيل الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر،أما على المستوى الخارجي فيتناول تطبيق القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحاملي الأسهم و الأطراف ذات المصلحة في الرقابة مع توسيع صلاحيات ومسؤلايات المدقق الخارجي .

3- البعد الأخلاقي : ويتعلق هذا البعد بخلق بيئة رقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة في أداء الوظيفة و حفظ الأمانة و نشر ثقافة الحوكمة الضريبية علي مستوي إدارة الشركات بصفة العامة .

4 – البعد الاتصال : ويتعلق هذا البعد بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة و إدارة التنفيذية هذا من جهة ومن جهة أخري الأطراف الخارجية التي لها صفة الرقابة و الإشراف أو التنظيم.

1 حمد نور الدين البريم ، اطروحة ماجستير ، حوكمة الشركات ودورها في الحد من التهرب الضريبي ، جامعة الازهر عزة ، 2016 ، ص24

المطلب الثالث :مزايا وسلبيات تطبيق الحوكمة الضريبية

أصبحت معايير الحوكمة في الآونة الأخيرة تلقى اهتمامًا متزايدا في أقطار العالم ومن ضمنها الجزائر، وذلك لدورها الكبير في زيادة الكفاءة الاقتصادية ، ومعالجة المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من الإدارة في مؤسسات القطاع الحكومي والقطاع الخاص وتمثل الحوكمة القواعد الموضوعة للإدارة المؤسسات من خلال مجلس الإدارة من أجل حماية مصالح كافة الأطراف المهتمة بالتعامل مع المؤسسة، وتنظيم العلاقات القائمة بين إدارة المؤسسة التنفيذية، ومجلس إدارتها ولجنة التدقيق فيها، وبين مساهميها ومدقق حساباتها، وأصحاب المصالح الآخرين، مما يعطي العديد من المنافع و المزايا والايجابيات للحوكمة لمختلف الإطراف، بل حتى في كامل الدولة سواء كانت ناشئة أومتقدمة، وتتمثل بالتالي[1] :

-تؤدي الحوكمة الى تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد الإداري والمالي في الدولة.

-التقدم الاقتصادي ودفع عجلة التنمية من مزايا الحوكمة.

-كلما زادت الحوكمة كلما ازداد جذب الاستثمارات الأجنبية الخارجية.

-تشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات العامة للحكومة.

-زيادة المنافسة بين الشركات الوطنية والعالمية.

-الوضوح والشفافية في قوائم الشركات المالية، وما يترتب عليها من اتخاذ القرارات.

-حماية المساهمين سواء أكانوا أغلبية أو أقلية.

وكما يوجد مزايا لتطبيق الحوكمة الضريبة فهناك أيضا سلبيات لتطبيقها ومنها ما يلي:[2]

-وجود تكلفة عالية.

-خلاف محتمل بين الحوكمة والإدارة التنفيذية.

1 بن الزاوي إيمان نعمون ،"إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني" ، مداخلة في ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، 2015

2 محمد عاطف ميداني ، أطروحة ماجستير ، دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات و الحد من التهرب الضريبي ، جامعة القدس المفتوحة ، ص 19 ، سنة 2021

أن مزايا وسلبيات تطبيق الحوكمة يؤثر بشكل او بأخر على طبيعة العمل للحوكمة داخل المؤسسات ذات العلاقة، بحيث أن مزايا تطبيق الحوكمة يكمن بالشكل الايجابي على أعمال المكلفين بدفع الضرائب

ودائرة ضريبة الدخل، وتحتاج الحوكمة لكلفة عالية لتطبيقها داخل هذه المؤسسات.

ومما سبق تعتبر الضرائب مصدر أساسي لتمويل الخزينة العامة للدولة وإن هدف الحوكمة الضريبية هو تنمية حصيلة إيرادات الدولة لخلق بيئة استثمارية وجلب الاستثمارات، وهذا الهدف يعود إلى أن الحوكمة بشكلها العام والحوكمة الضريبية بشكلها الخاص تبحثان عن ثقة المستثمر في استثماريته في الدولة وشيوع مبادئ ومفاهيم للحوكمة الضريبية في الدولة يعتبر عامل أساسي في بث الثقة في نفس المستثمر للاستثمار في الدولة، بالتالي لم يعد الحديث هل هناك حوافز أو عدم وجود حوافز ضريبية وإنما يمتد إلى انه هل يوجد في الدولة حوكمة ضريبية ومطبقة أو لا ؟

وبوجود مبادئ وقواعد للحوكمة ضريبية مطبقة في دائرة أطراف الحوكمة الضريبية سيعزز الالتزام الأخلاقي للمكلفين تجاه واجبهم بدفع الضرائب

خاتمة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم أهم المفاهيم حول الحوكمة الضريبية ، فتطرقنا لمفهوم الحوكمة الضريبية، مبادئها ودوافع تطبيقها، بالإضافة إلى أهميتها وأهدافها، ناهيك عن أطراف الحوكمة الضريبية وآلياتها، كذلك

لخصنا من خلال ذلك أنه في ظل التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة الضريبية، فإنه يكون هناك تحصيل للضرائب الصحيحة على الشركات وفقا لأحكام القوانين الضريبية، وبالتالي تقل حالات التهرب الضريبي 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 و المكلفين بها و بناءا على ذلك أصبحت الحوكمة الضريبية ضرورة ملحة لتقوية تلك العلاقة ، فهي تستدعي تضافر الجهود

بين المكلفين بالضريبة ، والتشريع الضريبي ينظم العلاقة بينهما ، وترتكز الحوكمة الضريبية علي ثلاث ركائز أساسية وهي العدالة الضريبية والشفافية الضريبية والرقابة الجبائية ، ويعود الهدف من وراء تركيزنا على أهميتها وعلاقتها المباشرة بمكافحة التهرب الضريبي ، الذي يعتبر من أهم المظاهر التي تأثر تأثيرا سلبيا علي التحصيل الجبائي

الفصل الثاني:
التهرب الضريبي

الفصل الثاني: التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المعوقات التي واجهت المشرع الجبائي، فكل الدول تعاني من هاته الظاهرة فقد وجدت منذ وجود الضريبة نفسها ،فهي تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من ألعيتو ،ولدراسة هاته الظاهرة وتشخيصها قمنا في الفصل الثاني لتطرق إلى ماهية التهرب الضريبي، فقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين ،سنتطرق في المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي أنواعه،و في المبحث الثاني سنتناول فيهأشكال التهرب وأسبابه، وطرق مكافحته والآثار المباشرة والغير المباشرة للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف الضريبة

تعددت تعريفات الضريبة من كاتب إلى آخر إلا أنها جاءت كلها متشابهة و متقاربة، و نذكر منها ما يلي:

يمكن تعريفها على أنها: «فريضة إلزامية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها، من الأشخاص المعنويين أو تغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضات السياسة المالية العامة للدولة »[1].

كما تعرف أيضا: «الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول، يقوم بدفعه دون مقابل وفقا لمقدرته التكلفية مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معنية »[2].

ويعرفها آخر: «فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة »[3].

وعرفت أيضا بأنها: «فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلزم المكلف بأدائها بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه وذلك تحقيقا لأداء المجتمع »[4].

وتعرف أيضا عل أنها: «كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة و الإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية ومالية وغيرها، وتقوم الدولة بتحصيلها لذلك »[5].

1 غازي عناية،الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، دار الكتاب، الجزائر، 1992، ص 17.
2 منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص 102.
3 سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية، 2003، ص 120.
4 المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للنشر، 2005،ص 9.
5 عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 239.

وكخلاصة يمكن القول أن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري، وبدون مقابل وبصفة نهائية، تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكلفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

حاول الاقتصاديون و الباحثون في مجال الضرائب من إعطاء مفهوم دقيق لظاهرة التهرب الضريبي و الإحاطة بجوانبها ومخلفاتها، أكسبها نوعا من الغموض و الإبهام فنجد أن هناك من يتكلم عن الغش و هناك من يتحدث عن التهرب، و في محاولة لإزالة هذا الغموض عمدنا على تسليط الضوء على الجوانب المحيطة بهاته الظاهرة و المتمثلة في التهرب الضريبي.

حيث عرف على أنه : « هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مظللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غبر مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي »[1]

و ينجم عن التهرب الضريبي آثار سيئة للخزينة العامة، لكونه يقلل حصيلة الضرائب و آثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة .

يعرف التهرب الضريبي على أنه« ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة »[2].

ولإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي ،عرفه علي زغدود في مؤلفه المالية العامة:« تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها »[3]

من خلال ما سبق تعريفه للتهرب الضريبي توصلنا إلى ما يلي:

1خالد شحادة الخطيب ، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ،الأردن، 2005 ،ص 215.
2 كردودي سهام ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ،دار الدفيد للنشر والتوزيع،الجزائر،دون طبعة،سنة2011 ،ص07
3 علي زغدود،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون طبعة،الجزائر،سنة 2005 ،ص209-210.

وللتهريب الضريبي تعريف موحد وشامل وهو : أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كليا أو جزئيا، وذلك دون نقل عبئها للغير،باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين أساسيين:

التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

التهرب الضريبي المشروع

يوجد هذا التهرب في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية التالية:

الخطأ الناتج في التصريح الضريبي :

حيث يلاحظ في الأنواع و الأشكال التالية:

-أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة.

-أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط الممارس.

-أخطاء في التصريح الشهري و الثلاثي.

-أخطاء في التصريح(بالتصريح بالوجود) عند بداية ممارسة النشاط.

التهرب المادي و المحاسبي :

و يتم ذلك بعدم الالتزام بقانون الإدارة الجبائية، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة أو إدخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون الإدارة و الخزينة العامة عبئا من مصروفهم الشخصي و من التحايلات في هذا النوع نجد:

-أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري.

-عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء و البيع.

-أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات الشراء و البيع.

-أخطاء في التعيين على الفواتير مثل : تاريخ العملية، ترقيم أو تعيين الزبون، الترقيم الجبائي و خطأ إيجاد التوازن المفروض أن يوجد بين دفتر الإيرادات و النفقات.

التهرب الضريبي غير المشروع

عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرائق الغش و الاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، و من أمثلة التهرب غير المشروع:

-عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة لأخرى، و يتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، و في مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

-عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطرق غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية ، و بالتالي فان تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات و أرباح هذه السلع، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير و مستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة

-أن يقدم الكلف تصريحه، بشكل صحيح، ثم تبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما يدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة و قبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

-أن يقوم المكلف بتقديم تصريح، غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات و الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي،أو يقوم بإرفاق التصريحات ببيانات و وثائق غير صحيحة، و يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إراداته معتدا تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

المبحث الثاني: أشكال التهرب الضريبي وآثاره وطرق وآليات مكافحته

كما سبقت الإشارة ، فان التهرب الضريبي من الأفعال التي تتطلب تحايلا وتلاعبا، بحيث يستغل المكلف بالضريبة الذي يريد التخلص منها جميع الفرص ويسلك كافة السبل للوصول إلى غايته،سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة إلا انه يكيف فعله حسب نصوص المعمول بها، والثغرات الموجودة بها، هناك أشكال متعددة للتهرب الضريبي ولأسباب مختلفة وآليات مكافحتها، والآثار المترتبة عليها ستنطرق لها في هذا المبحث.

المطلب الأول: أشكال التهرب الضريبي و أسبابه

هناك عدة أشكال للتهرب الضريبي نذكر منها التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية، والتهرب عن طريق عمليات المادية والقانونية

أولا:التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

حسب قول مارتينز: تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات الاستيراد دون تصريح الى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم.

تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأحسن الأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف بالضريبة على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا.

ولا يترك أثر العملية هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق مع المبرم مع الزبون.

تخفيض التكاليف:

للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط:

*ن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة ولها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

*أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

*أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق[1].

ثانيا:التهرب عن طريق عمليات مادية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

التهرب عن طريق عمليات مادية:

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية ويتمثل في إخفاء السلع أو المواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.

- **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزنات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.
- **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى " الاقتصاد السري" أو "الغير الشرعي"وهو بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحلام خزينة الدولة من إيرادات مالية هامة يمكن أن تستعمل لتمويل مختلف المشاريع التنموية[2].

التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

يتبع المكلف في هذا النوع من التهرب طرق قانونية تسمح له بخلق حالات من خلالها يستفيد من مزايا وإعفاءات ضريبية يخضع لها في الأصل ، أو ليس له الحق في الاستفادة منها، فالتهرب في هاته الحالة يكون عن طريق استعمال المكلف لعمليات قانونية، يخلق لنفسه حالة قانونية مزيفة وذلك باستعماله

1ضا بوعزيزي،التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999، ص 29.

2 عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية ، 2008-2009 ، ص32-33.

التكييف الخاطئ لحالته، وهذا النوع من التهرب يعتبر الأكثر استعمالا وتنظيما، وكمثال عن ذلك قيام المكلف بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.

أما المجال الذي يتجلى فيه هذا النوع من التهرب هو مجال الرسم على القيمة المضافة فالمكلف يقوم بخلق وضعية قامومية له، تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بفواتير مزيفة في عمليات الشراء أو البيع للاستفادة من فارق الرسم المفوتر بين رسوم البيع والشراء، ومن بين الأمثلة عن هذا التهرب نذكر منها[1]:

-التصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل

تحويل أرباح الشركات المتعددة الجنسيات الى فروعها التي تتواجد في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة.

المطلب الثاني :أسباب التهرب الضريبي

من المعروف أن للضريبة واقع غير مرغوب فيه على نفوس الممولين و هناك عدة أسباب تجعل الممول يتهرب منها ، و من بين أهم الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من الضريبة ما يلي:

1 - الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي

حيث يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب[2]

و نجد أيضا المعتقدات النفسية التي كانت هي الأخرى حافزا للتهرب من الضريبة و منها:

-الاعتقاد السائد لدى كثير من الأفراد أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة[3] ،و تبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا.

-الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لاغتصاب و افتقار الشعوب، يرجع هذا التفكير إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة و نهب أموال الأفراد إما في شكل جماعي أو فردي، مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و هذا ما أدى إلى إحساسهم بان الضريبة تحد من حريتهم و يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

عدم فهم الكثيرين للدور الذي تلعبه الدولة الحديثة و فقدان الثقة في مؤسساتها، فتح مجالا للشك في عدم أهمية هذه المساهمة و بالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة[1]

---

[1] طورشي بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 84.

2خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق ، ص217.

3عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 212.

2 - الأسباب السياسية:

إن انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي ، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية[2].

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب العامة أي عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب ، و كذلك تذهب للإنفاق على أغراض لا لزوم لها.

و مما يتصل بالناحية السياسية أيضا أن الطبقات ذات النفوذ السياسي عادة ما تستفيد من نفوذها في التهرب الضريبي، و يشيع ذلك بكثرة في الدول المتخلفة، أما في الدول المتقدمة فان ذلك يقل بصورة كبيرة.

3 - الأسباب الاقتصادية:

تؤثر كل من الظروف الخاصة بالممول، والظروف الاقتصادية العامة على التهرب و نطاقه، فإذا ما وضعنا الاعتبارات الخلقية جانبا نجد أن ميل الممول نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وكلما ساء مركزه المالي، و العكس بالعكس .حيث أن الوضعية الاقتصادية للممول تعكس أداء واجبه الضريبي

و الملاحظ أن ظاهرة التهرب الضريبي منخفضة في البلدان المتقدمة مقارنة بالدول النامية نظرا للقدرة على التسديد، حيث نرى بأن الضريبة تمس أصحاب الدخول الضعيفة خاصة، و هذا ما يتعسر عليهم الوفاء بالتزاماتهم و في هذه الحالة فإن ميلهم للتهرب عن الدفع يكون أقوى.

إضافة إلى أن التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير على ظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الازدهار و الرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد و مقدراتهم الشرائية، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف و العكس صحيح[3] ،ففي حالة الكساد الذي يقابله انخفاض لمستوى الإنتاج فإن الممول يجد نفسه معرضا لدفع الضريبة فهو يحاول التهرب دوما و بشتى الطرق.

---

1 طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ،رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية ، فرع تحليل اقتصادي ، دفعة 2002 ، ص 62.

2عطية عبد الواحد، المرجع السابق،ص 809.

3نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، دفعة . 2004 ص05 .

و بالإضافة إلى كل هذا نجد أنه قد ساهم تواجد الدخل البترولي في التهرب الضريبي، إذ أن الكل يعتبر أن المداخيل البترولية هي المداخيل الأساسية وأن نفقات الدولة تعتمد عليها، أما الممول الضريبي الفردي فيعتقد في قرارة نفسه أنه عندما يتهرب من دفع الضريبة لا يمس بالمصلحة الوطنية أو لايمس بمداخيل الدولة، بمعنى أن نشاط وعمل هذه الأخيرة لا يعتمد أو ليس مرتبط بما يدفعه هو، كما أن تواجد الريع البترولي جعل الدولة تعتبر الضريبة ثانوية وبالتالي تكون نتيجة حتمية، لذلك أن لا تسطر الوسائل الكفيلة لمحاربة التهرب الضريبي ومراقبته بالدرجة الأولى ولم تستخدم الوسائل الكفيلة لضبطومكافحة هذا الشبح في متناول الإدارات الضريبية، كما أن أسعار البترول هي أساس التنبؤات في ميزانية الدولة[1].

هذه العوامل أدت إلى ظهور السوق الموازية والتي بقيت بعيدة عن كل عملية مراقبة ضريبية ، والصفقات التي كانت تتم وتزيد في حجم أرباحها يتم توظيفها في قنوات أخرى بعيدة عن دفع الضريبة.

4 - الأسباب التشريعية:

-لقد زاد تعقد و تنوع القواعد التشريعية للنظام الجبائي من احتمال التهرب الضريبي، و يرجع هذا التعقيد إلى حجم النصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب و الرسوم.

فهناك خمسة قوانين منفصلة عن بعضها البعض و التي منها ما له الدور المباشر و المشاريع العمومية للدولة[2]:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- قانون الرسوم على أرقام الأعمال الرسم على القيمة المضافة (TVA)
-قانون التسجيل.
- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون الطبع

إضافة إلى هذه الصعوبات التي تواجهها أعوان مصلحة الضرائب في حساب أنواع الضرائب و الرسوم، كذلك نجد الصعوبة في أساليب العمل التي تعتمدها إدارة الضرائب و التي تجاوزها الزمن و الأحداث.

-عدم ثبات و استقرار التشريعات ، الراجع إلى التغيرات المتوالية و المستمرة مما خلق صعوبة على المكلف و على أعوان إدارة الضرائب على حد سواء من استيعاب كل مضمون النظام الجبائي .فمن ناحية المكلف تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة تدفع به إلى رفض كل مشروع للإصلاح

1 طالبي محمد ، المرجع السابق، ص 67.
2 خيابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2009، ص 166.

الضريبي و بالتالي زيادة ميله للتهرب، أما من ناحية الأعوان فيجدون صعوبة في مسايرة تطبيق المنشورات و القوانين التي يتلقونها كل سنة تقريبا.

5 - الأسباب الإدارية:

إن تحقيق السياسة يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيدا، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، و منه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي

و يرجع أهم هذه النقائص في:

ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي والمتمثل في نقص عدد المستخدمين أعوان الرقابة مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية، و كذا انخفاض المستوى الأخلاقي و افتقارهم للنزاهة و الأمانة مما يتسبب في تواطؤهم مع المكلفين كاللجوء إلى الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له و بالتالي إهدار حقوق الخزينة العامة.

أما بالنسبة للإمكانيات المادية فالإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من نقص كبير فيها، حيث نلاحظ أنه تقريبا كل المقرات قديمة، و معظمها تفتقر لأدنى الشروط المساعدة على أداء العمل بفعالية و راحة.

المطلب الثالث:الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي:

ينتج عن التهرب الضريبي آثار تؤثر سلبا في تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة، كما يحرم الخزينة العمومية من إيرادات تنعكس سلبا على التنمية المحلية ومن بين الآثار مايلي:

1 - الآثار المالية للتهرب الضريبي:

إن للتهرب الضريبي آثار غير ايجابية على الاقتصاد الوطني من بينها:

انخفاض الدخل القومي الوطني، وبالتالي انخفاض الدخل الفردي.

انخفاض قيمة العملة الوطنية.

عجز الميزانية ما يضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض.

عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

عدم قدرة الدولة الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد.

2 - **الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي**:

يؤثر التهرب الضريبي بشكل سلبي على اقتصاد الدول التي تعتمد على الضرائب في مداخيلها ولهذه الظاهرة آثار كبيرة من بينها:

إعاقة النمو الاقتصادي للدولة، كون تقدم الاقتصاد متوقف على توفر الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات وتمويل مشاريع التنمية كإنشاء المصانع والطرقات...

كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن المؤسسات المتهربة لها امتيازات أكثر من المؤسسات التي تقوم بأداء واجبها الضريبي.

ارتفاع معدلات الضرائب ونسبها، وهذا راجع لنقص الإيرادات الضريبية، ما يسمح للدولة باللجوء إلى رفع من معدلات الضرائب المفروضة، مما يؤدي إلى غياب العدالة الضريبية.

توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد الموازي، حيث تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على تحويل عناصر الإنتاج الوطني إلى أنشطة ومجلات يسهل فيها التهرب وبالتالي التسبب في الركود الاقتصادي.

عدم تشجيع الادخار العام بسبب امتياز المكلفين لأموالهم، أو عن طريق تحويل رؤوس أموالهم إلى الخارج بفتح حسابات بنكية هناك، ما يتعذر على الدولة تحقيق أهدافها الاستثمارية المبرمجة في جميع الميادين.

انتشار الأسواق الموازية السوداء.

3 - الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

تعتبر قاعدة العدالة من بين أهم مبادئ الضريبة، ويستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع أفراد الدولة أمام العبء الضريبي، ويتم استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة والمحدودة الدخل، كأن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء على بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية[1].

إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تعمل على تغييب مبدأ العدالة والمساواة الاجتماعية بين أفراد الاجتماعية بين أفراد المجتمع وتزيد الفوارق الطبقية فيما بينهم، بالإضافة إلى أثار أخرى نذكر منها:

تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين بسبب انتشار الغش والخداع بين مختلف الطبقات.

تدهور عامل الصدق في المعاملات الاقتصادية.

عدم المساواة بين المكلفين فهناك من هم حريصون على أداء واجبهم الضريبي الوطني.

انتشار البطالة بسبب انخفاض الاستثمارات الموجهة للحد من البطالة وفتح أبواب التشغيل، وعدم تمويل المشاريع الموجهة لفئة الشباب.

انتشار ظاهرة الرشوة، حيث يقوم المكلفون برشوة أعوان الضرائب للتخفيف من المخالفات الضريبية.

تعميق الفوارق الاجتماعية.

1 مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، لبنان،2005، ص 304.

4 - الآثار السياسية للتهرب الضريبي:

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية مرتبطة أساسا بالآثار الإقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر، حيث تنعكس تلك الآثار على الدولة وتزعزع استقرارها السياسي.

فكلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوافر الإيرادات اللازمة، والكافية لتغطية جميع النفقات وتمويل جميع المشاريع، وخاصة منها المشاريع القاعدية كلما كانت هناك تنمية محلية، كإنشاء الطرق والسدود، المصانع ..إلخ والتي من خلالها أيضا يتم توظيف عمال، وموظفين جدد ما يهدف إلى القضاء على البطالة، وبالتالي تحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي، فيعكس ذلك ايجابيا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة، فتكون جيدة ومستقرة ما يجعل الوضع السياسي مستقرا، وهذا الاستقرار لا يتحقق إلا إذا كانت هناك إدارة سياسية تعمل على توازن الإيرادات والنفقات العامة، ووضع قوانين واستراتيجيات على المدى القريب والبعيد.

ولتحقيق ذلك وجب الحد ومكافحة كل ما يعرقل أو يعمل على عدم توافر تلك الإيرادات كظاهرة التهرب الضريبي التي تعمل على حرمان الخزينة العمومية من إيرادات الضرائب.

المطلب الرابع: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص، وهذا عن طريق اتخاذ أسلوبين، منع وقوعه (الوقاية) ومعاقبة مرتكبيه[1].

1 - الأسلوب الوقائي:

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي ، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:

تبسيط النظام الضريبي يؤدي بإقناع المكلف وجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها.

زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيما وأداء كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة مع وضع برامج وتدخلات ميدانية.

تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي.

تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.

إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.

إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.

1خالد شحادة الخطيب، المرجع السابق ،ن ص 171.

تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة.

توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات[1].

2 - الأسلوب العقابي:

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإعفاءات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة.

كما تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييدا لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعا[2].

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وكما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة التصريحات التي يدلى بها المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون.

1طالبي محمد، المرجع السابق، ص 71.

2حمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص183.

خاتمة الفصل:

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية مرتبطة أساسا بالآثار الاقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر،حيث تنعكس تلك الآثار على الدولة وتزعزع استقراره ا السياسي.

فكلما كان ه ناك انتعاش اقتصادي بتوافر الإيرادات اللازمة، والكافية لتغطية جميع النفقات وتمويل جميع المشاريع، وخاصة منها المشاريع القاعدية كلما كانت ه ناك تنمية محلية ،كإنشاء الطرق والسدود ،المصانع .... إلخ والتي من خلالها أيضا يتم توظيف عمال، وموظفين جدد ما يهدف إلى القضاء على البطالة، تحسين المستوى المعيشي، وزيادة الدخل الفردي،فينعكس ذلك إيجابيا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة، فتكون جيدة ومستقرة مما يجعل الوضع السياسي مستقرا،وه ذا الاستقرار لا يتحقق إلا إذا كانت ه ناك إرادة سياسية تعمل على توازن الإيرادات والنفقات العامة، ووضع قوانين واستراتيجيات على المدى القريب والبعيد.

ولتحقيق ذلك وجب الحد ومكافحة كل ما يعرقل أو يعمل على عدم توافر تلك الإيرادات كظاه رة التهرب الضريبي التي تعمل على حرمان الخزينة العمومية من إيرادات الضرائب.

الفصل الثالث:
ماهية الجباية والمنازعات الضريبية

مقدمة الفصل:

سوف نتطرق في هذا الفصل من خلال دراستنا الى المبحث الأول يحث نعرف ماهية الجباية ، والتي نتطرق إليها في ثلاث مطالب وحيث نعرف الجباية وماهية أحكامها وفي المطلب الثاني القواعد العامة التي تحكم الجباية وفي الأخير إلى المطلب الثالث أهداف الجباية ووظائفها، أما المبحث الثاني فسنتطرق الى ماهية المنازعات الضريبية و تسويتها

المبحث الأول :ماهية الجباية.

إن الأسباب المختلفة لوجود الجباية كانت لها انعكاسات لى التعريفات المتبناة من قبل المفكرين والباحثين في المجال الاقتصادي والمالي والقانوني .وقد تعددت تعريفات الجباية وفقا لاختلاف نظرتهم . فإذا كانت الجباية تعد مورد هام لإيرادات الدولة وأداة سياسية و اقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ودفع التنمية، إلا أن الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ أدت إلى وجود عدة مفاهيم للجباية تتشابه في مفهومها الحديث، حيث أن هذه التعريفات تتضمن أركانا رئيسية الأمر الذي أدى إلى استخلاص عدة خصائص تميزها باقي الأدوات والموارد المالية، باعتبار أن ميزتها ترتبط ارتباطا وثيقا بمفهومها . فبعدما كان مفهومها وهدفها يعكسان طبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع المقتصر إلى توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي دون محاولة التأثير على نشاط الأفراد ، أصبح لها بعد ذلك مفهوما ذو طابع حيادي في مقابل المهام التقليدية للدولة، وهذا حتى أوائل القرن العشرين .غير أنه في إطار الدولة المعاصرة وبعد مواجهتها للأزمة الاقتصادية سنة 1929، تخلت هذه الأخيرة سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي نتيجة لثبوت عجز الاقتصادي الرأسمالي عن التطور، فنتيجة لهذه الظروف تطور مفهوم الجباية، واختلفت صورها الفنية باختلاف عناصرها المكونة لها فأصبحت بذلك وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي 1[1] إن دراسة ماهية الجباية يتطلب تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يتم التطرق في المطلب الأول إلى تعريف الجباية و أحكامها، أما المطلب الثاني فيتم التعرض فيه إلى العناصر المكونة للجباية.

المطلب الأول :تعريف الجباية وأحكامها.

تعتبر الجباية عصرنا الحالي من أهم الإيرادات التي تستعمل في تسيير الدولة وتلبية حاجياتها . فالجباية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات تحصيل الإيرادات من أجل تغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة .وهذا ما يجعلها تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها و و التزاماتها،

[1]: يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1984 - ، ص114

باعتبار أنها أحد الأدوات الأساسية في تسيير السياسة الاقتصادية للدولة التي تضمن توازن اقتصادها في مقابل النفقات العامة لها.

من هذا المنطلق، فإن دراسة الجباية يتطلب تعريفها ، ثم تبيان القواعد العامة التي تحكمها في الثاني، أما النقطة الثالثة فيتناول أهداف الجباية و وظائفها.

1-تعريف الجباية.

أخذ مفهوم الجباية يتغير بتغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة التي ستخدمها الدولة في التدخل وفقا للظروف والحاجات على اختلاف أنواعها .ومن الأهمية بمكان تعريف الجباية وبيان خصائصها نظرا لاختلاف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر.

من هنا سيتم التطرق إلى التعريف اللغوي والاصطلاحي والقانوني للجباية من خلال النقاط التالية:

أولا التعريف اللغوي والاصطلاحي للجباية

للجباية عدة تعاريف، فهناك التعريف اللغوي وهناك التعريف الاصطلاحي.

فالجباية لغة تعني جمع الشيء من مضانه .ولقد قال ابن فارس في مقاييس اللغة في« الجيم والباء وما بعده من المعتل و الواحد يدل على جمع لشيء» [1]

وفي معجم العين للخليل« جبى الخراج جباية، جبى القوم، جبى الماء في الحوض أي جمعه»[2]

أما الجباية في المعنى الاصطلاحي فهي تعني الأخذ والجمع والتحايل، من جبي الخراج والاجتباء هو افتعال الجباية وهو استخراج الأموال من مضانها.

والجباية بالحماية أي جباية السعاة بسبب حمايتهم، أي حفظهم من كل ما قد يعترضهم من أذى نتيجة قيامهم بمهمة جمع الخراج ، والجباية من جبي المال أي جمعه.

وفي مقدمة ابن خلدون تعني الجباية الحالية وهي الجمع والتحايل [3] أما قاموس **Larousse** فلقد عرف الجباية على أنها نظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص ليها والوسائل التي تال إليها[4].

ثانيا التعريف القانوني للجباية- .

إن الجباية في المفهوم القانوني تتكون من مجموعة القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب التي تنظم المشاركة في المواضيع القانونية، وكذلك الأشخاص الطبيعيين او المعنويين في تمويل الدولة.

1 : أحمد ابن فارس بن زكرياء القزويني، معجم مقاييس اللغة، دار الفكر للطباعة والتوزيع والنشر، سوريا ،1979 ، ص503
2 : أبو بد الرحمن الخليل، معجم العين، دار ومكتبة الهلال للنشر والتوزيع، لبنان، 2010 ، ص26
3: عبد الرحمن بن محمد بن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم بن أبي الأرقم للنشر، بيروت، لبنان، 2001 ، ص 314

4 : Larousse, Dictionnaire français, les Editions Françaises , p275 .«Fiscalité m.f, système de perception des impôts; ensemble des lois qui s'y rapportent».

فالمعنى الواسع للنظام الجبائي عبارة ن مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطابات المالية التي يؤديها الأفراد المكلفين بالضريبة الطبيعيون أو المعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص ومباشر.

أما في معناه الضيق وباعتبار أن الضريبة هي جوهر النظام الجبائي، فالاقتطاع الضريبي هو تعبير عن العلاقة الكائنة بين الدولة والمواطن من حيث أنها التزام جبائي يستوجب وسائل تقنية قانونية ويعكس الجذور التاريخية للممارسة الديمقراطية وعلاقتها بالاهتمام بالضريبة ذلك أنها كانت ولا زالت مصدر أساسيا للمؤسسة الديمقراطية ، فليس هناك من ينكر أن الزامية الضريبة قد لعبت الدور الرئيسي في إنشاء وتدعيم المؤسسات الديمقراطية والنيابية الممثلة للشعب، كما لا ينكر كون تطبيق فكرة المساواة أمام الضريبة قد أدت إلى تطبيق مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون.

و الجباية تتمثل في ذلك الرابط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وببقية أفراد المجتمع، وهي تشكل في نفس الوقت أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي خاصة وأن جميع الأنظمة الجبائية تخضع للفلسفة الاجتماعية للعصر الذي تسود فيه.

وبهذا ووفقا لهذا المنظور، فإنه لا يمكن تعريف الجباية إلا من خلال تعريف الضريبة بحد ذاتها باعتبار أنها موضوع ما تجتبيه الدولة من الممول أو المكلف بالضريبة،

ومما سبق يمكن أن نجمل تعريف الجباية في كونها مجموعة من [1]« القواعد القانونية والإدارية التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم والتي تجبى لصالح الدولة والجماعات المحلية»

المطلب الثاني القواعد العامة التي تحكم الجباية.

يعتبر الاقتصادي آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القوا د الضريبية متمثلة في العدالة واليقين و الملائمة والاقتصاد في النفقة .ولا تزال هذه القواعد إلى حد الآن معتبرة كمبادئ امة يسترشد بها في هذا المجال بإعتبارها الدستور الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية ،[2] على أن قيام الدولة باحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية، هو الذي يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب .

وسيتم التعرض إلى هذه القواعد العامة من خلال :أولا قاعدتين العدالة واليقين، ثم قاعدة الاستقرار والإقليمية وإمكانية التطبيق، وأخيرا قاعدة الملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقة، وذلك على الشكل التالي:

أولا- قاعدتا العدالة واليقين.

1 : رضا خلاصي، شدرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر ، 2014 ، ص244 - 243

2 : عصام باشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق،سوريا، 1993 ، ص- 199

تعتبر العدالة واليقين من أهم القوا د التي تقوم ليها الضريبة لارتباطهما بالاستقرار السياسي والاجتماعي للدولة .وسيتم تبيان هاتين القاعدتين من خلال ما يلي:

1- قاعدة العدالة:

إن مفهوم العدالة الضريبيةمفهوم حساس وله انعكاسات سياسية .وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وازدادت بالمقابل التكاليف العامة، فقد أصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، ومن هنا كان لا بد من المطالبة بعدالتها.

وبما أن مفهوم هذه الأخيرة نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فإن الغني قد يرى العدالة في تطبيق ضريبة امة موحدة النسبة على جميع الأشخاص والأموال، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بها في الأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية،[1] ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعا للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية لها،وتعني قاعدة العدالة الضريبية بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع قسطا من الأعباء العامة يتناسب مع قدرته التكليفية ومع مراعاة ظروف المكلف الشخصية ،ومن هنا فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة ودون تمييز، إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعبائها بين مختلف المكلفين بصورة عادلة من دون إرهاق الفئات الفقيرة بها.

2-قاعدة اليقين:

تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة من دون غموض، وأن تكون قيمتها ووعائها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها و إجرائتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما في ذلك المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة .

ومن ثم يعرف المكلف بها مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها،[2] إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها ذلك أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي .فعلى سبيل المثال، فإن التأسيس من طرف حكومة" مارغريت تاتشر "في بريطانيا سنة 1990 واجهتها معارضة شديدة مع نتائج سياسية فادحة، لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة وبالتالي وصفت بعدم عدالتها .

ثانيا قاعدة الاستقرار والإقليمية وإمكانية التطبيق

وسيتم تبيان هذه القواعد من خلال ما يلي:

1 : عصام بشور، التشريع الضريبي، منشورات جامعةدمشق، سوريا، 1995 ، ص38
2: معاد حمود القيسي، المالية العامةوالتشريع الضريبي، دار الثقافة،عمان، الأردن، 1998 ، ص129

1-قاعدة الاستقرار:

ويقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات بحيث لا تتغير أحكامه بصورة ة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته، وهذا يضعف من قاعدة اليقين.

ومعنى ذلك أن يتوفر في أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي، وأن تتميز أحكامه بنوع من الثبات النسبي.

2-قاعدة الإقليمية:

ويعني ذلك أن يطبق القانون الجبائي داخل الإقليم وألا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبار صاحبة السيادة علي أراضيها.

3-قاعدة إمكانية تطبيق الضريبة والتنسيق فيما بينها:

ويقصد بها أن يكون بالإمكان تطبيق الضريبة على المكلفين بها من الناحية العملية حيث لا يبالغ بها، كما يجب أن لا تتعارض أهداف الضرائب مع بعضها، فمثالا يجب ألا تفرض الدولة ضرائب على الصادرات للحصول على الأموال، وفي نفس الوقت تشجع الإنتاج المحلي.

ثالثا -قاعدة الملاءمة في الدفع والاقتصاد في النفقة.

بالإضافة إلى القواعد السالفة التي تؤطر فرض الضريبة وتحصيلها، توجد قاعدتيين أخرويتين، هما وجوب أن يتم تحصيل الضريبة بطريقة ملائمة، وأن يتم تحصيل هذه الأخيرة
بأقل الطرق كلفة.

وهذا ما سيتم تبيانه من خلال ما يلي:

1-قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل المكلف وذلك حسب مصادر الدخل وظروفه، وبذلك يقتضي الأمر أن تختار الإدارة الضريبية موعدا مناسبا للوفاء بالضريبة بحيث يحاسب الممول ما حصل عليه من دخل، وخلال فترة زمنية مدتها سنة، ويستند ذلك إلى ميزانية الدولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي والتي تعتبر الضرائب جزء منها، كما يجب أن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف المكلف،[1] بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلا بشكل يجعله عاجز عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها، وبالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة.

2- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

ويقصد بذلك الاقتصاد في كلفة الضريبة، أي ما تتكبده الدولة وتنفقه على تقديرها وجبايتها حيث يجب أن يكون ذلك بأسهل الطرق التي لا تكلف مصالح الجبائية مبالغ كبيرة ، إضافة إلى الاقتصاد فيما

1 : معاد حمود القيسي، مرجع سابق ص 170 .

يتحمله المكلفون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي، كالإفراط في مسك السجلات والدفاتر المحاسبية، أو تقديم إقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية .وبمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات فرض وتحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع مردودها.

المطلب الثالث : أهداف الجباية و وظائفها

يعتبر النظام الجبائي أحد أهم المعايير لتقييم أي اقتصاد ، ذلك أن الجباية تعد المورد الرئيسي لتمويل االميزانية العامة ، إضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، ومن خلال قراءة بسيطة لتاريخ الجباية، يتضح أنه من السهل استنتاج أن الجباية عنصر ديناميكي يتأثر ويؤثر في الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية

للدولة، وهذا ما يجسد أهدافها ووظائفها التي تسعى إلى تحقيقها.

أولا الوظيفة المالية للجباية

تتمثل هذه الوظيفة في تدبير حاجة الخزينة العامة من أموال لتغطية النفقات العمومية

بغرض تمويل القطاعات ذات المنفعة العامة، مثل :العدالة والأمن والراحة والتعليم...الخ، مع العلم أن الدولة تعمل بواسطة أموال الشعب. فالجباية ذات أهمية بالغة في مختلف الدول، سواء المتقدمة أو النامية، ليس لكونها وسيلة مالية لتمويل الخدمات العمومية وضمان رفاهية المجتمع فحسب، بل وأيضا لدورها التوجيهي لاقتصاد ، باعتبار مشتقا اقتصاديا هاما يحدد آليات إدارة توزيع الثروات والدخل، بما يحقق العدالة الاجتماعية ، ويضمن أسس المنافسة الاقتصادية بين كل الأعوان الاقتصاديين .

وللجباية دور آخر باعتبارها أداة للضبط الاقتصادي وتوجيه الاستثمار، وذلك من خلال ما تمنحه من تحفيز وتشجيع في هذا المجال، وكذلك كأداة من أدوات الرقابة الهامة التي تضمن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية بصورة تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي ، والرفاه الاجتماعي،[1] وتطور المجتمع الذي اكتسب مع التطور التاريخي للجباية خاصية المشاركة في وضع تشريعاتها، وطرق فرضها، وتحديد تقنياتها ومجالات تطبيقها من طرف السلطة التشريعية، المكونة من ممثلي المجتمع وفقا للمبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية

ثانيا -الوظيفة الاقتصادية للجباية

تمثل الجباية أداة فعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي والتأثير على حجم الادخار والاستثمار.

إلا أن هذا الدور لا يتعلق بتحقيق التوازنات الحسابية فقط، بل يتعداه إلى تحقيق الانسجام بين مختلف القطاعات الاقتصادية، أي التأثير لى التنمية، وذلك وفق التوجهات الكبرى للسياسة العامة للدولة،ولا تنحصر أهمية الجباية في الجانب التمويلي للنفقات العامة فحسب، بل تعد الضرائب كذلك أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لدعم تحقيق الأهداف الأساسية للسياسة الاقتصادية لاسيما فيما يتعلق

1 : ميسون أبو العلاء، أثر الجباية في واقع التنمية، مجلة التشريع المالي والضريبي، رابطة مأموري الضرائب ، القاهرة، مصر ، العدد 277 ،1992

بتحسين المناخ الاستثماري وتسريع معدلات النمو. ومن هذا المنطلق، فإن الدولة تقدم بين الحين والآخر على تعديل القوانين الضريبية بهدف (**انظر قانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية**) تحسين القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني والمحلي، وجذب المزيد من المستثمرين لإقامة المشاريع الاقتصادية والمساهمة في خلق فرص عمل جديدة، وهذا ينعكس إيجابا على الموارد الضريبية، ويساهم بالتالي في تحسين الوضع المالي للبلد ككل.

ثالثا- الوظيفة الاجتماعية للجباية

لم يغفل المنظرون المقاربة السوسيولوجي لموضوع الجباية بوصفها حقلا متعدد الأبعاد يحتاج إلى المقاربات من زوايا شتى، فهي من جهة تقوم بإعادة توزيع الدخل على طبقات المجتمع المختلفة كأن تفرض ضريبة مرتفعة على الأغنياء وتخضعهم لرفع مداخيل فئات الأقل دخلا .ومن جهة أخرى، تضبط النمو الديمغرافي عن طريق فرض المعدلات الضريبية على الأجور حسب الحالة الاجتماعية للمكلفين قصد التشجيع أو الحد من النسل.

رابعا- الوظيفة السياسية للجباية

يندرج تحت هذا الهدف سعي الدولة إلى ضمان تكوين مدخرات تساعد على تنفيذ خططها الاقتصادية العامة عن طريق فرض الضرائب التصاعدية ، وتحديد الحد الاقصي للمداخيل ، إن أي نظام جبائي ينتج قرار سياسي، وقد وجد هذا التأثير للسياسة على الضريبة منذ قديم الزمان، كما أنه مس كل من الدول المتقدمة والمتخلفة ، وقد كانت السياسة المالية حتى سنوات قليلة خلت هي الخادمة للسياسة المسؤولة عن إمدادها بالأموال لنفقاتها، وفي الوقت الحاضر أصبحت السياسة المالية هي المعاون للسياسة بالإضافة إلى الوظائف الاجتماعية و الاقتصادية التي أسندت لها.

المبحث الثاني :ماهية المنازعات الضريبية و تسويتها

يتميز النزاع الضريبي بخاصية تكاد تخلو من بقية النزاعات الاخري التي عادة ما تثور بين الأطراف فالنزاع في المجال الضريبي له خصائصه ومميزاته عن باقي النزاعات، فالنزاع الضريبي له مجموعة من الأسباب والأوجه وينتج هذا النزاع عندما تقوم إدارة الضريبية بأداء مهامها من أجل توفير المداخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها ونفقاتها، و اثناء قيامها بعملها قد تنشأن نزاعات بينها و بين المكلف حول طرق و آليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبية فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى :

المطلب الأول المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية.

المطلب الثاني أنواع المنازعات الضريبية

المطلب الثالث الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

المطلب الأول: المفهوم الواسع و الضيق للنزاع الضريبي

إن تغير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيانإلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارةعلى حد السواء، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض و ربط و تحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع للمكلف الحق في مخاصمة إدارة الضريبية متى تبين له الظلم و الإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الضريبية حق الاطلاع و الرقابة فمن حق المكلف منازعة الإدارة الضريبية فيما فرض عليه من ضرائب [1]أما عن كلمة منازعة فبمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل و خلافات بين أطراف المنازعة فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد و ربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى، إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من اجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل و طرقه.

وعليه يمكن القول أن هناك مفهومين للمنازعات لضريبة المفهوم الضيق و المفهوم الواسع، فنعني بالمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل و الاختلافات التي تثور بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة و تحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خالف بين المكلفين و الإدارة الضريبية و الذي يمكن حله من خلال إجراءات الدعوى الضريبية إدارية أو قضائية، ومن هذا المنطلق يكون لفظ منازعة في مادة الضرائب معنى ضيق و أخر واسع، فالمعنى الضيق عندما يستعمل اللفظ في المنازعات التي تحدث بين المكلف و الإدارة الضريبية، وذلك فيما يتعلق بتحديد الضريبة أو تحصيلها أو مبلغها المفروض، و المعنى الواسع فيظهر حين استعمال اللفظ و إن لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت بهكإعساره أو هالك أمواله، فيطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق كما تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو سواء عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءاتالمتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسر، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون ازاء الخزينة العمومية،[2] أما الأستاذ" أندري هارتي Heurte Ander" المستشار بمجلس الدولة الفرنسي "المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"، أما عن جين المارك " Lamarque Jean [3]" "أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخالف "، الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية و جملة الإجراءات القانونية الكفيلة

1 : كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوءاجتهاداتمجلس الدولة، دار هومة ، الجزائر، 2010 ،ص3
2عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر،دار الهدى،ط بعة 2008 ،ص10-19
3حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة و المالية العامة ، الجزائر، معهد القانون و العلوم الإدارية، 1985 ،ص16.

بحله ،كما عرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيرى في تعريفه للمنازعة الضريبية [1]"أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى "، وما يلاحظ حول التعاريف الثالثة الأخيرة، سواء منها الأول و الثاني من خلال إلمامهما بجميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب و نشاط الإدارة، أو من خلال التعريف الثالث عند اشتماله على التحقيق في المخالفات بالإضافة إلى تحديد وتغطية الضريبة، أنها تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه، و بصورة شاملة احتوت الجانب الإداري له إضافة إلى الجانب الجزائي و المتعلق بالغش و التهرب الضريبي و كما ينطبق الأمر ذاته

المطلب الثاني :أنواع المنازعات الضريبية

من خلال المفاهيم السابقة للمنازعات الضريبية و التي إستقرت حولها أنها الخلافات التي تنشب بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات و النزعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي وكذا دعاوي تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي تبين لنا أن هناك عدة أنواع للنزاع الضريبي وذلك بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة ،أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

1 - انواع المنازعات الضريبية :

1 - **من حيث نوع الضريبة** وذلك على أساس تقسيم النزاع حسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة و منازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم، و بالرغم من وجود معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط و دقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، و لا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة و على أرس هذه المعايير كل[2]من المعيار الإداري و الاقتصادي و المعيار الفني .

1-**المعيار الإداري** أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس عالقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية و تحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناءا على قوائم أسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص

1 :سعاد زموري، التسوية الإداريةو القضائية للمنازعات الضريبية،تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019 ، ص18

2:سالمي العيد،التسوية الإداريةللنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر ،تخصص إدارة مالية، جامعة زيان (2)عاشور،الجلفة، 2017-2018 ،ص17.

المكلف بالضريبة فالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، هنا مباشرة، ونظرا أن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية و المكلف دون أي وسيط.

2-**المعيار الاقتصادي:** أو [1]ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة ، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة بصفة نهائية،أي من الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية إذا دفعها المكلف و إستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها و مثال النوع الأول الضريبة على الأجور و المرتبات.

3-المعيار الفني :فيقوم على أساس ثبات استقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتعتبر الضريبية المباشرة على مادة تتميز بالثبات و الاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنية ، و تعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك و التداول.

2-من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء و التي فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها و تحديد قيمته

و أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، و التي ترمي إلى نقل مبلغ من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة

المطلب الثالث الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته

1-العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية.

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة مبينة على فكرة التعاقدية التي تقوم على الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالخصوص على خدمات، و بالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير و الضوابط التي تكفل نجاحها كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب و تحصيلها مستمدة من طبيعة الضرائب التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة و المكلف، و [2]إنما نصوص القوانين التي تفرضها وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، و امتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية

1 نفس المرجع السابق ، ص 18
2 :سالمي العيد، مرجع سابق، ص 30.

2-القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية

يعد اختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية، [1] السبب الأساس لنشأة البرلمانات تاريخيا، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية و المنوطة بتنفيذ القانون، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه وعلى رأسها حقه في التظلم و المراجعة، كما فرض عليه التزامات ابتداء من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه، و نهاية بدفعها، وهو القانون الذي يحدد سلطات و حقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص و الرقابة و سلطة ضمان تحصيل، و فرض عليها التزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة و العدالة، فالعلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص و أحكام القانون الضريبي، و ليست علاقة دائن و مدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب و إستنادها إليه في كل ما ينجم عنه .

3-القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية و طبيعته.

يشكل النظام الضريبي [2] مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب القواعد والمقومات و إجراءات محددة و تتكون من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، و الغدارة التي تتولى تنفيذه و إصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشا بين المكلفين و الإدارة الضريبية، وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شانها ما يقضي به هذا الأخير باعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته.

1 :محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998،ص102.

2 :نفس المرجع السابق ص 104

خاتمة الفصل

وفي الأخير نخلص أن الضريبة إجبارية من توفرت شروط دفعها ومع ذلك تعتبر الضريبة أداة عمله وماله من أدوات الحرية الاقتصادية، فبعد دفعها يكون المكلف بالضريبة حرا في أداء عمله وماله، ومن بدائل الضرائب نجد الاستيلاء الإجباري...للحصول على ما تحتاجه الدولة من حريات الأفراد.

تهدف الضريبة أساسا إلى تمويل النفقات العمومية، وهي تستخدم أيضا لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، ولكن إذا تعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الأخرى يجب أن تعطى الأولوية للهدف المالي، لأن الضريبة هي المورد الأساسي للدولة، أما الأهداف الأخرى فيمكن استخدام أدوات السياسة الاقتصادية الأخرى في تحقيقها ، مما ينتج عنه نزاع بين المكلف بالضريبة ومصالح الضريبية عند اختلاف الأوعية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء.

الفصل الرابع:
دراسة ميدانية حول تطبيق الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي
لمديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة:

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية المدية، كذلك هيكلها التنظيمي مرورا بمهام هياكلها، ثم يتم استعراض عناصر الدراسة، حيث نقوم بتوضيح مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على أداة الدراسة وأيضا الأساليب ا لإحصائية المستخدمة فيها.

- **تقديم عام للمديرية العامة للضرائب:**

نحاول معرفة مديرية الضرائب لولاية المدية وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى بيان مهام هياكل المديرية.

.تعريف مديرية الضرائب لولاية المدية :

-تأسست مديرية الضرائب لولاية المدية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327الصادر بتاريخ 18-09-2006 المتعلقة بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها[1]، و الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب حيث تقع مديرية الضرائب لولاية المدية مقرها الحالي بنزل المالية حي 05 جويلية ثنية الحجر ،كما أنها تضم ثلاث مديريات فرعية، ولكل واحدة منها مكاتب تسير تحت سيطرتها والمختصة في مجالاتها المحددة.و ثلاثة مراكز جوارية للضرائب ، حيث تم افتاح مركزين جواريين ببلدية البرواقية و قصر البخاري في انتظار اكتمال الأشغال الحصة الخاصة بعد ثلاثة أشهر من تبليغ الامر المصلحي 2022/05/25و تدشين مركز جواري بالمدية .

و حسب المرسوم التنفيذي 06-327المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم فإن مهام المصالح الخارجية للضرائب تتمحور حول خمسة مجالات وهي كالتالي :

أ- في مجال الوعاء:

- : تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية
- تصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية

تحلل وتقوّم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى

-تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك

[1] : الجريدة الرسمية ، العدد 59 ، سنة 2006

-تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل

- تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابض

ج- في مجال الرقابة :

تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها

- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوّم نتائجها

-تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

د - في مجال المنازعات :

-تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة

-تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

ذ - في مجال الوسائل :

- تقدّر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و المادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك

-تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح

-توظف وتعيّن المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم

-تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب

-تكوّن رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه

-تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

في مجال الاستقبال والإعلام- :

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم

-تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

و تنظم المديرية الولائية لولاية في خمس مديريات فرعية و تحت كل مديرية فرعية علي الأكثر أربعة مكاتب

2 - مركز الضرائب :

و تطبقا لإحكام المرسوم التنفيذي 06-327 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب المعدل و المتمم ، فإن مديرية الضرائب لولاية المدية بها مركز ضرائب الذي تم تندشينه من طرف السيد الوالي و السلطات المحلية يوم 2021/11/01 و حسب المرسوم السابق الذكر فإن مركز

الضرائب تسند له المهام التالية حسب المادة 20 تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة للمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة ،وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية بمايلي :

أ - في مجال الوعاء :

- تمسك وتسيّر الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية

-تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

ب - مجال التحصيل :

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى

تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود

-تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم

ج- في مجال الرقابة :

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات

- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضع للضريبة وتقيّم نتائجها

د-في مجال المنازعات :

-تدرس الشكاوى وتعالجها

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية

-تعوّض قروض الرسوم.

في مجال الاستقبال والإعلام :

-تضمن مهمة الاستقبال و إعلام المكلف بالضريبة

- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي

- تنظم المواعيد وتسيرها

-تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلف بالضريبة التابع لاختصاص مراكز الضرائب

و يعين رئيس مركز الضرائب بمقتضي مرسوم بصفته و وظيفة عليا استنادا إلي المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 21- 212 يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي 06-327 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب (الجريدة الرسمية العدد 40، 2021)

03 - المراكز الجوارية للضرائب

لقد تم استحداث المراكز الجوارية للضرائب بعد إلغاء المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للضرائب بالمرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 24 سبتمبر 2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها (الجريدة الرسمية،العدد 59 ،2006) ، وتحتوي ولاية المدية مركزين جواريين دخل الخدمة و هما المركز الجواري لقصر البخاري و المركز الجواري للبرواقية ، أما المركز الجواري الثالث في انتظار دخول الخدمة حيث تتطلع بالمهام التالية وذلك حسب المادة 26 من المرسوم 06-327 السالف الذكر تتكفل المراكز الجوارية للضرائب بتسيير

-المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.

- المستثمرات الفلاحية.

- الأشخاص الطبعيينبرسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة علي ممتلكاتهم العقارية المبنية و الغير المبنية

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و الجمعيات أو أي تنظيم أخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة علي الأجور و الرواتب أو أي جزء أخر من نشاطهم الخاضع للرسم

المؤسسات التابعة لمديريات كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها

وتختص المراكز الجوارية للضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات بكل الضرائب والرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين بالضريبة وبالخصوص

أ - **في مجال الوعاء :**

- تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعلاختصاصها

-تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم

ج - في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها و تستغلها
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات في مجال المنازعات
- تدرس الشكاوى وتعالجها
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية
- تدرس طلبات التخفيض الإداري

د- في مجال الاستقبال والإعلام :

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل
- تنظم المواعيد وتسيّرها
- تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال الاختصاص المراكز الجوارية للضرائب

ويتم تعيين رئيس مركز الجواري للضرائب بقرار من وزير المكلف بالمالية يمارس مهام منصب عالي ، كما حددت المادة 27 من المرسوم التنفيذي 06- 327 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و تنظم المراكز الجوارية للضرائب التي يسيرها رئيس مركز في ثلاث مصالح رئيسية و مصلحتين و قباضة

- المصلحة الرئيسية للتسيير- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث- المصلحة الرئيسية للمنازعات- مصلحة الاستقبال والإعلام-مصلحة الإعلام الآلي والوسائل- القابضة.

يتكون مجتمع الدراسة من المستخدمين في عينة من مديرية الضرائب لولاية المدية،وقد شملت العينة موظفي مديرية الضرائب وقد بلغ عدد موظفيها 125 (موظف) علي مستوي مقر الولاية وقد تم الاعتماد على عملية المسح أي تم توزيع الاستمارات الاستبيان علي مجموعة من المستخدمين عشوائيا والمقدرة ب 58 فرد لكن بعد استبعاد الإجابات غير الصالحة بالإضافة إلى الاستمارات غير المستردة، قدر أفراد العينة في شكلها النهائي (55) فرد أي بنسبة (94.83 %) وبالتالي فالعينة مقبولة إحصائيا.

الجدول الاول رقم01 عينة الدراسة والاستبان المسترجعة وغير المسترجعة

الاستبيان	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبيان المسترجع	55	%94.83
الاستبيان غير المسترجع	03	%3.53
الاستبيان الكلي	58	%100

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق : من الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم توزيع (58) استبيان، حيث تم استرجاع (55) استبان ، أي ما نسبته 94.83 % أما الاستبيانات الغير مسترجعة فقد بلغ عددها (3)أي ما نسبته 3.53% وبناء على ما تم استرجاعه من استبيانات صالحة للتحليل والمقدر عددها ب (55)استبان، فإن حجم العينة الخاضعة للدراسة هو (55)عامل أي ما نسبته (94.83 %) من مجتمع الدراسة.

- أداة الدراسة :

تتمثل أداة الدراسة في استبيان عمل الطالبين على تطويرها لتتناسب مع طبيعة الدراسة وعنوانها، وقد

تم بلورة مدلولاتها من خلال استقراءا لأبعاد العلمية المتضمنة للمتغيرين المستقل والتابع، اعتمادا على ما تم طرحه نظريا في أدبيات كل من الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، وفيما يلي تفصيل لأقسام أداءالدراسة:

1 -القسم الأول :يتضمن البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين (الجنس، العمر، المؤهل التعليمي،

التخصص العلمي، سنوات الخبرة.)

2 -القسم الثاني :يشمل محورين، المحور الأول يدرس المتغير المستقل (الحوكمة الضريبية) ، المحور

الثاني يدرس المتغير التابع(التهرب الضريبي)، حيث يمكن توضيحها كما يلي:

1 - 2 - 1المحور الأول :يشمل على 21 فقرة موزعة على أربعة مبادئ للحوكمة الضريبية:

مبدأ الشفافية :يشمل على 04 فقارات.

مبدأ المساءلة :يشمل على 04 فقارات.

مبدأ إصلاح الإدارة الجبائية :يشمل على 09 فقارات.

مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي :يشمل على 04 فقارات.

2 - 2 - 1المحور الثاني :يشتمل على 06 فقارات.

وقد قابل فقارات القسم الثاني الذي يتضمن محورين مجموعة من الدرجات مرتبة وفقا لمقياس "ليكارث " Likertالخماسي والموزعة كما يلي:

الجدول رقم :(02) مقياس likert الخماسي

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	مواقف بشدة
الوزن	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

المصدر :من إعداد الطالبين

-الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

بعد فحص جميع الاستبيانات المسترجعة، قمنا بتفريغ وإدخال بياناتها في الحاسوب باستخدام برنامج

الحزمة الإحصائية الاجتماعية " Statistical Package For Social Sciences " والذي يرمز له اختصارSPSS، والذي يحتوي على مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي والاستدلالي، ومن خلاله فقد استخدمنا الأساليب الإحصائية التالية:

-1 التكرارات و النسب المؤية :تم الاستعانة بها للتعرف على الخصائص الشخصية وال وظيفية لأفراد عينة الدراسة، وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقارات المحاور الخاصة بالاستبيان.

-2 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري :لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان،

ومعرفة مقدار تشتت الإجابات.

-3 المدى :من أجل تحديد طول فئات مقياس **ليكارث** الخماسي المستخدم في المحورين الأول والثاني من

الاستبيان تم حسابه بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (4=5-1) ، ثم تقسيمه على عدد درجات القياس للحصول في الأخير على طول الفئة الصحيحة أي (5/4=0.8) بعد ذلك تم إضافة

هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول فئة (1+0.8=1.8) وهكذا يصبح طول الفئات كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم : (03) فئات مقياس likert الخماسي ودلالتها

رقم الفئة	المجال	الدرجات	الوزن	مستوي الأهمية
الأولي	[1- 1.8]	غير موافق بشدة	01	ضعيف جدا
الثانية	[1.8-2.60]	غير موافق	02	ضعيف
الثالثة	[2.60-3.40]	محايد	03	متوسط
الرابعة	[3.40-4.20]	موافق	04	عالية
الخامسة	[4.20-5]	موافق بشدة	05	عالية جدا

المصدر :من إعداد الطالبين اعتمادا على مقياس likert الخماسي

-4 الالتواء والتفرطح :للتأكد من أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي يجب أن تكون قيمة معامل

الالتواء بين (**+3**>sk> -3) أما فيما يخص التفرطح فيجب أن يكون اقل من(20)

5- معامل الارتباط بيرسون :" Pearson " تم استخدامه لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمبدأ والبعد أو المحور الذي تنتمي إليه وذلك للتأكد من صدق الاتساق الداخلي والاتساق البنائي للاستبيان .

-6- معامل الثبات" ألفا كرونباخ :" cronbach Alpha "تم استخدامه للتأكد من ثبات الاستبيان، حيث أنه من الناحية التطبيقية يعتبر ثبات أداة الدراسة :

ضعيفا :إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (0.06)

مقبولا : إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.6 و 0.7)

جيدا :إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.7 و 0.8)

ممتاز: إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.8)

-7-2 الانحدار الخطي المتعدد :يأخذ بعين الاعتبار تأثير متغيرين مستقلين أو أكثر على المتغير التابع ولقد تم الاعتماد عليه لمعرفة أثر الحوكمة الضريبية بمبادئها على التهرب الضريبي، ومن ثم اختبار الفرضيات المتعلقة بهذا الخصوص.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

أولا :ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال حساب معامل الثبات ألفاكرونباخ، والذي يشير إلى الصدق التكويني أو ما يسمى بالتجانس الداخلي لكل فقرة من فقرات الاستبيان، ويأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، وقد يكون مقبولا ابتداء من 0.6 ، وبعد تطبيقنالهذا المعامل على برنامج كانت النتائجSPSS20 حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : نتائج معامل الفاكرونباخ

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفاكرونباخ
المحور الأول	مبادئ الحوكمة الضريبية	21	0.913
المحور الثاني	التهرب الضريبي	06	0.828
المجموع	جميع فقرات الاستبيان	27	0.930

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق : من خلال الجدول رقم (04) يتضح أن معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة مقبولة، حيث حصل المحور الأول على نسبة مقدارها (91.3 %) وهي نسبة مقبولة، أما المحور الثاني فبلغت نسبته (2.8 %)وهي كذلك نسبة مقبولة، وقد بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبيان بشكل عام (93 %)، وهذا يعني أنها قيمة جيدة لثبات الاستبيان، ونسبة مقبولة لأغراض التحليل والقيام بالدراسة واختبار فرضياتها.

ثانيا الصدق البنائي لأداة الدراسة :

بعد التأكد من الصدق الظاهري للدراسة ، تم الانتقال إلى التأكد من الصدق البنائي والذي يقيس مدى الاتساق الداخلي لفقراتها، ومدى انتماء كل فقرة للمبدأ أو البعد أو المحور الذي تقع فيه، ولمعرفة مدى وجود التجانس الداخلي بين إجاباتهم حول فقارات محاور الاستبيان، تم الاعتماد على معامل الارتباط" بيرسون " Pearson ومستوى الدلالة " sig " وقد جاءت النتائج كما يلي:

- الاتساق الداخلي لفقارات محور الحوكمة الضريبية :

حيث تم حساب معامل الارتباط" بيرسون" Pearson لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات مبادئ

الحوكمة الضريبيةبالدرجة الكلية للمحور.

-الاتساق الداخلي لفقرات مبدأ الشفافية: حيث تم حساب معامل الارتباط" بيرسون Pearson "لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات مبدأ الشفافية، وجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم : (05) معاملات ارتباط" بيرسون " Pearson لفقرات مبدأ الشفافية"

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدالة
01	وجود التشريعات تشجع للوصول الى المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية	0.678	0.000
02	تقوم الهيئات العامة والخاصة بنشر المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية	0.756	0.000
03	وسائل الإعلام تساعدنا في الوصول المباشر للمعلومات الجبائية	0.728	0.000
04	تنشر المعلومات الجبائية على مواقع الشبكة العنكبوتية	0.693	0.000

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (05) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المبدأ الأول من القسم الثاني المحور الأول، لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05) ، كما أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0.01 ، مما يدل على أن فقرات هذا المؤشر صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

-الاتساق الداخلي لفقرات مبدأ المساءلة: حيث تم حساب معامل الارتباط" بيرسون Pearson "لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات مبدأ المساءلة، وجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم : (06) معاملات ارتباط" بيرسون Pearson لفقرات " مبدأ المساءلة"

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدالة
05	الحوكمة مسؤولة اتجاه المكلفين بالضريبة حول قراراتهم	0.824	0.000
06	الإدارة الجبائية مسؤولة اتجاه المكلفين بالضريبة حول قراراتهم	0.739	0.000
07	المكلف بالضريبة له إمكانية رفع قضيته أمام المحاكم	0.338	0.000
08	الحوكمة والإدارة الجبائية لا تعترض لرفع المكلف قضيته أمام المحاكم	0.317	0.000

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق : نلاحظ من الجدول رقم (06) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المبدأ الثاني من القسم الثاني المحور الأول، لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (

0.05) ، كما أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0.01 ، مما يدل على أن فقرات هذا المؤشر صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

الاتساق الداخلي لفقرات مبدأ الإصلاح الجبائي : حيث تم حساب معامل الارتباط" بيرسون - Pearson

لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات مبدأ الإصلاح الجبائي، وجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم : (07) معاملات ارتباط" بيرسون " Pearson لفقرات مبدأ الإصلاح الجبائي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدالة
09	هناك تحسين عام لقدرة الإدارة الجبائية	0.698	0.000
10	إصلاح الإدارة الجبائية يتركز على الجهود الإصلاحية التي تركز على كيفية جمع الضرائب وليس على توسيع الايرادات	0.609	0.000
11	تنظيم الإدارة الضريبية يكون حسب قطاع الضرائب من خلال انشاء وحدات مكلفة بأهم المكلفين ويتم تنظيمها وظيفيا	0.541	0.000
12	هناك تحسين في الخدمات لدافعي الضرائب	0.580	0.000
13	هناك تركيز على زرع عامل الثقافة والوعي لدى المكلفين بالضريبة	0.751	0.000
14	هناك توسيع في استخدام تكنولوجيا للإعلام والاتصال بهدف الحد من تكاليف الامتثال	0.648	0.000
15	هناك توسع في استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال بهدف الحد من الفساد	0.701	0.000
16	هناك توسيع في استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال بهدف تحسين الرقابة	0.562	0.000
17	هناك استقلالية في تسيير الإدارة الجبائية عن التنظيمات الوظيفية العمومية	0.642	0.000

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (07) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المبدأ الثالث للقسم الثاني المحور الأول، لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0.01 ، مما يدل على أن فقرات هذا المبدأ صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

-الاتساق الداخلي لفقرات مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي: حيث تم حساب معامل الارتباط" بيرسون **Pearson** لمعرفة درجة ارتباط كل فقرة من فقرات مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي، وجاءت النتائج كماهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم :(08) معاملات ارتباط بيرسون Pearson لفقرات مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدالة
18	هناك تخلي عن الضرائب التجارية لصالح الضرائب على السلع والخدمات بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة	0.575	0.000
19	هناك تبسيط عام للقانون الجبائي واعتماد اللامركزية في وظائف تحصيل الايرادات	0.678	0.000
20	هناك جهود ا رمية إلى توسيع القاعدة الضريبية بفعل المستويات المرتفعة	0.557	0.000
21	هناك توسيع أفقي للنظام الجبائي من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأوعية الضريبية	0.559	0.000

- دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01، دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد0.05

التعليق: نلاحظ من الجدول رقم (08) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المبدأ الرابع للقسم الثاني، المحور الأول لجميع فقراته موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن جميع القيم الاحتمالية أقل من (0.01)، مما يدل على أن فقرات هذا المبدأ صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

وجاءت نتائج الاتساق الداخلي لمؤشرات لمبادئ المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم :09 معاملات الارتباط بيرسون Pearson لفقرات محور التهرب الضريبي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدالة
01	مبدأ الشفافية	0.697	0.000
02	مبدأ المساءلة	0.454	0.000
03	مبدأ إصلاح الإدارة الجبائية	0.823	0.000
04	مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي	0.323	0.000

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق : يبين الجدول رقم (09) معاملات الارتباط بين درجة كل مبدأ من مبادئ القسم الثاني المحور الأول لحوكمة الضريبية والدرجة الكلية للمحور، وهي معاملات موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعتمد كما أن جميع القيم الاحتمالية أقل من (0.01) وفي ضوء ذلك يمكن القول أن محور التهرب الضريبي يتمتع بصدق الاتساق الداخلي، وأن مؤشراته صادقة لما وضعت لقياسه وصالحة للتطبيق على عينة الدراسة .

بالإضافة إلي ذلك و علي مستوي مديرية الضرائب لولاية المدية للمديرية الفرعية للراقبة الجبائية ، حيث يتم اختيار متوسط 60ملفا في كل سنة لإعادة التدقيق الجبائي الخاضعين للنظام الضريبي الحقيقي حيث أحصت الجدول التالي للحصائل المالية :

-جدول رقم 10يبين إحصائيات الرقابة الجبائية للسنوات 2013 الى 2020 الوحدة :دينار جزائري

السنوات نوع الضريبة	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الرسم على النشاط المهني	906757 14	11394508	5777737	6217230	12 393 034	29 936 618	38 978 480	24 978 325
الرسم على القيمة المضافة	32734768	68781676	14647433	3797259	39 777 270	104 713 458	297 075 673	44 023741
ضريبة الدخل الاجمالي	65154346	82590731	64460236	64715917	71 793 542	94 329 536	77 395 341	39 934 351
المجموع	112647020	162766915	85385406	74730406	123 963 846	228 979 612	413 449 494	108 936 417

المصدر مديرية الضرائب لولاية المدية

التعليق :نلاحظ من الجدول رقم 10 حجم المبالغ المالية للضرائب المستخرجة حسب طبيعتها و سنوات الاخضاع ، و يرجع تذبذب هذه المبلغ إلي طبعة النشاط الممارس من طرف المكلف و حجم النشاط الاقتصادي الذي يمثل اساس في قطاع البناء و الاشغال العمومية والري الذي انخفض حجمه بسبب سياسة التقشف (تجميد المشاريع) لسنوات 2015 ، وبعد رفع التجميد عن المشاريع في 2017 لقد لاحظ ارتفاع في قيمة المبلغ المسخرجة 2018 إلي 2019 اما في سنة 2020 انخفض المبالغ المستخرجة بسبب كوفيد 19و تجميد المشاريع للمرة الثانية للحد من عجز الميزانية

- **ثبات أداة الدراسة**

يشير مفهوم ثبات أداة الدراسة إلى أن الأداة تعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة إذا طبقت أكثر من مرة على نفس العينة وفي ظروف مماثلة، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات أداة القياس، لكن اخترنا من بينها" آلفا كرونباخ" Alpha Crombach ، أين قمنا بحساب" معامل ثبات آلفا كرونباخ Alpha Crombach، لجميع الفقرات والمبادئ والمحاور التي تتضمنها الاستبان، بالإضافة إلى حساب معامل الثبات الكلي للأداة، كما هو موضح في الجدول.

الجدول رقم (11) ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات"آلفا كرونباخ" **Alpha Crombach**

المحور	المبادئ	عدد الفقرات	معامل الفا كروباخ
الحوكمة الضريبية	مبدأ الشفافية	04	0.796
	مبدأ المساءلة	04	
	مبدأ إصلاح الإدارة الجبائية	09	
	مبدأ إصلاح الهياكل الجبائية	04	
التهرب الضريبي		06	0.755
الثابات الكلي		27	0.769

المصدر من إعداد الطالبين

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع المبادئ والمحاور يتراوح بين 755 و 0.796 بدرجة ثبات جيدة، كما أن درجة الثبات الكلي كانت جيدة إذ بلغت 0.769، مما يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات تبرر استخدامها

طبيعة توزيع متغيرات الدراسة

من أجل معرفة طبيعة توزيع متغيرات الدراسة يتم حساب معاملي الالتواء والتفرطح، والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم: 12 معاملات الالتواء والتفرطح

المتغيرات	معامل الالتواء	معامل التفرطح
مبدأ الشفافية	-0.325	0.108
مبدأ المساءلة	0.092	-0.917
مبدأ إصلاح الإدارة الجبائية	-0.602	0.641
مبدأ الهيكل الجبائي	-0.520	0.244
التهرب الضريبي	-0.384	0.094

المصدر من إعداد الطالين

يتضح من خلال الجدول رقم (12) أن معاملات الإلتواء بالنسبة لجميع المتغيرات تتراوح بين 0.092- 0.602 وهي أقل من 03 وتقع ضمن المجال المقبول للتوزيع الطبيعي الذي يتراوح بين (3-3)، أما معاملات التفلطح فهي محصورة بين(0.917-0.641) وهي أقل من 20 ، ومنه فإن النتائج تشير إلى أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

عرض وتحليل لإجابات أفراد العينة حول أسئلة الاستبيان حسب محاور الدراسة:

نتطرق هنا إلى عرض إجابات أفراد عينة الدراسة الممثلة في عمال المديرية محل الدراسة حول محاور الاستبان، ثم تحليل هذه الإجابات بالاعتماد على المتوسطات الحسابية، و الانحرافات المعيارية وبالتالي

الخروج باستنتاجات تخدم أهداف الدراسة.

- تحليل فقرات القسم الثاني المحور الأول (الحوكمة الضريبية)
- تحليل فقرات القسم الثاني المحور الأول الجزء الأول:

الجدول رقم 13 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ الشفافية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	وجود التشريعات تشجع للوصول الى المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية	3.48	1.081
02	تقوم الهيئات العامة والخاصة بنشر المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية	3.18	1.142
03	وسائل الإعلام تساعدنا في الوصول المباشر للمعلومات الجبائية	2.90	1.203
04	تنشر المعلومات الجبائية على مواقع الشبكة العنكبوتية	3.06	1.172

المصدر من إعداد الطلبين

التعليق : يوضح الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات افراد عينة الدراسة من فقرات مبدأ الشفافية حيث ت تراوح المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (2.09، 3.48)أي بدرجة موافقة عالية، حيث أن العبارة الأولى احتلت المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قيمته 3.48 و انحراف معياري مقدر ب 1.081 وهذا يدل على درجة موافقة عالية، في حين أن باقي العبارات نالت درجة موافقة متوسطة، ففي المرتبة الثانية العبارة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3.18 وانحراف معياري مقدر ب 1.142 ، ثم العبارة الرابعة بمتوسط حسابي ; 3.06 وانحراف معياري مقدر ب 1.172

تحليل فقرات القسم الثاني المحور الأول الجزء الثاني:

الجدول رقم :(14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري "مبدأ المساءلة"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
05	الحوكمة مسؤولية اتجاه المكلفين بالضريبة حول قرارات	2.88	1.059
06	الإدارة الجبائية مسؤولية اتجاه المكلفين بالضريبة حول قراراتهم	3.00	1.221
07	المكلف بالضريبة له إمكانية رفع قضيته أمام المحاكم	4.03	0.581
08	الحوكمة والإدارة لا تعترض لرفع المكلف قضيته أمام المحاكم	3.91	0.730

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق :يوضح الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات افراد عينة الدراسة من خلال فقرات مبدأ المساءلة حيث تتراوح المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3.90 ، 4.03)أي بدرجة موافقة عالية، حيث أن العبارة السابعة احتلت المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قيمته 4.03 وانحراف معياري مقدر ب 0.581 وهذا يدل على درجة موافقة عالية ثم تليها العبارة الثامنة بمتوسط حسابي 3.90 و انحراف معياري 0.730 بدرجة موافقة عالية، في حين أن باقي العبرات نالت درجة موافقة متوسطة.

تحليل فقرات القسم الأول المحور الأول الجزء الثالث:

الجدول رقم:15المتوسط الحسابي والانحراف المعياري "لمبدأ إصلاح الإدارة الجبائية"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
09	هناك تحسين عام لقدرة الإدارة الجبائية	3.07	1.118
10	إصلاح الإدارة الجبائية يتركز على الجهود الإصلاحية التي تركز على كيفية جمع الضرائب وليس على توسيع الايرادات	3.30	1.030
11	تنظيم الإدارة الضريبية يكون حسب قطاعات الضرائب من خلال إنشاء وحدات مكلفة بأهم المكلفين ويتم تنظيمها وظيفيا	3.57	0.963
12	هناك تحسين في الخدمات لدافعي الضرائب	3.52	1.033
13	هناك تركيز على زرع عامل الثقافة والوعي لدى المكلفين بالضريبة	3.23	1.140
14	هناك توسيع في استخدام تكنولوجيا للإعلام والاتصال بهدف الحد من تكاليف الامتثال	2.78	1.329
15	هناك توسع في استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال بهدف الحد من الفساد والتواطؤ	2.95	1.289
16	هناك توسيع في استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال بهدف تحسين الرقابة	3.00	1.353
17	هناك استقلالية في تسيير الإدارة الجبائية عن التنظيمات الوظيفية العمومية	3.05	1.320

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق :يوضح الجدول رقم 15 المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات افراد عينة الدراسة من خلال فقرات مبدأ إصلاح الإدارة الجبائية حيث تتراوح المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (2.95 ،3.57) أي بدرجة موافقة عالية.

تحليل فقرات القسم الأول المحور الأول الجزء الرابع

الجدول رقم : (16) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لمبدأ إصلاح الهيكل الجبائي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	هناك تخلي عن الضرائب التجارية لصالح الضرائب على السلع والخدمات بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة	2.87	1.016
	هناك تبسيط عام للقانون الجبائي واعتماد اللامركزية في وظائف تحصيل الايرادات	3.13	0.999
	هناك جهود رامية إلى توسيع القاعدة الضريبية بفعل المستويات المرتفعة	3.28	0.976
	هناك توسيع أفقي للنظام الجبائي من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأوعية الضريبية	3.32	1.046

المصدر من إعداد الطالبين

التعليق :نلاحظ من الجدول رقم (16) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة من خلال فقرات مبدأ إصلاح الهيكل الجبائي حيث تتراوح المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين(2.87، 3.32) أي بدرجة موافقة متوسطة، وجميع العبارات تمتع أيضا بد رجة موافقة متوسطة .

خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال دراستنا الميدانية والتي كانت على عينة شمل (58) موظف لمعرفة دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي على مستوي مديرية الضرائب لولاية المدية ، وذلك باستخدام الاستبيان خصصت لذلك، وزعت على مجتمع العينة وذلك بطريقة عشوائية، هذه الاستبيان تضمن أربعة محاور رئيسية شملت :الشفافية، المساءلة، إصلاح الإدارة الجبائية، وإصلاح الهيكل الجبائي، وذلك من أجل الإجابة على الفرضيات المصاغة حسب موضوع الدراسة، إذ تم الاعتماد على الفرضية الرئيسية التي تختبر وجود أثر الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي و التقليل من المنازعات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية حيث تم التوصل إلى أن للحوكمة الضريبية أثر في الحد من التهرب الضريبي .

الخاتمة

خـاتـمة

بعد تناول موضوع الدراسة المتمثل في دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من جوانبه النظرية والتطبيقية ، يجدر بنا أن نختم هذه الدراسة بالتأكيد على أن الحوكمة الضريبية تعتبر من الموضوعات التي لاقت اهتمام كبير في الآونة الأخيرة، نظرا لما تحققه من إصلاحات وفوائد نتيجة تطبيقها في الإدارة الضريبية ، خاصة وأنها أصبحت العامل الأول والأساسي للحد من التهرب الضريبي الذي أصبح نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول، فالتطبيق السليم لمبادئ الحوكمة الضريبية يلعب دورا هاما في الحد من أساليب التهرب الضريبي ويقلل من المنازعات الجبائية ،كما أن توفرها يعد سبيلا وقائيا وعلاجيا لجميع الممارسات التي من شأنها أن تؤثر سلبيا على أداء مصالح الضريبية وعلى تحصيلها الضريبي، لهذا حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي عن طريق التطبيق الحرفي لمرتكزات الحوكمة الضريبية وإبراز مختلف هذه الظاهرة.

1- 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 إلى أن من أهم الأسباب التي تدفع الأشخاص إلى 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 و النتائج العكسية المتربة عن عدم الإفصاح الضريبي، كما يرتبط ضعف الوعي الضريبي بغياب حس المواطنة لدى المكلف بالضريبة في الالتزام بأداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي هذا من جهة، وترتبط المواطنة بمفهوم الواجب الوطني لأداء الضريبة، كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، بالإضافة إلى أسباب أخرى منها عدم كفاءة الإدارة 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 و التقليل من المنازعات الجبائية ". صحيحة

حيث توصلنا إلى أن الحوكمة الضريبية من خلال تطبيق الإدارة الفعالة وتحقيق الشفافية تعطي للمكلف ثقة في أن أمواله تحول للصالح العام ، أما بالنسبة لتطبيق الرقابة الجبائية فإنها تحد من الغش في القوائم المالية و الافصاح المحاسبي و المالي للمكلف بالضريبة من جهة، وتقف حاجزا أمام تواطئ موظفي مصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

-2- نتائج الدراسة :

لقد توصلنا إلي مجموعة من النتائج و التي يمكن حصرها في

-أ- النتائج النظرية :

بعد الدراسة والتحليل توصلنا إلى جملة النتائج النظرية التالية:

-إن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية من شأنه أن يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي

إمكانية تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

-مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف

المكلفين بالضريبة.

- يعتبر التهرب الضريبي أكبر التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة نظرا لآثاره السلبية المتعددة.

-الالتزام بآليات ومبادئ الحوكمة الضريبية يحقق الدقة والكفاءة والمصداقية في البيانات الجبائية وكذلك

مكافحة التهرب الضريبي.

-تساعد الحوكمة الضريبية في اكتشاف المعاملات غير الشرعية التي يتم اللجوء إليها للتهرب الضريبي.

- التطبيق السليم والجيد لمبادئ الحوكمة الضريبية يسهل على الدول معاملات التحصيل الضريبي.

-الحوكمة الضريبية تزيد من فاعلية الإدارة الجبائية.

-ب- النتائج التطبيقية :

-وجود تشريعات تشجع للوصول إلى المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية من خلال قوانين المالية وتحديث دليل المكلفين بالضريبة المدرجة في المواقع الرسمية الكتروني لوزارة المالية.

-المكلف بالضريبة له إمكانية رفع قضيته أمام المحاكم المختصة في النزاع الضريبي.

- تنظيم الإدارة الضريبية يكون حسب أنظمة الجبائية (نظام الحقيقي ونظام الجزافي) و من خلال انشاء وحدات مكلفة بأهم المكلفين ويتم تنظيمها وظيفيا.

- يتبع المكلفون بالضريبة أساليب الغش والخداع من أجل التهرب الضريبي.

-هناك توسيع أفقي للنظام الجبائي من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأوعية الضريبية.

- يتبع المكلفون بالضريبة أساليب الغش والخداع من أجل التهرب الضريبي.

- يمتنع المكلفون بالضريبية على تقديم تصريحات حقيقية بأرباحهم.

- من أسباب التهرب الضريبي أن المكلفين لديهم شعور أن أموال الضرائب المحصلة لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة.

- 3- الاقتراحات و التوصيات

في ظل نتائج الدراسة التي توصلنا إليها يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

-ضرورة التركيز التام على الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية من خلال تطبيق مبادئها في محاربة التهرب الضريبي.

-ضرورة سن قوانين وتشريعات ضريبية جديدة تتسم بالمرونة وتتماشى مع كل حالات الغش والتهرب الضريبي

- يجب تدريب جميع الموظفين في مصالح الجبائية على نظام الحوكمة الضريبية .

- محاولة العمل على الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة من خلال عصرنة مصالح الجبائية و رقمنة قطاع الضرائب وربط القطاع مع المصالح الاخري بتبادل المعلومات (خزينة العمومية و قطاع البنوك .....الخ) .

- على المشرع معالجة النقص والثغرات التي يستغلها المكلفون بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة أو جزء منها

- على الإدارة الجبائية الاعتماد على دورات تكوينية لموظفيها لاستعمال طرق الرقابة الحديثة

- يستوجب على المشرع تفعيل الرقابة الجبائية الخارجية لتدعيم الإدارة الضريبية بالإمكانيات 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.

-4- آفاق الدراسة

دور الحوكمة الضريبية في التقليل من المنازعات الضريبية .

أهمية الحوكمة الضريبية في زيادة التحصيل الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قانون العضوي رقم 18-15 المتعلق إعداد قوانين المالية

المرسوم التنفيذي رقم 06- 327المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لمديرية الضرائب المعدل و المتمم

الكتب

1. حمد عبد السميع علام،" المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق"، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء .القانونية، الإسكندرية،2012
2. محسن احمد الخضري، حوكمة الشركات ، الطبعة الاولي مجموعة النيل العربية القاهرة 2005،
3. نوال علي ثعالبي، الحوكمة البيئية العالمية ودور الفواعل غير الدولاتية فيها، الطبعة العربية الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015 .
4. د.أمين السيد أحمد، (**المراجعة وحوكمة الشركات،**) الإسكندرية :الدار الجامعية، 2010 م،
5. الخضيري، محسن أحمد" حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، مدينة نصر، القاهرة .الطبعة الأولي2018
6. غازي عناية،الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، دار الكتاب، الجزائر1992 .
7. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس،1994.
8. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية،2003 .
9. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للنشر2005
10. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية،2005.
11. خالد شحادة الخطيب ، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ،الأردن، 2005.
12. كردودي سهام ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ،دار الدفيد للنشر والتوزيع،الجزائر،دون طبعة،سنة2011
13. علي زغدود،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون طبعة،الجزائر،سنة2005
14. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة،2000
15. خيابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية،2009
16. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان،1984 -

17.أحمد ابن فارس بن زكرياء القزويني، معجم مقاييس اللغة، دار الفكر للطباعة والتوزيع والنشر، سوريا 1979،

18.أبو بد الرحمن الخليل، معجم العين، دار ومكتبة الهلال للنشر والتوزيع، لبنان، 2010

19.عبد الرحمن بن محمد بن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم بن أبي الأرقم للنشر، بيروت، لبنان، 2001

20رضا خلاصي، شدرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2014 .

21.عصام باشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1993 .

22محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998

المذكرات و المجالات

01 -رقية حساني وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري الجزائر :(جامعة محمد بن خيضر، بسكرة)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 2012 م.

02 -الجنابي، ريم محسن، " أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية"، أطروحة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، سنة 2009 .

03 -عبد العظيم حمدي،" حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع-الجمعية. المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005

04 -مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسية الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة اداء المؤسسات الجزائر، العدد 8 ، 2015

05 -فايزة بوخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، بجامعة محمد خضير، بسكرة، 2017

06 -يونس جعادي ،تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الضريبية، رسالة ماجستير، معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر .

07 -عبد المالك بطين" .دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم، جامعة محمد خضير، بسكرة،2015.

08 -دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي .دراسة ميدانية،(بغداد :مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، 2015 م)

09 -يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الإلتزام الضريبي،(الخرطوم:جامعة النيلين،2017 .م)، ، مجلة الدراسات العليا، المجلد التاسع، العدد 39.

10 -يوسف حسن عثمان جعفر،" دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي"، مجلة الدراسات العليا، العدد سنة2017 .

11 -الجنابي، ريم محسن، " أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية"، أطروحة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، سنة 2009 .

12 -حمد نور الدين البريم ، اطروحة ماجستير ، حوكمة الشركات ودورها في الحد من التهرب الضريبي ، جامعة الازهر عزة ، 2016 .

13 -بن الزاوي إيمان نعمون ،"إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني"، مداخلة في ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر،2015

14 -محمد عاطف ميداني ، أطروحة ماجستير ، دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات و الحد من التهرب الضريبي ، جامعة القدس المفتوحة ، ص 19 ، سنة2021

15 -رضا بوعزيزي،التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999

16 -عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية ،2008-2009 .

17 -طورشي بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة،2011-2012.

18 -طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ،رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية ، فرع تحليل اقتصادي ، دفعة2002

19 -نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، دفعة2004 .

20محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006

الملاحق