
دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي-دراسة ميدانية لعينة من
مديريات الضرائب في الجزائر-

Le rôle de la gouvernance fiscale dans la réduction de l'évasion et de la fraude fiscales

ط.د.حمودة أم الخير

جامعة الجلفة - الجزائر

Hamouda_mimi@live.fr

د.حديدي آدم *

جامعة الجلفة - الجزائر

Hadidi_adem@yahoo.fr

Received:02/10/2018

Accepted: 18/10/2018

Published: 31/01/2019

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق معايير الحوكمة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، ومن أجل ذلك تم استخدام الاستبانة كأداة للبحث العلمي من خلال استقصاء عينة من إدارات الإدارة الضريبية، وتم الاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي البسيط كأداة لاختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام البرنامج الإحصائي *Spss*. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التزام الإدارة الضريبية الجزائرية بتطبيق معايير الحوكمة الضريبية من شأنه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وفي الأخير خرجنا بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إلزام الإدارة الضريبية في الجزائر على تطبيق معايير الحوكمة الضريبية. الكلمات المفتاحية: معايير الحوكمة الضريبية، التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الانحدار الخطي البسيط

تصنيف G30,E62:JEL

* المؤلف المرسل: د.حديدي آدم ، الإيميل : Hadidi_adem@yahoo.fr

Résumé:

Ce document vise à déterminer l'impact de l'application des normes de gouvernance fiscale pour réduire le phénomène de l'évasion fiscale, pour cela le questionnaire a été utilisé comme un outil de recherche scientifique sous forme d'une enquête sur un échantillon des cadres de l'administration fiscale, en s'appuyant sur la méthode de régression linéaire simple pour tester les hypothèses de l'étude à l'aide du programme statistique Spss.

L'étude a révélé un certain nombre de résultats dont la plus importante est l'engagement de l'administration fiscale algérienne à mettre en œuvre les normes de gouvernance fiscale permettra de réduire le phénomène de l'évasion fiscale. En fin de compte, nous avons abouti à une série de recommandations, la plus importante est celle de la nécessité d'obliger l'administration fiscale à appliquer les normes de gouvernance fiscale.

Mots clés:

normes de gouvernance fiscale, administration fiscale, évasion fiscale, Fraude fiscale, régression linéaire simple.

Jel Classification Codes: G30,E62

1. مقدمة:

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولة وانفصال الإدارة عن الملكية، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين. ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وشارك المواطنين وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية.

تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين الموارد وتوجيهها وفقا للسياسات المالية والاقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقا، فلم تعد الضرائب غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياساتها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.

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. ويعد التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب لما له من آثار سلبية على تحصيل الضريبة، الأمر الذي ينعكس سلبا على إيرادات الخزينة وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف المرجوة من تحصيل الضرائب.

لذا بات لزاما التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة ومكافحتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها أو منعها بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة. ومن هنا جاءت الحاجة لإخضاع الإدارة الضريبية لشروط ممارسات الحوكمة، كون هذه الأخيرة أصبحت السبيل الأنجع لتحسين التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

1.1. إشكالية الدراسة:

تحولت ظاهرة التهرب الضريبي إلى مشكلة كبرى في الجزائر بعدما بلغ حجمها مستويات مرتفعة مما جعل أثارها على الاقتصاد الوطني كبيرة جدا، ولم تتمكن سائر الخطط الحكومية في الفترات السابقة من تحجيم ظاهرة أخذت أشكالا متعددة من الممارسات الشرعية وغير الشرعية، على نحو جعل الخزينة العمومية تتكبد خسائر مالية جسيمة، ما يفرض ضرورة احتكام السلطات إلى استراتيجيات جديدة لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية لهذه الدراسة بالشكل الآتي: إلى أي مدى يساهم الالتزام

بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي في الجزائر؟

2.1. أهمية وأهداف الدراسة:

بناءً على ما تقدم فإن هذه الدراسة تهدف أساساً إلى:

- التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية؛
 - تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي؛
 - التعرف على الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى التهرب والغش الضريبي؛
 - إبراز الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية في مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر.
- وللإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية:
- الخلفية النظرية للحوكمة الضريبية؛
 - مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي؛
 - دراسة ميدانية.

2: الخلفية النظرية للحوكمة الضريبية.

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين. ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية. (مهند محمد موسى العبيني، ، 2015، صفحة 135)

1.2.: مفهوم الحوكمة الضريبية. هناك عدة تعريفات للحوكمة الضريبية وفيما يلي سنستعرض أهم تلك التعاريف على النحو التالي:

- عرفت الحوكمة الضريبية بأنها: "مجموعة القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين

المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقدير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي للدولة".

- وعرفت بأنها: "الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية حقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة، الأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنوانا لحوكمة المنظومة الضريبية وصولا إلى سلامة الأداء بالرقابة على كفاء وفاعلية وتقرير المساءلة".

- وعرفت الحوكمة الضريبية بأنها: "مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد والإجراءات التي تعمل باتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية وتوفير قدر من المصداقية بينها وبين الأطراف أصحاب المصالح والمحافظة على أموال الدولة من الضياع وفرض المساءلة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك القواعد". (يوسف حسن عثمان جعفر، 2016، الصفحات 49-51)

- وعرفت أيضا بأنها: "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط أداء المنظومة الضريبية ككل؛ من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طوعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها".

- كما عرفت بأنها: "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". (مهند محمد موسى العبيني، 2015، صفحة 136)

2.2. أهمية الحوكمة الضريبية. تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من المكلف والإدارة الضريبية، حيث يمكن عرض أهمية الحوكمة الضريبية على النحو التالي:

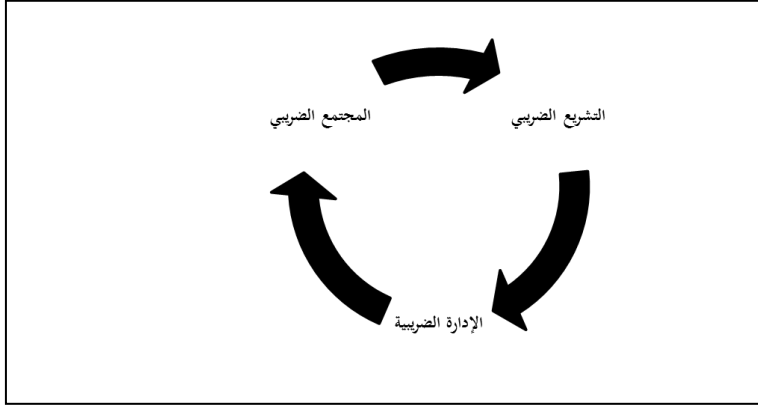
- من ناحية المكلف: توافر الحوكمة يعود على المكلف بفوائد أهمها: الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، وتحافظ على حقوق المكلف مع مراعاتها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم تزمّت المكلف في إساءة الظن بالإدارة الضريبية، وبالتالي راحته النفسية وعدم قلقه، مما يؤدي

بالمكلف إلى الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونياً.

- من ناحية الإدارة الضريبية: توافر الحوكمة الضريبية يعود على الإدارة الضريبية بفوائد أهمها: الإقلال من المنازعات والخلافات، وإمكانية الانصراف نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة واحكام. كما أنها تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية، فضلاً عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي مما يساعد العاملين على أداء وجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين. (يوسف حسن عثمان جعفر، 2016، صفحة 51) بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي. (مهند محمد موسى العبيني، ، 2015، صفحة 136)

3.2. أهداف الحوكمة الضريبية: تسعى الحوكمة الضريبية لتحقيق الأهداف التالية:

- قدرة الإدارة على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي، ومنع اتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات؛
- قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة بين مختلف الأطراف المعنية، بحث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها وتحقيق الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي؛
- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم؛
- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي؛
- الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة. (راشدي أمين،، 2017، صفحة 488)



4.2. أطراف الحوكمة الضريبية.

إن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف لتشكل المنظومة الضريبية والتي تتكون من:

- **التشريع الضريبي:** عبارة عن كافة القوانين والتعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها. (مهند محمد موسى العبيني، ، 2015، صفحة 138)
 - **الإدارة الضريبية:** تمثل الإدارة الضريبية الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع، كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذا أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه. (عفيف عبد الحميد، 2013، صفحة 31)
 - **المجتمع الضريبي:** هو كل شخص تتوفر فيه شروط التكليف الجبائي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، فالمجتمع الضريبي هم الأشخاص الذين تستوجب عليهم الضريبة التي أقرها المشرع الجبائي وكلف الإدارة بعملية تسيير الضريبة. (دوداح رضوان، 2016، صفحة 21)
- 5.2. توصيات واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) للحوكمة الضريبية الجيدة.

قدمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية اقتراحات لتحقيق حوكمة ضريبية جيدة، تتمثل في:

- **مكافحة التهرب الضريبي:** حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الضريبي وفرض الانضباط الضريبي؛
- **وقف تدفقات رؤوس الأموال غير الشرعية:** يجب أن تكون هناك جهود منسقة بين المجتمع والحكومات الدولية لإدارة تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة خصوصا نحو الملاذات الضريبية والمراكز المالية، فالشركات التي تمارس التهرب الضريبي التجاري (Evasion Fiscale Commerciale) لا ينبغي أن تدرج فقط على القائمة السوداء (La Liste Noire)، ولكن يجب أن تخضع للعدالة، فيجب القضاء على جميع الفرص التي تسهل تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة ووضع آليات وضوابط صارمة من خلال وضع التشريعات المناسبة؛
- **مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل:** إن مكافحة إساءة أسعار التحويل يتطلب وضع تدابير تشريعية محددة وتكييفها مع النظام القانوني والسياسات الاقتصادية من أجل تعزيز القدرات الإدارية اللازمة لفرض الانضباط، ويتطلب ذلك منهجا علميا يتوافق مع القدرات الإدارية والمؤسسية المتاحة في كل بلد؛
- **الإدارة الفعالة للنظام الضريبي:** تسمح الإدارة الفعالة للنظام الضريبي من تعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضا الثقة في إدارة المالية العامة، وهي عنصر هام في الحكم الرشيد. يتصف النظام الضريبي في العديد من البلدان بأنه غير عادل إلى حد كبير، وتنقسم عدالة النظام الضريبي إلى العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، وتتطلب العدالة الأفقية معاملة الأفراد نفس المعاملة في ظروف مماثلة، كما تتطلب العدالة الرأسية معاملة الأفراد معاملة مختلفة في ظروف غير مماثلة. فعدم قدرة السلطات الجبائية على إخضاع الأفراد الأثرياء والشركات للضرائب بسبب المراكز المالية الخارجية (Centre Financiers Offshore) أو الملاذات الضريبية التي تسهل التهرب الضريبي له عواقب وخيمة على نزاهة النظم الضريبية والحوكمة الضريبية في البلد، وسيتم تعزيز إدارة المالية العامة إذا كانت هناك عدالة أكبر في التطبيق وإدارة الضرائب؛
- **مكافحة الفساد الضريبي:** إن مكافحة الفساد على مستوى الإدارة الضريبية هو أولوية لخلق شرعية للنظام الضريبي، فالفساد يقضي على الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية.

— إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط (الالتزام) الضريبي: ينبغي أن تشمل التدابير المنشأة لتعزيز دافعي الضرائب على:

- أ. تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي؛
 - ب. نظرة الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين؛
 - ج. القيام بحملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الإدارة الضريبية لتكنولوجيات الإعلام والاتصال
- يضمن لدافعي الضرائب تقبل وتفهم متطلبات الالتزام الضريبي. (مليكاوي مولود،، 2016، الصفحات 147-148)

3: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي: إن المكلف بالضريبة كثيراً ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، فالتهرب الضريبي جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبار وجدت بتواجد الضريبة نفسها، (طورش بتاتة،، صفحة 9) حيث أن الكثيرين يعتبرون الضريبة عبء إضافي يضاف إلى الأعباء العديدة التي يتحملونها بشكل عام، لذلك فإنهم يحاولون بأي شكل التخلص من هذا العبء.

يعد التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب لما له من آثار سلبية على تحصيل الضريبة، الأمر الذي ينعكس سلباً على إيرادات الخزينة وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف المرجوة من تحصيل الضرائب.

ويعتبر التهرب الضريبي جريمة اقتصادية، بل وربما يمكن اعتباره من أبرز الجرائم الاقتصادية المعاصرة. وتظهر خطورة هذا الجرم بالنظر إلى الأهداف العديدة التي تحققها الضرائب على الجانب الاقتصادي والاجتماعي للدول والتي يخل بها التهرب. وقد حددت أغلب القوانين الضريبية في العالم مجموعة من العقوبات لمرتكبي هذه الجريمة. (طارق حمدي حمدان أوسنينه، 2008، الصفحات 28-29)

1.3.: مفهوم التهرب الضريبي: تعددت التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي، واختلفت وجهات النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع. حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها.

- حيث عرف Camil التهرب الضريبي بأنه: "كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة".
- وعرف التهرب الضريبي بأنه: المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض أساس الضريبة"
- وعرفه فليح العلي بأنه: "ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعته المنشئة". (طورش بتاتة،، الصفحات 12-13)

2.3.: أشكال التهرب الضريبي.

- من حيث المشروعية:
 - أ. التهرب المشروع (التجنب الضريبي): عرف J.C. Martinez التجنب الضريبي بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". (بوعكاز سميرة،، 2014، صفحة 26) ويقصد به استغلال المكلف للثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بهدف التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية. (بودلال علي، 2013، صفحة 215)
 - وكمثال على التهرب المشروع عندما يقوم شخص بتقسيم أمواله على ورثته وهو حي، وهذا تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، (رحمي نابتي، 2013، صفحة 50) أو كأن تقوم الشركات بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونياً بقصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل. (بوزيد سفيان،، 2015، صفحة 120)
 - ب. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي؛ قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم تصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التهرب الضريبي يشترط لتحقيق توفر عنصرين وهما:
- **العنصر المادي:** يتمثل في تفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:
- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية؛

- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها؛
- عدم مسك محاسبة منظمة حسب الدفاتر المعمول به، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.
- **العنصر المعنوي:** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائماً حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب اظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات. (بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، 2016، الصفحات 327-328)
- **من حيث نطاق ارتكابه:**
 - أ. **التهرب الداخلي:** يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه الأكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، ويحدث هذا النوع من التهرب في نطاق حدود الدولة، أين يلجأ المكلف إلى طرق وأعمال غير شرعية لتجنب الضريبة المتعلقة بالبلد الذي ينتهي إليه (بلواضح الجيلالي، 2014، صفحة 31).
 - ب. **التهرب الدولي:** يعتبر التهرب الضريبي الدولي صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة، وما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو عابر للحدود الإقليمية للدولة، إذ أن المكلف يحاول أن يخفف من العبء الضريبي مستخدماً في ذلك كافة الطرق والوسائل المشروعة وغير المشروعة، فقد يقوم بتحويل أرباحه خارج إقليم الدولة المقيم بها ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو يقوم باستثمار أمواله خارج الدولة التي يقيم بها لكي يتمتع ببعض الحوافز والإعفاءات الضريبية التي يقررها القانون الضريبي في البلد المضيف. (عزوز علي، ، الصفحات 44-45)
- 3.3. **أسباب التهرب الضريبي:**

إن التهرب الضريبي يتزايد يوماً بعد يوم بتزايد النشاط الاقتصادي وعدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة، كما يعمل على تعطيل السياسة التنموية ويحرم الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة، فالأسباب والدوافع المسؤولة عن تفشي التهرب الضريبي كثيرة، حاولنا تقسيمها إلى: (طورش بتاتة، ، صفحة 57)
- **الأسباب المتعلقة بالكلف:** تتمثل في:

- تدني المستوى الأخلاقي: يتوقف التهرب الضريبي على المستوى الأخلاقي السائد في أي دولة معينة، فكلما ضعف المستوى الأخلاقي السائد في الدولة خاصة عندما يتسامح الرأي العام مع المتهربين من الضريبة، كان التهرب قويا ملموسا والعكس صحيح؛ (علي الصادق أحمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، 2013، صفحة 146)
- نقص الوعي الضريبي مما يجعل المكلف يخل بواجبه المتمثل في دفع المستحقات الضريبية التي تستخدمها الدولة في التنمية الاقتصادية. ونشير هنا إلى العلاقة العكسية بين الوعي والتهرب، بحيث كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث على التهرب والعكس صحيح؛
- سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة؛
- اعتبار الشخص أن سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت شخصا معنويا
- عدم الرضا عن الدافع السياسي يدفع المكلف بعدم دفع مستحقاته الضريبية نتيجة للمشاعر المعادية للحكومة؛
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة؛
- عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس، مما يمنع المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفاقه مع القواعد والأنظمة الضريبية.
- الأسباب التشريعية: وهي المتعلقة بالضريبة والنظام الضريبي وتتمثل في:
- ثقل العبء الضريبي: يرى عبد المنعم فوزي أنه "كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها".
- تعقد التشريع الضريبي: يرى عبد الحميد محمد القاضي أنه "كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون أقل وضوحا، ويترك مجالا لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها".
- عدم استقرار النظام الضريبي: نتيجة للتغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية مما يجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة لنقص وسائل الإعلام الضريبية أو صعوبة الإلمام بمضمونها، وغالبا ما تنتهي بالاصطدام ما بين المكلف وإدارة الضرائب والدخول في منازعات فتشتد كراهية المكلف وبالتالي يزداد ميله للتهرب.

- **ضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها يزداد ميله للتهرب.
- **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** هناك علاقة عكسية بين العقاب ومبلغ التهرب، بحيث كلما كانت قيمة العقاب المفروض على المكلف أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، فالنتيجة هي ابتعاد المكلف عن التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
- **ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:** عندما يشعر المكلف بثقل عبء الضريبة يتحایل المكلف ويتهرب من دفع الضريبة، حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي إلى التقليل من دخل المكلف، الأمر الذي يدفعه إلى التهرب والتملص من دفع الضريبة أو محاولة التخفيض من وعائها.
- **النظام الضريبي التصريحي:** يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.
- **الأسباب الإدارية:** باعتبار الإدارة الضريبية وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلفين المعنيين بالضريبة قد تعتبر سببا من أسباب التهرب الضريبي في حالة:
- **محدودية الوسائل المادية:** مثل عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات والمستلزمات الضرورية بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها المتمثلة في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وربطها وتحصيلها.
- **محدودية الوسائل البشرية:** سواء من حيث الكم أو النوع:
- **المحدودية الكمية:** تتمثل في نقص الأعداد من الأعوان الإداريين القادرين على تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ورقابة وتحصيل... إلخ مقارنة بعدد المكلفين، وهو ما يشجع على التهرب.
- **المحدودية النوعية:** تتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب من تحديد للوعاء الضريبي وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب، بسبب انعدام ونقص التربصات والدورات التكوينية أو بسبب ضعف أجور العاملين في الإدارة بما يجعل هذه الأخيرة غير قادرة على استقطاب العناصر المؤهلة ذات الخبرة العالية، الأمر الذي ينتج عنه فشل الإدارة في ضبط المتهربين خاصة في حالة اتباعهم لطرق تدليسية.
- **تعقد الإجراءات التنظيمية:** تتجلى صورة تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية من خلال:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي، وإخضاعه في كثير من الأحيان إلى التقدير الجزافي الذي قد يحدث فيه نوع من المغالاة، مما يدفع المكلف إلى التهرب؛
 - تعقد إجراءات تحصيل الضريبة، الذي يتقبلها المكلف بالرفض من خلال الغش والتهرب الضريبي؛
 - ضعفة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ويعتبر ذلك من أكبر الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من تسديد مستحقاته الضريبية؛
 - الفساد الإداري وتواطؤ بعض الإداريين عديدي الضمير المني والأخلاقي وتشجيعهم للتهرب من خلال إخفاء كشوف المعلومات، التغاضي عن المراقبة أو منح امتيازات ضريبية غير مستحقة... إلخ. (بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، 2014، الصفحات 153-157)
 - الأسباب الاقتصادية: تلعب الأسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي وهي تتعلق بمجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف من جهة، والظروف الاقتصادية العامة للدولة من جهة أخرى.
- إن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف تتحكم في سلوكه اتجاه الضريبة وقدرته على دفعها، حيث أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة مداخيلهم تقلل التهرب الضريبي، كما تسمح للمنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك. أما في حالة ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة، والظروف الأمنية المتدهورة التي تؤثر سلبا على السير العادي للمكلف من جهة أخرى، تزيد من التهرب الضريبي. (طورش بتاتة،، صفحة 58)
- كما أن نطاق التهرب الضريبي يختلف باختلاف الظروف الاقتصادية للدولة، فيزداد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، حيث أنه في فترات الرخاء تزداد مداخيل الأفراد وتحسن قدراتهم الشرائية وبالتالي يدرج العبء الضريبي في سعر السلع والخدمات مما يقلل من التهرب الضريبي. (بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، 2014، صفحة 156)
- زيادة على ذلك الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي الذي ينتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وكذلك فوضى الاستيراد وعدم احترام حرية المنافسة، كل هذه

الأمر ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي، بالتالي يلجأ المكلفين إلى التهرب من الضريبة نتيجة عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

وهذا ما أكدته P. Gavdenet بقوله يحاول المكلف وبدقة أن يدفع الضرائب المفروضة عليه لكي لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب، بل يذهب إلى أبعد من ذلك بمحاولة إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسنة، وعكس ذلك أثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية أين يشتد به الحال يقوم بتقليل الأعباء الجبائية وذلك بلجوئه إلى التهرب الضريبي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، وبالتالي تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

وعليه فالعنصر الاقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب، فكلما كان الوضع الاقتصادي

حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا. (طورش بتاتة،، صفحة 58)

4.دراسة ميدانية.

1.4. تقديم أداة الدراسة: تعد الاستبانة أداة من أدوات جمع المعلومات، وذلك انطلاقا من الرغبة في معرفة الرأي الآخر اتجاه موضوع الدراسة، من خلال توزيع استبانة بها مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة على عينة الدراسة والتي تمثل المجتمع الأصلي، من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، وتم إنجاز هذه الدراسة باستخدام إحدى الأساليب الإحصائية التي تستعمل لتحليل البيانات والمعالجات الإحصائية المتمثل في برنامج Spss.

2.4. مكونات ومنهجية الدراسة: نستعرض من خلال هذا الجزء عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة.

1.2.4. منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الدراسة الوصفية والدراسة التحليلية والتي تعرف بأنها أدوات من أدوات المنهج المسحي المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بغرض التعرف على أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات.

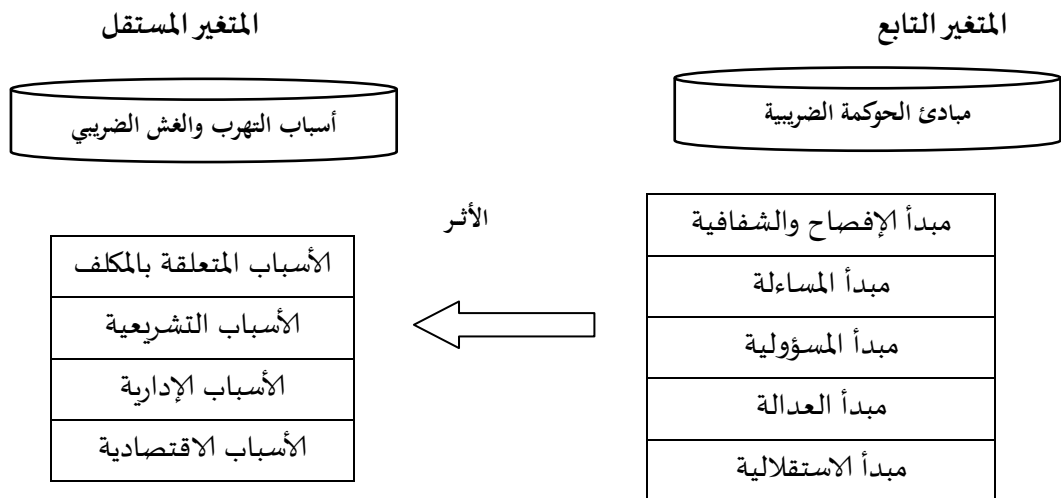
2.2.4 أنواع البيانات.

أ. البيانات الأولية: تم إعداد استبانة الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصاء Spss واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ب. البيانات الثانوية: وتتم من خلال مراجعة الكتب والدوريات واستخدام الانترنت والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم في إثراء هذه الدراسة.

3.2.4. نموذج الدراسة: يمكن توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين.

يمثل الشكل رقم (02) مجموعة من المتغيرات التابعة والمستقلة وذلك نظرا لطبيعة الدراسة، حيث تتمثل المتغيرات المستقلة في مبادئ الحوكمة الضريبية، بينما المتغيرات التابعة هي كل من أسباب التهرب الضريبي والمتمثلة في: الأسباب المتعلقة بالمكلف، الأسباب التشريعية، الأسباب الإدارية والأسباب الاقتصادية.

4.2.4. مجتمع الدراسة وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموع إدارات مديريات الضرائب في الجزائر، حيث تم استهداف فئة المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين، وقد تم توزيع 58 استبانة تجاوبت معنا 32 إطار، والجدول التالي يوضح عينة الدراسة.

الجدول رقم (01): عينة الدراسة.

الرقم	العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات الصالحة للتحليل
01	32	58	32

المصدر: من إعداد الباحثين.

3.4. تفريغ بيانات الاستبيان معالجتها إحصائياً.

1.3.4. أداة الدراسة: تم إعداد الاستبانة كما ذكرنا سالفاً وكان ذلك على النحو التالي:

- أ. إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
 - ب. عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
 - ج. إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب؛
 - د. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة مجموعات: المجموع الأولى تتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وتتكون من 5 فقرات؛ والمجموعة الثانية تتناول مبادئ الحوكمة الضريبية، أما المجموعة الثالثة فتمثل أسباب التهرب الضريبي، تم تقسيمها كل من المجموعتين الأخيرتين إلى أبعاد كما هو موضح الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): جدول تقسيم الأبعاد.

الأبعاد	المحتوى	عدد الفقرات
المجموعة الثانية	البعد الأول	مبدأ الإفصاح والشفافية 09
	البعد الثاني	مبدأ المساءلة 05
	البعد الثالث	مبدأ المسؤولية 06
	البعد الرابع	مبدأ العدالة 07
	البعد الخامس	مبدأ الاستقلالية 04
المجموعة الثالثة	البعد السادس	الأسباب المتعلقة بالمكلف 07
	البعد السابع	الأسباب التشريعية 08
	البعد الثامن	الأسباب الإدارية 07
	البعد التاسع	الأسباب الاقتصادية 04

المصدر: من إعداد الباحثين.

2.3.4. صدق وثبات الاستبيان: تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

أ. صدق فقرات الاستبيان. تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان عن طريق التحكيم وكذا الاتساق الداخلي والبنائي من خلال استخدام كل من معامل الارتباط سيبرمان فيما يخص الاتساق الداخلي وكذا معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للاتساق البنائي.

ب. ثبات فقرات الاستبانة: تم التحقق من الثبات بطريقة معامل الثبات (Cronbach Alpha)، إذ قام الباحثين بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب معامل الثبات (Cronbach Alpha) لأنه يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة لأخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإنه يزود بتقدير جيد للثبات وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة طبقت معادلة (Cronbach Alpha) على درجات أفراد الثبات وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة (Alpha)، وبالنسبة لمعامل ثبات الاستبانة ككل فقد بلغ ألفا كرونباخ 0.921، أي 92.10% وهي نسبة ثبات ممتازة لأداة الدراسة. وهذا ما يوضحه الجدول رقم (03).

الجدول رقم (03): معامل الثبات (بطريقة ألفا كرونباخ).

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
57	0.921

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

4.4. اختبار الفرضيات وتحليلها. لقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة T Test One Sample المستعمل لتحليل أجزاء الاستبيان، عند مستوى دلالة 0.05 وبمستوى ثقة 95%. وقيمة T لاختبار كل فرضية على حدى. بالإضافة إلى استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط ومعامل التحديد R^2 لإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

1.4.4. الفرضية الأولى:

H_0 : لا ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب متعلقة بالملكف.

الجدول رقم (04): اختبار الفرضية الأولى.

الفرضية الأولى	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية Df
ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب متعلقة بالملكف	1.644	2.681	0.012	31

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

يتضح من الجدول (04) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى ثقة 95 %، وبما أن قيمة Sig مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$ ، نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة: ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب متعلقة بالملكف.

2.4.4. الفرضية الثانية:

H_0 : لا ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب تشريعية.

الجدول رقم (05): اختبار الفرضية الثانية.

الفرضية الثانية	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية Df
ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب تشريعية	1.644	7.929	0.000	31

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول (05) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى ثقة 95 %، وبما أن قيمة Sig مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب تشريعية.

3.4.4. الفرضية الثالثة:

H_0 : لا ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب إدارية وفنية.

الجدول رقم (06): اختبار الفرضية الثالثة.

الفرضية الثالثة	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية Df
ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب إدارية وفنية	1.644	5.453	0.000	31

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول (06) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى ثقة 95 %، وبما أن قيمة Sig مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب إدارية وفنية.

4.4.4. الفرضية الرابعة:

H_0 : لا ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب اقتصادية.

الجدول رقم (07): اختبار الفرضية الرابعة.

الفرضية الثانية	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية Df
ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب اقتصادية	1.644	18.769	0.000	31

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss.

يتضح من الجدول (07) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى ثقة 95 %، وبما أن قيمة Sig مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: ترجع أسباب التهرب والغش الضريبي إلى أسباب اقتصادية.

5.4.4. الفرضية الخامسة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \leq 0.05$ بين تطبيق مبادئ

الحوكمة الضريبية والحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالك.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق الحوكمة الضريبية في الحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالك. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالك في الجزائر:

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الخامسة.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالك	3.353	0.434	0.188	6.948	0.013

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يوضح الجدول 08 أثر مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالكف، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالكف، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.434$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.188 أي أن ما قيمته 18.8% من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالكف يَحُدُّها تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، كما بلغت قيمة F المحسوبة 6.948 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$)، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.000 لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من أسباب التهرب والغش الضريبي المتعلقة بالمالكف. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_1 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_1 = 0.161 + 0.407x$$

حيث أن:

α : ثابت معادلة الانحدار؛ Y_1 : الأسباب المتعلقة بالمالكف؛ β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛ X : مبادئ الحوكمة الضريبية.

6.4.4. الفرضية السادسة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \leq 0.05$ بين تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي في الجزائر:

الجدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية السادسة.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي	4.856	0.495	0.246	9.762	0.004

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يوضح الجدول 09 أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.495$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.246 أي أن ما قيمته 24.6% من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي يَحُدُّها تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، كما بلغت قيمة F المحسوبة 9.762 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha=0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.000 لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_2 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_2 = 0.220 + 0.412x$$

حيث أن: α : ثابت معادلة الانحدار؛ Y_2 : الأسباب التشريعية؛ β : معامل الانحدار لكل متغير؛ e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛ X : مبادئ الحوكمة الضريبية.

7.4.4. الفرضية السابعة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \leq 0.05$ بين تطبيق مبادئ

الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي.

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي في الجزائر:

الجدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية السابعة.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي	9.847	0.965	0.931	7.128	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.

يوضح الجدول 10 أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.965$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.931 أي أن ما قيمته 93.1% من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي يَحُدُّها تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، كما بلغت قيمة F المحسوبة 7.128 وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.000 لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_3 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_3 = 0.829 + 0.984x$$

حيث أن: α : ثابت معادلة الانحدار؛ Y_3 : الأسباب الإدارية؛ β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛ X: مبادئ الحوكمة الضريبية.

8.4.4. الفرضية الثامنة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \leq 0.05$ بين تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي في الجزائر:

الجدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الثامنة.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي	20.140	0.435	0.189	7.005	0.013

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.

يوضح الجدول 11 أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.435$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.189 أي أن ما قيمته 18.9% من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي يَحُدُّها تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، كما بلغت قيمة F المحسوبة 7.005 وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha=0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.000 لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_4 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_4 = 0.162 - 0.159x$$

حيث أن: α : ثابت معادلة الانحدار؛ Y_4 : الأسباب الاقتصادية؛ β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛ X: مبادئ الحوكمة الضريبية.

5. الخاتمة:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق على أحسن وجه وتقديم الخدمات العامة بصورة جيدة. ولمواجهة التهرب الضريبي يجب معرفة الأسباب والدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الممارسات، والتي قد تكون متعلقة بالمكلف كتدني المستوى الأخلاقي، نقص الوعي الضريبي، الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة... إلخ، أو أسباب تشريعية مثل ثقل العبء الضريبي، تعقد التشريع الضريبي، ضعف الرقابة الضريبية... إلخ، وقد تكون أسباب إدارية كمحدودية الوسائل المادية والبشرية بالإضافة إلى تعقد الإجراءات الضريبية، أو أسباب اقتصادية مثل الوضعية الاقتصادية للمكلف أو للدولة وكذا انتشار الاقتصاد الموازي.

وفي ضوء ما سبق، يؤدي التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في مؤسسات القطاع الضريبي بالجزائر دورا كبيرا في الحد من أسباب التهرب الضريبي، حيث توفر مبادئ الحوكمة الضريبية سبيلا وقائيا وعلاجيا لجميع الممارسات التي من شأنها أن تؤثر سلبا على مستويات أداء الإدارة الضريبية وعلى تحصيلها للضرائب. فتطبيق قواعد الحوكمة الضريبية بشكل سليم من شأنه أن يحقق الإفصاح والشفافية والنزاهة والعدالة، ويقلل من الفساد المالي والإداري، والتالي التقليل من حالات التهرب الضريبي.

وقد انتهى البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نوجزها في الآتي:

6. النتائج:

- مكافحة التهرب الضريبي ليست بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين؛
- وجود علاقة عكسية بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، فكلما التزمت الإدارة الضريبية بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية كلما قل الباعث على التهرب الضريبي والعكس صحيح؛
- الحوكمة الضريبية تزيد من فاعلية الإدارة الضريبية؛
- إن غياب الحوكمة الضريبية في مؤسسات القطاع الضريبي يشجع على التهرب الضريبي ويضع عبئا ثقيلا على الميزانيات الوطنية؛
- تعزز الممارسات السليمة للحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية كفاءة العمليات الإدارية؛

- إن تبني الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة الضريبية من شأنه أن يعزز الثقة بين المكلفين والموظفين؛
- من خلال دراسة إجابات الفئة المستهدفة تبين لنا أن أهم أسباب التهرب والغش الضريبي هي أسباب إدارية وفنية، تليها الأسباب التشريعية، ثم الأسباب الاقتصادية، وأخيرا الأسباب المتعلقة بالمكلف.
- أكدت جميع الفئات المستهدفة أن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية يساهم في الحد من الأسباب المتعلقة بالمكلف للتهرب والغش الضريبي؛
- أكدت جميع الفئات المستهدفة أن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية يساهم في الحد من الأسباب التشريعية للتهرب والغش الضريبي؛
- أكدت جميع الفئات المستهدفة أن تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية يساهم في الحد من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبي؛
- أكدت جميع الفئات المستهدفة أن تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية يساهم في الحد من الأسباب الاقتصادية للتهرب والغش الضريبي.

7.التوصيات:

- ضرورة الاهتمام بموضوع الحوكمة الضريبية والحرص على تطبيقه على أرض الواقع؛
- وضع دليل عملي لتطبيق الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية، بشكل يعزز الشفافية والنزاهة والهدالة والمسؤولية وكذا الالتزام الأخلاقي بالوظيفة؛
- ضرورة تزويد الموظفين بالمعلومات الكافية عن أساليب وطرق الغش والتحايل المستخدمة ومن قبل المكلفين للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- إلزام مؤسسات القطاع الضريبي بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية؛
- على الإدارة الضريبية أن تدرك مدى أهمية التزامها بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية؛
- إعداد برامج تدريبية لإطارات الإدارة الضريبية لزيادة وعي الموظفين بمبادئ الحوكمة الضريبية، لما لذلك من أثر كبير على تحقيق أهداف المؤسسات المالية؛
- نشر الوعي الضريبي عن طريق برامج إعلامية معينة ومدرسة؛
- تبسيط القانون الضريبي وإجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهمه واحترامه؛

- التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنائية على المتهربين من دفع الضريبة
- ضرورة إعداد برامج لمكافحة الفساد المالي والإداري داخل الإدارات العمومية بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص.

8.المراجع المعتمدة:

- 1-بلواضح الجيلالي. (2014). ، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012)، المجلد 7، العدد 12،، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،.
- 2-بودلال علي. (2013). ، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها (دراسة تحليلية)،، المجلد 3، العدد 6، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، مارس. مجلة دفاتر اقتصادية.
- بوزيد سفيان،. (2015). التهرب الضريبي...مفهوم وقياس، المجلد 1، العدد 2، جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، مارس 2015. مجلة المالية والأسواق..
- 3-بوشامة مصطفى، بعل الطاهر، عمار جعفري. (2016). ، تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، المجلد 6، العدد 6، جامعة لونيبي علي البليدة، الجزائر، نوفمبر. مجلة الإبداع.
- 4-بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة. (2014). ، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، المجلد 3، العدد 1، جامعة لونيبي علي البليدة، الجزائر، جوان. مجلة دراسات جبائية.
- 5-بوعكاز سميرة،. (2014). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)،. أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،.
- 6-دوداح رضوان. (2016). ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، .، مطبوعة مقدمة للسنة الأولى تخصص مالية. جامعة الجزائر 3،.
- 7-راشدي أمين،. (2017). دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية سطيف)، العدد 12،، مجلة رؤى اقتصادية.

- 8-رحمي نابقي. (2013). ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة).. رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر..
- 9-طارق حمدي حمدان أوسنينه. (2008). ، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية.. رسالة ماجستير. ، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا..
- 10-طورش بتانة.. (بلا تاريخ). مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..، رسالة ماجستير. قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة.
- 11-عزوز علي، . (بلا تاريخ). آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات).. أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.. جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
- 12-عفيف عبد الحميد. (2013). ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012).. رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.. جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر..
- 13-علي الصادق أحمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور. (2013). ، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)..، المجلد 14، العدد 1، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية.
- 14-مليكاوي مولود.. (2016). واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر..، المجلد 4، العدد 8، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، جانفي. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية.
- 15-مهند محمد موسى العبيني، . (2015). دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية). ، العدد 44، بغداد، العراق.. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.
- 16-يوسف حسن عثمان جعفر. (2016). ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية.. أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا.. جامعة النيلين، السودان..