

# ظاهرة التهرب الضريبي وأصنافه

من إعداد

الدكتورة تكاري هيفاء رشيدة

أستاذة محاضرة قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2



## ظاهرة التهرب الضريبي وأصنافه

من إعداد الدكتورة تكاري هيفاء رشيدة  
أستاذة محاضرة قسم (أ)  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
جامعة البليدة 2

### ملخص :

التهرب الضريبي وهو مصطلح عام يشير إلى الجهود التي يبذلها الأفراد أو المؤسسات للتهرب من دفع الضرائب بشتى الطرق، يتضمن التهرب الضريبي عادة تشويه أو إخفاء متعمد للوضع الحقيقي للمكلف الضريبي تجاه السلطات الضريبية للحد من قيمة الضرائب ويشمل على وجه الخصوص تقديم تقارير ضريبية غير صادقة، مثل التصريح عن أرباح أقل من القيمة الحقيقية لها، مما سبق اخترنا أن يكون عنوان مداخلتنا ظاهرة التهرب الضريبي وأصنافه.

### Résumé :

L'évasion fiscale est un terme générique qui désigne les efforts des individus ou des institutions d'éluder le paiement de taxes de diverses manières, la fraude fiscale comprend habituellement fausser ou masquer délibérément la situation réelle de la taxe perçue aux autorités fiscales afin de réduire la valeur fiscale, en particulier, fournir des rapports d'impôt non honnête, tels que le permis depuis moins de ses gains en valeur réelle, pour cela nous avons choisi le titre de notre intervention le phénomène de l'évasion fiscale et ces types.

## مقدمة :

بعد التطور في مخلف مجال الحياة لا أحد ينكر أن الضريبة والتي من بين الأدوات المهمة التي في يد الدول والأنظمة التي تلعب دورا كبيرا في بقائها قد مسها هذا التطور وتحولت من مجرد أداة ذات هدف مالي بحت في ظل الدولة الدركية أو الحارسة إلى وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي أو مساعدة أصحاب الدخل المحدود، وقد بدا هذا التغيير ابتداء من الحرب العالمية الأولى فالأزمة الاقتصادية لسنة 1929 فالحرب العالمية الثانية حيث تبين أن القطاع الخاص الذي كان يعول عليه لتحقيق التنمية على جميع مستوياتها أمر صعب تحقيقه، فاتجهت الدولة ناحية الضريبة ليحققوا التنمية الاقتصادية والاجتماعية، خصوصا أن التنمية هي من أولويات الدول، ولهذا تعمل الدولة من خلال الموارد العمومية على ضبط التوازنات الشمولية للمجتمع في أفق الاستقرار والأمن الاجتماعيين.

إلا أن من بين المشاكل التي تواجه الدول في تحصيل الضرائب ظاهرة التهرب الضريبي وهذا الموضوع يثير الكثير من الإشكالات فقد اختلفت آراء العلماء الاقتصاديين في هذا الموضوع فهناك من يرى أن التهرب الضريبي هو نفسه الغش الضريبي، وهناك من يصنف التهرب الضريبي نوعين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع وباختلاف وجهات نظر العلماء تختلف تحليلاتهم ورؤيتهم للتهرب الضريبي وقد تعدد التعريفات المقدمة بشأنه فمنهم من يقول أنه عدم إقرار المكلف لواجبه لدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة، ويُقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، وهناك من يفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والتلمص الضريبي، كما يقال أنه سعي الممثل الكلي أو الجزئي للتهرب من التزامه القانوني لدفع الضريبة المستحقة عليه مستعينا في ذلك بالوسائل المختلفة غير المشروعة قانونياً، ولذلك فهناك من يسميه الغش الضريبي لاستخدام على أساليب احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية السارية المفعول، بهذا فالتهرب الضريبي هو عدم الامتثال للتشريع أو استغلال الثغرات القانونية للتلمص من دفع الضريبة بكل ما أمكن سواء بالتصرفات المادية أو العمليات المحاسبية سواء بكل المبلغ الواجب السداد أو جزء منه فقط.

مما سبق اخترنا أن يكون عنوان مداخلتنا مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه، والذي سنعالجه في مبحثين :

المبحث الأول : ماهية الضريبة.

المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي.

### المبحث الأول : ماهية الضريبة

تعد الضريبة مورد سيادي وتحتل المراكز الأولى بالنسبة للإيرادات العامة في الدولة، لهذا سنتناول في هذا المبحث مفهوم الضريبة، أساس فرض الضريبة، وأخيرا الأهداف المرجوة منها وذلك كالآتي :

### المطلب الأول : مفهوم الضريبة

حيث نعالج هنا تعريف الضريبة والقواعد الأساسية المعتمدة في فرضها كما يلي :

### الفرع الأول : تعريف الضريبة

يمكن أن نقول أن أول تعريف حديث للضريبة هو ذلك الذي قدمه الفقيه "jirou" عرفها الفقيه "جيرو" استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية أعباء الدولة. (خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون طبعة، عمان، 2005، ص 158)<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : القواعد الأساسية للضريبة

للضريبة عدة قواعد أساسية تتمثل فيما يلي :

**أولاً. قاعدة العدالة :** يستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع رعايا الدولة أمام العبء الضريبي ولتأمين المساواة يتوجب على كل عضو من أعضاء المجتمع أن يساهم في التكاليف الضريبية كما يحسب مقدرته المالية دون أن يفسح المجال أمام فريق آخر فمبدأ العدالة يقضي إذا بأن تكون الضريبة عامة وشاملة بحيث تطل بعينها جميع الأشخاص وكافة الأموال وشمول الضريبة يمكن أن يكون شمولاً شخصياً وشمولاً مادياً. (مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دون طبعة، لبنان، سنة 2007، ص 304)<sup>2</sup>

**ثانياً. قاعدة اليقين :** ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إسهام والهدف.

من ذلك أن يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. (خالد شحادة، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 158)<sup>3</sup>

**ثالثاً. قاعدة الملائمة :** وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في انسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكاليف سهلاً عليه، فانسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله ومن هذا القبيل أن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل. (عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد، الأردن، ط1، 2007، ص97)<sup>4</sup>

**رابعاً. قاعدة الاقتصاد في النفقة :** ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية غاية في التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلتها الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه. (محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص26)<sup>5</sup>

### **المطلب الثاني : أهداف الضريبة وأساس فرض الضريبة**

نتناول أولاً أهداف الضريبة ثم أساس فرض الضريبة كما يلي :

#### **الفرع الأول : أهداف الضريبة**

للضريبة عدة أهداف نلخصها كالاتي :

**أولاً. أهداف مالية :** حيث تعتبر الضريبة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات الدولة للمساهمة في تمويل جانباً من نفقاتها العامة، كما أن الضريبة أداة مساعدة لتنفيذ السياسات المالية المختلفة للدولة مثل سياسة معالجة التضخم النقدي وسياسة تغطية العجز في ميزان المدفوعات.

**ثانيا. أهداف اقتصادية :** تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق :

- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي.
- تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفائها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لمدة قد تكون 5 أو 10 سنوات أو تخفيض سعر الضرائب عليها .
- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن استثمارات أخرى.
- الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.
- التأثير على المستوى العام للأسعار. وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع وفي حالة الكساد تقلل الضريبة.

**ثالثا. أهداف اجتماعية :** حيث تسهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها :

- الحد من التفاوت بين الدخل وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد.
- تشجيع النسل عن طريق منح إعفاءات ضريبة معينة عندما يزيد عدد أفراد الأسرة عن عدد معين، وفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأعزب كما هو الحال في المملكة المتحدة.
- إنفاق حصيلة الضريبة على التعليم، الصحة، الأمن بحيث يستفيد منها الفقراء و الأغنياء على السواء.
- فرض ضرائب على السلع الضارة كالدخان وإنفاق الحصيلة لمكافحة التدخين أو مشاريع تفيد المجتمع.

**رابعا. أهداف سياسية :** قد تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل:

تشجيع المعاملات مع دولة معينة صديقة دون غيرها، ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الإعفاءات الجمركية وما في حكمها .

كما تستخدمها الدول كأداة لتأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية. (عبد الله المنيف وآخرون، المحاسبة الضريبية، جامعة الملك سعود بالرياض، تعرف على أهداف الضريبة، بحث منشور على موقع منتدى أفكار وأعمال، تاريخ المراجعة أكتوبر 2015 :

<sup>6</sup>([http://esyria.sy/efkar/index.php?id=4&page\\_gallery\\_id=256&pid=38&&tg=3](http://esyria.sy/efkar/index.php?id=4&page_gallery_id=256&pid=38&&tg=3))

## الفرع الثاني : أساس فرض الضريبة

في هذا الخصوص هناك نظريتين نتناولهما :

**أولاً. نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي :** ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو وتنطلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي وفسر أنصاره هذه النظرية الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب بوجود عقد اجتماعي يبرم بين السلطة العامة والأفراد وبموجبه يتم تنازل الأفراد عن جزء من حرياتهم مقابل حماية الجزء المتبقي كذلك تنازلهم عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم.

وبتعبير أدق يقول أنصار هذه النظرية انه تم بين الأفراد والسلطة عقد مالي يلتزم الأفراد بموجبه أن يدفعوا الضريبة للدولة في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة. (هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ط3، 1968، ص 84 ، 85)<sup>7</sup>

**ثانياً. نظرية التضامن الاجتماعي :** ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام بإشباع الحاجات العامة للأفراد والمحافظة على الأمن. والدولة تتكبد نفقات باهضة من أجل القيام بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها والناجمة من جراء تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الاجتماعية منها والاقتصادية. ولما كانت هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لا بد من أن تتظافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد.

ولا يهم فيما إذا حصل المكلف بدفع الضريبة على منفعة أم لا فالمكلف يلتزم بدفع الضريبة على أساس مقدرته التكاليفية لا على أساس المنفعة التي تعود عليه من جراء القيام بهذه الخدمات العامة.

وخلاصة القول فإن الدولة تفرض الضرائب على الأفراد بما لها من حق السيادة عليهم والأفراد يلتزمون بدفع الضرائب انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي. (تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، كلية الزراعة، جامعة بابل، مقال منشور بالإنترنت، تاريخ المراجعة نوفمبر 2015، على الموقع الإلكتروني :

<sup>8</sup>([http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities\\_edition6/humanities\\_ed6\\_14.doc](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities_edition6/humanities_ed6_14.doc))

### المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي

يثير موضوع التهرب الضريبي عدة نقاط شائكة لهذا خصصنا له هذا المبحث محاولين الإلمام به قدر الإمكان، حيث نتعرض لمفهوم التهرب الضريبي وأصنافه في الآتي:

### المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

نتطرق في هذا المقام لتعريف ظاهرة التهرب الضريبي ثم للأسباب المؤدية له.

### الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي

اختلفت التعاريف المقدمة للتهرب الضريبي، وقد اخترنا منها ما يلي :

- **التعريف الأول :** " هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي". (جامع أحمد، علم المالية- فن المالية العامة-، ج 1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، سنة 1975، ص 244)<sup>9</sup>

- **التعريف الثاني :** " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها." (علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص 209-210)<sup>10</sup>

### الفرع الثاني : أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب لواقعة التهرب الضريبي نلخصها فيما يلي :

أولاً. أسباب متعلقة بالمكلف : هناك عدة أسباب متعلقة بالمكلف نفسه هي :

1- ضعف المستوى الأخلاقي والوضعية السيئة للمكلف : والذي يحفز الأفراد على الغش الضريبي من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العام. (ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص155)<sup>11</sup>

2- الوضعية السيئة للمكلف : إن تعرض المكلف لصعوبات مالية يجعله يعمل جاهدا للتقليل من الأعباء الجبائية، وذلك بلجوءه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، وبالتالي تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي. (مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، ص 12)<sup>12</sup>

3- ضعف الوعي الضريبي : ذلك أنه يعتقد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ولا يلحق الضرر بالآخرين، وأنها جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق، لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب، اعتقادا منهم أن هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثرواتهم، وأنهم ضحية لنصوص تحكيمية. (الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006، ص 113)<sup>13</sup>

ثانياً. ثقل عبء الضريبة وضعف العقاب والرقابة : كثيرا ما يتسبب ثقل عبء الضريبة وضعف العقاب والرقابة في زيادة مستوى التهرب الضريبي عند المكلف لذلك نتناولهم فيما يلي :

1- ثقل عبء الضريبة : ارتفاع العبء الضريبي على المواطنين ارتفاع كبير يؤدي إلى إرهابهم بالضرائب وشعورهم بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية، وهذا كله سيفقد شعورهم بالانتماء الوطني تجاه دولتهم وبالتالي تهربهم ضريبيا. (محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة

العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء الجمهورية اليمنية، تموز/ يوليو 2010، ص9<sup>14</sup>

**2- ضعف العقاب المفروض والرقابة على المتهرب :** عدم التشدد في فرض الجزاء على المتهربين من دفع الضرائب، الأمر الذي لم يردع المكلفين الذين يقومون بموازنة العقوبة في حال التهرب، مع العائد من التهرب، فيجدون أن الكفة تُميل لصالح عوائد التهرب. (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه، وطرقه، وحجمه، ص27)<sup>15</sup>

**ثالثا. أسباب متعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الضريبية :** إن النظام الضريبي والإدارة الضريبية لو اتسمتا بالتعقيد والضعف سيزيدان من مشكلة التهرب الضريبي وذلك كما سنراه الآن :

**1- تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره :** تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، بسبب التعديلات المتكررة التي أدخلت على القوانين الضريبية، الأمر الذي صعب من عملية فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة والالتزام بها، وشجع على قيام المكلفين ببذل الجهود للتهرب من دفع الضرائب. (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، المرجع السابق، ص27)<sup>16</sup>

**2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية :** تعني أساسا تعقيد الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب وانعدام المرونة وسوء تقدير الضريبة من قبل بعض الإدارات الضريبية. (مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح وقلة، جانفي 2015، ص2)<sup>17</sup>

ومن مشاكل الإدارة الضريبية نذكر :

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، حيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية والمعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق ومتخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق والعلاقات العامة، الإدارة بالمساهم، لذلك يجب التركيز على تطوير وتسيير

الموارد البشرية وفقا للمفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية. سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإدارة إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة أو المرئية، في حين تجد أن الكثير من هذه الدول مثل كندا، لديها تنسيق مع الوزارات الأخرى من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد. (عبد المجيد قدي، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغييرات الدولية، دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1995/1988، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 85)<sup>18</sup>

كذلك هناك مشكل كبير يتمثل في آلية الرشى ليتحول الفساد من فعل مخالف للقانون إلى منظومة، (محمد سليم وهبه، المرجع السابق، ص13)<sup>19</sup> أيضا ومن الأسباب كذلك الازدواج الضريبي الذي يعني فرض الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على ذات المكلف في مدة واحدة وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي وهذا ما يجعل المكلف يتهرب من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب. (نفس المرجع، ص11)<sup>20</sup>

**رابعاً. أسباب أخرى للتهرب الضريبي :** هناك عدة أسباب أخرى للتهرب الضريبي نذكرها فيما يلي :

**1- الأسباب الدينية :** عن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم وإن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين متحججين بآراء وذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون المنفذ إلى التهرب الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة. (رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة - حالة ولاية الوادي-، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2006-2007، ص40)<sup>21</sup>

**2- الأسباب السياسية :** تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا مهما في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبها في وجوه

نافعة فإن الأفراد سيشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة بالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قسارى جهدهم في التهرب من الضريبة<sup>22</sup>. (محمد سليم وهبه، نفس المرجع، ص8)

**3- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية :** نقصد هنا مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرضان دورا في الالتزام بالضريبة فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح. (محمد سليم وهبه، نفس المرجع، ص8)<sup>23</sup>

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم الغش، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة.

**4- الأسباب التاريخية :** إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالا وصورا متعددة لرفض دفع الضريبة والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة.

ولأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسات الحكومة. (رحال نصر، المرجع السابق، ص41)<sup>24</sup>

## المطلب الثاني : أصناف التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما سلف وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. ويكون التخلص بطرق مشروعة والمقصود بها أن يسعى المكلف من خلالها التخلص من دفع الضريبة دون المساس كما يستعمل «التجنب الضريبي» بالنصوص التشريعية الجبائية، وهو ما يعرف بطرق غير مشروعة، تتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية، فنكون أمام ما يعرف ب" الغش الضريبي".

قبل التطرق إلى كل نوع على حدة يجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذي ينطوي على الغش (غش ضريبي)، (Fraude Fiscale) وبين مجرد تجنبها (تجنب ضريبي)، (Evasion Fiscale) لأن هناك خلط في المصطلحات بين كل من التهرب الضريبي، الغش الضريبي والتجنب الضريبي، فهناك فئة تقسم التهرب الضريبي إلى تجنب ضريبي وتهرب ضريبي ويقصد بالتهرب هنا الغش الضريبي، وفئة أخرى تقسم التهرب الضريبي إلى تهرب ضريبي وغش ضريبي والمقصود بالتهرب هنا هو التجنب الضريبي.

يوجد أيضا خلط كذلك بين المصطلحات باللغة العربية واللغة الفرنسية، فباللغة الفرنسية التهرب الضريبي هو Evasion Fiscale وهو ما يقابله بالعربية التجنب الضريبي، والغش الضريبي هو La Fraude Fiscale إن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع، فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

وقال محمد دويدار أنه يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، أي أن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

كما يتخذ التهرب من الضريبة صوراً عديدة، فقد يتم بالغش الضريبي أي يخرق القانون وخداع للإدارة الضريبة، كما قد يقوم بالتهرب منها وذلك

بتحاشيها ودون مخالفة القانون، والتهرب ظاهرة أوسع وما الغش إلا حالة منها.

وهناك من يقول للتهرب الضريبي حسب وجهين : التجنب الضريبي وهو يفيد امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تنشئ الواقعة الضريبية، وبالتالي لا يجب عليه دفع الضريبة، التملص يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، مما يصبح معها تحقق الواجب الضريبي، غير أن الملزم يتملص من أدائه وذلك بعدم الفريضة الضريبية كليا أو جزئيا مستغلا سواء الإعفاءات الضريبية، أو القانون الضريبي أو النقص الذي يعتري نصوصه.

وعلى ضوء ما ذكر فالتهرب الضريبي نوعان، النوع الأول تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى "بالغش الضريبي" والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون وهو ما يعرف "بالتجنب الضريبي". (طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، السنة الجامعية 2011- 2012، ص15، 16)<sup>25</sup>

كذلك نجد من يقول انطلاقا مما تقدم يمكن القول إن أوجه التداخل الجوهرية والمشاركة فيما بين المفهومين نجد نية التملص من الضريبة والإفلات من أداء الواجبات الضريبية ، وهو الأمر الذي دفع بالكثيرين إلى القول بأن التهرب هو تحايل يرقى إلى مرتبة الغش، أو على الأقل ينبغي أن يلقي نفس التنديد (كريم ادعاني،" تجريم الغش الضريبي في المغرب"،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة العلوم الجنائية،- جامعة عبد المالك السعدي وحدة العلوم الجنائية-2006-2007 ص27)<sup>26</sup> في حين يرى الاتجاه الراجح أن التهرب الضريبي الذي لا يلجأ فيه لوسائل محظورة لا يعتبر إلا مجرد مهارة مشروعة. (يحيى الصافي وآخرون،" الغش الضريبي"، طبعة 1996، مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، ص30)<sup>27</sup>

### الفرع الأول : التهرب الضريبي المشروع -التجنب الضريبي-

المراد بالتجنب الضريبي محاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها. (يسري مهدي حسن السامرائي، م. م زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في

النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد09، السنة 2012، ص131)<sup>28</sup>

**أولاً. تعريف التهرب الضريبي المشروع :** يعرف التهرب المشروع بأنه : "تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي".

ويقصد بالتعريف السابق أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبيا وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون ومثالا على ذلك : -التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات-. ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

ويعرف أيضا بأنه : "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع".

**ثانيا. تصنيف التهرب الضريبي المشروع :** ويتجلى في صنفين :

**1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي :** يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على الأنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية وغيرها، -ANSEJ- الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب، -ANDI- لتطوير الاستثمار.

**2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي :** يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة. ( Mehl et belham: sciences et techniques fiscale, tome II, lucien 1959, d'après lhan mansouri, la fraude fiscale au maroc, mémoire du cycle normal( ENA), 1991-1992 p13)<sup>29</sup>

### الفرع الثاني : الغش الضريبي

لقد تعددت الآراء وتعريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، ومنها نذكر ما يلي :

**أولاً. تعريف الغش الضريبي :** قدمت عدة تعريف للغش الضريبي نذكر منها ما يلي :

- **تعريف "MEHL" :** "مخالفة للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة أو التخلص منه". (C.Rosier: l'impot, Edition montagne, 1936 p 152)<sup>30</sup>

- **تعريف "Rosier" :** "التعريفات المادية والعمليات المحاسبية والأعمال القانونية وكذا الاحتمالات التي يلجأ إليها الملزم من أجل التخلص من تطبيق الضريبة (عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص12)<sup>31</sup> أما القانون الجبائي الجزائري فيعرفه في المادة 1/303 " كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها كلياً أو جزئياً...". (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)<sup>32</sup>

بهذا فإن الغش الضريبي هو الإخفاء المقصود اتجاه الإدارة للموارد والمداخيل، فهو خرق مباشر وإرادي للقانون الجبائي.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية :

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.

- يتم الغش باستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التحايل في دفع الضريبة.

- الهدف المباشر من الغش هو التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

وحسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجنائية فإن الغش الجنائي يتمثل في : تعتبر، على وجه الخصوص، ممارسات تدليسية، ما يأتي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛

- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع، بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادتها؛

- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري؛

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكاف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه (قانون الإجراءات الجنائية)<sup>33</sup>

وعليه فإنه لا وجود للغش إلا بإثباته.

ثانيا. تصنيفات الغش الضريبي : يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع، وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها ما يلي :

#### 1- الغش البسيط والغش المعقد : هنا نتناول تصنيفين :

- الغش البسيط : يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا، فهو إذن : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.

- الغش المعقد : يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطته.

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية : أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي : والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس : ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

## 2- الغش الوطني والغش الدولي : في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

- **الغش الوطني (المحلي) :** هو كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الوطنية.
- ويمكن تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

- **الغش الدولي :** يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد، وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المتقطعة وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال. (عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص12)<sup>34</sup>

## خاتمة :

وفقا للمتخصصين في المجال يعد التهرب الضريبي هو نتيجة حتمية لعدم نجاعة النظام الضريبي ونظرا للنتائج السلبية المختلفة المترتبة عن التهرب خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، من ناحية أخرى هناك عدة أسباب للغش الضريبي وزادت حدتها، فهي مرة عوامل قانونية واقتصادية، ومرة أخرى عوامل اجتماعية ونفسية، وتبقى إشكالية الحد من هذه الظاهرة أمرا ممكنا في إطار تخطيط وسياسة شمولية ترمي إلى إصلاح جبائي يواكب الواقع والحياة، وهذا لن يتم إلا باستصدار قواعد ونصوص قانونية تعاقب المتهربين.

هذا وإن مختلف القوانين والأنظمة الضريبية ترمي لمكافحة هذه الظاهرة والحد منها وتفادي نتائجها وذلك من خلال محاربة أسبابها، ومن أهم الوسائل الفعالة لذلك نذكر ضبط التشريع الضريبي ونشر الوعي الضريبي وتحديث مناهج وأساليب العمل الإداري، دون أن نهمل جانب الرقابة التي تعد وسيلة هامة لكشف حالات الهروب واسترداد الأموال المهربة، ولهذا على السلطات المختصة أن تأخذ الإجراءات اللازمة والبحث عن الحلول المناسبة للحد من هذه الظاهرة التي تستنزف الاقتصاد الوطني.

### الهوامش :

- 1- خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون طبعة، عمان، 2005، ص 158
- 2- مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دون ط، لبنان، سنة، 7002، ص 304
- 3- خالد شحادة، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 158
- 4- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد، الأردن، ط1، 2007، ص 97
- 5- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص26
- 6- عبد الله المنيف وآخرون، المحاسبة الضريبية، جامعة الملك سعود بالرياض، تعرف على أهداف الضريبة، بحث منشور على موقع منتدى أفكار و أعمال، تاريخ المراجعة أكتوبر 2015 : [http://esyria.sy/eafkar/index.php?id=4&page\\_gallery\\_id=256&pid=38&tg=3](http://esyria.sy/eafkar/index.php?id=4&page_gallery_id=256&pid=38&tg=3)
- 7- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ط3، 1968، ص 84 ، 85
- 8- تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، كلية الزراعة، جامعة بابل، مقال منشور بالإنترنت، تاريخ المراجعة نوفمبر 2015، على الموقع الإلكتروني : [http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities\\_edition6/humanities\\_ed6\\_14.doc](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities_edition6/humanities_ed6_14.doc)
- 9- جامع أحمد، علم المالية- فن المالية العامة-، ج 1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، سنة 1975، ص 244
- 10- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص 210-209
- 11- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص155
- 12- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، ص 12

- 13- الشراقوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006، ص113
- 14- محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء الجمهورية اليمنية، تموز/ يوليو 2010، ص9
- 15- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن : أسبابه، وطرقه، وحجمه، ص27
- 16- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، المرجع السابق، ص27
- 17- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح وقلعة، جانفي 2015، ص2
- 18- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988/1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص85
- 19- محمد سليم وهبه، المرجع السابق، ص13
- 20- نفس المرجع، ص11
- 21- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة -حالة ولاية الوادي-، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2006-2007، ص40
- 22- محمد سليم وهبه، نفس المرجع، ص8
- 23- نفس المرجع، ص8
- 24- رحال نصر، المرجع السابق، ص41
- 25- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، السنة الجامعية 2011-2012، ص15، 16
- 26- كريم ادعاني، "تجريم الغش الضريبي في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة العلوم الجنائية، - جامعة عبد المالك السعدي وحدة العلوم الجنائية - 2006-2007 ص27
- 27- يحيى الصافي وآخرون، " الغش الضريبي"، طبعة 1996، مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، ص30
- 28- يسري مهدي حسن السمراي، م. م زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد09، السنة 2012، ص131
- 29- Mehl et belham: sciences et techniques fiscale, tome II, lucien 1959, d'apres Ihan mansouri, la fraude fiscale au maroc, mémoire du cycle normal( ENA), 1991-1992 p13
- 30- C.Rosier: l'impôt, Edition montagne, 1936 p 152

- 31- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص12
- 32- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 33- قانون الإجراءات الجبائية
- 34- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المرجع السابق، ص 07

### المراجع :

- باللغة العربية :

- الكتب :

- 1- أحمد جامع، علم المالية- فن المالية العامة-، الجزء الأول، (القاهرة: دار النشر العربية، الطبعة الثانية، 1975)
- 2- خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، (عمان: دار وائل، دون طبعة، 2005)
- 3- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، (الأردن: دار حامد، الأردن، الطبعة الأولى، 2007)
- 4- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، (مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006)
- 5- علي زغدود، المالية العامة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، 2005)، ص 209-210
- 6- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، (الجزائر: مطبعة سخري، 2010)
- 7- محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي واقع و توصيات، (اليمن: المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، 2010)
- 8- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، (الجزائر: دار هومة، 2003)
- 9- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2011)

- 10- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، (الجزائر: دار قرطبة، الجزائر)
- 11- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، (بغداد: مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، الطبعة الثالثة، 1968)
- 12- يسري مهدي حسن السمرائي، م. م زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد09، السنة 2012
- 13- يحيى الصافي وآخرون، "الغش الضريبي"، (الرباط: مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، 1996)

- الرسائل :

- 1- بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، منشورة على الانترنت، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، السنة الجامعية2011-2012
- 2- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغييرات الدولية، دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988/1995، أطروحة دكتوراه دولة منشورة على الانترنت، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير منشورة على الانترنت، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995
- 3- كريم ادعاني، "تجريم الغش الضريبي في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة منشورة على الانترنت، وحدة العلوم الجنائية،-جامعة عبد المالك السعدي وحدة العلوم الجنائية -2006-2007
- 4- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة -حالة ولاية الوادي-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، منشورة على الانترنت، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2006-2007

## - المقالات والتقارير :

- 1- عبد القادر مهداوي، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح وقلة، جانفي 2015
- 2- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه، وطرقه، وحجمه

## - مواقع الانترنت :

- 1- تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، كلية الزراعة، جامعة بابل، مقال منشور بالإنترنت، تاريخ المراجعة نوفمبر 2015، على الموقع الإلكتروني :

[http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities\\_edition6/humanities\\_ed6\\_14.doc](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/humanities_edition6/humanities_ed6_14.doc)

- 2- عبد الله المنيف وآخرون، المحاسبة الضريبية، جامعة الملك سعود بالرياض، تعرف على أهداف الضريبة، بحث منشور على موقع منتدى أفكار و أعمال، تاريخ المراجعة أكتوبر 2015 :

[http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page\\_gallery\\_id=256&pid=38&&tg=3](http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page_gallery_id=256&pid=38&&tg=3)

## - القوانين :

- 1- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 2- قانون الإجراءات الجبائية

## - باللغة الفرنسية :

34- C.Rosier: l'impot, Edition montagne, 1936.

- Mehl et belham: sciences et techniques fiscale, tome II, lucien 1959, d'après lhan mansouri, la fraude fiscale au maroc, mémoire du cycle normal( ENA), 1991-199