مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (11) /العدد (1)، جوان 2024، ص.ص:154-182

هندسة التحفيزات الجبائية لتوسيع الوعاء الضريبي في ظل إشكالية التهرب الضريبي
–مع الإشارة إلى حالة الجزائر_

Tax incentive engineering to expand the tax base in view of the issue of tax evasion, with particular reference to Algeria's situation

سعيداني نعيمة أنفال*[1]، بن منصور موسى[2]

[1]جامعة محمد البشير الإبراهيمي_ برج بوعريريج، الجزائر، naimaanfal.saidani@univ-bba.dz

[2]جامعة محمد البشير الإبراهيمي _ برج بوعريريج، الجزائر، moussa.benmansour@univ-bba.dz

تاريخ الاستلام:2024/05/18 تاريخ القبول:2020/06/26 تاريخ النشر :30 /2024/06

ملخص:

تهدف الدراسة إلى الوقوف على أداء التحفيزات الضريبية الممنوحة ضمن السياسة الضريبية للدولة في توسعة الوعاء الضريبي، والتي قد تعرف انزلاقا عن المسار الذي صيغت في إطاره والمتمثل في التهرب الضريبي. وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة استعراض أهم أسباب هذا القصور والانزلاق ومن ثم تقديم حلول استراتيجية لتحسين أداء وفعالية هذه التحفيزات، من خلال الهندسة الضريبية، وما تقدمه من حلول إبداعية، إذ توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني أنماط حديثة للإدارة الضريبية تقوم على اعتماد وسائل التكنولوجيا الحديثة والاتصال، وهندسة العنصر البشري، والتفكير الإبداعي في العمليات والاستراتيجيات التي تدعم الرقابة الضريبية والشفافية، والمرونة، العدالة، وتزيد من الكفاءة والفعالية.

الكلمات المفتاحية: التحفيزات الضريبية، الهندسة الضريبية، التهرب الضريبي.

ترميز JEL : H26, H30, H26, H32

Abstract:

The study aims to evaluate the performance of tax incentives granted under the state's tax policy in expanding the tax base, which may deviate from the intended framework, resulting in tax evasion. Through this study, we attempted to review the main reasons for this deficiency and deviation, and subsequently, to provide strategic solutions to improve the performance and effectiveness of these incentives through tax engineering and its innovative solutions. The study concluded that it is necessary to adopt modern patterns of tax administration based on the use of modern technology and communication means, human resource engineering, and creative thinking in processes and strategies that support tax control, transparency, flexibility, justice, and increase efficiency and effectiveness.

Keywords: Tax incentives, Tax engineering, Tax evasion.

JEL Classification Codes : H26, H30, H26, H32

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

تلجأ الدول إلى منح التحفيزات الضريبية التي تعتبر تكلفة مقابل عائد، بهدف توسيع القاعدة الضريبية التي تتسم بالضيق وانخفاض تحصيل إيراداتها في الدول النامية، حيث تعد هذه الإيرادات من المصادر المهمة للحكومات في تمويل نفقاتها والقضاء على العجز في الموازنة العامة، ومقياس لكفاءتها وفعاليتها، ولكن هل يكفي هذا لتحقيق الهدف المطلوب؟ خاصة في ظل التهرب الضريبي الذي يحول دون تحقيق الإيرادات المتوقعة في المستقبل. حيث باتت هذه الظاهرة تستهوي كُبريات شركات الاقتصاد العالمية الرقمية مثل GAFAM.

بغض النظر عن التهرب الضريبي الناتج عن منح التحفيزات الجبائية، فإن هذه الظاهرة تعرف استفحالاً وانتشاراً كبيراً وخطيراً، عرقل سياسة النمو والتنمية الاقتصادية، وذلك راجع لجملة من معوقات التنفيذ والتحصيل الضريبي، إلى جانب جملة من التلاعبات والانحرافات الضريبية على مستوى دافعي الضرائب ومستحقي التحفيزات الضريبية، وكذا إشكاليات التنسيق بين مختلف السياسات الاقتصادية، وعليه فإن التهرب الضريبي نتاج عدم فعالية النظام الضريبي، الذي يعاني خلل في الأداء. ومن هنا لابد من تحسين الأداء لهذه المنظمات باتباع استراتيجيات حديثة تعمل على تحقيق الكفاءة والفعالية* لها من خلال إعادة هندسة النظام الضريبي بصفة عامة، وللأداة المستخدمة بصفة خاصة من خلال تغييرها أو تعديلها وتطويرها لتجنب المخاطر وزيادة العائد، أي أن فعالية التحفيزات الضريبية كأداة من أدوات السياسة الضريبية سوف تنعكس على فعالية النظام الضريبي في تحقيق الأهداف المحددة ضمن السياسة العامة للدولة، وذلك أن النظام (صلاح يحيى صبري، 2003، ص 4-5) هو "أجزاء أو عناصر أو أقسام ترتبط مع بعضها بعلاقات منطقية، أي أنها تتكامل وتتفاعل مع بعضها البعض بغرض أداء أهداف معينة وذلك عن طريق تحويل المدخلات إلى مخرجات".

وعليه يمكن القول إن التحفيزات الضريبية يمكن أن تكون محفز للاستثمار ومن ثم تعمل على توسيع الوعاء الضريبي؛ أو يمكن أن تعمل على تقليصه من خلال المخاطر التي تواجه المسار الذي صيغت في إطاره والمتمثلة في التهرب الضريبي وعدم توسيع قطاع الاستثمار وتنويعه، وعليه نطرح الإشكال التالي: **كيف تتم هندسة التحفيزات الضريبية من أجل توسيع الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي؟**

الفرضيات:

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

- يتوقف دور التحفيزات الضريبية كأداة مهمة في تشجيع الاستثمارات وتوسيع الوعاء الضريبي على مدى كفاءة وفعالية النظام الضريبي؛
- منح التحفيزات الضريبية دون قيود ومعايير ورقابة يؤدي إلى التهرب الضريبي؛
- هندسة النظام الضريبي لتحسين أدائه تعمل على الحد من التهرب الضريبي؛

*إن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في نفس الوقت ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة (أي ما تم تحقيقه من أهداف) أقرب إلى النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة)، كلما كانت المنظمة أكثر فعالية، والعكس صحيح. وللتحديد الدقيق للفعالية يجب التفرقة بين الفعالية والكفاءة، فإذا كانت الفعالية ترتبط بما تحقيق الأهداف المسطرة فإن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة، فجوهرها يتمثل في تعظيم النتائج وتدنية التكاليف، فهي ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات.

GAFAM: Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft.

الأهداف:

تهدف الدراسة إلى محاولة الكشف عن النقاط التالية:

- تبيان دور التحفيزات الضريبية في توسيع الوعاء الضريبي، وأثر التهرب الضريبي في تقليصه؛
- إبراز دور هندسة النظم في تحسين أداء المؤسسات والمنظمات بإسقاط ذلك على النظام الضريبي؛
- محاولة الكشف عن الخلل القائم في نظام التحفيزات الضريبية؛
- تحديد أساليب ترشيد وهندسة التحفيزات الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر.

1- ماهية الهندسة الضريبية

إن الهندسة الضريبية تعني أساساً إعادة هندسة النظام الضريبي، وهذا ما يقودنا للحديث عن إعادة هندسة نظم العمل، أي أن فكرة الهندسة الضريبية وهندسة التحفيزات الضريبية كأدوات لعمليات النظام الضريبي ظهرت مع ظهور الفكر الجديد للإدارة وهو "**الهندرة**" (علوان رمزي وآخرون، 2020، ص 337) وهي كلمة مشتقة من كلمتين الهندسة والإدارة، حيث تعتبر من المصطلحات الحديثة في قاموس اللغة العربية والذي أحدث ثورة في عالم الإدارة للمنظمات والشركات، حيث تعتبر أخر ما توصلت إليه علوم الإدارة في مجال الإصلاح والتغيير والتطوير.

1-1 مفهوم إعادة هندسة نظم العمل:

إن المصطلح الشائع هو إعادة الهندسة والذي يتألف من كلمتين وهما الإعادة والهندسة ومنه جاء المصطلح بالإنجليزية reengineering أي البدء من جديد أو مرة ثانية باستعمال الهندسة، أي تطبيق القواعد والعمليات الرياضية بهدف الحصول على نتائج عملية (علوان رمزي وآخرون، 2020، ص 336). أيضا الهندسة كمصطلح تعني التصميم والبناء والتركيب والتنظيم وإتمام العمل بمهارة (قاموس مجاني الطلاب، 1996، ص 1043). وعليه نجد العديد من المصطلحات والتسميات لإعادة هندسة الأعمال مثل إعادة تصميم العملية، إبداع العملية، إعادة هندسة عملية الأعمال، إعادة الهندسة، إعادة هندسة الأعمال، هندسة التغيير، تحسين عملية الأعمال، إعادة هندسة العملية، الهندسة الإدارية، وكلها تصب في مفهوم واحد. كما ونجد بعض المفاهيم المتشابهة والمتقاربة مع مفهوم إعادة هندسة نظم الأعمال وبقية المداخل التي تهدف إلى التحسين، كالتنمية الإدارية، الإصلاح الإداري، الابتكار التنظيمي، إدارة الهيكلة، إدارة الجودة الشاملة، ولكن يكون الاختلاف من حيث طريقة تحقيق الأهداف (كلية، جزئية، سريعة، بطيئة، تدريجية) وطريقة التغيير (جذرية، شاملة، جزئية)، وعناصر التغيير(العلاقات، بعض أو كل جوانب المنظمة، الأساسيات، وغيرها) (حديدان صبرينة وآخرون، ص 50).

وحيث أن مختلف المنظمات والشركات تعرف تغيرات سريعة ومستمرة تكون إما داخلية أو خارجية، إلى جانب الرغبة في التخطيط وإعداد التنبؤات، فإنها بذلك تحتاج إلى إعادة هندسة للمنظمة بعد بنائها. فقد نجد إعادة الهندسة المالية للمنظمة أو الشركة (في حالة الاندماج، أو تحويل الملكية والخصخصة، أو الإفلاس وإعادة

التنظيم) (هاشم فوزي دباس العبادي، 2008، ص 52-54) ، أو إعادة الهندسة للنظام الضريبي ككل أو أحد أجزائه، أو إعادة الهندسة للإدارة سواء فيما يتعلق بالجانب التقني أو التنظيمي أو الفني أو البشري وغيرها، أي أن مصطلح إعادة الهندسة اجتاح المجال الاقتصادي بمختلف جوانبه. فهي تساهم في تحسين الكفاءة الاقتصادية.

انتشر مفهوم إعادة هندسة الأعمال في بداية التسعينات وبالتحديد عام 1992 عندما أطلق الكاتبان الأمريكيان "مايكل هامر و "جيمس شامبي" كتابهما الشهير بعنوان (إعادة هندسة أعمال المنظمة). ومنذ ذلك الوقت أحدثت إعادة هندسة الأعمال ثورة حقيقية في عالم الإدارة الحديثة بما تحمله من أفكار غير تقليدية ودعوة صريحة إلى إعادة النظر وبشكل جذري في الأنشطة والإجراءات والاستراتيجيات كافة التي كانت عليها الكثير من المنظمات والشركات العاملة في عالمنا اليوم.(سناء ستار أحمد،2011، ص 25) ومن بين أهم التعاريف التي صيغت لها والتي تصب في مفهوم الموضوع المراد دراسته ما يلي:

- إعادة بناء نظم العمل لتيسير الإجراءات وتحسين الأداء الكلي، فهي بمثابة منهجية مخططة تُدار من خلال منظومة متكاملة من النواحي والمحاور التنظيمية والإدارية والتقنية والفنية والتي تعمل في تناغم وانسجام، هادفة إعادة البناء من الجذور بهدف تحقيق تطوير جوهري وتحديث حقيقي لكافة النظم والعمليات والإجراءات لتحسين الأداء وخفض التكلفة وزيادة الربحية في ضوء مواصفات الجودة الشاملة؛ (حديدان صبرينة وآخرون، ص 48)
- هو مدخل تطوير إداري هائل يستفيد من الإمكانيات العالية لتقانة المعلومات والاتصالات في تصميم العمليات الإدارية بهدف تحقيقه تحسينات جذرية وهائلة في مقاييس الأداء الحاسمة مثل التكلفة، الجودة، وسرعة الخدمة؛ (حسن بشير حسن محمد، 2021، ص 118)

من خلال ما سبق، نجد أن إعادة الهندسة كمصطلح إذا أسقطناها على الجانب العملي فهي إعادة البناء والتصميم والتنظيم وكذا التفكير وإتمام العمل بمهارة، لمختلف العمليات والإجراءات والتنظيم، باستخدام أحدث التقنيات المساعدة في العمل الإداري خاصة تكنولوجيا نظم المعلومات المساعدة والاتصالات لإحداث طفرة فائقة في معايير الأداء (التكلفة، السرعة، الجودة، الخدمة) وتحسينه في أقل فترة ممكنة.

1-2 مفهوم الهندسة الضريبية

الهندسة الضريبية هي أحد فروع هندسة النظم التي تمثل أسلوباً علمياً يهدف إلى إعادة صياغة هيكل السياسة الضريبية بحيث يتم إعادة تركيب عناصر منظومة النظام الضريبي على أسس جديدة مبتكرة تحقق التوافق والتناغم بين عناصره، وتحقق في نفس الوقت الأهداف الاقتصادية القومية بأقل قدر من التكاليف الاجتماعية في ظل الظروف المتغيرة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ (حمدي عبد العظيم، 1999، ص98)

الهندسة الضريبية تقدم باستمرار آليات جديدة لحل المشاكل الضريبية وفقاً لأسس ديناميكية مبتكرة مع توفير أدوات مستحدثة تساعد على تصميم وتطبيق أدوات جديدة وتقدم حلولا ابتكارية للمشكلات العملية التي تواجه أي عنصر من عناصر منظومة النظام الضريبي (التشريع، الإدارة الضريبية، الممول)؛ (حمدي عبد العظيم، 1999، ص98)

كما يمكن تعريفها انطلاقاً من مفهوم إعادة هندسة نظم العمل على أنها ذلك العلم الذي يهتم بأجزاء وعناصر وعلاقات منظومة النظام الضريبي ككل من خلال إعادة بنائها وتشريعها، والتخلي عن الإجراءات والعمليات والأدوات الزائدة غير الضرورية التي تعرقل فعالية النظام، وتبني كل الأفكار الجديدة والوسائل التكنولوجية والمعلوماتية، التي تقدم حلولاً إبداعية وجوهرية لسد تلك الثغرة في الأداء الناتجة عن التغيرات الداخلية والخارجية، وتحسينه وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف المخططة والمرجوة في وقت قصير بتكلفة أقل وعائد أكبر.

2- أهداف إعادة الهندسة الضريبية

يمكن حصر أهم الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال الهندسة الضريبية كالتالي: (غسان قاسم داود، ص 12-16)

- تحقيق ميزة تنافسية؛
- تخفيض تكلفة الأداء وزيادة الكفاءة والفعالية، وتقليل الأخطاء؛
- تحسين خدمة الزبائن واحتياجاتهم من حيث السرعة والجودة والشفافية؛
- الحصول على معلومات أكثر حداثة ودقة، مع السعي لاتصالات سريعة للمعلومات للتقليل من حالات التنقيح أو التشويه المحتملة في المعلومات، لاتخاذ أفضل القرارات والقضاء على المعوقات؛
- مواكبة التغيرات الحاصلة في التقانة التي تتصف بالسرعة والاستمرارية، فضلاً عن مساهمتها في إيجاد التوافق بين الموارد البشرية أو العمليات الإدارية والتقانة المستخدمة لتحقيق أهداف المنظمة؛
- الاستغلال الأمثل للوقت والجهد من خلال تقليل الوقت الضائع للعامل واستبعاد الأعمال غير الضرورية؛
- ربط المنظمة مع البيئة الخارجية وتحقيق التوازن بين المتغيرات وسلوك الأفراد والجماعات؛
- إزالة الأحكام والرقابة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد دون إضافة القيمة؛
- زيادة قيمة استثمار المنظمة من الموارد البشرية والرفع من معنوياتهم وكفاءتهم؛
- تعزيز انسيابية عمل جديدة في حلقات الهيكل التنظيمي.

من خلال الأهداف السابقة الذكر فقد حصرها أهل الاختصاص في (C 3) لأنها تبدأ بحرف C وهي: الزبون (Customer)، المنافسة (Competition)، التغيير (Change)، ويضيف البرواري التعقيد (Complexity) ويمكن إضافة التكلفة (Cost) والاستمرارية للمنظمة (Continuity).

3- خصائص إعادة الهندسة:

- تختلف عن أساليب التطوير التقليدي؛ (فضيلة بوطورة وآخرون، ص194)
- عملية البدء من الصفر وليست إصلاح وترميم؛ (فضيلة بوطورة وآخرون، ص 193)
- التخلي عن إجراءات العمل القديمة الراسخة والتفكير في كيفية تقديم منتجات وخدمات جديدة؛ (فضيلة بوطورة وآخرون، ص 193)
- تبني أفكار جديدة لإعادة برمجة عمليات التشغيل والهيكل التنظيمي؛ (فضيلة بوطورة وآخرون، ص 193)
- دمج العديد من الوظائف المتشابهة في وظيفة واحدة وهذا عكس تقسيم العمل وتخصصه الذي كان سائدا من قبل والذي يعتبر مبدأ من مبادئ الإدارة أو التنظيم الإداري عند هنري فايول (المدرسة التقليدية)؛ (علوان رمزي وآخرون، 2020، ص 338)
- إشراك الموظف في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوظيفة، فهو لم يعد مجرد منفذ ولكنه مشارك ومسؤول؛ (محمد قريشي وآخرون، ص 126)
- تقليل المركزية وتقليل الإجراءات اللازمة للعمل؛ (محمد قريشي وآخرون، ص 126)
- تنفيذ العمل حسب نوع طبيعة كل نشاط، بدلا من الأسلوب التقليدي وهو ترتيب الخطوات المتتالية للعمل؛ (محمد قريشي وآخرون، ص 126)
- تخفيض أعمال الرقابة والمتابعة، واتباع أساليب الرقابة الكلية؛ (محمد قريشي وآخرون، ص 126)
- تركز على العملاء (المخرجات) وعلى العمليات الإدارية لا على الأنشطة؛ (محمد قريشي وآخرون، ص 126)
- تركز على الاستخدام الضروري لأنظمة وتقنية المعلومات. (محمد قريشي وآخرون، ص 126)

4- دوافع تبني إعادة الهندسة

من خلال الخصائص السابقة فإن إعادة هندسة نظم العمل عامة وإعادة الهندسة الضريبية خاصة، هي بمثابة مدخل لتحسين الأداء، وذلك بعد حدوث فجوة في الأداء، حيث يعرف هذا الأخير على أنه من الناحية التسييرية يركز على محورين هما: تحقيق النتيجة الموجبة للنشاط، وارتباط ذلك بالفعل الذي يقود إلى النجاح والذي يتمدد على طول مراحل التسيير، أما من الناحية الاقتصادية فيغطي الأداء عدة حقائق مثل الفعالية (التي ترتبط بالأهداف) والكفاءة (التي ترتبط بالتكاليف). (بلعور سليمان وآخرون، 2005، ص 471)

4-1 حدوث فجوة في الأداء

المشكلة الأساسية التي تواجه الإدارة فيما يتصل بموضوع الأداء هو في أغلب الأحيان اختلاف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط، ومن ثم يصبح العمل على سد هذه الفجوة هو الطريق الأساسي للإدارة لكي تتمكن من تحقيق الأهداف، وسد هذه الفجوة يمكن أن يتحقق بأسلوبين أحدهما سلبي وهو تخفيض الأداء المستهدف ليتعادل مع الأداء الفعلي، والثاني إيجابي، وهو تطوير وتحسين الأداء الفعلي ليصل إلى المستوى المستهدف، ويعتبر تحسين الأداء عملية إدارية متكاملة ينطبق عليها مفهوم النظام. (بلعور سليمان، 2005، ص 473)

وهناك عدة استراتيجيات لتحسين الأداء، وتعتبر إعادة هندسة النظم أهمها وأحدثها وذلك للخصائص التي تتمتع بها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، حيث تتطابق ومفهوم تحسين الأداء، وعليه سنتطرق في موضوعنا هذا لإعادة الهندسة الضريبية كمدخل لتحسين الأداء بعد الإشكالية التي سبق التطرق لها، والمتمثلة في حدوث تلك الفجوة في الأداء أدت إلى حدوث تهرب ضريبي، وارتفاع تكاليف الإنفاق الضريبي ومن ثم انخفاض التحصيل الضريبي عكس اتساع الوعاء الضريبي المتوقع والمخطط له. وعليه لابد من الوقوف على أسباب حدوث فجوة الأداء، ومن ثم إسقاطها على النظام الضريبي، والتي تعد أهم مرحلة من مراحل إعادة الهندسة الضريبية.

4-2 أسباب حدوث الفجوة في الأداء

يمكن القول إن السبب الرئيسي لحدوث فجوة الأداء هو وجود قصور في الإنجازات و/ أو قصور في القدرات و/ أو قصور في التطوير والاستجابة للتغيير، وهذا القصور آت من: (بلعور سليمان، 2005، ص 473-474)

- تقادم مفاهيم وأساليب الإدارة بسبب تطور تكنولوجيا المعلومات وتعدد متغيرات المحيط؛
- عدم فعالية التنظيم الهرمي؛
- عدم فعالية المركزية الإدارية؛
- عدم فعالية الأدوات التنظيمية التقليدية؛
- عدم كفاءة أساليب التخطيط التقليدية؛
- عدم فعالية نظم الرقابة التقليدية؛
- عدم فعالية نظم إدارة الأفراد التقليدية؛
- عدم فعالية نظم الإدارة المالية التقليدية؛
- عدم كفاءة نظم وأدوات اتخاذ القرارات التقليدية؛
- عدم كفاءة نظم معالجة البيانات التقليدية؛
- عدم فعالية نظم التسويق التقليدية.
- الجمود في النظام وغياب المرونة للاستجابة للتغيرات الداخلية والخارجية؛
- عدم فعالية أساليب جمع البيانات الصحيحة والدقيقة.

4-3 الوضعية الاقتصادية للمؤسسات والمنضمات

4-3-1 المنظمات والمؤسسات ذات الوضع المتدهور: يكون فيها مستويات الأداء جد متدني، كالارتفاع في التكاليف والابتعاد عن المنافسة، أو تذمر العملاء نتيجة سوء الخدمة، أو الفشل المتكرر في الأسواق، (سناء ستار أحمد، 2011، ص 29) وبالتالي فهي تعاني العديد من المشكلات التي تحول دون وصولها إلى تحقيق أهدافها، وعليه تكون إعادة الهندسة مطلبا ضروريا لتحسين أدائها (حديدان صبرينة وآخرون، ص 50)؛

4-3-2 المؤسسات والمنظمات في طريقها إلى التدهور: مستوى الأداء في هذه المؤسسات والمنظمات يكون متوسطاً، وتسودها مؤشرات تنبؤ بتدني المستوى أكثر فأكثر (حديدان صبرينة وآخرون، ص 50)، أي تكون أوضاعها الحالية لا بأس بها ولكن تلوح في الأفق غيوم التدهور التي تهدد بقاء الشركة ونجاحها في المستقبل، إذ تكون لدى إدارتها التنفيذية نظرة ثاقبة لاستباق المستجدات المستقبلية السلبية وتبدأ في إعادة هندسة أعمالها وأساليبها لمواكبة المستقبل؛ (سناء ستار أحمد، 2011، ص 29)

4-3-3 المؤسسات والمنظمات التي بلغت قمة التفوق والنجاح: هي المنظمات التي لا تواجه صعوبات ملموسة ولا تلوح في أفاقها المستقبلية نذر التدهور ولكن تتميز إدارتها التنفيذية بالطموح والتفاني لتحقيق المزيد من التفوق عن المنافسين وبالتالي فإن إعادة هندسة الأعمال بالنسبة لهذه المنظمات تمثل فرصة لتوسيع الفجوة والفارق بينها وبين منافسيها وتحقيق معدلات قياسية في الأداء إذ أن من الأقوال المأثورة أن السمة المميزة للمنظمات الناجحة هي طموحها وتطلعها الدائم لتحقيق المزيد من التفوق وعدم الاقتناع بمستوى أدائها الحالي مما يدفعها للتخلي عن أساليبها السابقة الناجحة وابتكار أساليب أكثر نجاحاً. (سناء ستار أحمد، 2011، ص 29)

5- أسباب فجوة الأداء في نظام التحفيزات الضريبية

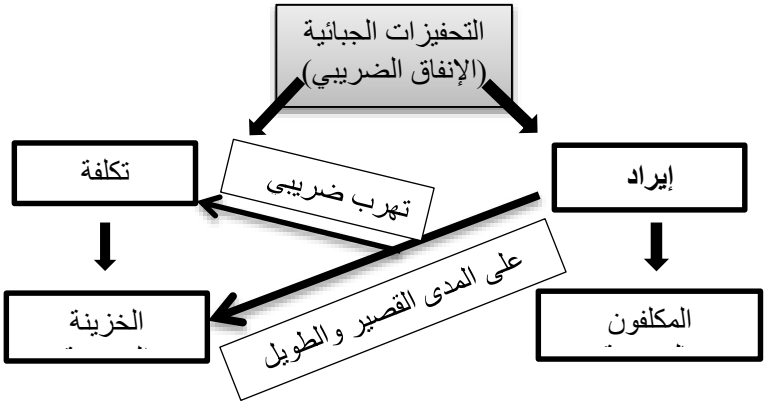
من الأهداف المخطط لها من قبل النظام الضريبي هو توسيع الوعاء الضريبي على المدى الطويل في ظل سياسة تحفيز ضريبي ملائمة وفعالة والتي من شأنها زيادة حجم الاستثمارات، وبالتالي زيادة عدد المكلفين بالضريبة ومن ثم اتساع الوعاء وكذا زيادة الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة مستقبلا(سماح طلحي وآخرون، ديسمبر 2019، ص 330). حيث تعمل التحفيزات الضريبية على تشجيع الاستثمار من خلال:

- تنمية الاستثمارات من خلال تشجيع الحوافز الضريبية لتراكم رؤوس الأموال وذلك من خلال تخفيف هذه الحوافز للعبء الضريبي ومن ثم حجم التكاليف خاصة أن أغلب المؤسسات لا تحقق أرباحا مهمة في سنواتها الأولى، وكذا زيادة الاعتماد على التمويل الذاتي. (سعدية مزيان وآخرون، جوان 2015، ص 124- 125)أي التأثير على الميل الحدي للادخار؛
- تدعيم الهيكل الإنتاجي وتحسين الإنتاجية من خلال زيادة مردودية عوامل الإنتاج، وبالتالي تخفيض تكلفة الاستثمار مما يمنح فرصة لمنافسة المنتجات الأجنبية والعمل على تشجيع الصادرات؛ (زهية ليموشي، ص 06)
- المساعدة على تحديث بعض أو كل الخطوط الإنتاجية العاملة بإدخال تكنولوجيا متقدمة إنتاجا وإنتاجية وبذلك يتم طرح منتجات راقية المواصفات بكميات اقتصادية وهذا لا يتم إلا بتشجيع المنتجين على تحديث خطوطهم الإنتاجية وذلك بإعفائهم أو تخفيض معدل الضريبة على المكائن أو المعدات المستوردة لهذا الغرض من الخارج؛ (كريم عبيس حسان العزاوي، ص131)
- توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة ذات الأولوية والحيوية في المخطط الوطني للتنمية؛ (عبد الحق يوقفة، 2018، ص 210-211)
- إيجاد بيئة أعمال محفزة وخلق مناخ استثماري مشجع للمؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة منها؛ (سماح طلحي وآخرون، ديسمبر 2019، ص330)
- توفير مناخ ملائم ومشجع لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة. (زهية ليموشي، ص 06)

وعليه فإن تشجيع الاستثمار يكون بدعم استمرار المشاريع القائمة وكذا إعادة استثمار الأرباح المحققة في البلد سواء بإضافة خطوط إنتاجية لهذه المشاريع أو التشجيع على إقامة مشاريع جديدة، والعمل على توفير مناخ لإقامة مشاريع جديدة سواء للمستثمر الأجنبي أو المحلي مهما كان حجم هذه المؤسسة، أو تدعيم المناطق الحرة. وكل هذا يؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.

ولكن يحدث دون المتوقع وهو تقليص الوعاء الضريبي إضافة إلى تكلفة التنازل عن حقها في الضرائب بدون عائد، أي اختلاف الأهداف المتوقعة عن المحققة والفعلية مما يحدث فجوة في الأداء تحول دون تحقيق الكفاءة والفعالية للنظام، وذلك بسبب التهرب الضريبي، فهو يعبر عن سوء أداء النظام الضريبي، ومن أسباب عدم فعاليته، فهو يهدد الحصيلة الضريبية حيث أن ارتفاع الحصيلة الضريبية من أهم معايير نجاح النظام الضريبي.

شكل رقم (01): ألية حدوث الفجوة في النظام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحثين

انطلاقاً مما سيتم طرحه من أسباب التهرب الضريبي، فإن هذا الأخير يتم على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يسعى المكلف بالضريبة بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة للحصول على تحفيزات ضريبية تمكنه من التخلص من دفع الضريبة؛ أو السعي للتهرب الضريبي من قبل المكلفين بها نتيجة قرارات الدولة بمنح تحفيزات لمستثمرين معينين وذلك على المدى القصير، أما في المرحلة الثانية بعد انقضاء فترة وميزة الحصول على التحفيزات أين تأتي مرحلة دفع الضرائب نجد أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة بمختلف الأشكال التي سنستعرضها ومن هنا نجد أن الدولة دفعت تكلفة مقابل لا عائد ومن ثم تقلص الوعاء الضريبي.

وقبل الخوض في أسباب حدوث التهرب الضريبي نتيجة منح التحفيزات الضريبية لابد من عرض مفهوم التحفيزات الضريبية وأنواعها؛ ومفهوم وأنواع التهرب الضريبي.

5-1 مفهوم **التحفيزات الضريبية:** هي مجموعة الإجراءات الاستثنائية التي يدخلها المشرع على القوانين الأصلية أو يحدثها في شكل إعفاءات وتشجيعات ضريبية لتحفيز وجذب الاستثمار، فالتحفيزات الضريبية ما هي إلا مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية المنتجة إلى بعض الأعوان الاقتصاديين والذين يلتزمون بشروط معينة تحددها الدولة. (سعدية مزيان وآخرون، جوان 2015، ص 124)

5-2 أنواع التحفيزات الضريبية

5-2-1 الإعفاء الضريبي: وهو "إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وذلك حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه،(طالبي محمد، ص 317) كما قد يكون هذا **الإعفاء دائم** (يعني تنازل الدولة عن حقوقها الضريبية طوال مدة حياة المشروع) (زينات أسماء، ص 114) أو **مؤقت** (أو الإجازة الضريبية، يقصد بها إعفاء المؤسسات من دفع الضرائب على أرباحها لمدة معينة، أي أن المستثمر يتمتع لعدد من السنوات بإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب)؛(لعرشي عبد الصمد، ص 29)

5-2-2 التخفيضات الضريبية: هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط، والمقاييس المحددة ضمن قانون الاستثمار، أو من خلال النظام الجبائي المتضمن في قوانين المالية السنوية (سعدية مزيان، ص 125). حيث تمس هذه الإجراءات الضريبية التي تتسم بالتخفيضات الوعاء الضريبي، أو المعدل الضريبي (أو المعدل الضريبي التمييزي)؛

5-2-3 ترحيل الخسائر: منح المؤسسات الحق في خصم الخسائر التي تعرضت لها من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة، ومن ثم يضيق الوعاء الضريبي لهذه السنوات اللاحقة أو السابقة إلى حد قد لا يتحمل معه المستثمر أي ضريبة رغم تحقيق الربح، نظراً لأن اعتبار الخسائر ضمن التكاليف الواجب خصمها، وبالتالي تخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر المتراكمة (لعرشي عبد الصمد، ص 30). سواء بالتقيد بفترة زمنية محددة، أو أن يكون الحد الأقصى المسموح بخصمه في كل سنة ضريبية نسبة من الربح السنوي وفقا لإقرار المكلف؛ (زهية ليموشي، ص 10)

5-2-4 القرض الضريبي: ويُعرف أيضاً بالاعتمادات الضريبية بحيث يتم إيداع مبلغ في حساب ضريبي خاص على هيئة قيد محاسبي لدى الخزينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة، ويقدم كاقتطاع جبائي مسبق عن الضرائب المستحقة عليه، وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الإجمالية.(ملكاوي مولود، ص 6) يمكن التمييز بين نوعين من القروض الضريبية (Gouvernement du Québec, Dépense fiscales, A9): **القرض الضريبي القابل للاسترداد:** هذا القرض الضريبي قابل للاسترداد لأن قيمته أكبر من الضريبة المستحقة من دافعي الضرائب، وبالتالي الفائض يتم رده؛ **القرض الضريبي غير قابل لاسترداد:** هذه القروض الضريبية لا يمكن استخدامها إلا لتخفيض الضرائب الواجبة الدفع.

5-2-5 نظام الاهتلاك المعجل: وهي عبارة عن إهلاك قيمة الأصول الرأسمالية في وقت أقل من الزمن المعتاد لإهلاكها عند حساب الدخل الخاضع للضريبة.) أمين السيد أحمد لطفي، تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، ص 14-15) ويأخذ الإهلاك المعجل عدة صور: (حمدي عبد العظيم، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية مركز البحوث، مصر، الجزء الأول، 1999، ص 42- 43).

- إهلاك الأصل في عدد أقل من السنوات، أي أقل من العمر الإنتاجي؛
- السماح بخصم معدلات أعلى من المعدلات العادية للاهتلاك؛
- السماح بالإهلاك حسب رغبة الممول بحد أقصى بنسبة معينة من قيمة الأصل.

5-2-6 مسموحات الاستثمار: يقوم على أساس وجود خصم ضريبي يتعلق بالإنفاق الرأسمالي، دون المساس بالاهتلاكات العادية. ويتم استخدام هذا الأسلوب بطريقتين هما: (أمين السيد أحمد لطفي، ص 15).

- تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بنسبة مئوية معينة من تكلفة الأصل دون أن يكون لذلك أي تأثير على تكلفته التي يتم إهلاكها بالكامل خلال مدته الإنتاجية؛

- تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة عن طريق خصم نسبة مئوية من تكلفة الأصل من الضريبة المستحقة في سنة الحصول عليه، ثم يتم السماح بعد ذلك بإهلاك التكلفة الكلية.

3-5 مفهوم وأنواع التهرب الضريبي

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". (ناصر مراد، 2016، ص 151)

وعليه نميز بين الأشكال التالية للتهرب الضريبي وذلك وفق المعايير التالية:

- **معيار المشروعية:** أي تهرب مشروع وتهرب غير مشروع (ناصر مراد، 2016، ص 152-153)
  - تهرب ضريبي مشروع بمعنى دون انتهاك القانون الضريبي أي دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم وهو ما يعرف **بالتجنب الضريبي** الذي يكون في ثلاث حالات:
    - تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف ويكون إما بالامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة؛ أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة؛
    - تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية، ومالية، واقتصادية؛
    - تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي من خلال ترك ثغرات في القانون الضريبي يقوم المكلف بالضريبة باستغلالها وذلك بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.
  - تهرب ضريبي غير مشروع أي تهرب بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف **بالغش الضريبي** أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي من أجل التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا باستعمال مختلف طرق الغش والاحتيال.
- **معيار الحجم:** يصنف إلى تهرب جزئي وتهرب كلي (إيمان يحيى محمد، 2013، ص 166)
  - **تهرب كلي:** ويقصد به تخلص المكلف نهائيا من دفع الضريبة وذلك بالنسبة للذين لا يملكون تصاريح بمزاولة مهنهم ولم يتم إدراجهم في سجلات الضريبة مثل أصحاب المهن الحرة والسماسرة؛
  - **تهرب جزئي:** وهو التخلص من جزء من الضريبة الواجبة الدفع عليه وكمثال على ذلك إخفاء جزء من مبيعاته، أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي، أو تقديم إقرار للمكلف غير صحيح.
- **معيار الإقليم:** ويصنف إلى تهرب دولي وتهرب داخلي (إيمان يحيى محمد، 2013، ص 166)
  - **تهرب دولي:** هو ذلك الشكل من التهرب الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض ضريبة على المحول؛
  - **تهرب داخلي:** ويقصد به التهرب الذي يتم داخل حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة.

انطلاقا من موضوع بحثنا يمكن إضافة نوع من أنواع التهرب الضريبي وهو **تهرب ضريبي نتيجة منح تحفيزات ضريبية** وقد يكون مشروع وغير مشروع، جزئي وكلي، داخلي وخارجي وفيما يلي عرض لأسباب وآليات حدوثه.

5-4 أسباب التهرب الضريبي نتيجة منح تحفيزات ضريبية:

5-4-1 قصور في أركان النظام الضريبي:

في هذه الحالة نجد من أسباب هذا القصور كل ما هو متعلق بسوء الأداء لهذه المنظمة (كما تم التطرق إليه في أسباب حدوث الفجوة في العنصر السابق) من غياب للكفاءة والفعالية على مستوى كل المنظومة وإداراتها أو فرع من فروعها وتقادمها سواء المتعلقة بالوسائل المادية أو البشرية أو التقنية أو الإجراءات النظامية، والمطبقة على مستوى التنفيذ؛ أو التحصيل؛ أو الرقابة؛ أو الحصر الضريبي، إلى جانب تعقيدها وجمودها وعدم استجابتها للتغيرات البيئية المحيطة بها، والتطور التكنولوجي للوسائل والاتصالات.

كما وتجدر الإشارة إلى أن سوء الأداء للعنصر البشري ليس متعلق فقط بضعف الكفاءة المهنية والتكوينية والتحكم في المفاهيم والمعارف، وإنما مرتبط أيضا بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة والتي تندرج ضمن الفساد الضريبي، (أن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي) ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقي. (ناصر مراد، 2016، ص 157)

من جهة أخرى، وعلى مستوى التشريع فإن كثرة التعديلات المستمرة والمتعددة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، فضلاً عن أن بعض الصياغات غير واضحة، وكثرة البنود أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية. (بومدين حسين وآخرون، ، ص 167)

وحيث أن السياسة الضريبية في الدول النامية هي فن استخدام الممكن أكثر منها السعي وراء الأمثل، فلا غرر إذن أن تكون النظرية الاقتصادية، وكذلك على وجه الخصوص الكتابات المتخصصة المعنية بالضرائب المثلى، قد تركت تأثيرا ضئيلا نسبيا على تصميم النظم الضريبية بهذه البلدان. (البلدان النامية والسياسة الضريبية، فيتو تانزي، ص 2)

2-4-5 اختلالات في التحفيزات الضريبية: وحيث أن موضوع بحثنا هو التحفيزات الضريبية، فمن الأهمية بمكان الوقوف على أهم نقاط القصور والاختلال على مستواها، سواء المتعلق بنوع التحفيز، أو الكم، أو الزمن، أو المكان، ومختلف الإجراءات المتعلقة به. إضافة إلى آلية حدوث التهرب الضريبي.

- **التهرب الناتج عن ترحيل الخسائر:** إن عدم تحديد عدد سنوات ترحيل الخسائر قد يترتب عليه تقاعس بعض المشروعات الاستثمارية، (ملكاوي، 2010، ص 62) أيضا فإن غياب الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي تستفيد من هذا الشكل من التحفيز قد يدفع بهذه الوحدات للتهرب الضريبي عن طريق التلاعب الضريبي للتكاليف الوهمية والمبيعات بدون فوترة أي الدفع نقد وغيرها من أشكال التلاعب المتطرق إليها في المحاسبة الإبداعية؛
- **تهرب ناتج عن المعدلات التمييزية للضرائب:** ينتج عن تطبيق المعدل التمييزي دون تمييز بين الفروع الإنتاجية، لجوء المستثمرين إلى التحايل لإضفاء الصفة الإنتاجية على أنشطة لا تعتبر من قبيل الأنشطة الإنتاجية بهدف الاستفادة من المعدل المخفض، مثل أنشطة إعادة تكييف المنتجات الغذائية، والأمر ينطبق أيضا على المعاملة التمييزية لعمليات التصدير، في حالة عدم التفرقة بين المصدر المنتج والمصدر التاجر، وهذا لن يشجع الاستثمار في القطاع الإنتاجي؛
- **التهرب الناتج عن منح الإعفاءات الضريبية:** ويتم في عدة صور نجد منها:

- التهرب عن طريق الالتفاف حول الإعفاء الضريبي، فعند انتهاء فترة الإعفاء الضريبي الأصلي، تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى إخفاء الاستثمارات القائمة في شكل استثمارات جديدة بهدف التمتع بالإعفاء الضريبي من جديد، كحالة القيام بإنهاء المشروع القائم وإعادة تشغيله بتسمية مختلفة مع الاحتفاظ بالملكية، كما تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تصفية المشروع وإنشاء مشروع آخر ليتمتع بإعفاء جديد؛ (ملكاوي، 2010، ص 63)
- علاوة على ذلك فهناك العديد من الإجراءات الجبائية التحفيزية الممنوحة لإنشاء مؤسسات جديدة لا يمكن حسابها وتقديرها، وبعضها غير معروف لدى الإدارة الضريبية، وهو ما يولد منافسة غير متكافئة بين الوحدات الاقتصادية مما يدفع المشروعات غير مستفيدة من الإجراءات الضريبية التفضيلية على محاولة تجنب الضريبة؛ (ملكاوي، 2010، ص 64) وذلك لإضرارها بمبدأ العدالة الضريبية بين المشاريع الجديدة المعفاة والمشاريع القديمة التي تنشط في نفس المجال، ما يجعل المشاريع الجديدة في مركز تنافسي أفضل (زواق الحواس، 2021، ص 505)
- أيضا فإن تعميم العطلة أو الإعفاء الضريبي يجذب المشاريع ذات الدخل المرتفع على المدى القصير، وهي عادة المشاريع ذات السيولة المرتفعة والمخاطر المحدودة، وأغلبها مشاريع تجارية أو

خدمية، أو صناعات تحويلية لمنتجات غير ضرورية كالمشروبات الغازية والحلويات وغيرها. وهي استثمارات محدودة الأهمية بالنسبة للاقتصاد الجزائري مقارنة باحتياجاته الأساسية لتلبية الطلب الداخلي والحد من التهرب. (زواق الحواس، 2021، ص 505) لكن بالمقابل هي مشاريع وتحتاج لليد العاملة وتحقق عائد ومن ثم توزيع الأجور وبالتالي فهي تعمل على تشغيل العمال ولهذا يمكن اعتبارها تهرب ضريبي مشروع ينظمه المشرع الضريبي.

- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة بإبرام اتفاقيات مع وحدات اقتصادية أخرى معفاة من الضريبة، من خلال تحويل الأرباح من الوحدات الخاضعة إلى الوحدات المعفاة، ويتم ذلك عن طريق دفع سعر أعلى من السعر الحقيقي على السلع المشتراة. (ملكاوي مولود، 2010، ص 63)

5-4-3 تعدد أشكال التحفيزات الضريبية: إن تعدد أساليب وأشكال منح التحفيزات الضريبية، وتعدد الإجراءات الضريبية التفضيلية يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي، وتعقيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي، الأمر الذي يزيد من مشكل الشفافية وصعوبة الرقابة الموازنية، وصعوبة تقييم التكاليف الخاصة بالإنفاق الضريبي ومن ثم التلاعب في تقديرات الموازنة، كل هذا يوفر مناخا ملائما للتهرب الضريبي، (ملكاوي، 2010، ص 64) هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعدد هذه الإجراءات يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنفاق الضريبي سواء المتعلقة بتكاليف التسيير للإدارة الضريبية، أو التكاليف المعبر عنها بالتنازل عن جزء من الإيرادات الضريبية نتيجة منح هذا الكم من التحفيزات على المدى القصير، وحيث أن تعدد هذه التحفيزات هو مناخ ملائم للتهرب الضريبي فإن نتائج هذه التحفيزات غير مضمونة دائما على فعالية الاقتصاد ومن ثم توسعة الوعاء الضريبي مما يزيد من خسارة الإدارة الضريبية لاختلاف النتائج المتوقعة عن النتائج الحقيقية والمحصلة.

5-4-4 غياب الوعي الضريبي للمستفيدين من التحفيزات الضريبية: إن سعي الدولة لإنعاش الاقتصاد بتشجيع الاستثمارات في مختلف القطاعات عن طريق منح تحفيزات ضريبية، دفع الكثير من المستثمرين للتهافت على هذه الامتيازات سعيا منهم لتحقيق مكاسب شخصية مستخدمين في ذلك مختلف التلاعبات والانحرافات الضريبية، دون وعيهم بأهميتها والفائدة منها، ودورهم الاقتصادي والاجتماعي في الدولة، سواء بالنسبة لهم من حيث تراكم رؤوس الأموال، وتوسيع المشاريع ومن ثم زيادة الأرباح وتوفير مناصب الشغل وتوزيع الأجور وزيادة الاستهلاك، أو بالنسبة للدولة من حيث توسيع الوعاء الضريبي وزيادة مداخيلها ومن ثم الإنفاق على مختلف أشكال الإنفاق الحكومي دون اللجوء للاقتراض أو الإصدار النقدي الذي يؤدي إلى التضخم وعدم الاستقرار الاقتصادي والسياسي.

ويمكن أن يرجع ضعف الوعي الضريبي لدى المستفيدين من التحفيزات للأسباب التالية: (ناصر مراد، 2016 ص 155- 156)

- حقهم من الإنفاق الحكومي للدولة باعتبارهم أفراد في المجتمع، خاصة عندما تحاول الدولة تشجيع نشاط معين في بداية مرحلة إنشائه، أو تشجيع الاستثمار في منطقة معينة، أو تشغيل عدد معين من العمال، وبالتالي من منظور بقية المستثمرين لنفس الأنشطة سواء التجارية أو الصناعية فهذا مخالف للعدالة؛
- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد. لذا يسعى المكلف للتخلص منها عن طريق السعي للحصول على التحفيزات الضريبية؛
- اعتقاد المتهرب من الضريبة بأنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين؛
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة؛
- الوضعية المالية السيئة للمكلف، حيث أن ميله نحو التهرب يزيد كلما زاد العبء الضريبي عليه وساء مركزه المالي.

5-4-5 المحاسبة الإبداعية: تقدم المحاسبة بيانات مالية فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة، والتي على أساسها يتم استخراج المعلومات التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالضريبة من قبل النظام الضريبي، وعليه يلجأ بعض المكلفون بالضريبة لإحداث تغييرات في مراكزهم وقوائمهم المالية، وذلك عن طريق اتباع بعض الانحرافات والتلاعبات الضريبية، بغية التهرب الضريبي.

وقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح؛ الهندسة المالية (وهي بحد ذاتها أداة من أدوات الهندسة المالية)؛ تمهيد الدخل؛ المحاسبة التجميلية؛ المحاسبة الإبداعية؛ أو المحاسبة الخلاقة.

انطلاقاً مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية، بحيث يتم الاستفادة من اختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية إلى ما يرغب به معدو هذه القوائم، أو بهدف تحويل القوائم المالية من الوضع الحقيقي الذي يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدمي القوائم المالية رؤيته. (أمقران مصطفى، ص 237-238)

ويتم التلاعب المحاسبي إما، في قائمة الدخل وعناصرها؛ أو قائمة المركز المالي؛ أو قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالاستعانة بأدوات المحاسبة الإبداعية كما ذكرها ولخصها (Catherine Gowthorpe & Oriol Amat, 2011) (أمقران مصطفى، ص 241-242) في كل من نظام المعلومات المحاسبي؛ القياس المحاسبي؛ طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة؛ الأساليب المختلفة والمتبعة لعرض القوائم والتقارير المالية؛ إضافة إلى أساليب التحليل المالي. تطوير البرامج الآلية المحاسبية. إذ يلجأ المتلاعب للتحايل المادي (إخفاء المادة الخاضعة للضريبة) أو القانوني (عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية كتوزيع الشركة للأرباح في شكل رواتب وأجور؛ أو الإخفاء عن طريق عمليات وهمية كاستخدام فواتير وهمية للحصول على تخفيض على الرسم على القيمة المضافة)؛ أو التحايل المحاسبي (تضخيم الأعباء لمستخدمين وهميين كتسجيل أجور في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل). (بربار نور الدين، 2017، ص120، 124-125)

ويمكن أن نسقط ما سبق على شكل من أشكال التحفيزات الضريبية وآلية حدوث التهرب الضريبي من خلال المحاسبة الإبداعية، إذ قد تلجأ بعض الشركات التي تستفيد من ميزة ترحيل الخسائر لتعلن ربح مظلل إما منخفض وبالتالي بعد أن تقتص منه خسائر السنوات الماضية تصبح المادة الخاضعة للضريبة منخفضة وبالتالي تنخفض معها الضرائب المحصلة، أو تعلن عن خسائر وبالتالي يتم ترحيلها للسنوات التي تليها، حيث يتم الإعلان عن خسائر أو أرباح ضئيلة عن طريق رفع التكاليف إما برفع الأجور أو منح مكافآت وهمية وغيرها من الأساليب المتعارف عليها. أيضا قد تستخدم تقنية الإهتلاك؛ أيضا يمكن أن تلجأ إلى رفع رقم أعمالها للدخول إلى البورصة ومن ثم الاستفادة من الإعفاءات الضريبية المقدمة للمؤسسات التي تدخل البورصة. (بربار نور الدين، 2017، ص 130)

5-4-6 الظروف الاقتصادية: إن فترة الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي، أما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل الميل للتهرب الضريبي. كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط السوق، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، بالإضافة إلى جعل إجراءات التحريض الضريبي عديمة الجدوى؛(ناصر مراد، 2016، ص 159)

5-4-7 الجنات الضريبية: ظاهرة التجنب الضريبي منتشرة على المستويات الوطنية بصورة متفاوتة، لكن العولمة جعلت هذه الممارسات أكثر تعقيدا إذ سمحت للشركات أن تتسوق للحصول على نظام ضريبي مناسب لها ويلبي احتياجاتها وبرامجها في خفض التكاليف. فرغبة الدول في جذب رأس المال المتنقل

خلق منافسة ضريبية دولية أين أصبحت الحكومات تتنافس في وضع برامج لجذب الشركات ورؤوس الأموال لأراضيها. فنجد الملاذات الضريبية أو الجنات الضريبية التي عرف على أنها إقليم بدون جباية، أو تكون الجباية فيه ضعيفة بالمقارنة مع مستويات الإخضاع القائمة في دول أخرى ذات جباية ثقيلة (الملذات الضريبية المؤطر الرئيسي، ص 182). وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أربعة عوامل رئيسية لتصنيف المنطقة كجنة ضريبية متمثلة في معدل الضريبة الفعلي صفري أو ضعيف، عدم وجود الحاجة للقيام بنشاط حقيقي (قلته أو انعدامه)، غياب الشفافية، غياب حقيقي لتبادل المعلومات. أما ظهور المراكز المالية أوفشور فيعود لتنافس بعض الدول على استقطاب الفروع والكيانات التابعة للشركات متعددة الجنسيات (MNEs) في إطار ترتيبات واتفاقيات جبائية تسمح لها بالنشاط تحت غطاء ما بات يعرف بالكيانات أوفشور أين تقدم لها معدلات ضريبية منخفضة، أو مزايا ضريبية تفضيلية للتعاملات المالية التجارية الخارجة عن حدود الدول. أدت هذه المراكز المالية إلى تكبد الدول لخسائر كبيرة تتعلق بالإيرادات الضريبية ناتجة عن تطبيق الشركات لاستراتيجيات الأمثلية الجبائية، أين تعمل على تحويل الأرباح إلى الدول ذات المعدل الضريبي المنخفض مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، حيث نجد أن 55% من الأرباح الأجنبية للشركات الأمريكية تقع في الجنات الضريبية، في حين قدرت شبكة العدالة الضريبية أن حوالي 25% من الأرباح العالمية للشركات الأمريكية يتم تحويلها خارج نطاق الولايات التي يحدث فيها نشاط اقتصادي حقيقي. مما يؤدي إلى خسارة إيرادات عالمية تبلغ حوالي 130 مليار دولار في السنة. وهو ما يتوافق مع تقدير صندوق النقد الدولي بأن الخسارة الناتجة عن تحويل الأرباح من قبل جميع الشركات متعددة الجنسيات يبلغ حوالي 600 مليار دولار سنويا. (العايب فوزية وآخرون، 2021، ص 297-298)

6- أثر التحفيزات الضريبية على الحصيلة الضريبية في الجزائر

عند الحديث عن وجود تهرب ضريبي وتبيان أسبابه لابد من توضيح ذلك بالأرقام من خلال عرض تطور التحفيزات الضريبية وتطور الإيرادات الضريبية، وذلك لتبيان وجود علاقة طردية أو عكسية بينهما، تكون إما بمنح التحفيزات الضريبية أو وجود تسرب ناتج عن تهرب ضريبي، أو تأثير عوامل أخرى.

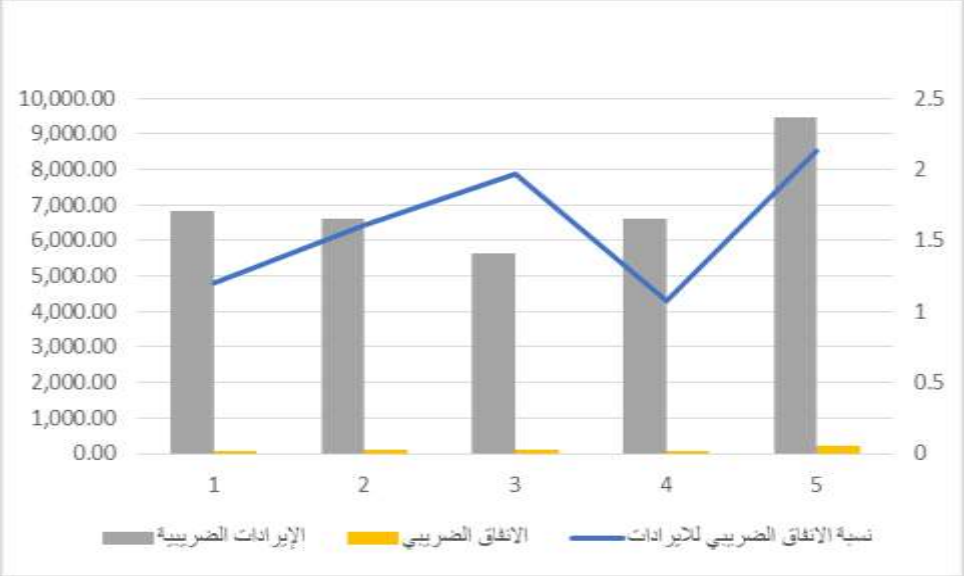
جدول رقم (1): تطور التحفيزات الضريبية مقارنة بالإيرادات الضريبية (مليار دينار جزائري)

السنوات	2018	2019	2020	2021	2022
الإيرادات الضريبية	6,826.88	6,601.58	5,640.94	6,597.54	9,467.32
الانفاق الضريبي	82.33748261	106.0101902	111.045576	70.95667797	201.5381708
نسبة الانفاق الضريبي للإيرادات	1.206077601	1.60583155	1.968564749	1.075502376	2.128777199

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب

من خلال الجدول وعلى مر خمس سنوات، نلاحظ انخفاض في الحصيلة الضريبية لمدة ثلاث سنوات متتالية أي من سنة 2018 أين كانت حصيلة الإيرادات6826.88 مليار دينار جزائري إلى غاية سنة 2020 حيث وصلت 5640.94 مليار دينار جزائري، وإذا ما قارنا ذلك بتطور التحفيزات الضريبية نلاحظ وجود علاقة عكسية خلال السنوات الثلاث الأولى أين عرفت قيمة التحفيزات الضريبية ارتفاع في قيمتها إلى غاية 2020، وهي سنة أزمة وباء كورونا وأثرها على القطاعات الاقتصادية ونظم الرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب، ثم ارتفاع تدريجي في السنة التي بعدها، ليقفز في السنة الموالية قفزة ملحوظة وصلت 9467.32 مليار دينار جزائري أي بمقدار 2869.78 مليار دينار جزائري وهو ما يقدر بالتقريب بنسبة 50% من الإيرادات الضريبية للسنوات السابقة. إلى جانب أن الزيادة في التحفيزات وصلت إلى 2.12% من قيمة الإيرادات الضريبية بسبب ارتفاع التحفيزات والإيرادات معا بقيم كبيرة بعد أن كانت 1.07% سنة 2021 وهي أدنى مستوى وصلت إليه ولتوضيح ذلك نستعين بالشكل البياني التالي:

شكل رقم (2): تطور التحفيزات الضريبية بالمقارنة مع الإيرادات الضريبية



إذا ما لاحظنا نسب التحفيزات الضريبية من الإيرادات الضريبية فهي ضئيلة جدا تصل كأعلى نسبة لـ 2%، كما أن نسبة الزيادة في التحفيزات أقل من نسبة الانخفاض في الإيرادات، مما يفسر وجود تهرب ضريبي خاصة في مرحلة وباء كورونا، وهذا لا ينفي أن قبل أزمة كورونا سنة 2018 تم إحصاء أزيد من 120 ألف متعامل اقتصادي غشاش في البطاقة الوطنية للغشاشين، أما عن سنة 2020 فقد أحصت مصالح الرقابة الجبائية حوالي 5997 مليار قيمة عدم الفوترة. في حين أن الإيرادات الضريبية قد عرفت تطور كبير في السنة الأخيرة على الرغم من الزيادة في منح التحفيزات، وهذا راجع لتخطي أزمة كورونا، وجهود نظام الرقابة الجبائية في التحصيل وضبط الغش. والتوسع في منح التحفيزات من جهة لتحسين القدرة الشرائية بعد التضخم الذي حدث. (أرقام المديرية العامة للضرائب)

7- معايير نجاح سياسة التحفيزات الضريبية

بعد الاختلالات التي تم التطرق إليها يمكن القول أنه لتكون سياسة التحفيزات الضريبية ناجحة وتسير نحو الهدف المخطط لها، لابد من توفر المعايير التالية (محمد عباس أحمد وآخرون، 2010، ص 7) والتي سوف تؤخذ بعين الحسبان لإعداد المقومات التي يجب الاستناد عليها من قبل الهندسة الضريبية لتحسين أداء هذه التحفيزات.

- **معيار بساطة النظام الضريبي:** من حيث الهيكل والإجراءات الضريبية المستخدمة وما يرتبط بها من سهولة نسبية في التعرف عليه واستيعابه بواسطة المكلفين والمستثمرين وأشخاص الإدارة الضريبية؛
- **معيار مرونة النظام الضريبي:** وذلك من خلال استيعاب المشرع الضريبي بوضع الحلول للمشكلات الفنية والاقتصادية للضرائب والتي تتوافق مع المستويات المختلفة للنشاط الاقتصادي مع احتمالات تقلبه عبر الزمن؛
- **معيار استقرار النظام الضريبي:** يتحقق من خلال عدم الإكثار في التعديلات ولا يعني ذلك أن يكون نظام يمتاز بالجمود ولكن بإمكانه التغيير وتغيرات ملحة وهامة؛
- **معيار الكفاءة:** إذ تتم مقارنة بين منافع الإعفاءات والتحفيزات الضريبية والتضحيات التي تتحملها الخزينة العامة مقابل منح هذه التحفيزات،(خضر كريم عبد الرضا وآخرون، ص 119) مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة إقامة وإدارة هذا الجهاز، إذ يجب أن يتم ذلك بقدرة النظام على التحصيل والربط بأسلوب قانوني غير قهري(محمد عباس أحمد وآخرون، 2010، ص 7) أي كلما قلت النزاعات حول التهرب الضريبي والتلاعبات الضريبية كلما دل ذلك على قدرة النظام على التحصيل ومن ثم نقص التهرب الضريبي ومن ثم تحقيق الكفاءة؛
- **معيار الفاعلية:** إذ يتم بيان مدى تحقيق سياسة الإعفاءات والحوافز الضريبية لأهدافها في تحقيق التراكم الرأسمالي وزيادة حجمها وزيادة القيمة المضافة لهذه المشروعات.(خضر كريم عبد الرضا وآخرون، ص 119) بحيث تحقق التوافق لا التعارض بين أهدافها وأهداف السياسة العامة للدولة؛
- **معيار العدالة:** عدم الإضرار بمبدأ العدالة عند منح التحفيزات لأنه بمثابة دافع يشجع على التهرب الضريبي، وعليه يجب أن تكون التحفيزات الضريبية مدروسة؛
- **معيار الشفافية واليقين:** إن كثرة منح التحفيزات دون وجود رؤية واضحة لمنحها، ويقين لدى المستفيدين منها بمختلف الشروط الواجب توفرها ليستفيدوا منها، يعيق معيار الشفافية ويوفر مناخا للتلاعب بها، وعليه يجب أن تكون التحفيزات الضريبية مدعمة بدراسات وافية حول العناصر التالية (ناصر مراد، 2016، ص 123): الطروف الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية المحيطة بتطبيق الإجراءات التحفيزية؛ طبيعة ومدة هذه التحفيزات؛ دراسة تنبئية للتغيرات المستقبلية؛ تحديد الشروط التي يجب أن تتوفر في المستفيدين من التحفيزات الضريبية؛

- **معيار التقييم والرقابة:** كلما كانت التحفيزات الضريبية قابلة للتقييم النقدي كلما زاد من الرقابة الموازنية وتحليل الأثر المالي للتحفيزات. أيضا كلما شعر المكلف بضعف الرقابة الجبائية حول بيانات المكلف أو عدم وجودها كلما زاد ميله للتهرب؛ (ناصر مراد، 2016، ص 157).
- **معيار التنسيق:** تكمن أهمية التنسيق في الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي تحقيقه. (ناصر مراد، 2016، ص 96)حيث يكون التنسيق داخليا عند منح التحفيزات وخارجيا بمراعاة البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ودوليا من خلال اتفاقيات دولية تحقق التنسيق في منح التحفيزات للحد من المنافسة الضريبية كما سبق الإشارة إليه في الجنات الضريبية.

8- مقومات تحسين الأداء (هندسة) للتحفيزات الضريبية

تتضمن إعادة الهندسة عدة مكونات رئيسية تتمثل في العمليات، الاستراتيجيات، تقانة المعلومات، العنصر البشري، وإذا ما أسقطناها على التحفيزات الضريبية، فإنه يتم هندسة كل من العمليات المتعلقة بالجانب الفني والتنظيمي للنظام الضريبي؛ وهندسة العنصر البشري؛ وهندسة نظام المعلومات.

8-1 هندسة النظام الضريبي

❖ **ترشيد معايير تحديد التحفيزات الضريبية:** من خلال ترشيد التحفيزات الضريبية يتم تحديد التحفيز المناسب، الذي يكون منتجاً وفعالاً ويحقق ميزة حقيقية للمخاطبين به وفي نفس الوقت لا يمثل تكلفة مبالغاً فيها بالنسبة للخزينة العامة للدولة، بمعنى المفاضلة بين التحفيزات التي تحقق أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات، بمعنى تحقيق أكبر قدر من التأثير بأقل قدر من الحوافز بتجنب تعدد الحوافز للمشروع الواحد والمبالغة في منحها أو التركيز على أنواع محددة منها (منصوري الزين، ص 81). يعتمد تحديد صياغة التحفيزات الضريبية الفعالة على دراسات وافية ومدعمة تدعم التخطيط الدقيق في تحديد العناصر التالية: ناصر مراد، ص 123- 124)

- نوع الضريبة الأنسب لتطبيق التحفيزات الضريبية، وتحديد أي نوع من التحفيزات الأنسب؛
- المدة الزمنية المناسبة لتطبيق التحفيز الضريبي؛
- طريقة تقييم هذه التحفيزات؛
- الشروط التي يجب أن تتوفر على المستفيدين من التحفيزات الضريبية؛
- مجال تطبيق التحريض حيث تتناسب أهمية التحفيزات مع أهمية النشاط، وهي المشاريع الاستثمارية التي تحقق مخطط التنمية وهي: المشاريع التي تحقق تكاملاً اقتصادي، وتوازناً جهوياً، وذات الأولوية في المخطط الوطني للتنمية، وتعمل على توفير مناصب شغل.

❖ **ترشيد الرقابة الجبائية:** تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات البعدية للحد من الآثار السلبية للتهرب الضريبي وهي من مهام الإدارة الجبائية. وقد منح القانون بنص المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية الحق لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ونعني بالتحقيقات المحاسبية مجموع العمليات الرامية إلى

مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، وفي حالة ما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة وغير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية، كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. (ملكاوي مولود، ص 162)

وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية أدوات كشف المخالفات خاصة التي تعتمد على التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي، وكذا القوة القانونية للرقابة الجبائية، والعقوبات الجبائية والغرامات المطبقة، حيث إذا ما ثبت الغش والتهرب الضريبي لابد من إلغاء الامتيازات الجبائية، والمطالبة بالاسترداد لقيمة التهرب الضريبي، وفرض غرامات مالية والتي يجب أن تكون أكبر من العائد من الضرائب كسياسة ردعية، وتقدر في الجزائر بـ 30%. إضافة إلى التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وهذا كما نصت عليه المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمادة 15 من قانون المالية لـ 2009 (حنيش أحمد، ص 175). وعليه تكون التحفيزات لمن يستحقها أي أن الرقابة تضمن تحقيق التحفيزات الضريبية للأهداف التي وضعت من أجلها؛

- **تحسين التشريع الضريبي:** يعتبر ضمن العمليات المهمة الواجب ضبطها وذلك من خلال: إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي لتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب الضريبي؛ تجنب كثرة التعديلات في التشريع الضريبي لأنها تؤدي إلى تعقيد وعدم استقرار التشريع الضريبي؛ إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب مع الظروف الاقتصادية؛ (ناصر مراد، 2016، ص 163) وتجنب الجمود الضريبي الذي يعيق أي إصلاحات في الضرائب أو التحفيزات، فمثلا في الجزائر يذهب التركيز على أنواع معينة من التحفيزات والتي تعاني من اختلالات ومشاكل كثيرة كما تم سردها والمتعلقة بالإعفاءات والتخفيضات وترحيل الخسائر وإهمال التنويع وتوظيف انواع أخرى من التحفيزات خاصة نظام الاهتلاك المعجل ومسموحات الاستثمار وغيرها.
- **تبسيط الإجراءات:** يجب العمل على تبسيط الإجراءات الضريبية خاصة المتعلقة بالربط والتحصيل، مع إرساء معيار الشفافية والوضوح في الإجراءات، وهذا لما لها من فوائد لصالح الإدارة نفسها بتجنب التعقيد ومن ثم ربح الوقت والجهد والتكاليف وسرعة اتخاذ القرارات، وأيضا كي لا تنشأ حساسية من النظام الضريبي بالنسبة للمكلفين والمستفيدين وإرساء نوع من اليقين لديهم، ويسهل التعامل بينهما، ولكي يتحقق هذا لابد من توفير آليات حديثة تلغي الروتين والتقادم والتعقيد في الإجراءات وهذا ما يتوافق مع خصائص إعادة الهندسة. وفي الجزائر تم توفير **تطبيق جبايتك** لتبسيط الإجراءات بين النظام الضريبي والمكلفين.

أيضا لابد من القضاء على السلوك البيروقراطي، حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي. (ناصر مراد، ص 115)

- **تحسين قواعد الحصر الضريبي:** يعرف الحصر الضريبي على أنه الإحصاء الرسمي والدقيق للدخول المتأتية من الأعمال التجارية ككل التي تخضع للضريبة على الدخل بما يضمن السيطرة على مستحقات صندوق الدولة العام، وتخفض من وعاء الحصيلة الضريبية الضائع. (أنور عباس ناصر وآخرون، ص 168) حيث يعد الحصر الضريبي الخطوة الأولى في تحديد وتمييز المجتمع الضريبي المخاطب بأحكام القانون الذي تختص بتنفيذه الإدارة الضريبية. (خلود هادي عبود الربيعي وآخرون، 2013، ص 264) وعليه لابد من التشديد والتحسين في قواعد الحصر بتوظيف مختلف تقنيات جمع البيانات الرقمية والبيومترية وغيرها من الوسائل الملموسة وغير الملموسة خاصة بالنسبة للأنشطة الاقتصادية غير النظامية التي تشجع على التهرب الضريبي من خلال الإحساس بالتعسف الضريبي. وفي الجزائر يسعى النظام الضريبي إلى فرض الفاتورة، والدفع بالشيكات بدل الدفع نقدا في المعاملات التجارية.
- **ترشيد العلاقة بين النظام الضريبي والمكلفين بالضريبة:** وذلك لتخفيف حالات النزاعات الضريبية والتهرب الضريبي وذلك من خلال: نشر الوعي الضريبي عن طريق القيام بحملات توعية لجميع المكلفين وتذكيرهم بواجباتهم الضريبية وتحسيسهم على أهمية دفعها والتعريف بها ونفس الشيء بالنسبة للتحفيزات من حيث الأهمية منها ودورها وإجراءات استحقاقها، وذلك بشتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة، والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته؛ ومن جهة أخرى لابد من إعلام المكلف بمختلف الإجراءات الضريبية وشرحها، وإطلاعه على مختلف التعديلات والمستجدات مراعين في ذلك حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين، حيث يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين. (ناصر مراد، 2016، ص 168- 169)
- **التنسيق الضريبي:** ويكون في شكل مجموعة من الاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول من اجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة فيما بينها ومنعها من الاضرار بالتكامل الاقتصادي خاصة المتعلقة بشروط المعاملات الضريبية والتحفيزات الضريبية. (رمضان صديق محمد، 2002، ص 15).

وتتطلب فعالية النظام الضريبي وجود بيئة محفزة للاستثمار واستقرار عام يسمح للمستثمرين بالشروع في إنجاز وترقية مشروعاتهم، ويعبر هذا الوضع عن مدى توفر الظروف المساعدة للاستثمار، ويمكن قياس هذا المناخ الاستثماري من خلال مؤشر مخاطر بيئة الاعمال. (ناصر مراد، 2016، ص 125- 126)

8-2 هندسة العنصر البشري

إن التهيؤ لمشروع إعادة الهندسة يكون من خلال تنظيم فرق إعادة الهندسة باختيار أعضاء الفريق من أقسام مختلفة وتحديد أدوارهم، فضلا عن تحديد أهدافهم. ذلك أن المورد البشري غاية ووسيلة التغيير وهو المولد لتفجير الطاقات مما يستدعي الاهتمام به سلوكا وعلما وقيما، وتمكين الموظفين من قبل المدراء الذين يعملون

على تحفيزهم على الابتكار ومشاركتهم في المعلومات واتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير إطار للعمل يقوم على:(سناء ستار أحمد، 2011ص 42)

– **المعلومات** وتعني إتاحة المعلومات للأفراد العاملين في جميع مجالات المنظمة؛

– **المعرفة:** وتعني امتلاك الأفراد العاملين المعرفة (بنظام الضرائب الفنية والتنظيمية) والمهارات المطلوبة للمساهمة في أهداف المؤسسة وتستخدم المنظمات مداخل مختلفة للتدريب وتعزيز معارف العاملين ومهاراتهم؛

– **القوة:** وتعني امتلاك الأفراد العاملين القوة (الصلاحيات) اللازمة لصنع القرارات واتخاذها؛

– **المكافآت:** إن أغلب المنظمات تقوم بتقديم المكافآت إلى العاملين الذين يستحقونها.

ومن جهة أخرى لمكافحة فساد العاملين المتعلق بالرشوة والذي يعيق برامج النظام لا بد من **رفع مستوى الدعم المادي والمعنوي لموظفي الضريبة:** وهذا يتطلب تخصيص المقابل المادي الذي يكفيه لإشباع مختلف مستلزمات الحياة الضرورية ويمكن بذلك تجنب وقوعه في المغريات المقدمة له من بعض الممولين الذين تسول لهم أنفسهم إخفاء أرباحهم عن الإدارة الضريبية.

3-8 هندسة نظام المعلومات

لم يعد نظام المعلومات كلاسيكي، فمع التطور التكنولوجي تغيرت أنظمة المعلومات وتغيرت أجهزتها وآلياتها نظرا للمزايا التي تحققها فيما يخص سرعة الأداء ودقة المعلومات، إلى جانب انخفاض التكلفة، حيث تعرف تكنولوجيا نظام المعلومات على أنها: التقنية الحديثة وما تشمله من حواسيب وبرمجيات وشبكات اتصال وغيرها من التقنيات التي دخلت إلى نظام المعلومات وأصبحت عنصرا رئيسيا من عناصره(صلاح يحيى صبري، 2003، ص 14). وتعرف أيضاً: هي نظم آلية تتكون من مجموعة من المكونات التي تستخدم للقيام باستقبال موارد البيانات، وتحويلها إلى منتجات معلوماتية (خلود هادي عبود الربيعي وآخرون، 2013، ص 253). ومع ظهور الذكاء الاصطناعي وكبر حجم التعاملات والبيانات، ازداد تطور أنظمة المعلومات والتي نستعرض من بينها:

البيانات الضخمة: تعرف البيانات الضخمة **Big data** بأنها مجموعة أو مجموعات من البيانات لها خصائصها الفريدة مثل (الحجم، السرعة، التنوع، التباين، صحة البيانات، إلخ)، حيث لا يمكن معالجتها بكفاءة باستخدام التكنولوجيا الحالية والتقليدية لتحقيق الاستفادة منها، وذلك بسبب الوقت والجهد والتكلفة الكبيرة التي تحتاجها لتحليلها ومعالجتها، لذا اضطر التقنيون إلى الاعتماد على أنظمة الذكاء الاصطناعي باستخدام خوارزميات معقدة، بالإضافة إلى استخدام تقنيات الحوسبة السحابية. وللبيانات الضخمة أهمية كبيرة على مستوى الدول أو الحكومات خاصة للمالية العامة، حيث أن استخدام البيانات الضخمة سيجعل السلطات أقدر على الوصول إلى المخزون الثري للمعلومات التي جمعها القطاع الخاص عن الأنشطة المختلفة مثل المعاملات والدخول بمصادرها المتعددة، وذلك من خلال النظم الرقمية مثل نظم الفواتير الرقمية، وصيغ الإبلاغ الموحدة والواجهات الالكترونية. ونتيجة للثروة الرقمية وجدت أساليب فعالة للغاية لجمع بيانات دافعي الضرائب، وقد قامت كثير من الدول بإعداد أنظمة خاصة تستطيع من خلالها جمع أكبر قدر من الإيرادات بأقل تكلفة وبأسرع

وقت ومن بين تلك الأنظمة: نظام **Connect** (يعمل على تحليل بيئة الامتثال الضريبي حيث غطى في بداياته المناطق التي بها ملاذات ضريبية، حيث يهدف للبحث في عدم تطابق الدخول والذي يكون ناتج عن الدخل غير المعلن أو استخدام وسائل غش واحتيال)؛ **ونظامX-ROAD** (وهي عبارة عن منصة تسمح بالتبادل الآمن للبيانات بين نظم المعلومات عبر الأنترنت، حيث تقوم الحكومة بمنح كل مواطن عند الميلاد سلسلة فريدة من الأرقام مكونة من 11 خانة وبطاقة هوية رقمية يتم استخدامها في مختلف الاستعلامات والمعاملات منها الضريبية)، ونظام **Robo-audit** (يفحص الإيرادات على الفور بعد أن يتم تقديمها وتلقيها الكترونيا، ففي غضون لحظات التقديم يمكن أن يتم فحص إحصائية الشخص الكترونيا بحثا عن مؤشرات على فقدان المعلومة أو الاحتيال)، كما كان أيضا للثورة البيومترية ميزة على نظام البيانات الضخمة حيث تتيح التكنولوجيا التي تراقب السمات البيومترية التحقق من هوية الأفراد بدقة وبأقل تكلفة. ومن جهة أخرى تعد نظم البيانات الضخمة مصدرا للتخزين الآمن للبيانات السرية من المجالات الأخرى وتعد سلسلة البيانات بلوك تشاين Bloch Chain أو تكنولوجيا دفتر الأستاذ الموزع، من التكنولوجيات الواعدة للغاية في هذا المجال. وقد بينت الدراسات والاحصائيات عن زيادات في الإيرادات الضريبية وتوسعة الوعاء الضريبي، ودقة التنبؤات وفي معدل الامتثال بمعدلات أكبر من التكلفة المنفقة على هذه الأنظمة.(إيهاب محمد يونس، 2020، ص 14، 17-22)

الخاتمة

تعتبر التحفيزات الضريبية أداة اقتصادية مهمة في خطط التنمية الاقتصادية، وذلك لما تحققه من وفرات مالية للمؤسسات تمكنها من التوسع والاستمرارية من جهة، وعائد متوقع على المدى الطويل بالنسبة للنظام الضريبي من جهة أخرى. لذا لابد من توجيه وترشيد مسار تنفيذ وتطبيق ومنح التحفيزات الضريبية حتى نتجنب حدوث غير المتوقع والمخطط له. أي يجب أن تكون التحفيزات الضريبية أداة فعالة في يد الحكومات بمعنى تحسين أدائها وذلك من خلال الهندسة الضريبية وذلك لتطابق الأهداف المرجوة من التحفيزات الضريبية والأهداف التي تسعى الهندسة الضريبية تحقيقها خاصة فيما يتعلق بالتكلفة، العائد. وحيث أن النتائج والأداء هي مرآة المنظمة فإن التهرب الضريبي نتيجة عدم كفاءة وفعالية النظام الضريبي.

النتائج

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- إن التهرب الضريبي الناتج عن التلاعب بالتحفيزات الضريبية قد يأخذ شكلين إما تهرب لوجود تحفيزات ضريبية كما في مثال ترحيل الخسائر؛ أو تهرب للحصول على تحفيزات؛
- هناك ضعف في معايير وضوابط الاستفادة من التحفيزات الضريبية خاصة الضوابط الكمية، والاتجاه نحو منح التحفيزات الضريبية دون دراسات دقيقة، وتتبع مسارها وتقييم أدائها، وهذا ما يشجع على التلاعب وتحقيق المكاسب الشخصية من خلال الاستغلال السيء لتلك التحفيزات؛
- يتم الاستعانة بالمحاسبة الإبداعية في مختلف أشكال التهرب الضريبي سواء الداخلي أو الدولي؛

- لنجاح هندسة نظم المعلومات لابد من الاتجاه نحو الرقمنة والبصمات البيومترية لمختلف المعاملات اليومية المالية وغير المالية؛
- تعمل هندسة نظام المعلومات على تحسين العمليات التي هي من مكونات إعادة الهندسة على مستوى النظام الضريبي من إجراءات وتشريعات، وتنظيمات، وحصر، وتحصيل، ورقابة، وتنسيق ضريبي؛
- من خلال ترشيد الرقابة وتحسين الحصر الضريبي يتم إرساء مبدأ العدالة الضريبية ومن ثم تجنب التعسف الضريبي؛
- لا يمكن أن تنجح الهندسة الضريبية من خلال التركيز على هندسة جزء من النظام دون الآخر، بل لابد من إحداث التغيير وهندسة كل العناصر مع بعض حتى لا يعيق جزء فعالية الجزء الآخر، بل يتعدى ذلك حتى البيئة الخارجية.

التوصيات:

- لابد من إرساء نظام رقابة ضريبية فعال يقوم على التكنولوجيا الحديثة خاصة فيما يتعلق بالمحاسبة؛
- لابد من الاتجاه نحو تطوير الرقمنة الجبائية والبصمات البيومترية خاصة في المعاملات المالية؛
- لابد من تبني مدخل هندسة النظم لتحسين أداء النظام الضريبي بأسرع وقت ممكن نظرا لحاجة الحكومات للموارد المالية في ظل تذبذب أسعار الطاقة والأوضاع السياسية، وكذا إرساء مبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الدخول؛
- تجنب المبالغة أو التقشف في منح التحفيزات الضريبية، بل تكون باعتدال وفي مكانها ووقتها وبالكمية المناسبة، خاصة وأن الدراسات أثبتت عدم نجاعتها في الدول النامية نظرا لوجود التهرب الضريبي؛
- فرض عقوبات أكبر على المتهربين بحيث تكون العقوبات أكبر من العائد من التهرب الضريبي وأشد ضررا بمراكزهم المالية واستمراريتهم؛
- التركيز على العنصر البشري والتكنولوجيا ذلك أنه لا معنى لتكنولوجيا حديثة دون العنصر البشري الكفء المستخدم لهذه التكنولوجيا خاصة مع تطور الذكاء الاصطناعي وظهور الروبوتات؛
- عدم النظر إلى استخدامات تقنية التكنولوجيا الحديثة في تطوير وتحسين العمليات الحالية، وإنما التفكير في كيفية الاستفادة من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في أداء مالم نفكر أنه يمكننا أداؤه.

قائمة المراجع

الكتب:

- حمدي عبد العظيم، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، سلسلة إصدارات البحوث الإدارية، ج 1، مركز بحوث أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1999؛
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، 2016؛
- هاشم فوزي دباس العبادي، الهندسة المالية وأدواتها بالتركيز على استراتيجيات الخيارات المالية، مؤسسة الوراق، عمان– الأردن، ط 1، 2008.

الرسائل والأطروحات العلمية:

- سناء ستار أحمد، إمكانية تطبيق إعادة هندسة الأعمال على إجراءات التحاسب الضريبي/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من الهيئة العامة للضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بغداد، قسم الدراسات المالية، بغداد – العراق، 2011؛
- صلاح يحيى صبري، اتجاهات مستخدمي نظام المعلومات المحوسب وأثرها على استخدام النظام وفاعليته، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، قسم الإدارة العامة، جامعة مؤتة، 2003؛
- ملكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري وتحديات التهرب الضريبي من الفترة 1992– 2008، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

المجلات

- إيمان يحيى محمد، التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 36، العدد 94، 2013؛
- إيهاب محمد يونس، ثورة البيانات الضخمة وتعبئة الإيرادات الضريبية –حالة مصر–، مجلة دراسات، مجلد 21، العدد 01، يناير 2020 ؛
- بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، 18–06–2017؛
- بومدين حسين وآخرون، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، 2015؛
- حديدان صبرينة وآخرون، إعادة هندسة العمليات الإدارية، قراءة مفاهيمية، مجلة التميز الفكري للعلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلد 03، العدد 01، 2021؛
- حسن بشير حسن محمد، دور تدخل تكنولوجيا المعلومات في إعادة هندسة العمليات الإدارية على كفاءة العمليات في البنوك السودانية دراسة حالة البنوك العاملة في ولاية الجزيرة، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، العدد 1، جمهورية السودان، جوان 2021؛
- حمد قريشي وآخرون، متطلبات تطبيق إعادة هندسة العمليات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل– فرع كوندور– بسكرة، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 03، العدد 01، 2019؛
- خضر كريم عبد الرضا وآخرون، الحوافز الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية، Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences ، المجلد، 15، العدد 46، 2023؛
- خلود هادي عبود الربيعي وآخرون، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 24، 2013؛

- زهية ليموشي، الامتيازات الجبائية كمدخل لتحقيق التنويع الإنتاجي بالجزائر، المجلة العلمية لجامعة الجزائر 3، المجلد: 06، العدد 11، جانفي 2018؛
- زواق الحواس، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر – ضرورة الإصلاح–، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 03، 2021؛
- سعدية مزيان، سميرة مناصرة، مساهمة التحفيزات الضريبية للآليات التمويلية الداعمة في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة OEBUniv. Publish العدد 03، جوان 2015؛
- سماح طلحي وآخرون، دور سياسة التحفيز الضريبي في ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر؛
- العايب فوزية وآخرون، ممارسات التجنب الضريبي الدولي: دراسة حالة شركات الاقتصاد الرسمي GAFAM، مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، المجلد 11، العدد 02، 2021؛
- عبد الحق بوقفة، أثر التحفيز الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر – دراسة ميدانية –، مجلة Global Journal of Economies and Business, المجلد 04، العدد 02، 2018؛
- علوان رمزي وآخرون، إعادة هندسة العمليات الإدارية (الهندرة) كمدخل لتحسين أداء المورد البشري – دراسة حالة مؤسسة أقمشة الشرق DRAPEST، خنشلة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 1، جوان 2020؛
- غسان قاسم داود، إعادة هندسة الأعمال: أساس معرفي لهيكلة وتحديث الإدارة الضريبية، كلية بغداد العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 24، 2010؛
- فضيلة بوطورة وآخرون، مراحل تطبيق إعادة هندسة العمليات (الهندرة)– دراسة تطبيقية على بنك الفلاحة والتنمية الريفية– مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد03، العدد 01، 2017؛
- كريم عبيس حسان العزاوي، الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 2014، العدد 12، 2014؛
- منصوري الزين، الهندسة الضريبية الملائمة لتشجيع وترقية الاستثمار في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية.

الملتقيات

- سليمان وآخرون، إعادة الهندسة مدخل للأداء المتميز، المؤتمر العالمي الدولي للأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08–09 مارس 2005، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم التسيير؛

- محمد عباس أحمد وآخرون، الإعفاءات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار، المؤتمر العلمي: دور العلوم المحاسبية والمالية في النهوض بواقع المؤسسات الاقتصادية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، 2010.

التقارير:

- فيتو تانزي وآخرون، البلدان النامية والسياسة الضريبية، قضايا اقتصادية 28، صندوق النقد الدولي، واشنطن، مارس 2001.

القواميس:

- قاموس مجاني الطلاب، دار المجاني، بيروت – لبنان، الطبعة الثالثة، 1996.

المراجع الاجنبية:

- Gouvernement du Québec, Dépenses fiscale, bibliothèque et archives nationales du Québec, 2016