

الالتزام الضريبي

" المفهوم ومداخل التحليل "

د. طلال محمود كداوي

استاذ

قسم المحاسبة، جامعة جيهان-دهوك

إقليم كردستان العراق

المستخلص

بعد الالتزام الضريبي من أكثر الموضوعات التي حظيت باهتمام المختصين في المالية العامة ، فهو يعبر عن موقف المكلفين تجاه القانون الضريبي . فدرجة هذا الالتزام تؤثر مدى فاعلية النظام الضريبي . ونظرا لشبوع وتكرار عدم الالتزام الضريبي فقد اصبح ظاهرة ليست محلية وانما عالمية . وتختلف مسببات عدم الالتزام بين الدول ما بين بني وفق حسابات اقتصادية او وفق سلوكيات اجتماعية ونفسية .

لقد تعددت آراء المهتمين وهم بصدد تحليل هذه الظاهرة والوقوف على مسبباتها . فهناك من يوظف المدخل الاقتصادي القائم على تحليل العائد/الكلفة . وهناك من يوظف المدخل الاجتماعي الذي يركز على دور العنصر البشري في العملية الضريبية ومواقفهم الذاتية في علاقتهم مع الادارة الضريبية . وهناك من يوظف المدخل النفسي الذي يبنى على المنظورات والنصريات التي تجد ارتباطها وتفسيرها بالنظريات ذات الاساس النفسي والمعتقدات والمواقف . وقد خلص البحث الى ان الالتزام وان كانت نتائجه مالية فهو يجسد ابعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية وتربوية تتشابه فيه العديد من العوامل . وبغية التخفيف من هذه الظاهرة على الادارات الضريبية عدم التركيز على الوظيفة الادائية للجزاء والعقوبات (الردع) وانما على الوظيفة التحديدية اي التركيز على الجوانب النفسية وبذلك ستصبح وظيفة الجزاءات سابقة وليست لاحقة .

الكلمات المفتاحية: الضريبة ، الالتزام ، التهرب الضريبي ، التجنب الضريبي ، الفساد الضريبي

1. المقدمة

وعدم الالتزام الضريبي او بالأحرى الالتزام المنخفض او المتدني يعد مشكلة رئيسة للسلطات الضريبية في كافة الدول المتقدمة والنامية وخصوصا تلك التي تشكل فيها الإيرادات الضريبية نسبة ملحوظة في تمويل الموازنة العامة . الامر الذي يتطلب اعطاؤه اهتمام جدي لان نتاج هذا الوضع هو تقييد قدرة الحكومات على رفع الإيرادات للأغراض التنموية وتقديم الخدمات العامة . فالحكومات توافقة لتحقيق اهدافها التنموية الاقتصادية والاجتماعية التي تدرجها في موازاناتها السنوية او خططها متوسطة المدى . فهذه الاهداف تتطلب سبل رأسمالي ضخم يجب ان يقابل من الضرائب ومصادر الإيراد الأخرى . والضرائب بشكل عام ينظر اليها الوسيلة الأكثر ملائمة بهذا الخصوص .

لقد ادركت الدول في الآونة الأخيرة بأهمية الضريبة لاعتبارات شتى بعد سبات واهمال كبيرين وخاصة في الدول النامية . لكن الفقه الضريبي لم يتوالى في يوم من الأيام ولم يتوقف ، حيث شهد تطورات كبيرة ومتسارعة عبر الأيام طالت المفاهيم والسياسات وذلك من خلال البحوث والدراسات النظرية والميدانية التجريبية والتجارية .

ومن أكثر الموضوعات الضريبية التي حظيت باهتمام بالغ ومستدام هو الالتزام الضريبي او ما يسمى الاستجابة الضريبية Tax Compliance والذي يعبر عن موقف المكلفين تجاه القانون الضريبي. وان درجة هذه الاستجابة تؤثر مدى فاعلية النظام الضريبي .

ونظرا لشبوع وتكرار عدم الالتزام الضريبي ، فقد اصبح ظاهرة . وان هذه الظاهرة هي ليست ذات طابع واهتمام اقتصادي حسب وانما حظيت باهتمام سياسي واجتماعي واسع الانتشار وخصوصا منذ الثمانينات من القرن الماضي على اثر ما شهده ويشهده العالم من تغيرات واحداث مفاجئة خصوصا تلك ذات الطبيعة المالية ، مما حدا بالدول

المجلة الأكاديمية لجامعة نورو، المجلد 8، العدد 2 (2019)

ورقة بحث منظمة نشرت في 2019/6/1

البريد الإلكتروني للباحث : talal.kadawi@gmail.com

حقوق الطبع والنشر © 2017 أساء المؤلفين. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة

المشاع الإبداعي النسبي - CC BY-NC-ND 4.0

3.1 مشكلة البحث

اصبح عدم الالتزام الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منه كافة الدول على الرغم من اختلاف مسبباته بين الدول بالإمكان محورة مشكلة البحث في كيف يتخذ قرار عدم الالتزام؟ وهل ان هناك صور لعدم الالتزام؟

4.1 فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية مركزية مفادها ان عدم الالتزام الضريبي وان كان يبدو من الناحية الشكلية بأنه قرار يتخذ وفق حسابات اقتصادية بحتة لكنه قرار ذو طبيعة سلوكية تحكمه منظومة من الاعتبارات تشابك وتتفاعل فيه العديد من المتغيرات يصعب في الكثير من الاحايين فصل بعضها عن بعض .

5.1 منهج البحث

يوظف البحث المنهج النظري / الاستقرائي من خلال الاستعانة بالفقه الضريبي عبر الدراسات النظرية والميدانية التي تناولت الموضوع .

2. ماهية الالتزام الضريبي**1.2 المفهوم**

الالتزام الضريبي وان كان مصطلح مركب بحكم ضمه العديد من الوجوه والابعاد، فان هناك شبه اجماع على تعريفه رغم اختلاف المناظر اليه .

فهناك من ينظر اليه بأنه " رغبة الافراد في الاستجابة للسلطات الضريبية المعينة من خلال دفع الضرائب " (Verboon & Dijke,2007) مشار اليه في Appah & (Eze,2013,110) . واخرون يعرفونه بأنه " قابلية الجهة المدينة ضريبيا على تقديم دخول مضبوطة , كاملة , ومقنعة تتناسق مع قوانين الضريبة والتعليقات الى السلطة لغرض التقدير الضريبي " (Badara,2012,74-81) . بينما يرى اخرون " الدرجة التي ينصاع لها المكلف (او يفشل في الانصياع) للقواعد الضريبية لبلده (Sarker,2008) . وبشكل مقارب , فهناك من يرى في الالتزام الضريبي من وجهة نظر المكلفين ومحصيلي الضريبة بأنه " الاتصاق بالقوانين الضريبية التي هي مختلفة من بلد لآخر (Marti et al ,2010,114) .

وحتى تلك الربعية التي تنعم بالثروات المعدنية الى اعادة هيكلتها انظمتها الضريبية واعطاء الضرائب الاهتمام الذي تستحقه .

وموضوع الالتزام او الانصياع او الاستجابة الضريبية قديم قدم الضرائب نفسها , وبالإمكان التعامل معه من خلال وجهات نظر متعددة . فمن الممكن النظر اليه بأنه مشكلة في المالية العامة , فرض القانون , تصميم تنظي , عرض عمل , او الاخلاقيات او توليفة من كل ذلك . لكن الذي يهمنا ويدخل ضمن اختصاصنا ان نتعامل مع الالتزام الضريبي كموضوع في المالية العامة . فهو موضوع يتعلق بالعدالة Equity , الكفاءة Efficiency , والراجعية Incidence .

وانطلاقاً من هذه الرؤية سيتناول البحث موضوع الالتزام الضريبي وتبسيط الضوء على جوانبه المتعددة من منظور فكري .

1.1 أهمية البحث

تنبعث أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتناوله , فالالتزام الضريبي موضوع على قدر كبير من الحساسية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية , فهو ذو مساس بالنشاط الاقتصادي الكلي والجزئي والأوضاع الاجتماعية والاستدامة السياسية . ولذلك , فان تناوله وتحليل حيثياته ذو مردود ايجابي .

2.1 هدف البحث

يهدف البحث بشكل رئيس نحو :

- تشكيل اطار نظري معرفي يضم جوانب متعددة للالتزام الضريبي بغرض اساس تبسيط الضوء على المفاهيم ومداخل التحليل .
- عرض لاهم وجهات نظر المختصين بخصوص تسبب عدم الالتزام الضريبي.
- اعانة الباحثين والمهتمين في توظيف الاطار النظري في بحوث ميدانية من اجل الخروج بنتائج تصب في تطوير هذه الظاهرة وتحجيمها .

وهناك مكون خفي يتداخل مع كل هذه المكونات ويؤثر فيها ايجابيا ويعمقها بشكل ملحوظ , اي يفاقم منها الا وهو الفساد الضريبي Tax Corruption .

3. مداخل تحليل الالتزام الضريبي

لقد شهد الفقه الضريبي تطورا كبيرا في موضوع الالتزام الضريبي وتفسير سلوك استجابة المكلفين . وقد انصب الاهتمام في بداية الامر على الجانب الاقتصادي وتوظيف النظرية الاقتصادية (نظرية المنفعة) (Treivedi,Shehata & Mestelman,2005,2) , من منظور ان المكلف رشيد ويتصرف بشكل عقلائي وهو يسعى لتعظيم المنفعة من خلال عمل حسابات اقتصادية عبر تحليل العائد / الكلفة وهو بصدد قراره في الالتزام الضريبي من عدمه ومن دون الاشارة الى دور العنصر البشري في قرار الالتزام . فالتركيز كان على المتغير الاقتصادي للردع deterrence الذي يضم احتمالية الكشف ومدى الجزاءات , بمعنى ان سلوك المكلف يتأثر بالحوافز الاقتصادية مثل الربح واحتمالية الكشف .

لكن في الآونة الاخيرة انصب الاهتمام بالسلوك الضريبي tax behavior من منظور اجتماعي وسلوكي من منطلق ان العنصر البشري يلعب دورا حاسما في قرار الالتزام (Devos,2014,13) . هذا المنظور يأخذ بالاعتبار العوامل الاجتماعية المتمثلة بالقيم والاخلاقيات ومدركات العدالة والعوامل النفسية المتمثلة بالمواقف والسلوك والمعنويات . فالمواقف attitudes تنسب الى المنظورات الشخصية للفرد بخصوص السلوك . وقد تكون هذه المنظورات ايجابية او سلبية للموقف الاعتراضي (Ajzen & Fishbein,1991,179-211) .

وبذلك , فانه بإمكاننا التعامل مع ثلاثة مداخل لتحليل الالتزام الضريبي وكالآتي :

1.3 المدخل الاقتصادي

ويضم هذا المدخل العديد من النماذج والتي بشكل اساس تعتبر عدم الالتزام الضريبي وخصوصا التهرب الضريبي بانه حالة خاصة من المقامرة gambling (Spicer,1986,14) . ويؤطر هذه النماذج نظرية الردع deterrence theory القائمة على اقتصاديات الجريمة economics of crime التي طرحت من قبل Gary Becker في الستينات من القرن الماضي (Becker,1968,169-217) . حيث حلل سلوك الانحراف غير المشروع باستخدام اطار اقتصادي , حيث طرح مفهوم ضيق

وينظر البعض الى الالتزام الضريبي من خلال اعتبارات ثلاثة تمثل انماط مميزة للالتزام مثل : التزام الدفع payment compliance , التزام التسجيل filing , التزام التوثيق reporting compliance (Brown & Mazur,2003) . وتنظر منظمة التعاون الاقتصادي الاوروي OECD للالتزام الضريبي اذ تقسمه الى اصناف : التزام اداري administrative compliance والتزام تقني technical compliance . فالأول يشير الى الاستجابة والالتزام بالقواعد والضوابط الادارية للتسكين والدفع والتي يشار اليها ايضا التزام توثيق , التزام بالإجراءات او التزام تنظيمي . بينما يشير الثاني الى الاستجابة لمتطلبات القوانين الضريبية في احتساب الضريبة او اشتراطات القوانين الضريبية في دفع حصة الضريبة (Marti et al ,2010,113-114)

2.2 مكونات عدم الالتزام الضريبي

ان عدم الالتزام الضريبي يمثل ظاهرة متعددة الوجوه , فهو ليس نتاج ممارسة منفردة . وقد وضع Graeme Cooper قائمة بالمكونات الاتية لعدم الالتزام الضريبي (Lederman,2003,1455) :

- الضرائب على الدخل الناجم من أنشطة مشروعة الذي بشكل متعمد لم يصرح به الى السلطة الضريبية – التهرب الضريبي Tax Evasion .
- الضرائب على الدخل الناجم من أنشطة مشروعة التي فيها الدخل شطب بشكل غير مقصود – خطأ المكلف Taxpayer Error .
- الضرائب على الدخل الناجم من أنشطة غير مشروعة – الاقتصاد الخفي Underground Economy .
- ضرائب مستحقة كلا او جزء لم تدفع الى السلطة الضريبية عند التصريح بالدخل – الفشل الاداري Administrative Failure .
- الضرائب التي لم تدفع بسبب استناد المكلف على فاعلية ملجأ ضريبي Tax Shelter -تجنب الضريبة Tax Avoidance .
- الضرائب التي لم تدفع بسبب عدم وضوح مطلوبة المكلف في نصوص المواد القانونية – الغموض Ambiguity .

. ففي الحالات التي يكون فيها التهرب الضريبي ناجح , فان المكلف سيربح من خلال عدم دفع الضريبة . وفي حالات اخرى , فان التهرب الضريبي اذا ما اكتشف من قبل السلطة الضريبية , فان المكلف يجب ان يدفع الضريبة المستحقة مضافا اليها الغرامات . فالمكلف يقارن العائد المتوقع (الادخار الضريبي) مع الحسارة المتوقعة (الغرامات) وسيخذ قرار الالتزام في ضوء نتيجة هذه المقارنة. فاذا كانت الغرامات اقل من العوائد المتوقعة من عدم الالتزام , اي اذا كانت المنفعة الصافية المتوقعة موجبة فان معظم المنفعة الرشيد يجب ان يغش (عدم التزام) .

اذ , وفقا لهذا النموذج فان الدخل الفعلي للمكلف يعد معطى خارجيا , وان المكلف سيختار توليفة من موجودات خالية من المخاطرة *riskless assets* (الدخل المصرح به والمبلغ الى الضريبة) وموجودات خطرة *risky assets* (الدخل غير المبلغ) . وان ضريبة نسبية ثابتة تفرض على الدخل المبلغ . وهناك احتمالية خارجية وثابتة لفحص وتدقيق المكلف. فاذا ما وجد دخل غير مبلغ , فان المكلف سيدفع غرامة *penalty* نسبية على الدخل غير المبلغ وبسعر اعلى من السعر الضريبي النسبي . فالمكلف سيختار مستوى من الدخل المبلغ الذي في ظله تعظم المنفعة المتوقعة من الدخل الصافي .

اذ قرار المكلف لمستوى الدخل المبلغ (الالتزام) سيتقرر بمستوى الدخل الفعلي , احتمالية الكشف , هيكل العقوبة , هيكل الضريبة , وموقف المكلف من المخاطرة (Ali,Cecil & Knobielt,2001,187) .

وبالتناسق مع نظرية الردع , فان الدخل المبلغ (الالتزام) يتزايد مع تزايد كل من احتمالية الكشف وتزايد الغرامة (Allingham & Sandmo,1972,330) . وبذلك , سيكون الفعل الاكثر فاعلية من قبل الحكومة لضمان مستوى مقبول من الالتزام هو اعتماد غرامات عالية على التهرب (Andreoni & Feinstein,1998,823-824) . فالجزاء / الغرامات تعد الطريقة المفضلة للتعامل مع عدم الالتزام . فلغرض تخفيض العائد المتوقع من الغش , فانه من الطبيعي الجزاءات العالية جدا تساعد على تحقيق ذلك, وهي طريقة رخيصة مقارنة مع احتمالية التدقيق .

مفاده بان الروادع مثل احتمالية الكشف , الغرامات , العقوبات هي ضمن سيطرة المجتمع.

هذا الاطار يفترض بان المكلفين يتصرفون بشكل عقلاني ويقومون بتحليل العائد / الكلفة لعدم الالتزام اخذين في حسابهم القيمة النقدية للضريبة الحدية ومخاطر العقوبات (Carroll,1987,317-335)(Smith & Kinsey,1987,639-663) . فمقدار الدخل الذي سيصرح به المكلف هو دالة للعوائد من اخفاءه (بمعلومية سعر الضريبة ومستوى الدخل الفردي). والكلف هي ما سيتحملة حين يكتشف (بمعلومية احتمالية التدقيق ومقدار الغرامة) .

وطالما نظرية الردع تشدد على العائد / الكلفة المستندة على المخرجات المتوقعة للخيارات , فانه من هذه الناحية يمكن اعتبارها نظرية تصنع النتيجة *outcome-processing theory* (carroll,1987,317-335) . وهي بذلك تتناسق مع نظرية المنفعة المتوقعة الكلاسيكية والخيار العقلاني . ووفق هذه النظرة الكلاسيكية لصنع القرار , فان الخيارات تحرك بالمصلحة الذاتية (Hodgson,1988,321-335) , أي ان الافراد يبحثون على ترقية مصالحهم الذاتية بدلا من مصالح الاخرين , وينظرون الى القيم الاخلاقية بانها تشويش للسلوك العقلاني وتعظيم المنفعة (Etzioni,1988) . ويتوقع من الافراد وزن العوائد غير المؤكدة لنجاح التهرب مقابل مخاطرة الكشف والعقوبة (Fischer et al ,1992,2) . فالتعريف الاقتصادي لالتزام المكلف ضريبيا هو نظرته الى المكلفين بانهم افراد حيادي او متجنب المخاطرة *risk averse* وواعين تماما يبحثون لتعظيم منفعتهم ويختارون عدم الالتزام بالضريبة (التهرب) طالما كانت العوائد المتوقعة تفوق الكلفة (Milliron & Toy,1988,84-104) .

ويضم المدخل الاقتصادي لتحليل الالتزام الضريبي العديد من النماذج والتي بدورها شهدت تطورا ملحوظا عبر العقود الخمسة الاخيرة . والآتي ابرز هذه النماذج :

1.1.3 النماذج التقليدية

وتضم:

- نموذج Allingham & Allingham & Sandmo (Allingham & Sandmo,1972,323-338) : ويعد من اوائل النماذج وأكثرها شهرة , حيث ينظر الى التهرب الضريبي كلعبة قمار . اي تواجد درجة ما من المخاطرة في محتواه

معلومات غامضة حول الاحتمالية النسبية المنخفضة للكشف والعقوبة فسيكون هناك قيمة ردع منخفضة .

2.1.3 النماذج المعاصرة

شهد نموذج الردع الاقتصادي الاساسي العديد من التطورات انصبت على تحوير بعض الافتراضات الاساسية وتفحص متغيرات التزام مختلفة وذلك على اثر تنامي معدلات عدم الالتزام وخاصة التهرب الضريبي في العديد من الدول . لكن لا زالت هذه التطورات تستند على ارضية ان العقوبات الاقتصادية (الردع) تعد المفتاح لتحسين التزام المكلف الكلي . بمعنى دعم وتطوير آمام الغرامة . والنماذج الالية تدخل ضمن هذا الخط :

● نموذج Jackson & Jones (Jackson & Jones,1985,7-17) : حيث وجد بان المكلفين اكثر حساسية الى حجم الغرامة مما الى احتمالية الكشف وخاصة عندما تكون الاحتمالية منخفضة جدا . وهذا ما اعطى مضمون للعديد من الدول للتحويل الى بيئة التقدير الذاتي self-assessment حيث الغطاء التدقيقي منخفض .

● نموذج Graetz & Wilde (Graetz & Wilde,1985,355-363) : على اثر فشل الغرامات لوحدها في تحسين سلوك الالتزام , فقد توجه الاهتمام بمدى جدارة نموذج الردع الاقتصادي الخالص . فهذا النموذج من وجهة نظرها مبسط جدا واقترحا بان التدقيق والتحصيل الحكومي بالإضافة الى تخفيض اسعار الضريبة يجب ان يكونوا محط الاهتمام لكي ينخفض عدم الالتزام .

● نموذج Jackson & Milliron (Jackson & Milliron,1986,125-165) : حيث يريان بان شدة العقوبات ليس لها بالضرورة اثر خطي على الالتزام الضريبي . وأشارا الى ان الكلفة الاجتماعية للعقوبات يمكن ان ترجح العوائد , حيث ان المكلفين كجموعة قد يصبحوا منعزلين اذا ما نظر الى العقوبات بانها قاسية جدا وتنتج في عداء عام وعدم احترام للقانون .

● نموذج Reinganum & Wilde (Reinganum & Wilde,1986,739-760) : حيث فحصا العلاقة بين التدقيق , الضريبة , والغرامات من خلال توظيف عدد من المعادلات الجبرية بالاستناد الى علاقات الوكيل - الرئيس .

والردع يمكن ان يتحقق من خلال مداخل عديدة : تأديبية punitive واقناعية persuasive . ووفق هذا النموذج فان الروادع التأديبية المتمثلة بالغرامات والعقوبات وخاصة الغرامات المالية فهي تتفوق على العقوبات الجنائية لأنها تعوض عن الايرادات المفقودة .

والنقطة البارزة في النموذج هي وجود عتبات thresholds والتي تمثل الفرصة التصوى للاكتشاف عند اساءة الضريبة . بمعنى مدى تأكد المسمى في ان يكتشف مقابل شدة العقوبة . فالروادع يجب ان تستخدم بشكل تبادلي reciprocal . فعندما تكون معدلات الكشف منخفضة فالغرامات يجب ان تكون مرتفعة والعكس بالعكس.

● نموذج Srinivasan (Srinivasan,1973,339-346) : وهو لا يخرج كثيرا عن نموذج Allingham & Sandm من حيث انه بنى تصوراته على فكرة ان المكلفين هم معطي منفعة , لكنه يرى اذا كانت احتمالية الكشف مستقلة عن الدخل , فانه كلما يتراد دخل المكلفين فان مستوى عدم الالتزام يزداد ايضا .

● نموذج Kolm (Kolm,1973,265-270) : ينظر الى نموذج الردع الاقتصادي من وجهة المكلفين . حيث ان منفعة المكلف في هذه الحالة هي المتغير المجهول بدلا من اجمالي الايراد الضريبي . فالمسألة ستتمحور في كيفية تعظيم المكلف بمعلومية التغيرات في اسعار الضريبة ومستويات الدخل .

● نموذج Yitzhaki (Yitzhaki,1974,201-202) ويعد خروج على نموذج Allingham & Sandmo , حيث تفحص موقف المكلفين من المخاطرة وأشار الى انه عندما يكون المكلف متجنب المخاطرة المطلقة التي تتناقص مع الدخل , فان زيادة في سعر الضريبة سوف ينجم عنه تناقص التهرب . فالموقف من المخاطرة من وجهة نظره تتحدد بمستوى دخل المكلف .

● نموذج Tittle & Logan (Tittle & Logan,1973,371-389) : حيث يرى من منظور السلوك الاجرامي بان احتمالية التخوف apprehension اكثر اهمية من العقوبات الفعلية المفروضة .

● نموذج Friedland (Friedland,1982,54-59) : يأخذ بنظر الاعتبار دقة المعلومات بخصوص احتمالية فرض العقوبة . حيث يرى بانه عندما تكون هناك

ان عدم الالتزام الضريبي سلوك فردي منعزل ام ان هناك اثار تفاعل اجتماعي تقف خلفه ؟ .

فنظرية الخيار العقلاني تقوم على افتراضات غير واقعية , فهي ترى بان الافراد العقلانيين يشكلوا تفضيلاتهم ويتخذوا قراراتهم بطريقة منعزلة مع معلومات كاملة ومستويات معلومة من تجنب المخاطرة وقدرة تامة على تقدير المنافع المتوقعة (Hedstrom,2005,60-66) (Elster,2007,24-26) . فهي تتجاهل بان الوكلاء يصنعوا قراراتهم الاقتصادية ليس في فراغ اجتماعي ولكن في محتوى منوعات من التصورات والتفاعلات الاجتماعية (Hedstrom & Ibarra,2010,315) . فهناك العديد من الاليات التي قد تخلق اثار تفاعلات اجتماعية في موضوعات مثل سلوك دفع الضريبة :

- المعايير الاجتماعية social norms (الضغط الاجتماعي لقبول احكام او ضوابط معطاة كافية او صحيحة لسلوك دفع الضريبة) .
- العدوى الاجتماعية social contagion او التوافق (التقبل الذاتي الى متوسط السلوك الضريبي الملاحظ) .
- التفاعل الاستراتيجي strategic interaction (اذا استخدمت ايرادات الضريبة لخلق سلع عامة تفيد كل واحد , المكلفين قد يلعبوا لعبة الفعل التعاوني الاستراتيجي) .
- التقليد العقلاني rational imitation (تحت ظروف عدم التأكد فيما يتعلق باحتمالية ان يدقق المكلف ويُمسك بالتهرب الضريبي . التعديل الى مستوى الجيران في الاستجابة الضريبية قد يكون استراتيجياً معقولة) .
- التعلم (اذا الوكلاء يقدروا ان يروا كيف يعمل الآخرون , يقدروا ان يتعلموا منهم ويعيدوا استجاباتهم الضريبية لكي يعملوا افضل بأنفسهم) .
- اثار العدالة (اذا الوكلاء يشعروا بانهم عوملوا بشكل غير متساوي او عادل مقارنة بالآخرين , فانهم سوف يعدلوا استجاباتهم طبقات لذلك) .

ومن جهة اخرى , فان الردع لا يفسر مستويات الالتزام الطوعي . بدلالة ان هناك تباين دراماتيكي في معدلات الالتزام بين الدول . ففي الدول الاوروبية فان الغرامة

حيث افترض انه بالنسبة للمكلفين محايد المخاطر فان التدقيقات غير العشوائية مع استخدام ارقام قطع تحفز تصرّح امين للدخل .

- نموذج (Graetz,Reinganum & Graetz , Reinganum & Wilde (1986,1-32) وأو بان نموذج الردع الاقتصادي بصيغته الاصلية يعطي نظرية غير كافية للتخصيص الايرادي , واقترحوا اساس نظري أكثر شمولية لتحليل الالتزام الضريبي وهو اللعبة game حيث ان تقدير مستويات عدم الالتزام , التدقيق , والغرامة تتحدد من خلال التفاعل بين المكلفين والادارة الضريبية وكان قصدهم من ذلك هو توضيح العلاقات بين العناصر التي تؤثر في الالتزام .
- نموذج Cowell (1985,164-193) :تفحص تعريف التهرب الضريبي واقترح بوجود الاخذ بنظر الاعتبار الاغراض غير الاقتصادية . حيث يرى بان الاغراض الاجتماعية قد تتحقق بشكل افضل بطرق غير الغرامات والتدقيق ومن دون خسارة للمنفعة الخاصة المتوقعة .
- نموذج Schotchmer & Slemrod (1989) Schotchmer & Slemrod ادخلا متغيري العشوائية randomness ورفاهية المكلف في النمذجة القياسية . فالعشوائية هي اساسا عدم تأكد التقدير من قبل المدقق . فالهدف هو تحقيق التوليفة الافضل بين العشوائية والتنفيذ .
- نموذج Slemrod (1989) Slemrod :حيث ادخل متغير التعقيد complexity في النموذج الاقتصادي , ويرى بان التعقيد زاد من كلفة الالتزام بالقانون وانه زاد من عدم الالتزام .

3.1.3 تقييم المدخل الاقتصادي للالتزام الضريبي

لقد تعرض المدخل الاقتصادي عبر توظيفه نظرية الردع الى العديد من الانتقادات , فضلا عن انه يعاني من العديد من الثغرات . فالالتزام او الاستجابة الضريبية او التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية معقدة . فالمنهج الاقتصادي المعياري (نظرية الردع) غير قادر لوحده على التعامل معها . فنظرية الخيار العقلاني ليست من الكفاية لتفسير المستويات المقدرة للالتزام الضريبي . فهناك العديد من التساؤلات يعجز المدخل الاقتصادي الاجابة عليها ومنها : ما هو التأثير الاجتماعي على السلوك الضريبي ؟ هل

وعلى اثر هذه الانتقادات للمدخل الاقتصادي شهدت الساحة الضريبية مساهمات جادة من الباحثين لتحليل الالتزام الضريبي خارج اطار العوامل الاقتصادية . وبذلك طفت على السطح المداخل النفسية والاجتماعية .

2.3 المدخل الاجتماعي

يولي هذا المدخل اهتمام بدور العنصر البشري في العملية الضريبية , حيث يركز على الاوامر او الاجراءات الاستجابية . فالعقوبة عالية وقد تكون انتاجيتها عكسية . ولهذا , فان استخدام المنهج التعاوني والاقناعي كخيار الاخفاق . و فقط في حالات عدم الاستجابة المستمرة على السلطات المالية استخدام استراتيجيات إرغاميه أكثر تقييدا (Ayres & Braithwaite,1992). فمدخل الاستجابة الذاتية للمكلفين قد يكون أكثر فاعلية في تأمين الاستدامة طويلة الاجل للنظام الضريبي .

وقد تطور تحليل الالتزام الضريبي اثر هذا المدخل لكونه يأخذ كل من مواقف المكلفين (التحفيزية او الدوافعية) واعتبارات البيئة التي تحصل فيها اوضاع عدم الالتزام والعوامل الاجتماعية وعوامل الاقتصاد الكلي والعوامل النفسية . وهذا المدخل لا يعني البتة الهجر الكلي للعقوبات والجزاءات طالما هناك من يصير في الميل نحو عدم التعاون .

ويضم المدخل الاجتماعي العديد من النماذج منها :

- نموذج الاوضاع التحفيزية Motivational Postures Model يرى هذا النموذج ان السلطات هي في وضع تقدر فيه فرض القوانين وتطلب اطاعة الضوابط القانونية . وطالما ينظر الى ذلك بمثابة تهديد , فان التابعين قد يضعوا مسافة اجتماعية بينهم والسلطة من اجل منع انفسهم من التهديد (Braithwaite, Murphy & Reinhart,2007,137-158) . وفي نطاق الضرائب , فان الاوضاع الدوافعية تدخل في الحساب بخصوص المواقف الذاتية للمكلفين في علاقتهم بالسلطة , اي دائرة الضريبة (Braithwaite,2003,15-39) فالأوضاع الواقعية هي موقفه بطبيعته وتستند على التقييمات بخصوص اداء ونوعية السلطة ذات العلاقة . وقد تكون هذه التقييمات في البداية حدسية , لكن بمرور الوقت تتقوى وترسخ من خلال العقلانيات والتبريرات . ومن خلال التوصلات الاجتماعية فأنها تتشارك وتصبح أكثر توسعا وانتشارا .

المتوقعة على الغش الضريبي مرتفعة جدا مقارنة بما هي عليه في الولايات المتحدة , ومع ذلك فان الولايات المتحدة تتمتع بمعدل التزام اعلی (Posner,2000,1781) . كما ان بعض الدول تطبق مستويات ردع منخفضة (اما بسبب الكثافة المنخفضة للرقابة او الجزاءات البسيطة) بحيث يصبح للتهرب معنى اقتصادي ويفترض بان المكلفين يتهربون ومع ذلك فان العديد منهم يلتزمون , اي انه يتوقع ان يكون التهرب أكثر مما يحصل فعليا (Alm et (Alm,McClelland & Schulze,1992,21-38) . (al,1995,16)

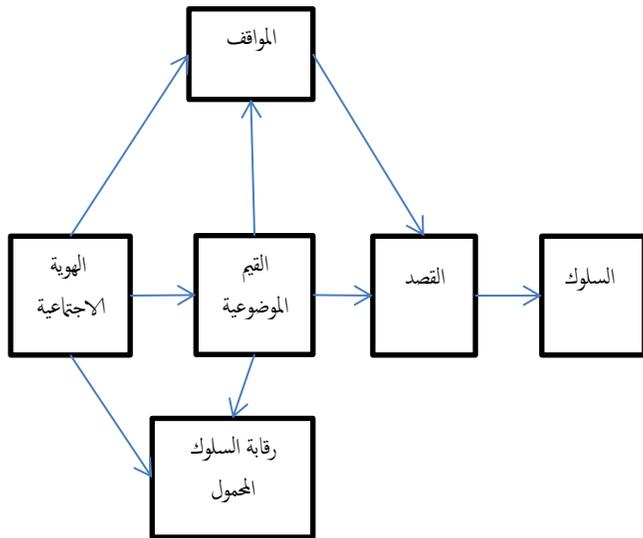
وهناك من يرى ان الكشف والعقاب لا يقدران ان يشرحا سلوك الالتزام لكافة الافراد (Alm,Jackson & McKee,1992,311) . فالعقوبات بالنسبة للبعض قد تكون ذات انتاجية مضادة counter productive , اي تضعف الالتزام (Fehr & Gächter,2000,159-181) . وقد تقلل العقوبات التعاون بسبب ان الحوافز تقدم فرصة اقل للأفراد للانخراط في (او ملاحظة اخرين منخرطين في) تعاون طوعي . فالمكافأة (التلطيف) يمكن ان تكون أكثر فاعلية من العقوبة في التحفيز وازالة السلوك غير المرغوب , فالمكافأة الايجابية سوف تزيد الالتزام (Torgler,2003,34-36) .

ويبدو وبشكل جلي ان المدخل الاقتصادي لا يأسر كافة العوامل التي تؤثر في الالتزام مثل عمر المكلف , الحالة الاجتماعية , تأثير ممارسي وخبراء الضريبة , وعدالة الاجراءات المطبقة من قبل المحصل الضريبي (Lederman,2003) , الاخلاقيات , معدلات عمليات التدقيق (McAdams,1997,338) .

ناهيك عن ان نموذج الردع الاقتصادي يحتوي العديد من الثغرات . ففكرة ان المكلفين يملكون معلومات تامة فانه يتجاهل التباينات والاختلافات في معلمات التدقيق الفعلية والمحتملة والجزاءات في قرارات المكلفين . وان تصورات المكلفين لمستويات الجزاءات الحقيقية هي اعلى من الجزاءات الفعلية , مما يؤشر بان المعدلات الفعلية للجزاءات قد لا تتم بقدر تلك المعدلات المتصورة (Cuccia,1994,81-116) . وهناك من ينظر خارج العوامل (الروادع) التاديبية ويمتهم بالعوامل الاقناعية ويروا ان النظام الضريبي الذي يضم كل من الجزاءات والتلطيفات أكثر فاعلية في تعظيم الالتزام من نظام يركز على العقوبات فقط (Falkinger & Walther,1991,67-79) .

Relational Model of Authority . وكل هذه النماذج تستند على مدخل الهوية الاجتماعية مع اختلافهم في بعض الاجزاء . فمؤذج قيمة المجموعة يركز على احكام العدالة من قبل الافراد , بينا نموذج العلاقتي للسلطة يركز على لماذا يقبل الافراد القرارات المصنوعة من طرف ثالث. ونموذج الانتماء للمجموعة يهتم لماذا الافراد يتعاونون .

وبتوظيف هذا النموذج , فان الالتزام الضريبي يفهم بمقاييس التعاون مع المجموعة القومية. فمؤذج الانتماء المجموعي يستلزم بان الاجراءات مهمة لأنها تؤثر في الهوية الاجتماعية للفرد ضمن المجموعات . وان الهوية الاجتماعية بدورها تؤثر في المواقف والقيم وبالنتيجة في السلوك (فرضية وساطة الهوية الاجتماعية) Social Identity Mediation Hypothesis . فالسلوك (الالتزام الضريبي او عدمه) يتحدد بالقصد intention وكلها متغيرات تحكمها الهوية الاجتماعية والتي يمكن وصفها في الشكل الاتي (Ajzen,1991,182) :



شكل (1) تأثير الهوية الاجتماعية على السلوك

وبشكل أكثر دقة , فالمعاملة العادلة والاحترام بالإضافة الى اجراءات صنع القرار العادل على قدر من الاهمية للمستجيبين الذين يُشخصوا ضمن المجموعة بسبب انها اشارة الى انضامهم ووقوفهم في مجموعتهم الاجتماعية , وانها لهذا السبب ملائمة لاحترام الذات .

فمجموعة المعتقدات والمواقف المتداخلة التي يتم التمسك بها بشكل واع ويتم التشارك بها بشكل علني مع الاخرين تمثل المواقف الدوافعية (Braithwaite,2003,18) .

وقدر تعلق الامر بالالتزام الضريبي , فبالإمكان التمييز بين خمسة مواقف : اثنان منها ذو طبيعة استجابية (التنفيذ , الاستسلام) والاخرى ذات طبيعة عدم استجابية (المعارضة , عدم الانخراط , اللعب) .

فالتنفيذ commitment يشير الى مشاعر الاجبار المعنوي للاستجابة للقانون واتباع مصلحة الجماعة . والاستسلام capitulation يصف وضع قبول ادارة الضريبة كسلطة شرعية التي قراراتها يجب ان تتبع لضمان الاستمرار معها . والمعارضة resistance تعكس احساس عدم الثقة بخصوص مقاصد السلطة الضريبية وعدم الاستجابة للقوانين الضريبية . والمكلفين الذين يحملون موقف المعارضة لا يزالون في النظام ويقون قابلين لرسالات إقناعيه من قبل الادارة الضريبية . وعدم الانخراط او الانتماء disengagement يعني اتساع المسافة الاجتماعية بين المكلفين والسلطة الضريبية , حيث يعتبر المكلفين انفسهم خارج النظام . واللعب game كموقف تجاه الضوابط القانونية يعني تصور القوانين كشيء يفسر بطرق مناسبة للغرض الذاتي .

● نموذج الانتماء للمجموعة Group Engagement Model يضم هذا النموذج مكونين هما : عملية صنع القرار ونوعية المعاملة التي يتلقاها اعضاء المجموعة , اي مدى مشاركة المواطنين في اجراءات عملية صنع القرار والاحترام الذي يتلقاه المواطن من قبل الادارة الضريبية . ويهدف هذا النموذج نحو توفير فهم التاريخ الماضي للتعاون ويستند على نظريات الهوية الاجتماعية social identity (Tajfel & Turner,1986,7-24) والتصنيف الذاتي self-categorization (Turner et al ,1987) . وطبقا له , فان الافراد يصنفوا انفسهم بمعايير مجموعات اجتماعية مختلفة وفقا : الجنس , وظيفة المجموعة او الشعب لكي يشتموا هوية اجتماعية موجبة ومن ثم احساس موجب للنفس .

فمؤذج الانتماء للمجموعة يكامل نموذجي القيمة المجموعية للعدالة الاجرائية Group Value Model of Procedural Justice والعلاقات مع السلطة

قوة بمواقفهم وسلوكهم مما التقييات الاداتية او تقييات الجوانب ذات العلاقة بالنتائج . وطبقا لذلك , فعندما يشعر الافراد بانه تمت معاملتهم بعدالة فانهم سيكونون راضين حتى مع قليل من النتائج المفضلة . والعدالة المقصودة هنا تتضمن جانبين : العدالة الاجرائية procedural justice والعدالة التفاعلية interactional justice . فالعدالة الاجرائية ترتبط بشكل رئيس باجراءات عملية صنع القرار , حيث انه من المرغوب استخدام اجراءات عادلة لانها سوف تقود الى توزيعات عادلة (Thibaut & Walker,1975) , وكذلك التشارك في صنع القرار لانها الفرصة الوحيدة للتعبير عن الرأي (الصوت) (Tyler,1987,333-344) . وبذلك , سنضمن عدالة صنع القرار والاحترام للمكلف .

اما العدالة التفاعلية فتتصرف بشكل رئيس الى نظرة السلطة الضريبية الى المكلف والطريقة التي تعامله بها . فهل يعامل كشريك و باحترام متبادل وبطريقة ودية ومهذبة ام ينظر اليه وفق علاقات تنظيمية تؤطره في موقع متدن في السلم الوظيفي ويعامل بطريقة غير ودية وغير مهذبة واستخدام الاسلوب التسلطي معه واللجوء الى الردع والغرامات (Feld & Frey,2002,87-99) , وينظر الى المكلف نظرة ريبة وشك وانه مشبوه على طول الخط . فهكذا تعامل ليس تفاعليا عادلا وسيكون هناك سبب وجيه للفرد في عدم الالتزام الضريبي لأنه يشعر بتجاهل لحقوقه وانتهاك لشخصيته . بينما سيكون الالتزام عال كلما اهتمت السلطة الضريبية بالضوابط والقواعد الضريبية الرسمية وغير الرسمية بشكل أكثر واعتبار اي خطأ يقع فيه المكلف بانه غير مقصود الى ان يثبت العكس .

فالعلاقة بين المكلف والادارة الضريبية تتطلب روابط حركية قوية وولاءات مبنية على المصلحة والثقة المتبادلة بحيث تنعكس في بناء معنوية ضريبية Tax Morale عالية (Torgler,2003,27-56) . فالمعنوية الضريبية ليست أكثر من " دافع متجسد في الفرد " او " رغبة داخلية " لدفع الضريبة , وهي دالة لمصنوفة من المتغيرات لعل احداها العلاقات الشخصية بين المكلف والادارة الضريبية (Feld & Frey,2007,115) .

فالانتماء للمجموعة التي الواحد يُشخص انه بها ترقى من خلال المعاملة العادلة التي تقود الى مشاعر الاحترام والقبول . يضاف الى ذلك , ان احكام الهوية تتأطر ايضا من خلال موقف كامل المجموعة . فعندما يشعر الافراد بان مجموعتهم تمتلك موقف عال , فان مشاعرهم تجاه انفسهم ستكون جيدة من خلال مزية مشاركتهم مع المجموعة . فاذا ما السلطة صنفت شخص ضمن مجموعة , وان الاشخاص فخوريين في ان يكونوا منتمين الى هذه المجموعة , عندئذ فان الاشخاص سيكونون أكثر رغبة لقبول قرارات السلطة والاقرار بمشروعيتها , ويتعاونوا في حالة كون النظرة الى المعاملة بانها عادلة اجرائيا (Hartner et al ,2000,139) .

كما ان احكام الهوية تتأطر ايضا من خلال اشتقاق معلومات من احكام المصدر (ديناميكية السياسة) التي تضم العدالة التوزيعية distributive justice ومرغوبية النتائج favorability of outcomes . فالعدالة التوزيعية تتمثل في " العدالة المتصورة للموارد المستلمة " (Cropanzano & Ambrose,2000,121) , وان مرغوبية النتائج تشير الى " اذا الواحد يستلم نتيجة ايجابية بدلا من سلبية " (Skitka,Winquist & Hutchinson,2003, 311) . فعندما ينظر الى عملية السياسة بانها عادلة ونتاجها مشروعة , فان الالتزام يزداد , حيث يعتبر المواطنون مدفوعاتهم الضريبية كمساهمات الى ابناء جلدتهم , وبذلك سيكونون راغبين بالتصريح عن مدخولاتهم بشكل امين حتى اذا لم يحصلوا على سلعة عامة كاملة معادلة لمدفعاتهم الضريبية (Feld & Frey,2007,104). وبالإضافة الى العائد الصافي للنتائج الايجابية , فان الموارد الموفرة من قبل المجموعة فأنها ايضا تفصح لأعضاء المجموعة بخصوص موقفهم في المجموعة (بمعنى الاحترام) بالإضافة الى موقف المجموعة (بمعنى الفخر) .

فمفهوم الانتماء المجموعي يرى بان التشخيص ضمن المجموعة يصيغ الدرجة التي لها الافراد يطوروا المواقف الداعمة , القيم , والنتيجة السلوك .

- نموذج قيم المجموعة Group Value Model يرى هذا النموذج بان الجوانب العلاقاتية لتقييات عدالة الافراد لسلطات المجموعة تكون ذات ارتباط أكثر

3.3 المدخل النفسي Psychological Approach

يضم هذا المدخل العديد من النماذج التي تتباين في مقاييس منهجياتها المعتمدة وعوامل الالتزام المحتملة المفحوصة. لكنها عموماً ترى بان الافراد ليسوا ببساطة معتمدين للمنفعة بشكل مستقل، ولكن بدلا يحملون طيفا من المواقف والمعتقدات التي تتفاعل وتشكل بالتالي السلوك البشري. وبذلك، فهي تتفحص العوامل الانسانية التي تؤثر في مواقف وسلوك التزام المكلفين. ومن ابرز هذه النماذج:

• نموذج التبادل او التكافؤ المالي Financial Equivalents Model ينطلق

هذا النموذج من فكرة عدالة التبادل exchange equity ويقوم على مبدأ ان اي علاقة عقدية تستلزم حقوق وواجبات لكل طرف في العقد. هذه النظرة هي من طبيعة تبادلية. ففي العقود الخاصة، فان السلع والخدمات المشتركة تعطي على الاغلب حافزا لدفع السعر لها. وبسحب هذا المبدأ على الضريبة، فانه يعني بان على الحكومة ان تقدم سلع وخدمات الى المواطنين في مقابل مدفوعاتهم الضريبية (Smith & Stalans,1991,35-53).

إذا، سنكون امام منفعة الضريبة التي تستلزم تكافؤ مالي بين السلع العامة والمدفوعات الضريبية. وان اي انتهاك لهذا التعادل وخصوصا رفع اسعار الضريبة وارتفاع العبء سيجعل الافراد يفكرون بان هناك مبرر لعدم دفع الضرائب (التهرب) (Becker, Buchner & Sleeking, 1987, 243-252) Spicer & Becker, 1980, 171-175) (Spicer & Lundstedt, 1976, 295-305) (Alm, Jackson & McKee, 1993, 285-303).

وبذلك، فان الالتزام الضريبي يحصل بسبب ان الافراد يقيمون السلع العامة التي مدفوعاتهم الضريبية تمولها. فاذا المقدار الذي يستلمه الافراد من دفع ضريبي معلوم يزداد، فان معدل التزامهم يرتفع. بمعنى ان الافراد يدفعوا ضرائب للحصول على خدمات حكومية حتى اذا لم يكن هناك خطر الاكتشاف او العقوبة للتهرب. اما اذا اعتقد الافراد بان عبئهم الضريبي سوف لن ينفق بشكل جيد، فانهم سوف يكونوا مخدوعين (Spicer & Lundstedt, 1976, 295-305).

• نموذج القيم الاخلاقية Ethical Values Model لقد وسعت البحوث الاجتماعية مفهوم المنفعة ليضم الى جانب اهداف المصلحة الذاتية اهتمام بالواجب الاجتماعي. فالأفراد قد يتأثرون بالقيم الاخلاقية الى المدى الذي سيكون السلوك مستند على احساس الواجب الاجتماعي بصرف النظر عما اذا كانت الافعال تعطي عوائد شخصية او انها مرغوبة (Etzoini, 1988). وبذلك، فان خيار الفرد يجب ان يدخل فيه الالتزامات الاجتماعية والذهنية الشخصية للمكلفين كذلك.

فالقيم الاخلاقية لا تتطفل او تلوي الاعتبارات العقلانية، لكن بدلا تجعل صنع القرار أكثر كفاءة وفعالية (Etzoini, 1988). فالقيم الاخلاقية تؤثر على عملية صنع القرار من خلال تأطير او وضع حدود على إمكانات الخيار وتحدد الوسائل المتاحة لتحقيق مخرجات مرغوبة. والى المدى الذي القيم الاخلاقية تقيد فيه الخيارات، فأنها تخفف من الجهد الادراكي في البحث عن المعلومات، تشخيص الخيارات البديلة، والاختيار بين الخيارات (Carroll, 1987, 319-335). وان البدائل التي تعد غير مقبولة معنويا من غير المحتمل ان يتم اخذها (Smith, 1990, 350-369). وفي حالة كون هناك خيار واحد مقدس فان القيم الاخلاقية سوف تصنع القرار كليا وستطرده كل الخيارات الممكنة التي تكون مفضلة من وجهة نظر تعظيم المنفعة (Etzoini, 1988).

وفي نطاق قرارات الالتزام الضريبي، فان الاخلاقيات قد تسبب لبعض المكلفين البحث فقط عن خطط تجنب مشروعة وتجاهل الفرص غير المشروعة حتى اذا كانت العوائد المتوقعة منها كبيرة. هكذا مكلفين من غير المحتمل ان يغيروا معيار اختيار الخيار بصرف النظر عن محتوى القرار. فالقيم الاخلاقية ذات ارتباط متناسق مع سلوك الالتزام الضريبي وان اثرها بشكل عام اقوى من عامل الردع. فأخلاقيات الضريبة بشكل عام تتمثل في الكيفية التي ينظر فيها الى التهرب الضريبي وما هو الاحساس المعنوي تجاهه. وهنا لا بد من الاشارة الى ان لكل فرد منظومة مختلفة من القيم الاخلاقية، الامر الذي يجعل نظرة المكلفين الى التهرب الضريبي ليست بنفس الاحساس المعنوي، كما انه لا يمكن نكران ان هناك افراد لا يستجيبوا الى القيم.

او علاقتي (Akerlof,1982,488-500) التي تستلزم روابط حسية وولاءات قوية. فعلماء النفس الاجتماعيين استخدموا هذه الفكرة لفترة طويلة من الوقت واطلقوا عليها العقد النفسي وذلك لتمييزها بعيدا وبشكل واضح عن العقود الرسمية التي يجب ان تطاع بسبب استجابة الاطراف الى الشروط الصريحة والمادية التي اتفق عليها مسبقا (Rousseau & Parks,1993,1-43).

وبالإمكان توظيف هذه العقود في تحليل الالتزام الضريبي لان الحوافز والمعاملة المحترمة تعد محددات مهمة للاستجابة الضريبية (Feld & Frey,2007,106).

وفي العقد الضريبي النفسي , فان العقوبة لا تزال تلعب دور من اجل توفير ردع . لكن اقتناع المكلفين بما حصلوا عليه من الطرف الاخر للعقد (الحكومة) يؤثر بشكل رئيس في معنوياتهم الضريبية . فكافأة المكلفين من ذلك العقد يجب ان تفهم بمنظور اوسع من المبادلة الخالصة للسلع والخدمات مقابل دفع سعر الضريبة . فبالإضافة الى هكذا مكونات مبادلة مباشرة , فان عدالة الاجراءات التي تقود الى مخرجات سياسية معينة . فضلا عن الطريقة التي يعامل بها المكلفين والحكومة احدهما الاخر تعد جزء للعلاقة التعاقدية . فالمكافأة الحقيقية لهذا السبب تحصل فقط اذا المكلفين كمواطنين لديهم علاقات تضمينية , احتراميه مع المجتمع وان كلا طرفي العقد يتصور كل واحد منهم الاخر كشريك في العقد ويعامل كل واحد منهم الاخر باحترام متبادل .

وبما ان الردع والمعنوية الضريبية يتفاعلان , فان الاعتماد الوحيد على العقوبة او المكافأة النقدية سيتمخض عنه نتاج عكسي بسبب ان المعنوية الضريبية ممكن ان تقوّض .

ويطوي العقد الضريبي النفسي العديد من المزايا يتفوق بها على المداخل النظرية التقليدية , حيث ان :

- دفع الضريبة هو عمل شبه طوعي . فكل طرف يجب تقبل محتويات العقد .
- يشدد على دور الاجراءات العادلة المقررة , حيث ان الافراد يستجيبوا للقانون بشكل عام اذا ما تصوروا بان العملية التي تقود الى هذا القانون عادلة .

وقد ثبت تجريبيا بانه كلما اتبعت الحكومة مبدأ المنفعة الضريبية أكثر وتقدم خدمات عامة تتطابق مع تفضيلات المكلفين في مقابل سعر ضريبي معقول فان المكلفين يكونوا أكثر استجابة للقوانين الضريبية وأكثر رغبة في الالتزام . فالحكومات التي أكثر التصاقا بمبدأ المبادلة المالية تحقق استجابة ضريبية أكثر . وكلما انحرف أكثر الخيار الامثل للمكلفين للسلطة العامة من المستوى والنوعية الفعلي المقدم فسيحصل تهرب ضريبي أكثر (Fred & Frey,2007,111).

● نموذج المواقف Attitudes Model يبني الموقف من خلال المنظورات والتصورات بخصوص الظاهرة , وبالتالي سيحدد الموقف السلوك . فمواقف المكلفين تجسد اما منظورات ايجابية او سلبية لسلوك الالتزام الضريبي . فنتائج التصورات الايجابية هو التزام ضريبي , بينما التصورات السلبية هي عدم التزام ضريبي . هذه المنظورات تجد ارتباطها وتفسيرها بالنظريات ذات الاساس النفسي التي تبين ان موقف المكلفين قد يتأثر بالعوامل الاتية وفي النهاية تؤثر في سلوك المكلفين :

- مدركات المكلفين للنظام الضريبي والسلطة الضريبية .
- موقف الاقران / peer / القيم الموضوعية .
- فهم المكلفين للنظام الضريبي / القوانين الضريبية (LeBaube,1992) .
- الحوافز مثل الجوائز rewards والعقوبات مثل الغرامات penalties .

فالمواقف ليست أكثر من انعكاس للتباينات الثقافية والانظمة الضريبية التي تتشكل في داخلها وتشكل العقلية او الذهنية الضريبية tax mentality , فقد وجد ان التصورات والاحاسيس المعنوية morale appeal التي تحرك المواقف لها اثار اقوى من تهديدات العقوبة على سلوك الالتزام الضريبي (Erard & Feinstein,1994,74) . وقد شهدت الهند في سنة 1979 نجاحا كبيرا (بمقياس الموارد الاضافية) حينما اشركت مؤسستين تسويقيتين لإدارة حملة مستندة على الاقناع الذهني moral suasion لزيادة الالتزام الضريبي (Torgler,2003,33).

● نموذج العقد الضريبي النفسي Psychological Tax Contract وفقا لهذا النموذج , فان العلاقة بين المكلفين والسلطة الضريبية ممكن نمذجتها كهقد ضمني

- هناك العديد من المناهج والمداخل لتحليل الالتزام الضريبي . ويعتبر المدخل الاجتماعي / النفسي من أكثر المداخل واقعية ويتفوق على المدخل الاقتصادي .
- ان الالتزام الضريبي كسلوك يتحدد بتشابك وتفاعل العديد من العوامل ذات الطبيعة السياسية والاجتماعية والادارية .

5. المقترحات

بغرض تفعيل ورفع مستوى الالتزام الضريبي في الدول النامية على وجه الخصوص لا بد من اشاعة الثقافة الضريبية الوظيفية من خلال تزويد المكلفين بالمعلومات الضريبية الاساسية وبناء علاقات عامة ضريبية وتحسين ثقة المكلفين بالادارة الضريبية وعدم تركيز الادارة الضريبية على الوظيفة الادائية للجزاء واعتماد الوظيفة التحديدية اي التركيز على الجوانب النفسية واعطاء قليل من التركيز على دور الردع للجزاء وبذلك تصبح وظيفة الجزاءات سابقة وليست لاحقة .

قائمة المصادر

1. Ajzen I (1991) , Organizational and Human Decision Processes – The Theory of Planned Behaviour , Massachusetts , Academic Press Inc .
2. Ajzen I & M Fishbein (1991) , ' Theory of Planned Behavior " , Organization Behaviour and Human Decision Processes , 50(2) .
3. Akerlof G (19820 , " Labor Contracts as Partial Gift Exchange " , Quarterly Journal of Economics , 84 .
4. Ali M , H Cecil & J Knobielt (2001) , " The Effects of Tax Rates and Enforcement Policies on Taxpayer Compliance " , Atlantic Econ. Journal , 29(2) .
5. Allingham M & A Sandmo (1972) , " Income Tax Evasion : A Theoretical Analysis " , Journal of Public Economics , 1 .
6. Alm J , B Jackson & M McKee (1993) , " Deterrence and Beyond : Toward a Kinder , Gentler IRS " , In Why People Pay Taxes , edited by J Slemrod .
7. Alm J , G McClelland & W Shulze (1992) , " Why Do People Pay Taxes ? " , Journal of Public Economics , 48 .
8. Alm J , I Sanchez & A de Juan (1995) , " Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance " , Kyklos3 , 48 ,3.
9. Andreoni J , B Erard & J Feinstein (1998) , " Tax Compliance " , Journal of Economic Literature , 36(2) .
10. Appah E (2010) , " The Problems of Tax Planning and Administration in Nigeria " , International Journal of Labour and Organizational Psychology , 4(1&2) .

○ الطريقة التي يُعامل بها الافراد من قبل السلطات الضريبية تؤثر على مستويات التعاون (Feld & Frey,2007,107) .

وعلى المستوى الاجرائي , فان المعاملة المحترمة ممكن محورها في تكوين مختلفين :

- **الاول :** ويتمثل في الاجراءات المستخدمة من قبل الفاحصين في اتصالهم مع المكلفين يجب ان تكون شفافة وواضحة . حيث انه في حالة الاجراءات الاعتبارية (التحكيمية) فان المكلفين سيشعرون بانهم عديمي المساعدة (تائبين). هكذا سلوك يخفض تصورهم كونهم مرغمين على دفع الضريبة .
- **الثاني :** ان المعاملة المحترمة لها مكون شخصي مباشر بمعايير كيفية احترام شخصية المكلف من قبل موظفي الضريبة . فاذا ما عوملوا المكلفين كشركاء فسيكون لديهم الحافز على دفع الضريبة بأمانه .

وبالإمكان التمييز بين نوعين من التعامل مع المكلفين :

- المعاملة المحترمة التي تدعم وترفع المعنوية الضريبية وبالتالي ترفع الالتزام الضريبي .
- المعاملة التسايطية التي تقوض المعنوية الضريبية وبالتالي تخفض الالتزام الضريبي .

4. الاستنتاجات

توصل البحث الى الاتي :

- ان الالتزام الضريبي وان كانت نتائجه مالية فهو متعدد المكونات , فهو ليس نتاج ممارسة منفردة , وان الاخلال باي واحد من هذه المكونات يمثل وضع عدم التزام .
- ان الالتزام الضريبي مسألة ذات ابعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية وتربوية .

30. Friedland N (1982) , " A Note on Tax Evasion as a Function of the Quality of Information about the Magnitude and Credibility of Threatened Fines " , Journal of Applied Social Psychology , 12 .
31. Graetz M , J Reinganum & L Wilde (1986) , " The Tax Compliance Game : Towards an Interactive Theory of Tax Enforcement " , Journal of Law Economic Organization , 2(1) .
32. Graetz M & L Wide (1985) , " The Economics of Tax Compliance : Fact and Fantasy " , National Tax Journal , 38 .
33. Hedstrom P (2005) , Dissecting the Social on the Principles of Analytical Sociology , Cambridge University Press .
34. Hedstrom P & R Ibarra (2010) , On the Contagiousness of Non-Contagious Behavior : The Case of Tax Avoidance and Tax Evasion , in H Joas and B Klein (eds) , The Benefit of Broad Horizons , Leiden , Brill .
35. Hodgson B (1988) , " Economic Science and Ethical Neutrality 11 : The Intransigence of Evaluative Concepts " , Journal of Business Ethics , 7(May) .
36. Jackson B & V Milliron (1986) , " Tax Compliance Research : Findings , Problems and Prospects " , Journal of Accounting Literature , 5 .
37. Lederman L (2003) , " The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance " , Ohio State Law Journal ,64(6).
38. Marti L et al (2010) , " Taxpayers' Attitudes and Tax Compliance Behaviour in Kenya " , African Journal of Business & Management , 1 .
39. McAdams R (1997) , " The Origin , Development , and Regulation of Norms " , Michigan Law Review , 96 .
40. Milliron V & D Toy (1988) , " Tax Compliance : An Investigation of Key Factors " , The Journal of American Taxation Association , 41(Spring) .
41. Posner E (2000) , " Law and Social Norms : The Case of Tax Compliance " , Va. Law Review , 86 .
42. Reinganum J & l Wilde (1986) , " Equalibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance " , International Economic Review , 27(3) .
43. Rousseau D & J Parks (1993) , " The Contracts of Individuals and Organizations " , Research in Organizational Behavior , 15 .
44. Sarker T (2003) , " Improving Tax Compliance in Developing Countries Via Self-Assessment System " , Asia – Pacific Tax Bulletin , 9(6) .
45. Skitka L , J Winquist & S Hutchinson (2003) , " Are Outcome Fairness and Outcome Favorability Distinguishing Psychological Constructs ? A Meta-Analytical Review " , Social Justice Research , 16.
46. Smith K (1990) , " Integrating Three Perspectives on Noncompliance – A Sequential Decision Model " , Criminal Justice and Behavior , 17 (Sept) .
47. Smith K & K Kinsey (1987) , " Understanding Taxpaying Behavior : A Conceptual Framework with Implications for Research " , Law and Society Inquiry , 21(4) .
11. Ayres I & J Braithwaite (1992) , Responsive Regulation : Transcending the Deregulation Debate , Oxford University Press , N Y .
12. Badara M (2012) , " The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria " , Research Journal of Finance and Accounting , 3(4) .
13. Becker G (1968) , " Crime and Punishment : An Economic Approach " , Journal of Political Economy , 76(2) .
14. Becker W , H Buchner & S Sleeking (1987) , " The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion..... " , Journal of Public Economics,34.
15. Braithwaite V (2003) , " Dancing with Tax Authorities : Motivational Postures and Non-compliant Actions " , in V Braithwaite (ed) , Taxing Democracy , Understanding Tax Avoidance and Evasion , Aldershot : Ashgate Publishing Ltd..
16. Braithwaite V , K Murphy & m Reinhart (2007) , " Taxation Threat , Motivational Postures and Responsive Regulation " , Law and Policy , 29 .
17. Brown R & M Mazur (2003) , " IRS 'S Comprehensive Approach to Compliance " , Paper Presented at The National Tax Association Spring Symposium in May , Washington D C .
18. Carroll J (1987) , " Compliance with the Law : A Decision-Making Approach " , Taxpaying Law & Human Behavior , 11 .
19. Cropanzano R & M Ambrose (2001) , " Procedural and Distributive Justice are More Similar than you Think : A Monstic Perspective and A Research Agenda " , in J Greenberg and R Cropanzano (eds) , Advances in Organizational Justice , Stanford University Press .
20. Cuccia A (1994) , " The Economics of Tax Compliance : What do we Know and Where do we go ? " , Journal of Accounting Literature , 13 .
21. Devos K (2014) , " Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour " , DOI 10 1007/978-94-007-74756-6-2.
22. Elster J (2007) , Explaining Social Behavior , Cambridge University Press .
23. Erard B & J Feinstein (1994) , " Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game " , RAND , Journal of Economics , 25(1) .
24. Etzioni A (1988) , The Moral Dimension , Free Press , N Y .
25. Falinger J & H Walter (1991) , " Rewards Versus Penalties : on a New Policy against Tax Evasion " , Public Finance Quarterly , 19 .
26. Fehr E & S Gachter (2000) , " Fairness and Retaliation : The Economics of Reciprocity " , Journal of Economic Perspective , Summer .
27. Feld L & B Frey (2007) , " Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract " , Law and Policy , 29(1) .
28.(2002) , " Trust Breeds Trust : How Taxpayers Are Treated ? " , Economics of Governance , 3 .
29. Fisher C , M Wartick & M Mar (1992) , " Detection Probability and Taxpayers Compliance : A Review of Literature " , ILG Accounting Literature .

48. Smith K & L Stalans (1991) , " Encouraging Tax Compliance with Positive Incentives....." , Law and Policy , 13 .
49. Spicer M & L Becker (1980) , " Fiscal Inequality and Tax Evasion" , National Tax Journal , 33 .
50. Spicer M & S Lundstedt (1976) , " Understanding Tax Evasion " , Public Finance , 31 .
51. Srinivasan T (1973) , " Tax Evasion : A Model " , Journal of Public Economics , 2(4) .
52. Tajfel H & J Turner (1986) , " The Social Identity Theory of Intergroup Behavior " , in S Worchel and W Austin (eds) , Psychology of Intergroup Relations , Chicago , Nelson-Hall .
53. Thibaut J & L Walker (1975) , Procedural Justice : A Psychology Analysis , Hillsdale , N J : Erlbaum .
54. Torgler B (2003) , " Beyond Punishment : A Tax Compliance Experiment with Taxpayers in Costa Rica " , Revista de Analisis Economico , Vol.18 , No.1 .
55. Trivedi V , M Shehata & S Mestelman (2005) , " Attitudes , Incentives and Tax Compliance " , Tax Policy Research Symposium , August , Toronto , Canada .
56. Tyler T (1987) , " Conditions Leading to Value – expressive Effects in Judgements of Procedural Justice : A Test of Four Models " , Journal of Personality and Social Psychology , 52 .
57. Yitzhaki S (1974) , " A Note on Income Tax Evasion : A Theoretical Analysis " , Journal of Public Economics , 3(2).