التهرب الضريبي...مفهوم و قياس

أ.بوزيد سفيان

أستاذ مساعد " قسم أ "، جامعة مستغانم.

الملخص

تعد الضريبة من المصادر المالية الرئيسة لبعض الدول و الذي تستقي منه خزائنها حاجاتها المتزايدة من الموارد المالية إلا أن التهرب قد الحق ضرراً بهذا المصدر بحيث أصبحت هذه الدول عاجزة عن النهوض بالتزاماتها و واجباتها تجاه المجتمع و مما لا شك فيه أن التهرب الضريبي و ما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلص المكلف من عبء ضريبي من خلال لجوئه إلى وسائل مختلفة من الحيل و الخداع بات يشكل سلوكاً خطيراً في معظم الدول الآمر الذي يؤثر سلباً على كيانها المالي و مؤسساتها المالية و الاجتماعية، فهو أصبح من أهم القضايا التي تشغل كثير من الدول على مختلف اقتصاديتها.

و ظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل إقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، و لكنها أخذت بعدا و طابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون إستثناء، و خاصة النامية منها.

لذا بات لزاماً التصدي له و مكافحته بكل الوسائل الكفيلة للحد منه أو منعه بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الغش الجبائي، المراقبة الجبائية.

Résumé :

La taxe est les principales sources financières pour certains pays et à partir de laquelle les caisses de leurs ressources financières croissantes, mais peut éviter des dommages à la source de sorte que ces pays sont devenus incapables de remplir leurs obligations et devoirs envers la société et ne fait aucun doute que la fraude fiscale et la sens implicite de la notion de la phase en charge de la charge fiscale par le recours à différents moyens d'astuces et de tromperie est devenue une attitude sérieuse dans la plupart des pays, ce qui affecte négativement l'intégrité financière de la famille et leur situation financière et sociale, il a devenus des enjeux les plus importants de préoccupation pour de nombreux pays à différents leurs économies.

L'importance de l'évasion fiscale par les dommages infligés par la société, ce qui peut être déterminé par le considérer comme un phénomène financier, social, économique ou par nature criminelle.
Il est donc impératif d'adresse, et le contrôle de tous les moyens de la réduire ou de l'empêcher afin d'assurer la continuité et la durabilité des ressources financières pour entrer dans le trésor public de l'Etat.

Mots clés : L'évasion fiscale, la fraude fiscale, contrôle fiscal.

المقدمة:

إن الاتجاه المتزايد نحو العولمة و سقوط الحواجز التجارية و ثورة الاتصالات و المعلومات تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يمكن في وجود التهرب الضريبي نفسه، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل ما دام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

سنحاول من خلال ثنايا هذه الورقة الإجابة على اشكالية الموضوع والمتمثلة في السؤال الجوهري التالي: ما هي الطرق المناسبة لمكافحة التهرب الضريبي؟

و لهذا إرتأينا أن نقسم البحث على الشكل التالي:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي؛
- طرق قياس التهرب الضريبي؛
- الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

1- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي:

نظرا لإستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية و المالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها و الإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب سواءا كانت شرعية أو غير شرعية، و كذا أهم الآثار المترتبة عنها، و هذا بغية تكوين و لو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها و الحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة و معرفة حول ما نكافح ضده.

1-1- مفهوم التهرب الضريبي و الأسباب المؤدية له:

إن تحديد مفهوم و طبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، و نظرا لتداخل و تشابه هذين المصطلحين، ارتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك، و يتجلى لنا ذلك أكثر من خلال تعريف كل واحد منهما.

فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: "الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، و نماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات".[1]

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق و أساليب احتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا، لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرّب غير المشروع.

أما التجنب الضريبي فيعرفه J.C.Martinez بأنه: " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".[2]

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني و من أمثلته نجد[3]:

- تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، و التي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفي إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين و هو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا، و بترخيص من القانون التجاري.

لكن السؤال المطروح هو ما هي أهم الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التملص من أداء واجباتهم الجبائية سواء كانت بطريقة شرعية (التجنب الضريبي)، أو بطريقة غير شرعية (الغش الضريبي)؟

هناك جملة من الأسباب و العوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الإلتزام بواجباتهم الضريبية و نجد من بينها:

أ– الأسباب النفسية:

فالملاحظ في كثير من دول العالم أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول Charles LAMB "أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا".(4)

أضف إلى ذلك" فإن تهرب بعض الأفراد من الضريبة إنما يؤذي الأمناء الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه، فضلا عن انه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمناء تعويضا للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها".(5)

كما أن " للعوامل النفسية اثر كبير في تحديد حجم التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب الضريبي، و العكس صحيح. كما أنه من الجلي إذا انخفض الوعي

الضريبي سادت الكراهية للضريبة و اختفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام للمتهربين".

و نشير إلى أنه كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين أصبح مقبولا لديهم بل محببا إلى نفوسهم دفع الضرائب طواعية و اختيارا و ذلك من شأنه المحافظة على كيان الدولة.

ب– الأسباب السياسية:

إن إنعدام الإستقرار السياسي و الإقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزامتهم الضريبية.(6)

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة

في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الإجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، و كذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

ج- الأسباب الإقتصادية:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه ، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي.[7]

" فالصعوبات الاقتصادية و المالية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، و تزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، و عليه فالضريبة يجب أن تمس المداخيل المخصصة للاستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة".[8]

لأن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية و مالية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام ثقل عبء الضريبة، و خاصة في فترات الركود الاقتصادي و الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية.

هذا عن الحالة المالية للمكلف أما عن حالته الشخصية و تأثيرها على درجة ميوله إلى التهرب و الغش الضريبي فهي تتحدد حسب دراسة Song و Yarbrough[9] بالعمر و الحالة العائلية للمكلف.

و قد توصلت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية:

الأفراد الذين تكون أعمارهم أقل من 40 سنة و أكثر من 65 سنة أظهروا مستوى متدني من الالتزام الضريبي و هذا لكون المرحلة العمرية قبل الأربعين سنة تكاد تكون أهم مرحلة في حياة الأفراد من الناحية المالية لأنها مرحلة صنع الأسرة و من ثم فهي تحتاج إلى أعباء مالية مرتفعة مما يؤدي بهم للوقوع في التهرب الضريبي لمواجهة هذه الأعباء.

أما بالنسبة لمن هم في المرحلة العمرية الأكثر من 65 سنة فربما تزداد حاجتهم إلى المال نظرا لمرورهم بأمراض الشيخوخة، خاصة في ظل فشل أو قصور نظم التأمين الاجتماعي، أما أولئك

الذين تنحصر أعمارهم ما بين 40 و 65 سنة فأظهروا مستوى مقبول من الالتزام الضريبي و هذا لوجودهم في وضع مالي مريح.

د– الأسباب التشريعية:توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و مدى استقرار التشريع الضريبي، و التي نجملها في العناصر التالية:

– ثقل عبء الضريبة: و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي.

– تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواءا أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).[10]

– ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.[11]

– عدم إستقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين[12]، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

– ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

هـ– الأسباب الإدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، و ذلك نتيجة ضعف الأجور، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية،

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، و التي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، و تندرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، و لكنها نتيجة للتنظيم السياسي و الإجتماعي)[13] و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة، هي نتيجة إنعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلقي.

2-1 أشكال و أثار التهرب الضريبي:

تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكال متعددة و كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان المعاملات و المبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الجبائية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور.

1- الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:لقد سبق و أن أشرنا إلى هذا النوع من التهرب الضريبي و الذي يعرف بالتجنب الضريبي، و اعتبر M.Gaudement هذا الشكل من أبسط أشكال التهرب الضريبي[14]، و قد يكون هذا الامتناع كليا أو جزئيا:

- فقد يكون الامتناع بصفة كلية إذا امتنع المكلف عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كأن يمتنع عن شراء السيارة لتفادي دفع الرسم النوعي و كذا قسيمة السيارة.

- أما الامتناع الجزئي يكون مثلا عندما يمتنع المكلف عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفا معينا من الدخل و بالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب.

2- استغلال ثغرات و نقائص النظام الضريبي:

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي ليس في متناول كل المكلفين إذ أنه يجب أن يتميز بالذكاء و استغلال الفرص و الثغرات و النقائص التي تعتري النظام الضريبي، فهي تعتمد في الأساس على المهارة و الذكاء الجبائي و مع هذا فان بعض المكلفين قد يستعين بأهل الخبرة و الاختصاص لإكتشاف هذه الثغرات.

3- تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف- مالية، اقتصادية و اجتماعية- لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الإستثمار[15].

4- التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الإقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات دولية النشاط أو الشركات متعددة الجنسيات، و يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات و التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة.

و بما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح و بأقل التكاليف و عبئ ضريبي ممكن، فهي تلجا إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية.

و لكن إذا كان المكلفون يجتهدون بشتى الطرق و الأساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم، ألا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على جميع النواحي؟

فعلى الصعيد المالي يقود التهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، و بالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، و التي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع و تحقيق التنمية الإقتصادية.[16]

و بما أن الضريبة تعتبر متغيرا اقتصاديا هاما، فإن التهرب منها يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب من بينها:

تأثيره على معدلات الإدخار العام، إذ أن انخفاض هذه الأخيرة تحد من قدرة الدولة على إنشاء المشاريع الإستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية، و يجعلها مضطرة للتقليل من نفقاتها، خاصة المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمار الأعوان الإقتصاديين، و نتيجة ذلك هو الركود الإقتصادي، و بالتالي ارتفاع معدل التضخم و البطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز إقتصادي و هو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة إمتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة، و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.[17]

و على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق و إرساء عدالة إجتماعية، فإن التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الإجتماعي، لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي، تعمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب، و بالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصافي الذي لا يتهرب.[18]

و عندما لا تكفي سياسة التقشف و إجراءات رفع العبئ الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الإعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، فتقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد، و تؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية، و تنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.

2- طرق قياس التهرب الضريبي:

تبدو عملية رصد و قياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلا من الناحية العملية، و على صعيد الدراسات و النظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالطبيعة الخاصة للتهرب الضريبي باعتباره تصرفا يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداءًا من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين و أنشطتهم و انتهاءًا بتحصيل الضريبة، و يضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية و الإنتاجية و توزيع الدخل في القطاعات المختلفة.[19]

2-1 منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصاريح و الإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب، و ما تم تحصيله فعليا، و ذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج نسبة الضريبة الثابتة؛
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة؛
- منهج الضريبة القانونية المحتملة؛
- منهج الرقابة الجبائية.

أولا– منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة و الدخل الوطني الخام، و ذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، و الذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية[20] و الذي يحسب كما يلي:

المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية=(مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة/ الدخل الوطني الخام) ×100

و بالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا، و منه يتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخامx النسبة الثابتة

و أخيرا، يتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة

لكن الانتقاد الذي يلاحظ في هذا المنهج، أنه يقيس حجم التهرب الضريبي الإضافي و ليس حجم التهرب الإجمالي، أي يقيس التطور و ليس الحجم، و بالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد لحجم التهرب الضريبي، فضلا على أن فرضية ثبات السنة الضريبية إلى الدخل الوطني في سنة الأساس بمعنى أن التغير الحاصل لإجمال الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة[21] أي المرونة الضريبية تساوي واحد، لا يعتمد عليها باعتبارها ليست دائمة على الدوام.

ثانيا– منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية و ما هو مصرح به قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، و على أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة و من ثم يمكن قياس حجم التهرب من خلال الفرق المستخرج[22]، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخيل غير المصرح بها، و الذي يمكن كتابته كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المداخيل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية – المداخيل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

بالرغم من ميزة المنهج على أنه يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح إعفاءات من بعض الغرامات و العقوبات التي تمنح للمكلف بغرض تشجيعه بالتصريح بدخله و أرقام أعماله الحقيقي، لكن يعاب عليه أيضا جملة من النقائص يمكن حصرها فيما يلي:

- رغم الخصوصية المقدمة من هذا المنهج، يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن دخلهم أو رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه بمجرد تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية يكونون ملزمين بدفع ضريبة منتظمة و هو ما يعتبرونه عبئا ثقيلا؛
- إن تكرر منهج الإعفاءات الضريبية، يدفع بعض المكلفين إلى تأجيل التصريح لمداخليهم في انتظار تشريع إعفاء جديد لأجل لاحق، مما ينتج عنه نتائج ضعيفة بعدد المكلفين المصرحين بمداخيلهم.[23]

ثالثا– منهج الضريبة القانونية المحتملة:

في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة، و يقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة.[24]

وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين: قدرة أداء جبائية قانونية (نظرية) و قدرة أداء جبائية حقيقية:

1– قدرة الأداء الجبائية القانونية (النظرية):

تتمثل في مجموع الضرائب التي كان من المفترض الحصول عليها إذا دفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب، و تساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

و يمكن التعبير عنها رياضيا: $\mathbf{PF_t} = \sum_{i=1}^{n} \mathrm{BImi} \times \mathrm{TMImi}$

PF_t: قدرة الأداء الجبائية النظرية (Potentiel fiscale théorique)

BIm: قاعدة التأمين لضريبة معينة (Base d'imposition d'un impot)

TMIm: المعدل المتوسط لمجموع نسب الشرائح (Taux Moyen d'imposition)

2- قدرة الأداء الجبائية الحقيقية(الفعلية):

هي مجموع إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من المكلفين من طرف الإدارة الضريبية.

و منه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

الضريبة غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية – قدرة الأداء الجبائية الحقيقية

لكن يبق لهذا المنهج عيوب يمكن إدراجها فيما يلي:

- تبنى هذه الطريقة على أساس عامل عدم الالتزام الضريبي للمكلف دون التكلم عن العوامل الأخرى المؤثرة على التهرب الضريبي، مثل: مدى فعالية النظام الضريبي و كفاءة الجهاز الضريبي؛
- افتراض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، دون الأخذ بعين الاعتبار المداخيل غير المدرجة في هذا الأخير الناتجة عن الاقتصاد الموازي، مبررين مصدر الإحصائيات الرسمية للثقة المتوفرة في استقصاءات الأسر بالنسبة لكل شريحة موجودة في الدولة.

رابعًا- منهج الرقابة الضريبية:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، و بهذا يمكن القول بأن:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة – قيمة المبالغ المصرح بها

و من بين الأنماط المستعملة في هذا المنهج:

- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة؛
- التحقيق في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة:

ظهرت هذه الطريقة في إدارة الضرائب الأمريكية، حيث يتم تقدير الضريبة الواجبة الأداء عن طريق إجراء مراجعات خاصة و دقيقة للتصريحات الضريبية لعينة عشوائية من مجموع دافعي الضرائب، و التي تمثل عادة خمس ألاف 5000 مكلف شريطة قيام المكلف بعملية التصريح، فضلا عن تنوع نشاطات و أنواع الدخل بين مكلف و آخر و التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة التي يدفعها المكلفون إذا التزموا بالقانون الضريبي.(25)

و عليه فان حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة يحسب بالاعتماد على حجم الضريبة المدفوعة انطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا عن مدى التزام المكلف بالقانون الضريبي، أي مدى درجة الوعي الضريبي للمكلفين، و التي تمثل النسبة بين عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم وعدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم حيث:

$$\text{درجة الوعي الضريبي} = \frac{\text{المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}{\text{المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}$$

لنصل في الأخير، لحساب مقدار التهرب الضريبي بضرب قيمة الضريبة المقدرة بطريقة التحقيقات الجبائية الخاصة في درجة الوعي الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = قيمة الضريبة المقدرة x درجة الوعي الضريبي

ما يعاب على هذه الطريقة أن عينة برنامج المراجعة الخاصة مأخوذة من المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم لدى الإدارة الضريبية، و بالتالي استبعاد المكلفين غير المصرحين بدخولهم، هذا الاستبعاد يؤدي إلى نتائج غير صحيحة تضعف من مصداقية هذه الطريقة.(26)

كما أن طريقة اختيار العينات تتم بصفة عشوائية، دون وجود معيار على أساسه يتم اختيار المكلفين سواء من حيث نوعية النشاط أو مصدر الدخل...

2- طريقة التحقيق في المحاسبة: يقصد بهذه الطريقة " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبة، و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة "(27)

و في هذا السياق، فان حجم التهرب الضريبي يكمن عند اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين، و المتمثل في الفرق بين المبلغ المعاد تأسيسه و المبلغ المصرح به كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المبلغ المعاد تأسيسه – المبلغ المصرح به.

3– طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله تتوافق مع وضعية ثروته و نمو أملاكه. حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) و تسمح بمتابعة تطور و نمو أملاك و أموال المكلف و مقارنتها مع المداخيل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به و الدخل الحقيقي له و مدى انسجامه و الحالة المادية و المظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف.

و في هذا الإطار يتم مقارنة الموجودات المتوفرة و التي تمثل الموارد التي في حوزة المكلف مع الموجودات المستعملة و التي تمثل مجموع النفقات التي تحملها هدا المكلف وفق ما يلي:

حجم التهرب الضريبي للمكلف = موجوداته المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق – موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة

الانتقاد الذي يقدم إلى هذين الطريقتين الأخيرتين يتمثل في أنه لا أحد يعلم أن المبالغ المستخرجة هي الحقيقية سوى المكلف، و بالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.

2–2 منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي:

يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، و على تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى، كوزارتي التجارة و الصناعة، فضلا عن تصريحات المكلفين.

و يقصد بالاقتصاد الموازي أنه الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية و لا تدخل مدخلاته و مخرجاته في الحسابات الوطنية، و لا يعترف بالتشريعات الصادرة، و هو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل غير المصرح بها و المحصلة من إنتاج السلع و الخدمات المشروعة.[28]

من خلال هذا التعريف، تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد الموازي و ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارهما وجهان لعملة واحدة، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الآخر، لأنَّ مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، و بالتالي ضياع حصيلة مالية مهمة لخزينة الدولة، لذا فإن قياس حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى حساب حجم التهرب الضريبي، وفق العلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد الموازي × المعدل الضريبي المتوسط المفروض

إن قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي يكمن في عدة مناهج نذكر منها:

أولا –منهج التفاوت أو التباين:

يعتمد هذا المنهج في تطبيقه على مؤشرات الاقتصاد الكلي (الدخل الوطني الخام)، و مؤشرات الاقتصاد الجزئي (الدخل الفردي)، و بالتالي هناك طريقتين:

1– منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام:

إن الاقتصاد الموازي يكمن في مجموع مداخيله المحققة غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية أو غير المدونة في الحسابات الوطنية، و بالتالي إمكانية وجود مداخيل لدى المصالح الضريبية غير مدرجة ضمن الحسابات الوطنية أو العكس أي وجود مداخيل ضمن الحسابات الوطنية غير مدونة لدى المصالح الضريبية.[29]

و بالتالي فإن حساب التهرب الضريبي حسب هذا المنهج ينظر إليه من وجهتين:

الوجهة الأولى: تتمثل في حساب الفرق مابين تقديرات الدخل في الحسابات الوطنية، و تقديرات الدخل لدى المصالح الضريبية كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مداخيل الحسابات الوطنية – مداخيل المصالح الضريبية.

لكن تبقى لهذه الطريقة عيوب، نتج عنها عدم إعطاء نتائج واقعية نذكر منها:[30]

- إن الناتج الوطني يستمد حسابه من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛
- إن الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الفرد، بغض النظر عن كونه خاضعا للضريبة أم لا، في حين أن الدخل حسب هذه الطريقة يكمن في المقرر في التصريحات الضريبية فقط.

أما الوجهة الثانية: فتعتمد أساسا على الإنفاق، أي أن الدخل المتهرب منه سوف يظهر على شكل إنفاق عاجلا أم عاجلا.

لذا تقوم هذه الطريقة بحساب الناتج الوطني بطريقتي الدخل و الإنفاق، و في الأخير نحسب الفرق بين نتيجتي الطريقتين، و الذي يعبر عن الدخل المتهرب منه.[31]

لكن تبقى لهذه الطريقة نقائص:

- أن الدخل عن المصرح به ليس بالضرورة يتم إنفاقه، حيث يمكن أن يدخر إلى نقود؛
- الناتج الوطني الخام يستند فقط على بيانات المحاسبة الوطنية، دون بيانات المصالح الضريبية.

2- منهج التفاوت على مستوى الدخل الشخصي (الدخل الفردي):

يعتمد هذا المنهج على الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي و دخله، لأنَّ الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم و الذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد الموازي، وعليه فان هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد الموازي لن تظهر في صورة دخل، و لكنها ستظهر في صورة إنفاق و النتيجة المتحصل عليها تظهر حجم التهرب الضريبي.[32]

لكن هذا المنهج يتميز بالنقائص باعتبار أن زيادة الإنفاق عن الدخل ليست راجعة فقط إلى وجود دخول مولدة في الاقتصاد الموازي، فقد تعود إلى عدة أسباب أخرى كالادخار، الاقتراض...

ثانيا- منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):

يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الانخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد الرسمي، هذا الحجم الذي يفترض أن يكون ثابتا.

و تستند هذه الطريقة على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءًا على الإحصاءات السكانية، و عدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم و الناتج الذي يتم تحويله إلى رقم نقدي، وعليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد الموازي × متوسط الإنتاجية للعاملين في هذا القطاع

لكن ما يعاب على هذا المنهج أنه يحسب الدخل الموازي على فرضية عامل إنتاجي واحد (حجم العمالة) في حساب الناتج الوطني، مع إهمال العوامل الأخرى (رؤوس الأموال...)، كما أن صحة هذا المنهج يعتمد على مدى الدقة في كيفية إحصاء عدد العمال و ساعات عملهم في الاقتصاد الموازي، و كيفية حساب متوسط إنتاجيتهم في هذا الأخير.[33]

ثالثا– المنهج النقدي:

يتسم الاقتصاد الموازي بإخفاء مختلف معاملاته التي تتم بين أطراف المتعاملين فيه، لكن الإقبال الكبير على العملة السائلة من قبل هؤلاء المتعاملين يعتبر دليل كاف على وجود الاقتصاد الموازي، لذا يقوم هذا المنهج على فرضية أساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساسا باستعمال النقود السائلة، و أن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة أو النقصان[34]، هذا التغير الذي من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي، حيث توجد لهذا المنهج عدة أشكال منها:

1– منهج معدل السيولة (المعدل النقدي الثابت):

يفترض هذا المنهج أن تقدير حجم الاقتصاد الموازي يكمن في تغير النسبة بين النقود المتداولة و الودائع لأجل (تحت الطلب) في البنوك، وهذا ما يعرف بمعدل السيولة، هذه النسبة التي من المفروض أن تبقى ثابتة، و أن أي زيادة في هذه النسبة تعكس الزيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات في الاقتصاد الموازي.

و من أجل معرفة مقدار هذا التغير يستلزم تحديد سنة مرجعية لهذه النسبة، التي على أساسها نقارن معدل السيولة للسنة المدروسة، باعتبار أن الفرق بينهما يعبر عن وجود كتلة نقدية زائدة نتيجة الاقتصاد الموازي.

حيث يتم حساب حجم الاقتصاد الموازي حسب هذا المنهج كما يلي:[35]

$$PNB/M2 \times AEST = (M2 - M1)$$

AEST: حجم الاقتصاد الموازي (L'Ampleur de l'Economie Souterrain)

M1: الكتلة النقدية للسنة المرجعية (La Masse Monétaire de L'Année de Base)

M2: الكتلة النقدية للسنة المدروسة (La Masse Monétaire de L'Année Etudier)

PNB/M2: سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة (la vitesse de circulation)

لنصل في الأخير إلى تحديد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$VFF = AEST \times Tm / M2$$

VFF: حجم الغش الضريبي (La Valeur de la Fraude Fiscale)

Tm: المعدل الضريبي المتوسط المفروض (Taux Moyen d'Imposition)

ولكن يبقى لهذا المنهج حدود في دقة النتائج المتوصل إليها لجملة من العيوب يمكن حصرها فيما يلي:

- عدم ديمومة صحة فرضية تعادل سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي هي نفس سرعة في الاقتصاد الرسمي، نظرا لاحتمال سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي أقل من سرعة دوران النقود الاقتصاد الرسمي؛
- عدم صحة فرضية ثبات معدل السيولة للسنة المرجعية (باعتبار أن في هذه السنة لا وجود لاقتصاد موازي)، لأن التهرب الضريبي مرتبط أيضا بالسنة المرجعية ولا يمكن إنكار وجوده؛
- كما أن الزيادة في النقود السائلة ليس دائما مرده إلى الزيادة في نمو الاقتصاد الموازي فقط، بل هناك متغيرات أخرى كالزيادة في الدخل والاستهلاك؛
- إن الفرضية القائمة على أن جل المعاملات تتم نقدا ليست صحيحة، باعتبار أن هناك معاملات تتم بالأوراق التجارية أو حتى بالمقايضة، مما ينعكس على سرعة دوران النقود بفقدان جزء من نتائجه.

2- منهج المعادلة النقدية:

إن الفكرة الأساسية التي قام عليها هذا المنهج، هو أن وجود الاقتصاد الموازي دليل على ارتفاع معدلات الضرائب[36]، كما نفترض أن العملة تتم نقدا و وسيلة لتسيير الاقتصاد الموازي و تخزين الثروة الإستراتيجية.

و سمح هذا الشكل من قياس أثر التغيرات الضريبة على الاقتصاد الموازي و وضع تقديرات لحيازة العملة، حيث يوضع تقريران أحدهما في ظل وجود الضرائب M_3، و التقدير الثاني في ظل عدم

وجود الضرائب M_2 ، و الفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة، و منه فإن حساب حجم الاقتصاد الموازي وفق المعادلة التالية:

$$\mathbf{AEST = M_3 - M_2 \times PNB/ M_0}$$

M_2: الكتلة النقدية في ظل عدم وجود الضرائب.

M_3: الكتلة النقدية في ظل وجود الضرائب.

PNB/ M_0: العملة المشروعة. (la Monnaie Légale)

$M_3 - M_2$: العملة غير المشروعة في الاقتصاد. (La Monnaie Illégale)

و بافتراض تساوي سرعة دوران النقود المشروعة في الاقتصاد الرسمي و غير المشروعة في الاقتصاد الموازي، نضرب معادلة حجم الاقتصاد الموازي في المعدل الضريبي المتوسط المفروض Tm وفق المعادلة التالية:

$$\mathbf{VFF = [M_3 - M_2 \times PNB/ M_0] \times Tm}$$

نقائص هذا المنهج تكمن في افتراضه أن سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفس سرعة العملة الشرعية، و هذا ليس دوما صحيحا، إضافة إلى ذلك هذا المنهج ينقص من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب الضريبي المرتبط بتوظيف العملة في الاقتصاد الموازي، و يهمل الطرق الأخرى للتهرب، كالاستفادة من الإعفاءات الضريبية.

3- منهج متغير فئات العملة:

حسب هذا المنهج، يفترض أن التداول النقدي في الاقتصاد الموازي مرتبط بأوراق نقدية معينة، حيث يستند تقييم حجم الاقتصاد الموازي إلى التغيير في عدد الأوراق النقدية، و بالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد الموازي، و يقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق حجم الاقتصاد الموازي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي فئات العملة.

لكن هذا المنهج يفقد فعاليته لصعوبة ربط ارتفاع معدل وحدات النقد إلى وجود الاقتصاد الموازي فقط، و ذلك لتعلقه بعوامل أخرى، مثل: زيادة في معدل التضخم، و التدهور المستمر في القوة الشرائية للعملة النقدية، الأمر الذي يجعل ضرورة إبرام المعاملات بين المتعاملين يتم باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الكبيرة، سواء تم ذلك في الاقتصاد الرسمي أو الاقتصاد الموازي.

بناء على ما سبق استعراضه لمختلف مناهج قياس التهرب الضريبي، يمكن القول أنه لا يوجد منهج متكامل من حيث درجة تطبيقه على كل بلد لقياس ظاهرة التهرب الضريبي فيه، بسبب أن لكل منهج خصوصياته و ظروف تطبيقه فضلا عن محدودية فعاليته هذا من جهة، و من جهة أخرى لاختلاف الأنظمة الضريبية المتبعة في كل بلد.

و في هذا الصدد، فإن المنهج المتبع في النظام الضريبي الجزائري يعتمد على منهج الرقابة الجبائية من خلال عملياتها على مستوى مصالح البحث و التحقيق طبقا لما هو محدد في القانون الضريبي.[37]

3- الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

عملت الجزائر منذ الانفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع و خلق مجموعة من الآليات و الوسائل لكبح ظاهرة التهرب الضريبي بنوعيه المشروع و غير المشروع من خلال استحداث مجموعة من الهيئات ممثلة في المديرية العامة للضرائب و بالتعاون مع بعض الوزارات كالتجارة و الداخلية، إلا أن هذه الوسائل بقيت مقصورة على تدخل الإدارة الجبائية و التي وجدت نفسها و حيدة في مواجهة ظاهرة معقدة و متداخلة و مؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتبييض الأموال و تهريب رؤوس الأموال.

3-1 الإجراءات و التدابير الوقائية:

تكمن الإجراءات و التدابير الوقائية من التهرب الضريبي في:

أ- نظام تحليل المخاطر

من أجل برمجة مجدية للمكلفين لرقابة الجبائية وجب استخدام وسائل تحليل الخطر risque management و الذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية، و يأخذ بعين الاعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمتثلون للقانون حيث يعالجوا معالجة تفاضلية، فدرجة الشفافية تقاس على أساس الامتثال الضريبي TMC بدلا من نتائج الرقابة.[38]

هذه العملية تستدعي تجميع و استغلال المعلومات الجبائية، كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق و جمع المعلومات على المستوى الجهوي مدعمة بهياكل مركزية لتحليل و جمع المعلومات مجهزة بنظام معلومات، من جهة أخرى تعزيز التعاون و التبادل الإلكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين و الدوليين.

فالهياكل و المصالح الموجودة حاليا سواء تعلق الأمر بمصلحة التحريات الجبائية أو الفرق المختلطة، فيجب أن تدعم بفرق متنقلة مكلفة بالرقابة و جمع المعلومات حول العقارات و مراكز النشاط، و يكفي تحويل أعوان الإحصاء إلى أعوان المراقبة أو حتى أعوان المعلومات الجبائية، و بالتالي خلق أعوان مختصة في تجميع المعلومات ليس فقط في عملية الإحصاء و إنما طوال السنة.

علاوة على ذلك يجب على الإدارة الجبائية الانفتاح على شركائها المحليين و الدوليين من أجل البحث و تبادل المعلومات لمكافحة الاقتصاد غير الرسمي و الغش الجبائي كما هو معمول به في منظمة التعاون و التنمية OCDE و الذي يعتمد على تبادل المعلومات من خلال:(39)

- طلب المعلومات تحت الطلب؛
- التبادل الطوعي للمعلومات؛
- التبادل الأتوماتكي للمعلومات؛
- تبادل المعلومات حسب السلم الاقتصادي؛
- الرقابة الجبائية المتزامنة؛
- الرقابة الجبائية الدولية.

من خلال هذه الإجراءات يمكن للإدارة الجبائية في الجزائر أن تتحصل على المعلومات عن جميع العمليات التجارية و المالية و المصرفية التي تحققت في الخارج من طرف المقيمين و كذلك الشركات العابرة للقارات التي تعمل في الجزائر بصورة مباشرة أو عن طريق فروع لها، و تبادل هذه المعلومات يجب أن يكون تلقائياً و بدون طلب من طرف الإدارات الجبائية المتعاقدة.

إن عملية تعبئة المعلومات و التحريات هي خطوة مهمة جدا في اختيار المكلفين للرقابة، و على المديرية العامة للضرائب إحلال النظام الكلاسيكي المستخدم في برمجة الملفات الجبائية للرقابة الجبائية بهذا النظام الجديد و هو نظام تحليل المخاطر المستخدم من طرف الدول الأوربية و الولايات المتحدة الأمريكية.

ب– تحسين و تنظيم مصلحة الرقابة الجبائية

من أجل تحسين و تحقيق أهدافها، يجب على الإدارة الجبائية الإعتماد على مجموعة من المحققين أكفاء و ذوي مصداقية، و يجب أن يكون هؤلاء المحققين مدربين على جميع التحقيقات المالية و

القانونية و هذه التخصصات ذات صلة بالقضايا الحساسة، و من الضروري على الإدارة الجبائية رفع من عدد المحققين الجبائين و تزويد الإدارات الجهوية بفرق البحث و التحري، و وجود هذه الفرق من شأنه أن يكون عاملا أساسيا في ردع و كبح هذه الظاهرة.

جدول يبين: نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة 2009-2010 (الوحدة: دينار جزائري)

السنوات / نوع الرقابة	2009	2010	2009	2010
مراقبة المحاسبة	2483	1989	74595800023	415033221587
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	381	396	1288454304	5896155780
التحقيق المصوب	30365	30029	28246714392	32993992830
التحقيق في التقدير	31962	30568	3443525005	3859279350

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و التحقيق.

ج- جباية الاقتصاد غير الرسمي

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي أو ما يعرف بالاقتصاد تحت الأرضي أو الاقتصاد الأسود، من بين أهم انشغالات الحكومات و خاصة من الجانب السياسي و الجانب الضريبي، لأن انتشار هذه الظاهرة يفوت على الاقتصاد الوطني و الخزينة العمومية إيرادات هامة و يعمل كذلك الاقتصاد غير الرسمي على الإبقاء معدلات الضريبة عالية على الوحدات الرسمية.

فحسب الإدارة بصفة عامة فإن الاقتصاد غير الرسمي يشمل النشاطات المشروعة و غير المشروعة و النشاطات غير المصرح بها للإدارة الجبائية و الضمان الاجتماعي و لا تحوز على سجلات تجارية و

حسب أرباب العمل فإن الاقتصاد غير الرسمي يعني أيضا المؤسسات المسجلة لدى السجل التجاري و إدارة الضرائب و تعمل على تخفيض في رقم أعمالها.[40]

يتفق معظم دارسي الاقتصاد غير الرسمي على أن السياسات الاقتصادية سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كان حجم الاقتصاد غير الرسمي صغيراً. و من ثم فقد اقترحت عدة إجراءات للتعامل مع ظاهرة الاقتصاد غير رسمي في محاولة للقضاء عليه أو التخفيف من حدة الآثار المترتبة على وجوده.

لقد أثبتت الدراسات كما سبقت الإشارة إلى أن التهرب الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نمو الاقتصاد غير رسمي، غير أن التهرب الضريبي يرتبط بمعدل الضريبة فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فان معدل التهرب الضريبي يرتفع و يرتفع معه حجم الاقتصاد غير الرسمي. إن معالجة الاقتصاد غير الرسمي الناجم عن ارتفاع مستوى التهرب الضريبي أو ارتفاع معدل التهرب الضريبي لابد و أن يرتبط بالاتي:

- إعادة إصلاح النظام الضريبي.
- مراجعة أساس حساب الضريبة و معدل الضريبة و التصاعد الضريبي.
- مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل و أساليب التحصيل.
- تقليل المستندات و الأوراق المطلوبة للمراجعة الضريبية و تبسيط الإجراءات خصوصا بالنسبة للمشاريع الصغيرة ذات الإمكانيات المحاسبية المحدودة.
- مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبي.
- مراجعة مدى ملائمة النظام الضريبي ككل.

د– خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين: إن تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في دفع إقناع المكلفين بدفع الضرائب تلقائي، اليوم و في بلدان كثيرة يوجد مفهوم جديد و هو طوعية الامتثال Voluntary Compliance على سبيل المثال في ألمانيا يوجد قانون يهدف إلى تعزيز النزاهة الضريبية و يتجسد هذا الحس الجبائي في:[41]

- تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحد؛

- توفير الحماية القانونية للمكلفين في حالة تغير القوانين و التي عادة ما تتغير مرتين كل سنة، مرة في قانون المالية و مرة أخرى في قانون المالية التكميلي؛
- خلق وسيط من المكلفين لمناقشة قاعدة الضريبة الناتجة عن نظام التقدير الجزافي و كذلك حالة التسويات الضريبية.

و لأجل تعزيز هذه العلاقة في الجزائر وجب على الإدارة الجبائية في الجزائر الالتزام بما يلي:

- تكوين الأعوان، بعد المعاينة و التحليل السابق فإن السبب في نشوب المنازعات الضريبية بين الإدارة و المكلفين سببه الأول هو الاستخدام الخاطئ للقوانين و النصوص التشريعية، و بالتالي فإن تكوين الأعوان سوف يكسبهم الخبرة الكافية و كذلك تحديد المعلومات، و هذا بدوره سوف ينقص من عدد المنازعات و كذلك يحد من ظاهرة السلوك المنحرف للمكلفين و اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- توعية الموظفين و أعوان الضرائب حول السلوك اتجاه المكلفين هذا السلوك مرتبط أساسا بالعلاقة بين الطرفين، و بالتالي يجب النظر إلى المكلفين على أنهم زبائن، و يجب العمل على إعلام و فهم المكلفين بأن ما تدفعونه سوف يرجع إليهم في شكل خدمات مقدمة هذا سوف يدفع بالمكلفين إلى التقرب من الإدارة في حالة حدوث سوء تفاهم، و بالتالي فإن هذه التدابير تعمل على التقليل من المنازعات الضريبية و كذلك تحد من هجرة المكلفين نحو التهرب الضريبي.
- عدم فهم بعض القوانين الضريبية و في ظل غياب الثقافة الجبائية لمجموعة أصناف من المكلفين يدفعها إلى السلوك المنحرف، منها التهرب الضريبي و كذلك المنازعات الجبائية، و لهذا وجب على الإدارة الجبائية وضع إستراتجية للاتصال مدعومة بعمليات تحسسيه بغية الوصول إلى أكبر قدر ممكن.
- من المكلفين بالضريبة، و في هذا الصدد تم نشر الكثير من الرسائل المقروءة و المكتوبة على نطاق واسع و التي تعمل كأداة فعالة للحد من المنازعات الضريبية، و أخيرا فإن إدخال نظام RESCRIT يمكن أن يشكل حلا للمنازعات الضريبية و يستجيب لاحتياجات الأمن القانوني للمتعاملين بصفة عامة.

3-2 الإجراءات و التدابير العلاجية:

عملت الإدارة الجبائية في الجزائر على تبني مجموعة من الإجراءات القانونية قصد معالجة و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تبني مجموعة من النصوص في القوانين المالية، و أهم هذه الإجراءات تبعا لنوع التهرب الضريبي:

أ- التهرب الضريبي المحلي:

إعتمد في قانون المالية لسنة 2009 و لأجل تدعيم التعامل بالشيكات بين المتعاملين قانون إقصاء المكلفين من الاستفادة من تخفيض الرسم على النشاط المهني قدره % 30 أو % 50 أو % 25 على كل العمليات التي تتم نقدا؛

جاء في قانون المالية لسنة 2009 و في مادته 24 رفض الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ يفوق 100000 دج، هذا الإجراء يهدف كذلك لدعم التعامل بالشيكات و القضاء على سوق الفواتير؛

قانون المالية 2007، تم إخضاع بعض المنتجات و السلع المصدرة إلى دفتر الشروط بهدف القضاء على التهريب و إخراج و إعادة تصدير بعض السلع؛[42]

قانون المالية لسنة 2006، أنشأ بموجبه غرامة مالية نسبتها % 50 على الفواتير المزورة من الجانبين البائع و المشتري، هذا الإجراء يهدف إلى مكافحة الجريمة المتعلقة بالفوترة؛[43]

قانون المالية لسنة 2005، تم إنشاء الضريبة على التوطين البنكي لفتح ملفات الاستيراد، هذا الإجراء سمح بتعديل ملف المكلفين غير الموطنين و تطهير الوضعيات الجبائية للمكلفين؛

قانون المالية لسنة 2005، سمح بإمكانية الإخضاع التلقائي و تطبيق الجزاءات على المستخدمين الذين لا يلتزمون بدفع الضريبة على الأجور و هذا الأخير يعتبر المكلف القانوني و ليس الحقيقي، فمهمته اقتطاع الضريبة على الأجور و توريدها إلى الخزينة؛

قانون المالية لسنة 2003، لقد نصت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[44] على إدراج الهبات المقدمة إلى الأقارب من الدرجة الثانية أو إلى غير الأقارب ضمن التنازلات بمقابل و هذا ما ينتج عنه تحصيل حقوق التسجيل بعدما كانت هذه العملية معفاة، هذا من جهة

أما من جهة أخرى يعتبر سدا أمام استغلال هذه الميزة (تمرير عملية بيع على شكل هبة للاستفادة من الإعفاء) للتهرب المشروع من دفع حقوق التسجيل.

قانون المالية لسنة 2003، نص على تطبيق غرامة جبائية عن عدم الفوترة أو عدم تطبيقها، و في حال العود تطبق ضعف الغرامة.

قانون المالية لسنة 2002، نص على معاقبة المكلفين بالضريبة الذين استفادوا من الامتيازات الجبائية في حالة وجود أو اكتشاف نقائص في التصريح برقم الأعمال اثر عملية الرقابة، بحيث يعاد تأسيس الأسس الخاضعة للضريبة وفقا للقانون العام.

قانون المالية لسنة 2002، يلزم المكلفين الذين يقومون بالتصريح على العملاء بدفع الضريبة على القيمة المضافة و هذا حتى يتم الاستفادة من قيمة التخفيض من الرسم على النشاط المهني؛

قانون المالية لسنة 2002، يسمح للإدارة الجبائية بإرسال إشعار بعدم كفاية بيانات التصريحات، و ذلك في إطار الأنشطة المدعومة و التي تستفيد من الحوافز الجبائية؛

قانون المالية لسنة 1997، يعطي إمكانية استبعاد الأشخاص المدانين بارتكاب جريمة الغش و التهرب الضريبي من دخول المناقصات حول المشاريع العمومية؛

قانون المالية لسنة 1997، يجبر كل المكلفين على تقديم جدول الضرائب في حالة طلب تشطيب السجل التجاري لدى الغرفة التجارية.

ب- التهرب الضريبي الدولي:

تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر على الحد من الممارسات غير القانونية التي تمارسها المؤسسات الأجنبية، و التي تمارس التهرب الضريبي بأشكاله المتعددة و التي لها أثر سلبي على الخزينة العمومية، و قد صنف هذا التهرب في خانة التهرب الاقتصادي لأنه يحرم الخزينة العمومية من إيرادات جبائية كبيرة و التي بدورها تؤثر على ميزان المدفوعات، باعتبار أن هذه الإيرادات تحول نحو الخارج بطرق غير مشروعة و أخرى مشروعة. و للحد من هذه الظاهرة عمل المشرع الضريبي الجزائري على سن مجموعة من التشريعات للحد منها و أهمها:

- وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الأجنبية التي تنشط في المجال العقاري و التي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر، و هذا عن طريق إخضاعها للنظام العام بدلا من الاقتطاع من المصدر و هذا

حسب قانون المالية لسنة 1997 كبقية المؤسسات الجزائرية، و كذلك المؤسسات المناولة الأجنبية فهي خاضعة لنفس الالتزامات المحاسبية، أما في حالة تدخل هذه المؤسسات في إطار الخدمات فتبقى خاضعة للاتفاقيات الجبائية و اقتطاع من المصدر قدره 24%.

– تحديد سقف أعباء المركز عند 1% من رقم الأعمال، لقد نصت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[45]، على إمكانية خصم المصاريف العامة من أية طبيعة كانت مع مراعاة أحكام المادة 169 من نفس القانون، أما فيما يخص الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر أو كذلك الأتاوى المستحقة عن البراءة و رخص الاستعمال و علامات الصنع و مصاريف المساعدة التقنية و الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.

و فيما يخص هذه المؤسسات نفسها، تخصم مصاريف المقر في حدود 1% من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة لالتزامها.

– إخضاع الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، إجراء جديد أدخل بموجب المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2008و الذي عدل المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص[46]: عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ¡ حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص ¡ بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر و أن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة ¡ فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر و لكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة و تطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر.[47]

و تعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، عن طريق:

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع؛
- دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل؛
- منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض؛
- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض؛
- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة؛
- أو عن طريق الوسائل الأخرى.

– إعادة استثمار جزء من الأرباح المتعلقة بالإعفاءات الممنوحة، هذا الإجراء أنشأ بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2008 و الذي عدل المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و الذي يجبر المستفيدين من الامتيازات الجبائية إعادة استثمار حصة الأرباح المعفاة خلال 4 سنوات ابتداء من تاريخ تحقيق هذه الأرباح، و يشمل الربح المحقق في سنة 2008 بالإضافة إلى الأرباح قيد التخصيص و عدم احترام هذا القانون يفرض على هذه المؤسسات إعادة دفع الإعفاء الضريبي مع تطبيق نسبة غرامة قدرها 30%.[48]

– التصريح بتحويل الأرباح، أنشئ بموجب المادة 10 من قانون المالية 2009 و المعدلة للمادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي تنص على تحويل الأرباح لصالح الأشخاص الطبعيين و المعنويين غير المقيمين في الجزائر وجوب الإعلان عليه مسبقا لدى المصالح الضريبية التابعة لها إقليميا و الحصول على شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصرح في أقصى أجل سبعة (7) أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل و لا يطبق هذا الأجل المحدد بسبعة (7) أيام في حالة عدم احترام الالتزامات الجبائية، و في هذه الحالة، لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية. توضح الشهادة على الخصوص، الاقتطاعات الجبائية المنجزة أو عند تعذر ذلك، المراجع القانونية و الأنظمة التي تمنح الإعفاء أو التخفيض.

يجب على المؤسسات البنكية، إلزام تقديم الشهادة المذكورة في الفقرة السابقة لتدعيم طلب التحويل. و تعفى من هذا الإلزام المبالغ المدفوعة كأجور لعمليات الاستيراد الخاضعة لرسم التوطين

البنكي، تحدد نماذج التصريح و الشهادة و كذا كيفيات تطبيق هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.[49]

– سحب الامتيازات الممنوحة، جاء في قانون المالية لسنة 2009 و في مادته 15 أنه إذا تبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لو تستوفي، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد و تجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات بموجب هذا الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات و تصبح الرسوم و الأتاوى التي تم إعفاءهم منها مستحقة على الفور بغض النظر على الأحكام المخالفة و دون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسيه بمفهوم المادة 193-2 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و أن هذه المخالفة يعاقب عليها بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه.[50]

الخاتمة

لقد عرف التهرب الضريبي من قبل مكتب الضرائب الأسترالي بأنه التخطيط الضريبي العدواني، كما عُرف في جنوب إفريقيا بأنه الإستغلال غير المسموح، و في نيوزيلندا و بريطانيا بأن التهرب الضريبي غير مسموح، و في الولايات المتحدة الأمريكية يسمى بالإسغلال الملاجئ الضريبية.

قد يتناقض و يتعارض مصطلح التهرب الضريبي و الغش الضريبي و كذالك التخطيط الضريبي و التخفيف الضريبي، و ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE بأن الغش الضريبي يستند إلى ترتيبات غير شرعية و التي بواسطتها يتم تخفيف المسؤولية الضريبية بالتالي المكلف يدفع ضرائب أقل مما يجب دفعه عن طريق إخفاء جزء من دخله أو إخفاء معلومة ضريبية عن الإدارة الضريبية، لكن المنظمة وجدت صعوبة في تحديد هذا التعريف الدقيق للتهرب الضريبي لأن هذه الترتيبات يمكن أن تتعارض مع القوانين الواجب احترامها و التفريق بين التهرب الضريبي المقبول و غير المقبول مرتبط أساسا بالمعادلة التخطيط/التخفيف أي استخدام التخطيط الضريبي للتخفيف الضريبي و الكثير من التشريعات الضريبية عجزت عن التفريق بين ماهو مشروع و غير مشروع.

قائمة المراجع والهوامش:

1- André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, page 92.
2- J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page 13.
3- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1988، ص 236.
4- J. C. Martinez, la fraude fiscale, op.cit,p50.
5- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود،دار الجامعة الجديدة لنشر، الإسكندرية، 2006 ،ص 119.
6- عطية عبد الواحد، مبادئ و إقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 809.
7- ناصر مراد،التهرب و الغش الضريبي في الجزائر،دار قرطبة للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى، 2004 ،ص 12.
8- Gilbert Tixier et Guy Gest, droit fiscale, édition LJDG, Paris, 1976, p 253.
9- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 119.
10-Hibert Brochier et Pierre Tabatoni, économie financiére, France, presses universitaires de France,1963,p243.
11- Fiscalité Directe, actes du séminaire organisé par D.G.I et F.M.I, Alger, Anep,p 126.
12- Andrée Margairaz, le Fraude Fiscale et ses succédanés, deuxiéme édition, suisse, 1977,p175.
13- Athman Kandil, Théorie fiscale et développement, Alger, SNED, 1970, p133.
14- P.M.GAUDEMENT, Précis de finances publiques, Paris, 1971,p315.
15- محمد دويدار، دراسات في الإقتصاد المالي، مصر ، منشأة المعارف، بدون تاريخ، ص 230.
16- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر و التوزيع المدارس، دار البيضاء، 1987، ص 157.
17- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، 2003، ص 162.
18- Bruno Taddel , Opcit, Page 30.
19- Philippe Barthelemy, Travail Au Noir Une Economie Souterraine Un Etat De La Recherche, Travail Et Emploi 1986, P30.

20- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2007-2008، ص117.

21- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص303.

22- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، 2003-2004، ص42.

23- Cecile BAZERT, La Fraude Fiscale, Modélisation du Face a Face Etat-Contribuable, Thèse pour le Doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France,2001, p51.

24- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 117.

25- Cecile BAZERT, Op.Cit, p49.

26- عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص42.

27- Daniel Richer, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, p 25.

28- بودلال علي، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر :الأسباب والحلول، مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد37 : ربيع 2008، الموقع الالكتروني /http://www.ulum.nl.

29- Vito Tanzi, L'économie Souterraine, Revue Finance et Développement, FMI, Décembre, 1983, p10.

30- ناصر مراد،التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 24.

31- Cecile BAZERT, Op.Cit, p52.

32- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 24.

33- نفس المرجع، ص 25.

34- Gail Beri, Nouvel Eclairage sur l'Economie de l'Ombre, FMI Bulletin, Numéro 15- v31, 12 Août 2002, P 54

35- ناصر مراد،التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 20.

36- Cecile BAZERT, Op.Cit, p64.

37- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 119.

38- Abdel Hamid hassoune, l'évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc, sortes d'évasion et comment la maitriser ?séminaire sur la reforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation
des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public ,centre africain de
formation et de recherche administrative pour le développement ,Tanger,2010,p 12.
39- OCDE, manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de renseignement a des fins fiscales, modules sur contrôles fiscaux a l'étranger, 2006, p 1.
40- Samir billel , changement institutionnel et économie parallèle en Algérie, Revue de Chercheur ,n 06, Ouargla 2008,p 3.
41- Travaux en commission, le contentieux administratif et juridictionnel de l'impôt, www.credaf.org,25/07/2011, p15.
42- المادة 84 أحكام مختلفة، قانون مالية لسنة 2007.
43- المادة 17، تعدل أحكام المادة 65 من قانون مالية لسنة 2003.
44- المادة 11، تعدل أحكام المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
45- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة، 141، الجزائر، 2010، ص72.
46- المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 72.
47- المادة 141 مكرر، معدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2007 و المادة 9 من قانون المالية لسنة 2008.
48- المادة 142 معدلة بموجب المادتين 15 من قانون المالية لسنة 1997 و المادة 4 من قانون المالية لسنة 2008.
49- المادة 218 مكرر معدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2009.
50- المادة 194 معدلة بموجب المواد 27 من قانون المالية لسنة 1992 و 19 من قانون المالية لسنة 1999 و المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009.