

تعقيدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-

The complexity of tax system and its impact on tax evasion-Algeria case-

حيمران محمد

مخبر البحث في المالية العامة والأسواق المالية

جامعة جيجل – الجزائر

himranemohamed@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2021/06/30

بورنيسة عبد النور*

مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة

جامعة جيجل – الجزائر

abdenour.bournissa@univ-jijel.dz

تاريخ القبول: 2021/06/26

تاريخ الإستلام: 2021/05/26

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد عناصر تعقيدات النظام الضريبي الجزائري وعلاقتهم بالتهرب الضريبي، ولهذا الغرض تم استخدام استبانة كأداة للبحث العلمي من خلال استقصاء عينة من الأكاديميين والمهنيين ذوي العلاقة بالمحاسبة والجباية، وتم معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.VER.26)، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى إن النظام الضريبي معقد من حيث التشريع، أما من حيث الأمتثال فهو منخفض التعقيد في الغالب مع كون بعض العناصر تتسم نوعا بالتعقيد، أما من حيث علاقة التعقيد الضريبي بالتهرب الضريبي فسواء كان التعقيد من حيث التشريع أو الأمتثال فكلاهما يؤثران على التهرب الضريبي الناتج من جانب المكلف، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية، والأوضاع الاقتصادية، بإستثناء علاقة التعقيدات الضريبية من حيث التشريع بالتهرب الضريبي الناتج عن الإدارة الضريبية التي لم نجد بينهما علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية. الكلمات المفتاحية: الضرائب، النظام الضريبي، نظام التقدير الذاتي، التعقيدات الضريبية، التهرب الضريبي تصنيف H26، H29:JEL.

Abstract :

This study aims to determine the elements of the complexities of the Algerian tax system and their relationship to tax evasion, and for this purpose a questionnaire was used as a tool for scientific research by surveying a sample of academics and professionals associated to accounting and taxation, using the statistical program (SPSS.VER.26). The results of the study found that the tax system is complex in terms of legislation, for compliance, it is of low complexity, with some elements being somewhat complex. Regarding the relationship of tax complexity to tax evasion, whether the in terms of legislation or compliance, both affect the tax evasion resulting from the taxpayer, tax system, tax administration, and economic conditions. With the exception of the relationship of tax complexity in terms of legislation and tax evasion resulting from tax administration, we did not find a statistically significant effect between them.

Keywords: Taxes; Tax System; Self-Assesment System; Tax Complexity; Tax Evasion.

Jel Classification Codes :H26 ;H29.

*المؤلف المراسل

عرفت الجباية على إنها المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه العديد من الدول في تغطية نفقاتها وتحقيق الصالح العام وبالنظر إلى تاريخها فقد كان تحصيلها بطرق بسيطة كونها لم تكن متنوعة ومتشعبة ولم تكن تنظمها قوانين كثيرة، ومع ظهور مصطلح الدولة بالمفهوم الحديث زادت حاجيات المجتمع وعليه كان لزاماً على الدول تغطية هذه الحاجيات وبالتالي لابد من وضع إنظمة ضريبية تقوم بالإشراف على فرض الضرائب وتنظيمها وتحصيلها في ميعادها المحدد.

إن النظام الضريبي هو أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدول في التوجه الاقتصادي والاجتماعي وهو وسيلة لتحقيق التوازن العام حيث إنه يعتمد على ركائز واهداف خاصة، وكي يكون أكثر فعالية وجب إن يتسم بالاستقرار والبساطة، أي إنه في مئى على التعقيد خصوصاً في حالة ما إذا كانت الدولة تعتمد على نظام التقدير الذاتي الذي يحول نقل حساب الضرائب من الإدارة الضريبية إلى المكلف الذي بدوره مطالب بفهم النظام الضريبي جيداً.

تعتبر التعقيدات الضريبية الهاجس الرئيسي لأي نظام ضريبي خصوصاً من حيث صياغة القوانين أو نشر تعليمات أو توضيحات للضرائب عن كيفية حسابها وتحصيلها أو حتى حوزته على قوانين عديدة وضرائب متنوعة، فالنظام الضريبي المعقد يدل على صعوبة فهمه والتعامل معه مما ينجر عنه اختلاف في الفهم والاستعمال وقد يستغله العديد لصالحهم خصوصاً من خلال ثغراته وبالتالي يؤدي إلى التهرب الضريبي، فهذه الأخيرة من بين الظواهر التي تعاني منها الجزائر كونها تحرم الخزينة العمومية من مبالغ معتبرة والتي هي في تزايد مستمر وقد بلغ حجمها أزيد من 11000 مليار دج من بينها 4500 مليار دج قابلة للتحصيل أما الباقي 6500 دج غير قابلة للتحصيل (ذهبي، 2020). وهذا الأمر أكده المدير العام للجهاز الضريبي في الجزائر بأن حجم التهرب الضريبي بلغ حوالي 4500 مليار دج (30 مليار أورو) للفترة الممتدة من 1999 إلى غاية 2019 (عيساني، 2020)، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على إن النظام الضريبي في الجزائر لا يسير على ما يرام، الأمر الذي يتطلب من صناعات القرار بذل مجهودات أكثر للحد من زيادة هذه الأموال المهدورة والبحث عن العوامل الرئيسية التي تزيد من تفاقم هذه الظاهرة ومحاوله علاجها، وعلى إثر ماسبق يتم طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يؤثر التعقيد الضريبي في زيادة التهرب الضريبي في الجزائر؟

1.1. الفرضيات: وكاجابة مؤقتة على الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية: هناك تأثير للتعقيدات الضريبية على التهرب الضريبي:

✓ هناك تأثير للتعقيد الضريبي من حيث التشريع على التهرب الضريبي الناتج على كل من المكلف، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية، والأوضاع الاقتصادية؛

✓ هناك تأثير للتعقيد الضريبي من حيث الامتثال على التهرب الضريبي الناتج على كل من المكلف، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية، والأوضاع الاقتصادية.

2.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مكامن التعقيدات في النظام الضريبي الجزائري وذلك من خلال وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، بالإضافة إلى علاقة هذه التعقيدات بالتهرب الضريبي كون هذه الأخيرة أصبحت في تزايد مستمر وهو الأمر الذي قد يشكل خطراً على الاقتصاد الجزائري كون الضرائب تعتبر من المصادر المالية الأساسية.

3.1. أهمية الدراسة: تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين الظواهر التي تعاني منها الجزائر لاسيما في العقدين الاخيرين ومن أجل الحد منها كان لابد من البحث عن أسبابها، حيث ومن خلال هذه الدراسة فإن أهميتها تكمن في البحث عن مكامن

التعقيدات الضريبية وعلاقتها بالتهرب الضريبي، أي إن بمجرد تبسيط العناصر المعقدة في النظام الضريبي فإنها قد تساهم في الحد من نسبة التهرب الضريبي التي يسببها هذا التعقيد وبالتالي فإن هذه الدراسة قد تساعد صناع القرار في إعادة النظر في العناصر التي يراها كل من الأكاديميين والمهنيين على إنها معقدة فلعلها ستاهم في الحد جزئياً من التهرب الضريبي.

4.1. منهجية البحث: من أجل إجراء هذه الدراسة تم استخدام المنهج الكمي لقياس العلاقة بين التعقيدات الضريبية والتهرب الضريبي، وذلك من خلال إجراء مسح على شكل استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة في الفترة الممتدة من 10 فيفري لى غاية 20 مارس من سنة 2021. وبعد تجميع البيانات اللازمة تمت معالجة العلاقة بين المتغيرين باستخدام نتائج تحليل Anova ونماذج الإنحدار الخطي من خلال البرنامج الإحصائي SPSS.

هذه الورقة البحثية تم تقسيمها إلى ست أقسام: المقدمة، النظام الضريبي الجزائري، الدراسات السابقة ومنهجية البحث، نتائج الدراسة ومناقشتها، والخاتمة.

2. النظام الضريبي الجزائري:

كإن النظام الضريبي قبل الإستعمار الفرنسي يعتمد في جبايته على الزكاة بمعدل 2,5% بالإضافة إلى الخراج والجزية والعاشور وخلال الإحتلال الفرنسي للجزائر تم تغيير هذا النظام سنة 1950 ليحل محل النظام الإسلامي، وبعده تم الاعتماد على ضرائب الدخل وضرائب رأس المال (شلغوم، 2012، صفحة 07)، وسارت الدولة على هذا النهج حتى بعد الاستقلال بناء على القانون (1962، 157-62) مع إضافة بعض الضرائب والرسوم وإلغاء أخرى، وفي سنة 1973 تم إلغاء القانون (157-62) الذي يقتضي باستمرار العمل بالقوانين الفرنسية وهذا بموجب الأمر (1973، 29-73) حيث شهدت هذه الفترة عدة إصلاحات تماشياً مع التوجه الاقتصادي إنذاك حيث بمقتضى الأمر (1975، 87-75) قامت من خلاله الدولة الجزائرية بإنشاء وإستحداث قوانين ضريبية سنة 1976 ليصبح النظام الضريبي متكون من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الأمر (76-101)، قانون الرسم على رقم الاعمال بموجب الأمر (1976، 102-76)، قانون الطابع بموجب الأمر (1976، 103-76)، قانون الضرائب الغير مباشرة بموجب الأمر (1976، 104-76) قانون التسجيل بموجب الأمر (1976، 105-76)، واستمر هذا النظام الجبائي على هذه السيرورة مع تغيرات مستمرة في المعدلات بالإضافة إلى الغاء وحذف أو تعديل بعض الضرائب، وخلال الأزمة البترولية لسنة 1986 ومع إنهيار أسعار النفط كان لزاماً على الدولة الجزائرية إيجاد حلولاً عبر التخفيف عن الجباية البترولية والإنتقال إلى الاعتماد أكثر على الجباية العادية.

بالإضافة إلى النهج الذي إنتهجه الدولة نحو الإنتقال إلى اقتصاد السوق كان لابد من إجراء إصلاحات عديدة حيث تم استحداث الرسم على القيمة المضافة ليعوض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات بموجب الأمر (1990، 36-90) ليدخل حيز التنفيذ سنة 1992، وكذا استحداث الرسم على النشاط المهني بموجب الأمر (95-27، 1995) سنة 1995، بالإضافة إلى استحداث بعدها عدة ضرائب ورسوم وُستبدال أخرى على غرار إلغاء الدفع الجزافي واستبداله بالضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب القانون (2006، 24-06) بالإضافة لى تغيرات عديدة في معدلات الضرائب والرسوم لى يومنا هذا، حيث يتكون النظام الضريبي الحالي من ست قوانين ضريبية، قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يحتوي على (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني الضريبة الجزائرية الوحيدة، ضريبة على الأملاك، الرسم العقاري، رسم التطهير) قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب الغير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية، وهذه القوانين لها معدلات وطرق حساب مختلفة، مع اعتماد الدولة على طريقة التقدير الذاتي في تحصيل ضرائبها حيث من خلالها يتم نقل كيفية الحساب والتصريح إلى المكلفين الذي بدورهم ينقسمون إلى صنفين صنف ينتمي إلى النظام الحقيقي وهم اللذين يتعدى رقم أعمالهم السنوي سقف 15.000.000 دج أما

الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي هذا السقف فينتمون إلى النظام الجزافي (المادة 282 مكرر 1)، أما الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية فيتكون من المديرية العامة للضرائب التي تتكون من ثمن مديريات فرعية (مديرية التشريع والتنظيم الجبائين، مديرية المنازعات، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، مديرية الأبحاث والتدقيقات، مديرية الاعلام الوثائق الجبائية، مديرية الاعلام الآلي والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، مديرية إدارة الوسائل والمالية) أما المصالح الخارجة فتتكون من مديريات ومراكز ومصالح ومفتشيات (مديرية كبريات المؤسسات والمفتشية الجهوية للمصالح الجبائية، المديريات الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب، المراكز الجوية للضرائب) وكل هذه المديريات تظم مديريات فرعية أخرى أو مصالح وكلها مكلفة بمهام معينة (<https://www.mfdgi.gov.dz>).

3. الدراسات السابقة:

يدل النظام الضريبي المعقد على صعوبة فهمه والتعامل معه، وقد يكون اقل استقرارا (Tanzi, 2017, p.12). ينشأ التعقيد الضريبي بسبب زيادة التحسينات في القوانين الضريبية (Saad, 2014, p.1071) كما يمكن إن يأخذ اشكالا مختلفة مثل تعقيد حساب الضريبة (McKerchar, 2001; Abdul et al, 2020, p. 93) تعقيد القانون (Krause, 2000, p. 412) تعقيد إجراءات الإدارة الضريبية (Cox & Eger III, 2006, p. 281)، تعقيد القواعد (Carnes & Cuccia, 1996, p.54) بالإضافة إلى المستوى المنخفض للقراءة (Saad, Udin, & Derashid, 2014, p.611). يتم تحديد مفهوم التعقيد باختلاف الأشخاص وكل شخص يرى بمنظوره الخاص، حيث بالنسبة لمحاميو الضرائب، فقد يشير التعقيد الضريبي إلى الصعوبة التي يجدها الأشخاص في قراءة نص تشريعي، أو فهمه أو تطبيقه في مختلف الحالات المهنية. أما بالنسبة للمحاسبين، فيشير التعقيد الضريبي للوقت الذي يستغرق من أجل تحضير اقرارات ضرائب الدخل أو تقديم المشورة الضريبية، أما من منظور رجال الاعمال، فالتعقيد الضريبي يعني كمية المال والوقت الذي يتم إنفاقه للامتثال لمتطلبات قوانين ضرائب الاعمال (Tran-Nam & Evans, 2014, p.345)، في هذه الحالة، أجرى العديد من الباحثين دراسات لتفحص تعقيدات النظم الضريبية في عدة بلدان متقدمة وسائرة في النمو أو دول العالم الثالث على غرار (Long & Swingen, 1987) في أمريكا والذي وجد ستة (6) عناصر للتعقيد الضريبي (إنظر الجدول رقم 1) (McKerchar, 2005) في استراليا الذي وجد 11 عناصر للتعقيد الضريبي (إنظر الجدول رقم 1). (Borrego, Lopes, & Ferreira, 2016) في دراستهم للنظام البرتغالي (إنظر الجدول رقم 1) حيث إنهم قسموا عناصر التعقيد إلى ثلاث مؤشرات: مؤشر تعقيد التشريعات الضريبية ومؤشرين من حيث تعقيد الإدارة الضريبية (في سياق مصلحة الضرائب والمكلفين بالضرائب) وقد وجدوا 14 عنصرا للتعقيد الضريبي، حيث إن رؤية المكلفين بالضريبة لهذه الإنظمة الضريبية كانت معقدة جدا وتتسم بقوانين ضريبية شديدة التعقيد، الغموض وعدم اليقين، نماذج ضريبية مربكة وفي الأخير تؤثر على الامتثال الضريبي=، وهذه الدراسات تتوافق كذلك مع دراسة كل من (Isa, 2014) في ماليزيا الذي وجدت إن المكلفين من الشركات يصادفون التعقيد من حيث حساب الضريبة وحفض السجلات بالإضافة إلى الغموض في القوانين الضريبية.

في مالانج (إندونيسيا) (Brainyyah & Rusydi, 2012) توصلوا إلى إن النظام الجبائي معقد وإنه يؤثر على الامتثال. وهذه الدراسة تتوافق مع دراسة كل من (Saad, 2014) في نيوزيلاندا، (Musimenta, 2020) في أوغندا، (Gambo, Mas' ud, 2014) في ناسيدي، (Nasidi, & Oyewole, 2014) في 44 دولة افريقية، أما في كينيا فدراسة (Abdul & McFie, 2020) توصلت إلى إن التعقيد

خصوصا تعقيد الإجراءات الضريبية يؤثر على العدالة الضريبية، وعليه فتقريبا في كل الدراسات المذكورة أعلاه تم إيجاد تعقيدات ضريبية وإنها تؤثر على الامتثال سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

بالإضافة إلى الدراسات السابقة، وعلى عكس دراسة (A.C.Borrego, et All) التي استخدمت ثلاث مؤشرات فدراسة (Hoppe, Schanz, Sturm, & Sureth, 2019) التي أجريت على 100 دولة لقياس التعقيدات الضريبية فاستخدمت مؤشرين متطورين فقط لقياس التعقيد الضريبي: مؤشر لتعقيد القانون الضريبي ومؤشر تعقيد إطار العمل الضريبي وقد توصل الباحثون تقريبا إلى إن كل الدول لها تعقيدات ضريبية، أما ارتفاع التعقيد من حيث القانون الضريبي وإنخفاض تعقيد إطار العمل الضريبي أو العكس صحيح، وكما أشرنا في السابق فإن الباحثين وجدوا إن التعقيدات الضريبية تؤثر على الامتثال وبالتالي تؤدي إلى التهرب الضريبي. حيث أجرى (Richardson) دراسة على 45 دولة ووجد إن التعقيد الضريبي هو المحدد الأساسي للتهرب الضريبي وذكر إن إنخفاض مستوى التعقيد يعني إنخفاض مستوى التهرب الضريبي (Richardson, 2006)، ونتائج الباحث كذلك كانت متوافقة مع دراسة (Tanzi, 2017) الذي وجد إن الإنظمة الضريبية المعقدة تساهم في زيادة التهرب الضريبي، كذلك متوافقة مع دراسة (Krause, 2000) الذي وجدت إن النظام الضريبي المعقد يتيح فرص يمكن استغلالها للتهرب الضريبي.

جدول رقم 1: عناصر التعقيدات الضريبية في إنظمة ضريبية مختلفة

A.C.Borrego, et All (2016)/Portuguese	Mckerchar (2005)/Australia	Green (1994)/UK	Long and Swingen (1987)/US	عناصر التعقيد الضريبي
	X			الغموض في احكام ضرائب الدخل
	X			الغموض في بعض ضرائب الدخل
X				قوانين ضريبية مشتتة
X	X	X	X	الغموض والشك في القوانين الضريبية
X	X	X	X	قوانين ضريبية متغيرة باستمرار
X				قوانين ضريبية ومواد كثيرة جدا
	X	X	X	قواعد متعددة
X	X			عدة استثناءات في القواعد
		X		قواعد ضريبية معقدة بالنسبة للغير مقيمين
X				تشريعات دولية
X				قوانين ضريبية فيها كلمات تقنية صعبة
X				التحول إلى تشريعات الاتحاد الأوروبي
			X	حفظ السجلات مفصلة جدا
	X			حفظ السجلات مرهقة جدا
X	X	X	X	نماذج ضريبية مبركة
X	X			تركيبية النماذج الضريبية مبركة
X				تحضير المعلومات المحاسبية لأغراض جبائية
X				حوسبة الاقرارات الضريبية
	X		X	الكثير من الحسابات الضريبية
	X			الحسابات الضريبية صعبة جدا
X		X		إنخفاض المساعدة المقدمة من طرف الأداة الضريبية
X				الأرشيف الجبائي

المصدر: A.C.Borrego, et All (2016) /Portuguese,p.22

1.4. المجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين الذين لهم علاقة بالمحاسبة والجباية على غرار (محاسب في شركة، محاسب معتمد، محافظ الحسابات، خبير في المحاسبة، مستشار مالي وجبائي) بالإضافة إلى الأكاديميين (أساتذة الجامعة في مجال المحاسبة والجباية). وقد استهدفت الدراسة عينة حيث تم توزيع 120 استبيان. تجأوب معه 57 شخصا كما هو موضح في الجدول الاتي:

جدول رقم 2: عينة الدراسة

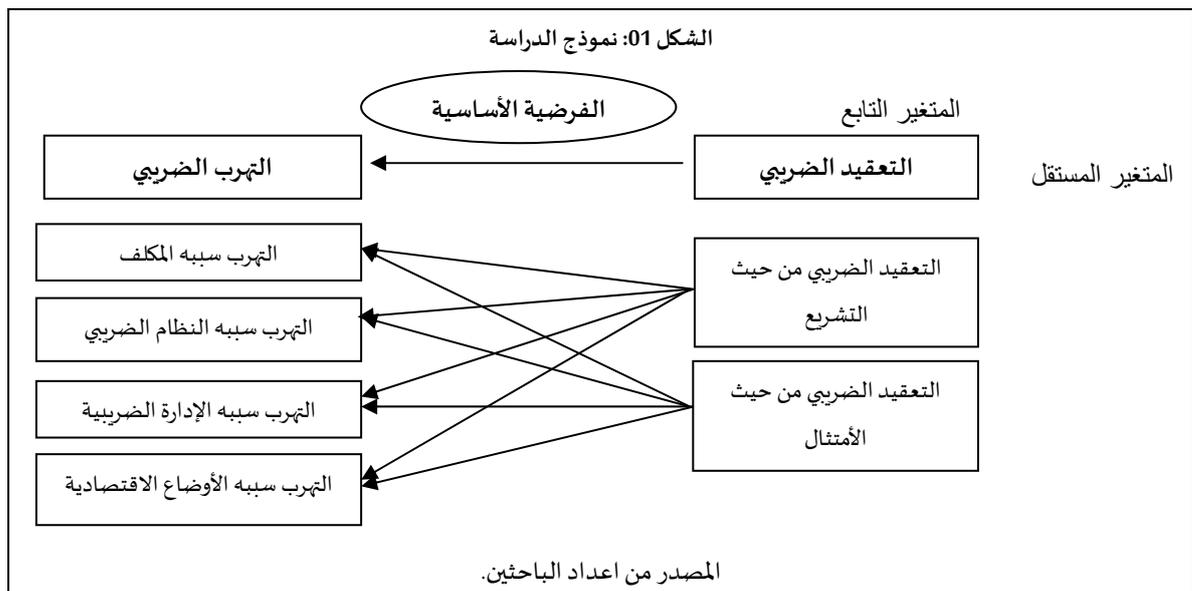
الرقم	العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	العينة
01	57	120	57

المصدر: من اعداد الباحثين.

2.4. أداة الدراسة: من أجل تجميع بيانات الدراسة والوصول إلى إجابة على الفرضيات تم تصميم استبيان فيما يتوافق مع متطلبات الدراسة حيث مبدئيا تم الاعتماد على عناصر التعقيدات الضريبية التي وجدها (Borrego, 2016) في دراسته للنظام الضريبي البرتغالي. وبعد عرضها على 5 محكمين هم أساتذة ثلاثة منهم يشتغلون كمحافظي حسابات في نفس الوقت فمهم من زاد من عبارات الاستبيان ومنهم من خفض ليتوافق أخيرا مع متطلبات النظام الضريبي الجزائري.

ليصبح بعدها الاستبيان يحتوي على 39 عبارة، الخمس عبارات الأولى متعلقة بالخصائص الديموغرافية أما باقي العبارات فهي مقسمة على المحاور الآتية: المحور الأول يضم ست عبارات متعلقة بالتعقيد من حيث التشريع الضريبي والمحور الثاني متعلق بالتعقيد من حيث الامتثال الضريبي ويحتوي على ثمانية عبارات. وهذان المحورين متعلقين بالمتغير التابع، أما باقي المحاور الأربعة فهي متعلقة بالمتغير المستقل حيث المحور الثالث متعلق بالتهرب الناتج عن المكلف أما المحور الرابع فهو متعلق بالتهرب الناتج عن النظام الضريبي والذي يضم خمس عبارات، أما المحور الخامس فهو متعلق بالتهرب الناتج عن الإدارة الضريبية ويضم ست عبارات، بينما المحور السادس فمتعلق بالتهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية ويضم أربع عبارات. كل العناصر تم قياسها بمقياس ليكارت الخماسي ابتداء من (1) غير موافق بشدة إلى غاية (5) موافق بشدة.

3.4. نموذج الدراسة:



يمثل الشكل رقم (01) المتغير التابع والمستقل وذلك نظرا لطبيعة الدراسة، حيث يتمثل المتغير التابع في التعقيدات الضريبية والذي تم تقسيمه إلى عنصرين من حيث التشريع والامتثال، فمن حيث التشريع فقد تم وضع عبارات تسمح بدراسة التعقيدات الضريبية لدى المكلفين والقراء لهذه التشريعات المتمثلة في صياغة القوانين وترجمتها، التغيرات المستمرة لهذه التشريعات وكذا المواد التي بداخلها التي تتسم بالغموض، بالإضافة إلى اختلاف القواعد بين الضرائب والمحاسبة التي تنجر عنها ضرائب مؤجلة والتي رأينا اختلافات عديدة عن كيفية استعمالها في الجزائر.

أما من حيث الامتثال فقد وضعنا عبارات تسمح بالوقوف على مدى وجود تعقيدات من حيث الامتثال والذي يعني التزام المكلف بحساب ضرائبه بالطريقة المطلوبة والقيمة اللازمة من دون أخطاء وفي الوقت المناسب حيث هذه العبارات تتمثل في اللوائح التنظيمية، المساعدة المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، طرق حسابات الضرائب والإعلان عنها، اعداد الميزانيات الجبائية وتقديمها، اجراءات التدقيق والطعون الضريبية.... الخ، وقد تم توضيحها في قسم الإحصاء الوصفي مع وجهة نظر المستجيبين.

بينما المتغير المستقل يتمثل في التهرب الضريبي والذي تم تقسيمه إلى أربعة عناصر تتمثل في التهرب الضريبي الناتج من طرف المكلف، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية، والأوضاع الاقتصادية،

فمن حيث تهرب المكلف فالعبارات تمثلت في الوضعية المالية السيئة للمكلف أو تدني الدخل، بالإضافة إلى الاعتقاد الديني أو لسوء التصرف في المال العام. أما من حيث التهرب الناتج عن النظام الضريبي فتمثلت العبارات في كثرة القوانين والضرائب وتغيرها وتعقيدها بالإضافة إلى اللامعالية في النظام. أما من حيث التهرب الناتج عن الإدارة الضريبية فتمثلت العبارات في ضعف وسائل التحصيل وكذا التكوين لدى أعوان الإدارة الضريبية واختلافهم وتناقضهم في استعمال القانون، أما من حيث التهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية فتمثلت العبارات في التضخم أو الكساد الذي يمر به البلاد بالإضافة إلى الأسواق الموازية.

4.4. المعلومات الديموغرافية: تتسم عينة الدراسة بعدد من الخصائص والتي يتوقع إن يكن لها تأثير كبير على كشف التعقيدات الضريبية وكذا اسباب التهرب الضريبي وهي الجنس، السن، المستوى التعليمي، المهنة، والخبرة. والجدول التالي يوضح التكرارات في العناصر الديموغرافية.

الجدول رقم 03: جدول يوضح خصوصيات المستجيبين

النسبة	التكرارات	الخصوصيات	النسبة	التكرارات	الخصوصيات
17,5%	10	محاسب في شركة	93%	53	ذكر
07%	04	محاسب معتمد	07%	04	إنثى
50.9%	29	محافظ حسابات	100%	57	المجموع
07%	04	خبير محاسبي	14%	08	سنة 29-25
07%	04	مستشار مالي / جبائي	31,6%	18	سنة 39-30
8,8%	05	أستاذ جامعي	31,6%	18	سنة 49-40
1,8%	01	أخرى	22,8%	13	أكثر من 50 سنة

100%	57	المجموع		100%	57	المجموع	
17,5%	10	4-1 سنة	الخبرة	1,8%	01	تقني سامي	المستوى التعليمي
19,3%	11	5-9 سنة		38,6%	22	الليسانس	
26,3%	15	10-14 سنة		22,8%	13	الماستر	
36,8%	21	15 سنة		12,3%	07	الماجستير	
100%	57	المجموع		24,6%	14	الدكتورة	
				100%	57	المجموع	

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26)

يتضح من خلال الجدول رقم (03) إن اغلب المستجيبين هم ذكور بنسبة 93% أما من حيث السن فيتراوح سنهم بين الفئتين (39-30) و (40-49) بنسبة 31,6% لكل فئة، أما مستواهم التعليمي فأغلبهم حامل لشهادة الليسانس بنسبة 38,6%، أما من حيث المهنة فأغلبهم محافظي حسابات بنسبة 50,9%، أما من حيث الخبرة فأغلبهم تتراوح خبرتهم بأكثر من 15 سنة بنسبة 36,8%.

5.نتائج الدراسة ومناقشتها:

1-5.نتائج الدراسة:

قبل اجراء اختبار الفرضيات كإن لابد من اجراء اختبارات لصدق أداة الدراسة وذلك من خلال اختبار الاتساق الداخلي والبنائي وكذا اختبار الثبات.

1.1.5. اختبار صدق الاتساق الداخلي: قد جرى التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الست والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة والجدول التالي يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

جدول رقم (04): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحاور

المحور الأول	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
المحور الأول	الارتباط	**0.789	**0.759	**0.513	**0.858	**0.585	**0.534		
	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
المحور الثاني	الارتباط	**0.639	**0.587	**0.632	**0.793	**0.816	**0.758	**0.755	**0.684
	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
المحور الثالث	الارتباط	**0.698	**0.818	**0.570	**0.491	**0.720			
	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
المحور الرابع	الارتباط	**0.694	**0.891	**0.802	**0.798	**0.678			
	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
المحور	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8

الخامس	الارتباط	**0.573	**0.747	**0.746	**0.835	**0.666	**0.759		
المحور السادس	العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8
	الارتباط	**0.507	**0.835	**0.845	**0.722				

** دال عند مستوى دلالة (0.01)

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26)

يتضح من خلال الجدول رقم (04) إن معاملات الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الست والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة بلغت بالنسبة للمحور الأول ما بين (0.513) و (0.858)، بينما المحور الثاني ما بين (0.587) و (0.816)، في حين المحور الثالث بلغت ما بين (0.491) و (0.818)، أما المحور الرابع ما بين (0.678) و (0.891)، أما المحور الخامس فقد بلغت بين (0.573) و (0.835)، في المحور السادس بلغت ما بين (0.507) و (0.845).

حيث يتضح من خلال النتائج إن جميع معاملات الارتباط لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01). وهذا يشير إلى إن جميع عبارات المحاور التي تنتمي إليها تتمتع بصدق الاتساق الداخلي؛ مما يشير إلى تحقق صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبيان).

2.1.5 اختبار الصدق البنائي: وقد جرى التحقق من الصدق البنائي للاستبيان بحساب معامل ارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للقسم الذي ينتمي إليه كل محور كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم (05): معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان

الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس	المحور السادس
معامل الارتباط	**0.690	**0.725	**0.588	**0.763	**0.697	**0.596	

** دال عند مستوى دلالة (0.01)

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) إن جميع محاور الاستبيان تتمتع بالصدق البنائي حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.588) و (0.763) وهي معاملات إحصائية دالة عند مستوى دلالة (0.01)، وبالتالي نستنتج إن جميع محاور الاستبيان تتميز بالصدق البنائي.

3.1.5 اختبار الثبات: لقياس الثبات تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronpach) حيث يتم التحقق من ثبات أداة الدراسة بحساب معامل ألفا كرونباخ، والجدول التالي يوضح ثبات أداة الدراسة:

جدول رقم (06): معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	حجم العينة	معامل الثبات	الحالة
محور التعقيد الضريبي من حيث التشريع	06	57	0.750	جيد
محور التعقيد الضريبي من حيث الامتثال	08	57	0.857	جيد جدا
محور التهرب الضريبي بسببه المكلف	05	57	0,680	مقبول
محور التهرب الضريبي بسببه النظام الضريبي	05	57	0,831	جيد جدا
محور التهرب الضريبي بسببه الإدارة الضريبية	06	57	0.815	جيد جدا

تعقيدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-

محور التهرب الضريبي سببه الأوضاع الاقتصادية	04	57	0.721	جيد
الإجمالي	34	57	0.900	ممتاز

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) إن كافة محاور استبيان الدراسة تحظى بالثبات، والتي تتراوح بين مقبول و جيد جدا وفقا لمعامل ألفا كرونباخ، حيث بلغت أقل قيمة لمعامل الثبات (0,680) وهو معامل مقبول لجميع عبارات محور التهرب الضريبي سببه المكلف وأعلى قيمة له كانت (0.857) وهو معامل مرتفع (جيد جدا) لجميع عبارات محور التعقيد الضريبي من حيث الامتثال، كما إن معامل ثبات أداة الدراسة لجميع العبارات الاتجاه العام للأداة بلغ قيمة (0.900)، وهو مرتفع جدا (ممتاز)، مما يشير إلى ثبات النتائج التي يمكن إن تسفر عنها أداة الدراسة (الاستبيان) عند تطبيقها. من خلال ما سبق نستنتج إن أداة الدراسة (الاستبيان) تتميز بالصدق والثبات.

4.1.5. الإحصاء الوصفي:

جدول رقم 07: القيم العظمى والدنيا والمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ودرجات الاستجابة للمحاور

الدرجة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	القيمة العظمى	القيمة الدنيا	المحاور
معقد	,56705	3,4152	4,83	2,17	محور التعقيد الضريبي من حيث التشريع
منخفض التعقيد	,70821	3,1053	4,75	1,38	محور التعقيد الضريبي من حيث الامتثال
محايد	,76900	3,2842	4,80	1,40	محور التهرب الضريبي سببه المكلف
موافق	73772	4,0070	5,00	2,20	محور التهرب الضريبي سببه النظام الضريبي
موافق	,81445	3,7719	5,00	1,67	محور التهرب الضريبي سببه الإدارة الضريبية
موافق	,66774	3,9035	5,00	1,75	محور التهرب الضريبي سببه الأوضاع الاقتصادية

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

يوضح من الجدول (07) متوسطات إجابات المحاور من مبسط بشدة (1) إلى معقد بشدة (5) بالنسبة لمحاور التعقيد ومن غير موافق بشدة (1) إلى (5) موافق بشدة بالنسبة لمحاور التهرب الضريبي حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للمحاور بين (4,007) و (3,1053) والإنحرافات المعيارية بين (0,81445) و (0,56705).

كما يوضح الجدول (07) من خلال درجات الاستجابة فالنسبة للمحاور المتعلقة بالتعقيد الضريبي فقد تراوحت درجة المحور (التعقيد من حيث التشريع) بمعقد، على عكس التعقيد من حيث الامتثال التي بلغت الدرجة الكلية له بمنخفض التعقيد، ولكن عندما نأخذ درجات كل عناصر المحاور فسوف نجد في محاور التعقيد من حيث التشريع عناصر تتسم بإنخفاض التعقيد (إنظر الجدول رقم 08)، بينما نجد في محور التعقيد من حيث الامتثال عناصر معقدة (إنظر الجدول رقم 09). أما بالنسبة لمحاور التهرب الضريبي فتقريبا الدرجات تقع في موافق باستثناء محور التهرب الذي سببه المكلف حيث تقع درجته بمحايد وهو بدوره بعد التحليل توصلنا إلى إن بعض العناصر معبرة بموافق.

جدول رقم 08: تكرارات المستجيبين والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعقيدات الضريبية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مبسط جدا	مبسط	منخفض التعقيد	معقد	معقد جدا	العبارات
معقد	0,722	3,42	/	6	26	23	2	التكرار
			/	10,5	45,6	40,4	3,5	النسبة
منخفض التعقيد	0,861	3,16	2	10	23	21	1	التكرار
			3,5	17,5	40,4	36,8	1,8	النسبة
معقد	0,919	3,90	/	4	15	21	17	التكرار
			/	7	26,3	36,8	29,8	النسبة
منخفض التعقيد	0,869	3,32	1	7	27	17	5	التكرار
			1,8	12,3	47,4	29,8	8,8	النسبة
منخفض التعقيد	0,880	3,11	1	13	25	15	3	التكرار
			1,8	22,8	43,9	26,3	5,3	النسبة
معقد	0,834	3,64	/	7	12	32	6	التكرار
			/	12,3	21,1	56,1	10,5	النسبة

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

يوضح الجدول (08) متوسطات إجابات عناصر التعقيدات الضريبية من حيث التشريع حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للمحاور بين (3,90) و (3,11) والانحرافات المعيارية بين (0,919) و (0,722). ويوضح صياغة القوانين الضريبية والترجمة الخاصة بها، التغييرات المستمرة في النظام الضريبي أو القواعد الضريبية كلها معقدة حسب وجهة نظر المستجيبين بينما باقي العناصر هناك من يراها منخفضة التعقيد وهناك من يراها معقدة وبالتالي يمكن القول بإنها متوسطة التعقيد.

جدول رقم 09: تكرارات المستجيبين والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعقيدات الضريبية من حيث التشريع

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مبسط جدا	مبسط	منخفض التعقيد	معقد	معقد جدا	العبارات
منخفض التعقيد	0,811	3,05	1	13	26	16	1	التكرار
			1,8	22,8	45,6	28,1	1,8	النسبة
معقدة	1,130	3,41	2	14	10	22	9	التكرار
			3,5	24,6	17,5	38,6	15,8	النسبة

تعقيدات النظام الضريبي وأثرها على التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-

حالة طلب الاستفسار								
معددة	0,912	3,75	1	4	14	27	11	التكرار
			1,8	7	24,6	47,4	19,3	النسبة
الاختلاف في استخدام المواد القانونية والقواعد بين أعوان الإدارة الضريبية								
مبسطة	1,069	2,56	8	24	12	11	2	التكرار
			14	42,1	21,1	19,3	3,5	النسبة
اعداد الميزانية الجبائية								
منخفض التعقيد	1,057	2,75	04	25	12	13	3	التكرار
			7	43,9	21,1	22,8	5,3	النسبة
طريقة حساب الالتزامات الضريبية والتصريحات بها								
مبسطة	0,984	2,51	5	30	13	6	3	التكرار
			8,8	52,6	22,8	10,5	5,3	النسبة
طريقة حفظ السجلات								
منخفض التعقيد	0,969	3,25	2	13	13	27	2	التكرار
			3,5	22,8	22,8	47,4	3,5	النسبة
إجراءات التدقيق الضريبي								
معددة	1,051	3,58	4	2	18	23	10	التكرار
			7	3,5	31,6	40,4	17,5	النسبة
إجراءات الطعون الضريبية								

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

يوضح من الجدول (09) متوسطات إجابات عناصر التعقيدات الضريبية من حيث الامتثال حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للعناصر بين (2,51) و (3,75) والانحرافات المعيارية بين (1,130) و (0,811) كما يتضح إنا المساعدة المقدمة من طرف الإدارة أو الاختلاف في استخدام القوانين بالإضافة إلى إجراءات الطعون كليهما معدة حسب وجهة نظر المستجيبين بينما باقي العناصر على غرار إجراءات التدقيق واللوائح التنظيمية فهي سواء منخفضة التعقيد أو معدة. وبالتالي يمكن القول علميا إنها متوسطة التعقيد أما العناصر المتبقية فأغلبها مبسطة أو منخفضة التعقيد.

5.1.5 اختبار الفرضيات:

قبل اختبار الفرضيات تم التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات حيث خضعت محاور التعقيد الضريبي للتوزيع الطبيعي بينما محاور التهرب الضريبي منها من لم تتوزع بشكل طبيعي حيث تم تعديلها لتصبح خاضعة للتوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة أكبر من 0.05. وبعد ذلك تم استخدام تحليل Anova وتحليل نماذج الإنحدار بين المتغيرات لاختبار صحة الفرضيات عند مستوى معنوية 5%. والجدول رقم 10 و 11 و 12 توضح نتائج تحليل Anova ونماذج الإنحدار الخطي للمتغيرات:

جدول رقم 10: نتائج تحليل Anova ونماذج الإنحدار الخطي

الفرضيات	المتغير المستقل	المتغير التابع	R	R ²	F	sig	β
الفرضية 1.1	التعقيد من حيث التشريع	التهرب الناتج عن المكلف	0,288	0,083	4,986	0,030	0,288
الفرضية 2.1	التعقيد من حيث التشريع	التهرب الناتج عن النظام الضريبي	0,514	0,265	19,8	0,000	0,514
الفرضية 3.1	التعقيد من حيث التشريع	التهرب الناتج عن الإدارة الضريبية	0,261	0,068	4,007	0,05	0,261
الفرضية 4.1	التعقيد من حيث التشريع	التهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية	0,336	0,113	6,996	0,011	0,336

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

✓ الفرضية 1.1

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث التشريع والتهرب الضريبي الناتج عن المكلف.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,288$ وبمعامل تحديد $R^2=0,083$ ، وهذا يفسر إن قيمته 8,3% من التهرب الناتج عن المكلف سببه التعقيد الضريبي من حيث التشريع. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.030) وهي أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث التشريع على التهرب الضريبي الناتج عن المكلف.

✓ الفرضية 2.1

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث التشريع والتهرب الضريبي الناتج عن النظام الضريبي.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,514$ وبمعامل تحديد $R^2=0,265$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 26,5% من التهرب الناتج عن النظام الضريبي سببه التعقيد الضريبي من حيث التشريع. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.000) وهي أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث التشريع على التهرب الضريبي الناتج عن النظام الضريبي.

✓ الفرضية 3.1

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث التشريع والتهرب الضريبي الناتج عن الإدارة الضريبية.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,261$ وبمعامل تحديد $R^2=0,068$ ، بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.0502) أكبر من 0,05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية أي لا يوجد هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث التشريع على التهرب الضريبي الناتج عن الإدارة الضريبية.

✓ الفرضية 4.1

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث التشريع والتهرب الضريبي الناتج عن الأوضاع الاقتصادية.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,336$ وبمعامل تحديد $R^2=0,113$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 11,3% من التهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية سببه التعقيد الضريبي من حيث التشريع. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.011) اقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث التشريع على التهرب الضريبي الناتج عن الأوضاع الاقتصادية.

جدول رقم 11: نتائج تحليل Anova ونماذج الإنحدار الخطي

الفرضيات	المغير المستقل	المتغير التابع	R	R ²	F	sig	β
الفرضية 1.2	التعقيد من حيث الامتثال	التهرب الناتج عن المكلف	0,331	0,110	6,767	0,012	0,331
الفرضية 2.2	التعقيد من حيث الامتثال	التهرب الناتج عن النظام الضريبي	0,314	0,089	6,002	0,017	0,314
الفرضية 3.2	التعقيد من حيث الامتثال	التهرب الناتج عن الإدارة الضريبية	0,305	0,093	5,653	0,021	0,305
الفرضية 4.2	التعقيد من حيث الامتثال	التهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية	0,282	0,080	4,761	0,033	0,282

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

✓ الفرضية 1.2

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث الامتثال والتهرب الضريبي الناتج عن المكلف.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,331$ وبمعامل تحديد $R^2=0,110$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 11% من التهرب الناتج عن المكلف سببه التعقيد الضريبي من حيث الامتثال. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.012) وهي اقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه، هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث الامتثال على التهرب الضريبي الناتج عن المكلف.

✓ الفرضية 2.2

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث الامتثال والتهرب الضريبي الناتج عن النظام الضريبي.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,314$ وبمعامل تحديد $R^2=0,089$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 8,9% من التهرب الناتج عن النظام الضريبي سببه التعقيد الضريبي من حيث الامتثال. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.017) وهي اقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه، هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث الامتثال على التهرب الضريبي الناتج عن النظام الضريبي.

✓ الفرضية 3.2

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث الامتثال والتهرب الضريبي الناتج عن الإدارة الضريبية.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,305$ وبمعامل تحديد $R^2=0,093$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 9,3% من التهرب الناتج عن الإدارة الضريبية سببه التعقيد الضريبي من حيث الامتثال. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.021) وهي اقل من 0,05 وبالتالي

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه، هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث الامتثال على التهرب الضريبي الناتج عن النظام الضريبي.

✓ الفرضية. 4.2

H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية من حيث الامتثال والتهرب الضريبي الناتج عن الأوضاع الاقتصادية.

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,282$ وبمعامل تحديد $R^2=0,080$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 08% من التهرب الناتج عن الأوضاع الاقتصادية سببه التعقيد الضريبي من حيث الامتثال. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.033) وهي اقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه، هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية من حيث الامتثال على التهرب الضريبي الناتج عن الأوضاع الاقتصادية.

الفرضية الرئيسية: H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha \leq 0.05$ بين التعقيدات الضريبية و التهرب الضريبي.

جدول رقم 12: نتائج تحليل Anova ونماذج الإنحدار الخطي بين التعقيدات الضريبية والتهرب الضريبي

β	sig	F	R^2	R	المتغير التابع	المغير المستقل	الفرضية الرئيسية
0,514	0,000	19,736	0,264	0,514	التهرب الضريبي	التعقيدات الضريبية	

مصدر: مخرجات برنامج (SPSS VER 26).

بلغ معامل الإنحدار الخطي $R=0,514$ وبمعامل تحديد $R^2=0,264$ ، وهذا ما يفسر إن ما قيمته 26,4% من التهرب الضريبي سببه التعقيدات الضريبية. وقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (0.000) وهي اقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. وعليه، هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتعقيدات الضريبية على التهرب الضريبي. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الإنحدار الخطي كالآتي:

$$Y = \alpha + \beta \cdot X + e_i$$

$$Y = 42,18 + 0,73X$$

حيث إن α : ثابت معادلة الإنحدار؛ Y : التهرب الضريبي؛ β : معامل الإنحدار لكل متغير؛ e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛ X : التعقيدات الضريبية.

2-5- مناقشة النتائج:

توصلت نتائج الدراسة إلى توافق جزئي مع دراسة (Borrego, Lopes, & Ferreira, 2016)، حيث إنها تتوافق معها من حيث التعقيدات التشريعية، أما من حيث الامتثال فهي غير متوافقة بالرغم من إن عبارات التعقيد من حيث الامتثال في هذه الدراسة منها ما هو معقد، كذلك هذه الدراسة متوافقة مع دراسة (Hoppe, Schanz, Sturm, & Sureth, 2019) التي أجريت على عدة دول. وقد تم التوصل إلى نفس النتائج التي تحصلوا عليها في بعض الدول لوجود حالة التعقيد من حيث التشريع وحالة التبسيط من حيث الامتثال. كذلك متوافقة مع دراسة (Cox & Eger III, 2006) من حيث تعقيد الإجراءات وكذلك مع دراسة (Krause, 2000) من حيث القانون، ومع دراسة (Carnes & Cuccia, 1996) من حيث القواعد، وغير متوافقة مع دراسة (Abdul et al, 2020) من حيث حسابات الضرائب.

أما من حيث علاقة التعقيد بالتهرب فاعلمت الدراسات قد أجريت بالعلاقة بين التعقيد والامتثال وإن كان الامتثال عكسه يؤدي إلى التهرب الضريبي فأخترنا مباشرة التهرب الضريبي كون الجزائر تعاني من هذه الظاهرة وفي تزايد مستمر وبالنظر إلى الدراسات السابقة المتعلقة بهذين المتغيرين فإن هذه الدراسة تتوافق مع كل من (Krause, 2000) الذي وجد إن الإنظمة الضريبية المعقدة تساهم في زيادة التهرب الضريبي، كذلك مع (Krause, 2000) الذي وجدت إن النظام الضريبي المعقد يتيح فرص يمكن استغلالها للتهرب الضريبي، كذلك متوافقة مع دراسة (Brainyyah & Rusydi, 2012) ، (Saad,) ، (Musimenta, 2020)، (2014)، (Gambo, Mas' ud, Nasidi, & Oyewole, 2014) الذين وجدوا إن التعقيدات الضريبية تساهم في عدم الامتثال الضريبي وبالتالي التهرب الضريبي.

6-الخاتمة:

يتسم النظام الضريبي الجزائري مثله مثل العديد من الإنظمة الضريبية في العالم بالتعقيد من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين خصوصا من حيث صياغة القوانين والترجمة أو الفهم الخاصة به، التغيرات المستمرة ، القواعد الضريبية التي تحكم تسيير الضرائب حالة اختلافها مع المحاسبة، آلية التوجيه والمساعدة من طرف الإدارة الجبائية في حالة طلب الاستفسار، إجراءات التدقيق الضريبي والطعون والنظر إلى التعقيدات الضريبية ككل سواء من حيث التشريع أو الامتثال كلاهما يساهمان في التهرب الضريبي سواء الناتج عن المكلف أو النظام أو الإدارة الضريبة والأوضاع الاقتصادية، باستثناء التعقيدات الضريبية من حيث التشريع والتهرب الضريبي الناتج عن الإدارة الضريبية التي لم تكن بينهم علاقة ذات دلالة إحصائية. وبالنظر إلى النتائج ككل فهي غير جيدة، الأمر الذي يستدعي من صناعات القرار إعادة النظر في النظام الضريبي وجعله أكثر بساطة ومرونة حتى يسمح بالحد من زيادة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

✓ توصيات:

- إعادة النظر في صياغة القوانين الضريبية والترجمة الخاصة بها وعرضها على المهنيين والأكاديميين من أجل تقديم ملاحظات؛
- محاولة العمل على نظام ضريبي أكثر استقرارا وجعله أكثر مرونة للتغيرات الاقتصادية وذلك من خلال اعداد ملتقيات يجتمع فيه أكاديميين ومهنيين لتبادل الآراء والافكار؛
- محاولة تبسيط إجراءات الطعون الضريبية وكذا إجراءات التدقيق والعمل على إن تكون أكثر نجاعة؛
- العمل على رقمنة الإدارة الضريبية؛
- منح تحفيزات لأعوان الإدارة الضريبية تشجعهم أكثر على العمل باجتهاد؛
- محاولة التخلص من الاقتصاد الموازي.

7. قائمة المراجع:

1. شلغوم، حنان. (2012). أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وإنعكاساته على المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة قسنطينة. الجزائر. صفحة 07.
2. قانون رقم 24-06 مؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007.
3. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن الرسم على رقم الاعمال.
5. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الطابع.
6. الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
7. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون التسجيل.
8. قانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991.
9. الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1995 والمتضمن قانون المالية لسنة 1995.
10. المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الجزائر).
11. المديرية العامة للضرائب ([/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)).
12. ذهبي، حكيمة. (17، 01، 2020). أرقام مهولة عن التهرب الضريبي وخبراء يطالبون بإعادة الهيكلة لجهاز الجبائي. مقتبس من www.elbilad.net.
13. عيساني، كمال. (17، 01، 2020). الجزائر. 30 مليار يورو قيمة التهرب الضريبي في عهد بوتفليقة. مقتبس من www.erehnews.com.
14. Abdul, F., & McFie, J. B. (2020). Tax Complexity and Compliance Behaviour of Large and Medium Sized Business Tax Payers in Kenya. Review of Integrative Business and Economics Research, 9(2), 90-106 .
15. Borrego, A., Lopes, C., & Ferreira, C. (2016). Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals. Tékhné, 14(1), 20-30 .
16. Brainyyah, M. Q., & Rusydi, M. K. (2012). THE EFFECT OF TAX FAIRNESS, TAX KNOWLEDGE, AND TAX COMPLEXITY ON TAX COMPLIANCE: THE CASE OF SME ENTREPRENEURS/TAXPAYERS IN MALANG. Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB, 1 .(2)
17. Cox, S. P., & Eger III, R. J. (2006). Procedural complexity of tax administration: The road fund case. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management- ,18(3),259283.
18. Cuccia, A. D., & Carnes, G. A. (2001). A closer look at the relation between tax complexity and tax equity perceptions. Journal of Economic Psychology, 22(2), 113-140 .
19. Gambo, E.-M. J., Mas' ud, A., Nasidi, M., & Oyewole, O. S. (2014). Tax complexity and tax compliance in African self-assessment environment. International Journal of Management Research and Reviews, 4(5), 575 .
20. Green, S. (1994). Compliance Costs and Direct Taxation: A Research Project Into the Hidden Costs of Tax Compliance Associated with the Direct UK Tax System: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
21. Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., & Sureth, C. (2019). Measuring tax complexity across countries: A survey study on MNCs: arqus Discussion Paper.
22. Isa, K. (2014). Tax complexities in the Malaysian corporate tax system: minimise to maximise. International Journal of Law and Management .
23. Carnes, G. A., & Cuccia, A. D. (1996). An analysis of the effect of tax complexity and its perceived justification on equity judgments. The Journal of the American Taxation Association, 18(2),40.
24. Krause, K. (2000). Tax complexity: Problem or opportunity? Public Finance Review, 28(5), 395-414.

25. Long, S. B., & Swingen, J. A. (1987). An approach to the measurement of tax law complexity. *Journal of the American Taxation Association*, 8(2), 22-36 .
26. McKerchar, M. (2001). The study of income tax complexity and unintentional non-compliance: research method and preliminary findings .
27. McKerchar, M. (2005). The impact of income tax complexity of practitioners in Australia. *Austl. Tax F.*, 20, 529 .
28. Musimenta, D. (2020). Knowledge requirements, tax complexity, compliance costs and tax compliance in Uganda. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1812220. doi: 10.1080/23311975.2020.1812220
29. Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15(2), 150-169 .
30. Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-10 .75
31. Saad, N., Udin, N. M., & Derashid, C. (2014). Complexity of the Malaysian income tax act 1967: Readability assessment. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 606-612 .
32. Tanzi, V. (2017). Corruption, complexity and tax evasion. *eJTR*, 15, 144 .
33. Tran-Nam, B., & Evans, C. (2014). Towards the development of a tax system complexity index. *Fiscal Studies*, 35(3), 341-370