

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: مالية وتجارة دولية

الشعبة: العلوم التجارية

التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية

مقدمة من طرف الطالب:

سمير عتو

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوطراف الجيلالي	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيد سفيان	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مناقشا	القرى عمار	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019 / 2020

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

من لم يبخل علي يوماً بحبه وحنانه ونصائحه السديدة ودعواته الدائمة إلى مثلي الأعلى أمي العزيزة ورفيق  
دربي في الحياة وقدوتي "أبي" العزيز أدامهما الله تاجاً على رأسي.

يعجز اللسان عن وصفهما

الحنان ميزتهما. التضحية خصالهما . بالحب يفديان أسرتهما.

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل من أحمل لهم في قلبي الحب والحنان وأكتب لهم كلماتي في ورقة بياض الأحلام وأبعثها لهم عبر أجنحة

الحمائم وعلى أوتار الكمان.

ولا أنسى جميع أساتذتي

إلى كل من أكن له الحب والمودة.

الفهرس

المفهرس .....	أ.ب.ج
المقدمة.....	08
الفصل الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري .....	11
تمهيد.....	11
المبحث الأول : النظام الجبائي قبل الاستقلال.....	12
المطلب الأول : النظام الضريبي الجزائري إبان الخلافة العثمانية.....	12
المطلب الثاني : النظام الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي.....	12
المبحث الثاني:النظام الجبائي بعد الاستقلال.....	14
المطلب الأول:وضعية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات...1992.....	14
المطلب الثاني:وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات1992.....	15
المبحث الثالث:الضغط الضريبي في الجزائر.....	16
المطلب الأول : الضغط الضريبي الإجمالي.....	16
المطلب الثاني : الضغط الضريبي الفردي.....	21
الخلاصة .....	26
الفصل الثاني : التهرب الضريبي.....	27
تمهيد: .....	28
المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي.....	29
المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي.....	29
المطلب الثاني:أنواع التهرب الضريبي.....	30
المطلب الثالث : الغش الضريبي.....	31
المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي.....	33
المطلب الأول : التهرب عن طريق عمليات محاسبية.....	33
المطلب الثاني:التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية.....	35
المبحث الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه.....	37
المطلب الأول : مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي.....	37
المطلب الثاني : سبل علاج التهرب الضريبي.....	45
الخلاصة .....	47
الفصل الثالث : التحقيق المحاسبي أسبابه وأثاره .....	48
تمهيد: .....	49
المبحث الأول : التحقيق المحاسبي.....	50
المطلب الأول : التحضير للتحقيق.....	50

53.....	المطلب الثاني : سير التحقيق.....
56.....	المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته.....
58.....	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....
58.....	المطلب الأول: أسباب خاصة بالمنظومة الجبائية.....
60.....	المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الضريبية.....
61.....	المطلب الثالث: أسباب خاصة بالملكف بالضريبة.....
63.....	المبحث الثالث : آثار التهرب الضريبي.....
63.....	المطلب الأول: الآثار المالية والاقتصادية.....
65.....	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية و النفسية.....
66.....	الخلاصة.....
67.....	الخاتمة.....

## قائمة الأشكال

الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب	ENSEJ
الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	TUGP
الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات	TUGPS
الرسم على القيمة المضافة	TVA
الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
المخطط الوطني للمحاسبة	PCN

## قائمة المختصرات

- ق.إ.ج.....فانون الإجراءات الجبائية.  
ق.ض.م.و.م.....فانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
ق.ض.غ.م.....فانون الضرائب الغير مباشرة.  
ق.ت.....فانون التسجيل.  
ق.ط.....فانون الطابع.  
ق.ر.ر.أ.....فانون الرسم على رقم الأعمال.  
ق.ع.....فانون العقوبات.  
ق.ت.....القانون التجاري.

مقدمة

## مقدمة :

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، فهي تسمح للدولة بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها ، ويتطور دور الدولة أصبح ينظر للوظيفة المالية علي أنها أقل وظائف الضريبة وأصبحت تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي وكذلك باختلاف مرحلة النمو التي يعرفها الاقتصاد . وقد يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف بعض الأشخاص ، وهذا بامتناعهم عن تسديد مستحقاتهم، وتهربهم من دفع الضريبة .

الظاهرة ليست جديدة ، وليست خاصة بالجزائر فقط ، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على النظام التصريحي للمداخيل ، تعاني من مشكلة الغش والتهرب الضريبي . التهرب الضريبي يخلق للدولة مشاكل كبيرة إذ قد يكون سببا في كبح النشاط الاقتصادي وهذا بسبب نقص المداخيل اللازمة لذلك . فلماذا تسعى الدولة الجزائرية على غرار كل الدول إلى مكافحة هذه الظاهرة التي أخذت بعدا آخر سواء من حيث الامكانيات المستعملة أو الطرق المتبعة خاصة في ظل المتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم .

وعلى هذا الأساس تعمل الجزائر على تحديث نظامها الجبائي لأجل أن يكون متطابقا بشكل دائم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية للبلد وذلك بالسير على التوزيع العادل للعبئ الجبائي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة مع الحفاظ مع مصالح الخزينة العمومية ، وكذا ترسيخ الوعي الجبائي . فباشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1992 بإصلاحات عميقة مست هياكلها وأحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة ، وهذا بإصلاح النظام الجبائي ، مع تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية ، بالإضافة إلى خلق قوانين وتشريعات جديدة، من أجل فعالية أكبر ومردود أحسن .

## أولا : الإشكالية :

- و من خلال هذه الدراسات نحاول أن نجيب عن التساؤلات التالية :
- ما هي الطرق المناسبة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر؟ .
  - وقمنا بتحليل هذا السؤال إلى عدة تساؤلات :
  - ماهو الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أهداف الدولة؟
  - ما هي أشكال وطرق التهرب الضريبي؟
  - هل الإطار القانوني والتنظيمي التي تعتمد عليه الرقابة الجبائية كافي لمكافحة التهرب الضريبي؟
  - هل الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة الغش والتهرب الضريبي؟

## ثانيا : فرضيات البحث:

- للإجابة عن التساؤلات المذكورة سابقا ، قمنا بافتراض عدة فرضيات تتمثل فيما يلي :
- تلعب الضريبة دورا هاما في تحقيق أهداف الدولة .
  - تزداد وتنوع أشكال وطرق التهرب الضريبي خاصة في ظل العولمة الاقتصادية .
  - الإطار القانوني والتنظيمي التي تعتمد عليه الرقابة كافي لمكافحة التهرب الضريبي .



- الرقابة الجبائية غير كفيلة لوحدها على مكافحة الغش و التهرب الضريبي .

#### **ثالثا: أهمية البحث:**

تظهر أهمية البحث في كون أن التهرب الضريبي أصبح مشكلا تعاني منه معظم الدول خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم . فأصبحت هذه الظاهرة تحتاج إلى ضرورة تشخيصها من كل النواحي نظرا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني, وهذا من أجل إيجاد الحلول اللازمة, وهذا بإحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية خاصة وأن الاعتماد على المداخيل الجبائية البترولية تحكمه عوامل خارجية لا تتحكم فيها الدولة .

#### **رابعا : أهداف البحث:**

يهدف موضوع البحث هذا إلى تحقيق عدة غايات تتمثل فيما يلي :

- معرفة مدى أهمية الضريبة و الدور التي تلعبه في تحقيق أهداف الدولة .
- تشخيص ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و تبيان انعكاسات هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني .
- تبيان الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي مع ذكر أهم الوسائل والإجراءات الحديثة المتخذة لتفعيل دور الرقابة .

#### **خامسا: حدود الدراسة:**

تمثلت حدود الدراسة في التطرق للإجراءات المتخذة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر على ما بين سنة 1993 و 2013 .

#### **سادسا : دوافع اختيار الموضوع:**

الأسباب التي دفعتنا لإختيار هذا الموضوع هو أهميته , فالتهرب الضريبي أصبح من أهم المشاكل التي تعاني منها معظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح التلقائي للمداخيل . فأصبحت هذه الظاهرة تهدد وجود النظام الضريبي و تحد من أهميته . كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات الدولة الجزائرية في الوقت الحاضر خاصة في ظل انهيار أسعار النفط , بالإضافة إلى أن هذا الموضوع يدخل ضمن تخصص العلوم المالية و هو التخصص الذي زاولت فيه دراستي .

#### **ثامنا: تقسيم البحث:**

لدراسة هذه الظاهرة و الوصول إلى المبتغى يتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول : تطرقنا في الفصل الأول مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري , أما الفصل الثاني سنتطرق إلى التهرب الضريبي و في الفصل الأخير التحقيق المحاسبي أسبابه و آثاره .

الفصل الأول  
مراحل تطور  
النظام الضريبي  
الجزائري

## الفصل الأول : مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري

### تمهيد :

من البديهي انه لابد للنظام الضريبي في أي بلد أن يتوافق مع العلاقات القانونية والاقتصادية الاجتماعية السائدة في البلد, إلا أن تغير العلاقات الاقتصادية و الاجتماعية و تغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في الاقتصاد العالمي يتطلب أصلا جذريا للنظام الضريبي القائم بما يتناسب و التغيرات الداخلية و الخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية كالتضخم و البطالة وسوء توزيع الدخل القومي, وكذلك تصبح عاملا مساعدا على تنشيط الاستثمارات المحلية و الأجنبية بهدف زيادة معدل النمو في الدخل القومي و تحقيق الاستقرار الاقتصادي .

فلم يكن من الممكن شروع الجزائر في إصلاحات اقتصادية من دون إصلاح النظام الضريبي لهذا قامت الجزائر بإنشاء لجنة و طنية لإصلاح المنظومة الضريبية سنة 1978 و التي أنهت إشغالها سنة 1989 مقدمة اقتراحاتها ضمن تقرير يتضمن معالم الإصلاح الضريبي الجديد .

و يسعى هذا الإصلاح الوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام بناء على عقلنه الأداء الاقتصادي و تحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر .

سنستعرض في هذا الفصل العناصر التالية :

- النظام الجبائي قبل وبعد الاستقلال .

- الضغط الضريبي في الجزائر.

## المبحث الأول : النظام الجبائي قبل الاستقلال

يعتمد النظام الضريبي الجزائري النافذ حاليا على نظام الضرائب الموحدة على الدخل , وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنياته في كثير من الحالات تباينا واضحا سواء من الناحية الفقهية البحتة أو من جهة أساليب التطبيق و إجراءاته وجباية الضريبة .

### المطلب الأول : النظام الضريبي الجزائري إبان الخلافة العثمانية

كان النظام الضريبي الجزائري في هذه المرحلة مستوحاة من الشريعة الإسلامية ; فكان يفرض على الأهالي ضرائب إسلامية من زكاة , جزية وخراج وغيرها , وهو بذلك يعكس طبيعة الحكم الإسلامي السائد و الضرائب المفروضة في تلك الفترة هي في الغالب ضرائب عقارية نظرا لاتساع وتنوع البنية العقارية , ونجد أساسا<sup>1</sup> :

- أراضي غير إسلامية متروكة للملكية القبائل تحت وصاية الأتراك و التي تخضع لضريبة الخراج .
- أراضي الملك " MECHS " وهي ملكية خاصة بالمستعمرين و التي تخضع لضريبة العشور و تمثل عشر الغلة و تدفع عينا .

- أراضي البايك و هي ملكية عامة للدولة التي تخضع لضريبة الحكارو هو الإيجار الناتج عن كراء هذه الأراضي للاستغلال الخاص .

- أراضي العرش " ARCHS " وهي ملكية عامة للقبيلة و التي تخضع لضريبة الحكار .  
إلى جانب الضرائب العقارية نجد زكاة الماشية المنصوص عليها في الشريعة الإسلامية, إضافة إلى الزكاة اللازمة التي تفرض على المحاصيل الزراعية .

وقد تميز التنظيم الإداري لعملية تحصيل الضرائب من قبل الأتراك بالجيد , وكانت تهدف الضرائب تغذية خزينة الدولة العثمانية وتمويل جيش عسكري قوي يعمل على صد الغزوات الخارجية من جهة وقمع الثروات الشعبية للأهالي و التحكم و السيطرة على الأهالي من جهة أخرى , مما جعلها تفقد معناها الإسلامي النبيل و هو حق الفقراء في مال الأغنياء .

### المطلب الثاني : النظام م الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي

يجمع مختلف الدارسين والباحثين في التنمية المالية في الجزائر خلال فترة الاستعمار أنها تميزت بمرحلتين هامتين . المرحلة الأولى الممتدة من 1830 إلى 1900 تميزت باستمرار العمل بالنظام الضريبي القديم لأسباب سياسية و سيكولوجية كونه يخدم عملية الغزو والاستيطان لأنه يلغي مبدأ عمومية الضريبة , فكانت هناك ضرائب جهوية تخص منطقة دون الأخرى .

وقد سعى الاحتلال الفرنسي غاية السعي تحويل الضرائب العينية إلى ضرائب نقدية ليسهل جمعها وتحصيلها وتحويلها إلى فرنسا, ظهرت هذه الرغبة بصدور قانون المالية سنة 1845 الذي يقضي معارضة الجيش الفرنسي

---

<sup>1</sup> - ATHMANE KANDIL , fiscalités , développement : l'expérience ligérienne , thé se pour le doctorat , université de pari s , 1971 , p 156 .

فصل ميزانية مستعمرة الجزائر عن ميزانية الدولة الفرنسية، ونص على تنظيم الميزانيات المحلية و البلدية<sup>1</sup> . وامتدت المرحلة الثانية من 1962 إلى 1990 و التي عرفت عدة تغيرات ضريبية نهايتها توطين النظام الضريبي الفرنسي بالجزائر ، أول هذه التغيرات هو منح الجزائر الشخصية المدنية الاستقلالية المالية في 19 ديسمبر 1930 يلي ذلك مرسوم 30 نوفمبر 1918 لينص صراحة إلغاء الضرائب التركية في الشمال وإحلالها بالضرائب الفرنسية بينما تم الاحتفاظ بالضرائب التركية في الجنوب إلى غاية 1947 و كان النظام الضريبي الجزائري سنة 1948 يشمل الاقتطاعات التالية<sup>2</sup> :

- الاقتطاعات العقارية بنسبة 12 %
  - الضرائب على الأرباح الفلاحية 12 % . و خضعت هذه الأرباح لنظام الدفع الجزافي إلى غاية سنة 1945
  - الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية بنسبة 12 % .
  - الضرائب على الرواتب و المعاشات و المداخل العمرية بنسبة 12 % يخص منها 6 % لصالح البلديات .
- إضافة إلى ذلك وجود ضرائب غير مباشرة ويتعلق الأمر بالرسم على رقم الأعمال والذي عرف تطبيقه سنة 1936 . الرسم على الاستهلاك و حقوق الطالع و التسجيل .
- و اثر الإصلاحات الضريبية التي قامت بها السلطة الفرنسية سنة 1949 . فإن النظام الضريبي الجزائري أصبح امتداد للنظام الفرنسي . و تشكلت الإيرادات الضريبية للنظام الجزائري سنة 1955 من :
- الضرائب على الدخل بنسبة 37 % من إجمالي الإيرادات الضريبية ، الضرائب على الثروة 8 % ، الرسم على رقم الأعمال 30 % اقتطاعات مختلفة 23 % و حقوق جمركية 2 % .
- و تتوزع هذه الإيرادات بنسبة 45 % ضرائب مباشرة و 55 % ضرائب غير مباشرة ، مما يفسر درجة الضغط الضريبي المرتفع الممارس على المواطن الجزائري خاصة الفلاح منه مع عدم مراعاة تطبيق العدالة الضريبية بين المعمرين و المواطنين الجزائريين .
- إن الاقتصاد الجزائري البدائي و المختلف لم يكن بإمكانه استيعاب نظام جبائي معقد ومتطور و بالتالي لا يعكس حقيقة أوضاعه الاقتصادية و الاجتماعية .

#### تعليق :

تعتبر السياسة الضريبية الفرنسية لهذه الفترة امتدادا للسياسة التركية ، إذا كان النظام المالي يستند إلى الشريعة الإسلامية باقتطاع الزكاة والخراج والعشور كما تواصل جمع الضرائب و دفعها عينا حتى سنة 1945 ، تهدف ه ذه الضرائب بمختلف أنواعها إلى الضغط على المالك الأصلي بغية تخليه عن أرضه واستبدالها بمالك جديد فرنسي .

<sup>1</sup> - ATHMANE KANDIL , Optic , p 159 .

<sup>2</sup> - ATHMANE KANDIL , Optic , p165 .

## المبحث الثاني: النظام الجبائي بعد الاستقلال

تخللت هذه المرحلة فترتين طبيعة مسيرة نظام جزائري، الأولى ممتدة من 1962 إلى 1986 والفترة الثانية تتعلق بالإصلاحات الجبائية لسنة 1992 والتي بدأ التحضير لها في سنة 1987 حيث عرفت الفترة الأولى في بدايتها سقوط كل الأحكام الفرنسية دستوريا لكن بقي العمل بها ساريا إلى وقت متأخر بسبب انعدام الكفاءات القادرة على وضع التشريعات القانونية والتنظيمية .

### المطلب الأول : وضعية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992

كان النظام الضريبي الجزائري خلال هذه الفترة يتميز ب<sup>1</sup> :  
نظام ضريبي معقد : وهذا من خلال كثرة القوانين ، قانون الضرائب المباشرة ، قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، قانون التسجيل و حقوق الطابع ، زد على ذلك الكميات الهائلة من المذكرات الإجرائية التي لم يكن من الممكن أن يستوعبها الموظف أو يعيها المكلف .  
ارتفاع مستوى الضغط الضريبي : وهذا نظرا لكثرة وتعدد الضرائب ومعدلاتها ، فالضرائب على الدخل لوحدها كانت 09 معدلات والضرائب على الإنفاق 04 معدلات وغيرها من الضرائب ، فضلا عن كثرة المعدلات فالضرائب على رقم الأعمال كانت تضم 18 معدلا والسلم الضريبي على الأجور والمرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا لكل فئة بما يولد في النهاية 60 معدلا مع الأخذ بعين الاعتبار 03 فئات فقط ، و هذا ما دفع بالمكلف إلى إتباع إجراءات جد معقدة في تصريحاته المختلفة لكل الضرائب الخاضعة له ما أدى إلى استفحال ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

- كثرة الإعفاءات الضريبية : وعدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة والضرائب على رأس المال ، فمن خلال المعطيات المقدمة من وزارة المالية، نجد أنه منذ سنة 1962 إلى غاية 1989 النسبة الهائلة من الجباية العادية تمثلها الضرائب غير المباشرة ، فعلى سبيل المثال كانت نسبة الضرائب المباشرة سنة 1962 تمثل 27 % من الجباية العادية مقابل 70 % تمثلها الضرائب غير المباشرة . وبقي الحال على هذه الشاكلة إلى غاية سنة 1989 أين بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة 58 % و لم تشكل نسبة الضرائب المباشرة سوى 37 % من إجمالي الجباية العادية . و بالتالي كان النظام الضريبي أمام إشكال عدم زيادة الضرائب المباشرة لكثرة الإعفاءات الضريبية .

- ع دم وجود منطوق يحكم كثرة التعديلات: الملازمة لقوانين المالية لما يتعلق الأمر بالإعفاءات ، التخفيضات ، توسيع أو تضيق الأوعية مما يؤشر على غياب إستراتيجية شفافة و منسجمة بخصوص المستقبل .

<sup>1</sup> - عبد المجيد قدي ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، الملتقى الوطني للسياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة ، جامعة سعد دحلب البليلة ،

## المطلب الثاني : وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات1992

من أجل إيجاد نظام ضريبي يتفادى نقائص النظام الضريبي القديم جاء الإصلاح الضريبي لسنة 1992 وكان الهدف الأساسي إرساء نظام ضريبي بسيط و مستقر في تشريعاته و كذا تفادي الضرائب غير ذات المردودية , بالإضافة إلى أهداف أخرى كت تحقيق النمو الاقتصادي ,تحقيق العدالة الاجتماعية,وعصرنة الإدارة الضريبية ... الخ .

إلا أن الوصول إلى تحقيق هذا الهدف الأساسي أي تبسيط النظام الضريبي والعمل على استقرار التشريعات الضريبية , و بالتالي التقليل من حجم التهرب والغش الضريبي , كان بصورة نسبية وهذا لكثرة التعديلات و تسارعها بشكل غير متكامل فعلى سبيل المثال نجد أن:قانون الرسم على رقم الأعمال الذي صدر بموجب الأمر 76 - 102 المؤرخ في 09 / 12 / 1976 كان يشتمل على الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات ( TUGP ) الذي يحتوي على 06 معدلات , والرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات ( TUGPS ) الذي يحتوي على 03 معدلات , قد ألغيا و عوض بالرسم على القيمة المضافة ( TVA ) بموجب القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و ذلك في المادة ( 65 ) , و قد دخل التنفيذ في 01 / 04 / 1992 و كان يحتوي على أربعة معدلات هي :

- المعدل المنخفض الخاص 07 % .

- المعدل المنخفض 13 % .

- المعدل العادي 21 % .

- المعدل المضاعف 40 % .

و قد عدلت هذه المعدلات سنة 1995 وذلك بإلغاء أعلى نسبة وتحديد بها ب 21 % كما وسع مجال التطبيق إلى المصارف و التأمينات و الأنشطة المهنية و المنتجات البترولية , و في سنة 1997 ثم رفع المعدل المنخفض من 13 % إلى 14 % و نقل عدد من المنتجات الخاضعة للمعدل المنخفض الخاص 07 % إلى 14 % , ثم جاء قانون المالية لسنة 2001 أين تم فيه اعتماد معدلين فقط هما : المعدل العادي 17 % و المعدل المنخفض بنسبة 07 % .

أما قانون المالية لسنة 2002 فقد شهد استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي جمع بين مختلف الإجراءات الجبائية المتعلقة بقوانين الضريبة الأخرى و هذا لتبسيط الإجراءات الجبائية .

غير أن أهم محطة شهدها النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992 كانت التعديلات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2003 بحث رفع شرائح الدخل المتعلقة بالضريبة التصاعدية للدخل الإجمالي .

بالإضافة إلى تطبيق المعدل التحريري ( Libérateur ) بالنسبة للدخول العقارية , بالإضافة إلى تعديل معدلات الاقتطاع من المنبع بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات 10 % بالنسبة لمدا خيل الودائع والحقوق و الضمانات 40 % للسندات غير الاسمية و لحاملها 20 % بالنسبة للمجاميع المحصلة لفائدة المؤسسات التي تتبع نظام الاقتطاعات من المصدر , تخفيض رسم الدفع الجزائي إلى 03 % تغيير في معدلات الضريبة على الثروة , حيث أن ادني شريحة معفاة هي أقل من 12 مليون دج بينما أعلى شريحة هي 50 مليون دج و بمعدل

قدره 2.5 % , كما لم تسلم القوانين الجبائية الأخرى من التعديلات كقانون التسجيل والطابع , قانون الضرائب غير المباشرة , قانون الرسم على رقم الأعمال , وقانون الإجراءات الجبائية . كما شهد قانون المالية لسنة 2007 استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة, التي حلت محل الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يفوق رقم أعماله 03 ملايين دج , باستثناء تجار الجملة وأنشطة الصيادلة , بحيث يقدر معدلها ب : 06 % بالنسبة لأنشطة تجار السلع ( التي غيرت في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 إلى 05 % ) و 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى <sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر

من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة مردودية النظام الضريبي وتخفيف العبء الضريبي على الشركات وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وسنتطرق في هذا البحث إلى الضغط الضريبي الإجمالي والفردى ( لكل ضريبة ) .

#### المطلب الأول: الضغط الضريبي الإجمالي

يمثل معدل الضغط الضريبي الإجمالي العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية والنتاج الداخلي الخام , وبما أننا نحاول معرفة أثر الإصلاحات على هذا المعدل فلا بأس أن نتطرق إلى معدل الضغط الضريبي قبل إصلاحات 1992 .

---

<sup>1</sup> - عبد المجيد قدي , النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة , الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة , جامعة سعد دحلب , البليلة , 2002 . ص 109 .



الجدول رقم ( 11 ) تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي للفترة ( 1985 - 1991 )

1991	1990	1989	1988	1987	1986	1985	
244.2	147.3	110	82.2	78.7	74.1	93.78	الإيرادات الضريبية(01)
82.7	71.1	64.5	58.1	58.21	52.65	46.89	الجباية العادية (02)
862.1	554.4	422.05	347.7	312.7	296.5	29.16	الناتج الداخلي الخام(03)
635.3	435.8	353.12	304.76	272.06	262.44	228.3	ن.د.خ خارج المحروقات(04)
28.32	26.56	26.06	23.647	25.16	24.99	32.16	(03)/(01)(%)
13.01	16.31	18.26	19.06	21.39	20.06	20.58	(04)/(02)(%)

المصدر : وسيلة طالب , الضغط الضريبي والفعالية الضريبية , دراسة حالة الجزائر, جامعة سعد دحلب , 2004, ص 83 .

إذا اعتمدنا على المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي وضعه الاقتصادي كولان كلارك 25 % فإن معدل الضغط الضريبي في الجزائر دون ذلك حيث بلغ كأقصى حد 20.58 % سنة 1985 و أخذ في الانخفاض حتى وصل 13.01 % سنة 1991 و يمكن رد ذلك إلى الأوضاع الاقتصادية السيئة التي تبعت أزمة النفط 1986 إضافة إلى انخفاض الاقتطاعات الضريبية وعدم فعالية الإدارة الضريبية .

إضافة إلى أن معدل الضغط الضريبي ( لمجموع الإيرادات الضريبية / الناتج الداخلي الخام ) يعرف ارتفاعا مقابل معدل الجباية العادية / الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات , نظرا لأهمية الجباية البترولية من إجمالي الإيرادات الضريبية الأمر الذي يضخم هذا المعدل, كما يبقى هذا المعدل غير دقيق لعدم إمكانية اعتبار الجباية البترولية ضمن الاقتطاعات الإجبارية ولأهمية المحروقات في تكوين الناتج الداخلي الخام , حيث بلغت نسبة الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات على الناتج الداخلي الخام الإجمالي 78.29 % . 73.36 % خلال السنتين 1985 و 1991 .

الجدول رقم ( 12 ) : تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي بعد الإصلاحات ( 1992 - 2000 )

2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992	
4235.6	3248.2	2830.5	2771.3	2570	2005	1487.4	1189.7	1074.7	الناتج الداخلي الخام (01)
2791.7	2357	2192.3	1932.3	1762	1454	1126	915	801	ن.د.خ. خارج المحروقات(02)
65.9	72.56	77.4	69.7	68.5	72.5	75.7	76.9	74.5	(01)/(02)(%)
1069.6	903.1	755.7	878.8	786.6	578.1	398.4	306.8	310.4	الإيرادات الضريبية (03)
349.2	314.8	329.8	314	290.6	242.0	176.2	127.2	115.7	الجباية العادية (04)
26.29	27.8	26.7	31.7	30.6	28.83	28.83	25.78	28.88	(01)/(03)(%)
1408	13.35	15.04	16.25	16.49	416.64	16.64	13.94	14.4	(02)/(04)(%)

المصدر : وسيلة طالب , نفس المرجع السابق الذكر أعلاه .

بلغ متوسط الضغط الضريبي الإجمالي ( للإيرادات الضريبية ) خلال الفترة ( 1992 - 2000 ) معدلا قدره 28.5 % و هو مرتفع يقترب لما يسجل في الدول المتقدمة , وهذا دليل على عدم دقته نظرا لإدراج الجباية البترولية ضمن الإيرادات الضريبية و التي لا يمكن اعتبارها اقتطاع ضريبي يتحملة الاقتصاد الوطني <sup>1</sup> . أما بالنسبة للضغط الضريبي خارج المحروقات فإن متوسطه خلال الفترة ( 1992 - 2000 ) بلغ 15.11 % و هو معدل ضعيف دون المتوسط العربي ( حسب تقرير صندوق النقد العربي 2000 , فإن متوسط الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الخام في الدول العربية وصل إلى 28.5 % سنة 2001 . وكذا المعدل المسجل في الدول المتقدمة , و يمكن رد انخفاض معدل الدخل الضريبي في الجزائر إلى :  
- ضعف الاقتطاعات الضريبية الذي يفسر الاقتطاعات الضريبية الذي يفسر انخفاض حصيلة الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية , نظرا لانخفاض دخول الأفراد وانتشار البطالة وظاهرة التهرب الضريبي مما يقلص من وعاء الضريبة .  
- يؤدي انخفاض قيمة العملة المستمر إلى تضخيم مداخيل المحروقات مقارنة بالقطاعات الأخرى .

---

<sup>1</sup> - وسيلة طالب , الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية , دراسة حالة الجزائر, رسالة ماجستير تخصص نقود مالية و بنوك , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, قسم العلوم الاقتصادية , جامعة دحلب بالبلدية 2004 . ص 95 .

## المطلب الثاني: الضغط الضريبي الفردي

يعتمد هذا المعدل على توفر المعلومات عن ما يتحمله الفرد من ضرائب مباشرة كانت أو غير مباشرة متضمنة في أسعار السلع التي يستهلكها، بالإضافة إلى نصيبه في الدخل، ( الناتج الداخلي الخام ) والذي يعبر عن مقدراته التكلفة ، كل هذا يزيد من صعوبة معدل الدخل الضريبي الفردي المعبر عنه بالعلاقة بين ما يتحمله الفرد من ضرائب ومستوى معيشته ، وفي محاولة لقياسه نلجأ إلى :

- حساب نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام وذلك بقسمة هذا الأخير على مجموع عدد السكان باعتبار أن الناتج سيوزع بالتساوي بين أفراد المجتمع .
- حساب كل ما يتحمله الفرد من ضرائب وذلك بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع عدد السكان إذا اعتبرنا إن كل مواطن يدفع الضرائب ، وبما أنه يتم استبعاد الجباية البترولية من الاقتطاعات الضريبية التي يتحمله المواطن سنحاول التطرق إلى ما يتحمله هذا الأخير من مجموع الجباية العادية .

الجدول رقم ( 13 ) : تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي الفردي خلال ( 1988 - 2002 )

2002	2001	2000	1999	1998	1996	1994	1992	
1399.3	1238.8	1069.6	903.1	755.7	786.6	398.4	310.4	الإيرادات الضريبية 1
4455.3	4235.6	4098.8	3248.2	2830.5	2570	1487.4	1074.7	النتاج الداخلي الخام
31.4	30.9	30.6	30.2	29.2	28.6	27.5	26.3	ع.السكان.م.نسمة 3
44563.7	40090.6	234.954	29903.9	25880.1	27503.5	14487.2	11802.2	(3)/(1)=(4)
41888.5	137074.4	133947.7	107556.3	96934.9	89860.1	50087.2	40863.1	(3)/(2)=(5)
31.4	29.24	26.09	26.09	27.8	30.6	26.78	28.88	معدل الضغط الضريبي الفردي (%) (5)/(4)

المصدر : وسيلة طالب , نفس المرجع السابق الذكر أعلاه .

تعتبر الجباية البترولية خارج ما يتحمله المواطن من ضرائب , وقصد حساب معدل الضغط الضريبي الفردي بدقة أكثر نعتد على الجباية العادية فقط , ثم إن حساب هذا المعدل دون الأخذ في الحسبان أنه ليس كل مواطن عامل يدفع الضرائب يبعدنا عن المستوى الحقيقي له , لذلك سنستبعد أولاً عدد البطالين من مجموع السكان كما سنقوم بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع المكلفين فقط وهذا ما يبينه الجدول اللاتي<sup>1</sup> :

---

<sup>1</sup> - وسيلة طالب نفس المرجع السابق .

الجدول رقم ( 14 ) : تطور الضغط الضريبي الجزئي الفردي خلال الفترة ( 1988 - 2000 )

2000	1999	1998	1996	1994	1992	1991	1988	
349.6	314.8	329.8	290.6	176.2	115.7	82.7	58.1	الجباية العادية(01)
2482.5	2357.3	2192.3	1762	1126	801	635.3	304.76	ن.د.خ.م. (02)
30.6	30.2	29.2	28.6	27.5	26.3	25.6	23.7	ع.س. م.ن.(03)
966.186	753.499	699.653	-	-	-	-	-	عدد المكلفين بالضريبة(04)
11424.8	10287.58	11294.5	10160.8	6407.3	4399.24	3230.46	2451.4	(3)/(1)=(5)
81127.45	78056.3	75078.7	61806.4	40945.4	30456.3	24816.4	12859.1	(3)/(2)=(6)
350938.4	417784.2	471376.5	-	-	-	-	-	(4)/(1)=(7)
14.08	13.17	15.05	16.43	15.64	14.4	13.01	19.6	م. الضغط الضريبي الفردي(5)/(6)(%)
15.4	14.56	16.34	-	-	-	-	-	معدل الضغط الضريبي (%) بعد استبعاد ع.ب

<sup>1</sup> - وسيلة طالب نفس المرجع السابق .



- (5) : نصيب ما يتحمله الفرد من الجباية العادية .
- (6) : نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات .
- (7) : نصيب ما يتحمله المكلفين بالضريبة من الجباية العادية .
- نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن معدل الضغط الضريبي الإجمالي ( للإيرادات الضريبية ) الذي يقع على كاهل كل فرد يبلغ متوسطه خلال فترة الدراسة 27.94 % و هو مرتفع مقارنة بما يتحمله من جباية عادية حيث بلغ متوسط ضغط هذه الأخيرة 15.12 % .
- ابتداء من 1998 وبعد استبعاد عدد البطالين من مجموع عدد السكان ارتفع نصيب ما يدفعه الفرد من ضرائب 12273.9 دج / 11368.7 دج / 14060.73 دج / 16657.4 دج . في السنوات 1998 - 2000 . على التوالي مما أدى إلى ارتفاع الضغط الضريبي الفردي و هذا دليل على أن ما يتحمله الفرد فوق ما تم الوصول إليه في الحالة الأولى وبدلك نستنتج أن عبئ الضريبة يزداد على كاهل المواطن ( خاصة الذين لا يستعطون التهرب من الضرائب ) كلما ارتفع مستوى البطالة و الأشخاص الذين تتكفل الدولة بإعالتهم و بما أن عدد الشغالين يتقلص سنويا فإن الضغط الضريبي على الفئة الناشطة يزداد، وحسب تقرير بنك الجزائر لسنة 2000 نسبة 29 % من مجموع السكان الناشطين أي الذين وصلوا إلى سن العمل كما قد تلجأ الدولة إلى تغطية قصور الجباية المباشرة بإثقال كاهل المستهلك .
- وما يمكن ملاحظة من الجدول رقم ( 14 ) أن نصيب ما يتحمله المكلف الواحد من الضرائب يفوق دائما نصيبه من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات مما يجعل معدل الضغط الضريبي يفوق 100% في كل السنوات و هذا غير منطقي و يمكن رد ذلك ل :
- كون الناتج الداخلي الخام غير موزع بالتساوي بين المواطنين الأمر الذي يفسر بوجود تفاوت في توزيع الثروات حيث نجد أفراد يفوق دخلهم أضعاف نصيب الفرد من الدخل ( المحسوب في الجدول ) في حين نجد البعض الآخر دون هذا المستوى .
  - أغلبية الضرائب المحصلة في الجزائر هي ضرائب غير مباشرة تقع على عاتق المستهلك الأخير ، والمكلف يعمل دائما على نقل عبئها ، و منه فنصيب المكلفين من الضرائب دون المستوى الذي تم التوصل إليه في الجدول، مما يدل على صعوبة الوصول إلى معدل الضغط الضريبي الحقيقي الذي يقع على عاتق المكلف لكن بإمكان الإدارة الضريبية حساب متوسط هذا المعدل عن طريق حساب المعدل الخاص بكل مكلف استنادا على البيانات الموجودة في ملفه الضريبي .
- تعليق :** إن معدل الضغط الضريبي الفردي مرتفع لأنه مرهونا بالبطالة التي تمس المجتمع فكلما زادت نسبة البطالة و قل عدد العامين زاد معدل الضغط الضريبي أي الضغط الضريبي يقع على الفئة المستهلكة التي تعمل و تمارس الأنشطة لأن المكلف يلجأ دائما إلى تحميل الضرائب الغير مباشرة للفئة التي تعمل .

## الخلاصة :

من خلال العرض السابق تبدو الألفية الثالثة مليئة بالمتغيرات الجيدة التي يمكن أن تؤدي إلى قلب معطيات الواقع الاقتصادي وتغير من آليات سيره بالنظر إلى التحولات التي تفرزها العولمة من يوم إلى آخر .  
و الاقتصاد الجزائري لا يمكنه أن يكون بعيدا عن هذه التحولات مما يدفعه إلى التكيف معها بتكيف آلية تسييره , و تكيف سلوك الأعوان الاقتصاديين , و هنا يلعب النظام الجبائي دورا محوريا في تحقيق الأهداف الاقتصادية و توجيه التحول بشكل يقلل من الأعباء و يضمن استمرارية المرفق العمومي بضمان تحقيق الإيرادات الضريبية .

# الفصل الثاني

## التهرب الضريبي

## تمهيد :

تعتبر الضريبة أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية , فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنمية تسطرها الدولة , لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي .

و سنفصل ذلك في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين , تطرقنا في البحث الأول إلى مفهوم التهرب الضريبي ضمن ثلاث مطالب تناولنا في المطلب الأول تعريف موجز للتهرب وفي المطلب الثاني أنواع التهرب الضريبي وفي المطلب الثالث الغش الضريبي. أما المبحث الثاني عالجنا طرق التهرب الضريبي ضمن مطلبين, في المطلب الأول التهرب عن طريق عمليات محاسبية , و في المطلب الثاني التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية .

## المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها يصعب السيطرة عليها و ذلك ببعدها الوطني و الدولي.<sup>1</sup>

## المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقه وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل .

- فقد عرفه " غالب محمد عرفات " بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة , و يمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة أداؤها للخرزينة.<sup>2</sup>

- وعرفه الدكتور " حسن عواضة " و " عبد الرؤوف فطيش " بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير.<sup>3</sup>

- وعرفه محمد أبو نصار وآخرون بأنه قيام المكلف بعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون و التي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه.<sup>4</sup>

- من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئيا أو كليا من الضريبة المفروضة .

و للإشارة فإن الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة جغرافيا أو اقتصاديا , ولا نستثني من العالمية أحدا فهي تمس حتى كبريات الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها. إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى .

ومن هنا يمكن التفريق بين نوعين من التهرب , تهرب داخلي و هو موضوع دراستنا و آخر دولي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية LES SOCITES MILTI NATIONNELES بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك :

**أولا : عدم التجانس بين التشريعات الضريبية .**

**ثانيا : مبدأ السيادة الضريبية,** فلكل دولة نظامها الضريبي وهو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها .

**ثالثا : استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات .<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> - كمال رزيق و بوعلام رحمون , تقييم السياسة الجبائية في الجزائر, (مذكرة ليسانس) جامعة سعد دحلب البلدية . ص .12.

<sup>2</sup> - سالم محمد الشوايكة : التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية , مجلة الحقوق , مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية , مجلس النشر العلمي , العدد 04 . السنة 2003 . مجلس النشر العلمي . ص .263 .

<sup>3</sup> - حسن عواضة و عبد الرؤوف فطيش - المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم - دار الخلود 1995 , ص 291 .

<sup>4</sup> - محمد أبو نصار , محفوظ المشاعلة , فراس الشهبان : الضرائب وحاسبتها بين النظرية و التطبيق , الملكية الوطنية . ط 2 . 2003 . ص 28 .

## المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين الآتيين :

### الفرع الأول : التجنب الضريبي

و تتجلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات و النقائص الموجودة في التشريعات الجبائية و التي لا تكاد تخلو منها و تكون في الغالب من قبيل عدم إحكامه الصياغة أو نقص في التشريع .  
وقد عرفه MARGIREZS بأنه " محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " <sup>2</sup> و يتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو منطق جغرافية ... الخ .

فهو يستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التخلّص من الضريبة <sup>3</sup> من خلال التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط :

### أولاً : تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف

يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في :

- " الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها

- ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة " <sup>4</sup> .

فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقيق الواقعة المنشئة لهذه العملية , فتصرفه يكون سلبياً لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية و المتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه , و من ثم لا يسأل عن انتهاكه القانون .

### ثانياً : تجنب ينظمه التشريع الضريبي

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية التخلص المكلف من التزامه بصور جزئية أو كلية , كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية , كما أن التهرب المنظم ماهر إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية وهو ما أكدته المادة 36 من ق.ض.م.ر.م.ب.نصها " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و الثمار .

---

<sup>1</sup> - تسويق المعاهدات : يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية ترتبط بين دولتين وتعطي أفضل مميزات ضريبية بقصد استثمار راس المال في هاتين الدولتين .

<sup>2</sup> - بن صغير عبد المؤمن , واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوبات الاقتطاع و أفاق التحصيل) مجلة الندوة للدراسات القانونية , كلية الحقوق والعلوم السياسية – جامعة الجيلالي الياقوت - سيدس بلعباس , العدد الأول . 2013 . ص 103

<sup>3</sup> - مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي . مجلة دفاتر السياسة و القانون . العدد الثاني . جانفي 2015 . ص 03 .

<sup>4</sup> - ناصر مراد . التهرب والغش الضريبي في الجزائر . دار قرطبة للنشر والتوزيع . البليدة . ص 08 .

- إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك ابتداء على الوالي من تاريخ منحها و تاريخ بدء نشاطها .

- كما يستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته " .

والمادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنائيات أو الملكيات المبنية حديثا من الرسم العقاري " <sup>1</sup> .

فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازه المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق الأهداف سابقة الذكر. أو كأن يستفيد المكلف من الإعفاءات والتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة, وأيضا تلك التخفيضات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ENSEJ .

### ثالثا : تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق التهرب الضريبي في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون , ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية لتتيح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة على عاتقه <sup>2</sup> .

كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات , فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك و بذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء .

و من أمثلة ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهيئات فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع للضريبة .

لكن هذه التصرفات حتى وإن إتسمت بالمشروعية وحقق المكلف من وراءها عائدات مالية تبقى تعبر عن ضعف في التحضر وغياب الضمير الجمعي وكذلك الإحساس بالمسؤولية اتجاه تحمل النفقات العامة .

فالضريبة ما هي إلا تحصيل حاصل فهي بضاعة ردت إلى أصحابها لكن بشكل أكثر وضوحا و أوسع نفعا .

### المطلب الثالث : الغش الضريبي

هو مجموع السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون , أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون <sup>3</sup> .

و يعرف أيضا بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة <sup>4</sup> .

<sup>1</sup> - برحمانى محفوظ : الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) . دار الجامعة الجديدة . 2009 . ص 282 .

<sup>2</sup> - ناصر مراد . مرجع سابق . ص 09 .

<sup>3</sup> - محمد عباس محرزى : اقتصاديات الجباية و الضرائب , دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع . الجزائر . 2008 . ص 170

<sup>4</sup> - أحسن بوسقيعة : الوجيز في القانون الجزائري الخاص , الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال . دار هومة . الجزائر . ص 424 .

أوتلك السلوكات الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون .  
أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفادياً لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، منها ما جاء في :

- المادة 36 من ق.إ.ج .
  - المادة 193 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م .
  - المادة 118 من ق.ر.ر.ع .
  - المادة 530 و المادة 533 من ق.ض.غ.م .
  - المادة 34 من ق.ط .
  - المادة 119 من ق.ت .
- و التي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية و احتيالية :
- ( 1 ) - " إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة .
  - ( 2 ) - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .
  - ( 3 ) - الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها و المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من ق.ت .
  - ( 4 ) - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاء أو الوصية أو الهبة .
  - ( 5 ) - استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير .
  - ( 6 ) - استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع .
- أما المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسية حاولت حصر العناصر المكونة للغش الضريبي في ما يلي :<sup>1</sup>

- تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق المحاسبية بالتخفيض من الإيرادات أو تضخيم التكاليف .
- كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لإعساره قصد عدم تمكين الإدارة من تحصيل مستحقاتها الضريبية .
- كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب من القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي .
- محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من الدولة .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد المجيد قدي : دراسات في علم الضرائب . دار جريب للنشر و التوزيع . ط 1 . عمان (الأردن) . 2011 . ص 217 .

<sup>2</sup> - عبد المجيد قدي : مرجع سابق . ص 219 .



و يمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد , ووفقها يمكن التمييز بين :

### أولاً : الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة معتمدة و بسوء نية من اجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل , و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة, تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .  
و قد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة عندما يصبح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة , أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا .. الخ .

### ثانيا : الغش المركب

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 مغالطات ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق.ض.م.ر.م. في قانون المالية لسنة 2012 .  
و يتميز هذا النوع من الغش كونه يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقيا لأي مراقبة محتملة كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة .. الخ<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : طرق التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفطن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك طرق عدة , فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية , الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى , وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية و القانون .

### المطلب الأول : التهرب عن طرق عمليات محاسبية

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها و التي تخضع للضريبة طبعاً, ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف و التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبل الفواتير , سندات الطلب , إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع ... الخ )<sup>2</sup> .  
فللممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مظلمة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود و ما قدمه, ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يأخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين : تضخيم النفقات و تخفيف الإيرادات .

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى ورحال ناصر : الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري . النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد . الوادي . 2010 .  
2011 ص 07 .

<sup>2</sup> - أمين سلاني بالهادي وأسامة رويح أساليب و طرق مكلفحة الغش والتهرب الضريبي , مذكرة ليسانس , جامعة يحي بن فارس , 2008 / 2009 .  
ص 17 .

## الفرع الأول : تضخيم النفقات

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقا لشروط محددة مسبقا , منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة و مدعمة بوثائق تبريرية .  
و التكاليف القابلة للخصم هي :

- أن تكون هذه الأعباء و النفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .
  - أن تكون هذه الأعباء و النفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة .
  - أن تكون هذه الأعباء و النفقات مرفقة بمبررات و وثائق رسمية .
- لكن بغض الممولين انتهز هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أوالسير العادي للمؤسسة و المبالغة فيها ( التكاليف ) للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح , لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد أجور ومرتببات تخص عمال لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها .

### (أ) - المستخدممين الوهميين:

و ذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينجزوا أعمالا مهمة لكنهم لايقومون بأي عمل , فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة المستحقة .

### (ب) - التكاليف الغير مبررة :

عندما سمح المشرع بخصم الأعباء والنفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة من أجل تخفيض الربح و منه تخفيض الضريبة .

ولقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم في المادة 169 / 02 من ق . ض . م . ر . م .<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تخفيف الإيرادات

- و تعتبر الصورة الأكثر شيوعا , إذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة , و هي طريقة تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إرادتهم , فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون :
- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد و الزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات و يسجلها الزبون على أنها نفقات .
- تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات ( رقم الأعمال ) و ذلك لعدم تقييدها حسابيا ( البيع دون فاتورة ) لمسح آثار العمليات المحققة .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 169 / 2 من ق . ض . م . ر . م .

<sup>2</sup> - واعيل عبد القادر وعشيط عبد الحميد . تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية . (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية) . المركز

الجامعي يحي فارس . المدية . /2007/ 2008 . ص 40 .

و هنا تظهر كفاءة المكلف بتعدي وتسوية الحقائق متبعا الطرق السابقة لتقديم إيرادات بسيطة كفيلة بإقناع المصالح الجبائية . إضافة إلى تسجيله للمبيعات بأقل من سعرها الصحيح باتفاقه مع الزبون لتصبح في صورة منح أو هبات , و يظهر التلاعب بوضوح لما يتم تحقيق قيمة تؤدي إلى تباين في الربح الإجمالي ونسبته في الحالة الحقيقية و الحالة المصرح بها , و هذا مثال على ذلك :

الحالة المصرح بها	الحالة الحقيقية	
4500000	5000000	سعر البيع
4200000	4200000	سعر التكلفة
300000	800000	الربح الصافي
% 6.67	% 16	معدل الربح الصافي

في هذه الحالة يتبين لنا أن الفرق في معدل الربح قد بلغ 9.33 % و هي نسبة كبيرة بإمكانها أن تلفت انتباه المصالح الجبائية لكن من جهة أخرى يمكن للمكلف التلاعب بالحسابات بحيث يكون معدل الربح الصافي متساوي كم يوضحه الجدول التالي :

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
2000000	1900000	سعر البيع
1500000	1425000	سعر التكلفة
500000	475000	الربح الصافي
% 25	% 25	معدل الربح الصافي

و زيادة على هذا نجد المكلفين الذين يمارسون نشاطا حرا , الذي تلعب فيه العمليات الفكرية دورا هاما و المتمثلة في الممارسة الشخصية لعلم أو فن مثل ( الأطباء , المحامون , أطباء الأسنان , بيطريون , مهندسون , مستشارون جبائيون , خبراء محاسبة ... )<sup>1</sup> . نجد هذه الفئة غالبا لا تصرح بالرقم الحقيقي لمداخيلهم , كأن لا يصرح المحامي بعدد الملفات المدروسة و كذلك عدد المرضى المعالجين من قبل الطبيب . وعلى هذا الأساس فالمشرع حتى يضمن عدم التلاعب فقد ألزم هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي واردة في أوقات العلاج وكذلك مقدار المبلغ الرجعة من قبل الهيئة المعينة إلى المؤمن له<sup>2</sup> . و كخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لاغير , فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي .

<sup>1</sup> - بن عمارة منصور : الضرائب على الدخل الإجمالي , ( حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010 ) . دار هومة . الجزائر . 2010 . ص 93 .

<sup>2</sup> - المادة 46 من قانون . إ . ج .

### المبحث الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية , نظرا لأثاره السلبية المتعددة , و هذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته, ولكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة, لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لواضعي السياسة الضريبية لا يمكن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها , و لكن في المدى الذي تبلغه , خاصة ما أتاحتها التطورات الاقتصادية و التكنولوجية في زيادة تفشي الظاهرة بمستويات مذهلة .

لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولا إلى مختلف الطرق المستعملة لقياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي , ثم ثانيا إلى سبل علاج هذه الظاهرة .

#### المطلب الأول : مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي , و ذلك لطبيعته السرية , حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة , إنما بعض المناهج لدينا منهج الاقتصاد السري و منهج عدم الالتزام الضريبي :

#### 1. منهج تقدير الاقتصاد السري :

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري , والذي من خلاله يمكننا حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي, وهذا لأن مجمل النشاطات و المداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة . و يتضح لنا ذلك من خلال تعريف فيتو تانزيل لالاقتصاد السري على أنه كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية.<sup>1</sup>

و إن كانت هذه المداخيل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية فالسؤال المطروح هو ما هي أهم الأساليب المؤدية إلى وجود الاقتصاد الموازي ؟  
يرجع حدوث اقتصاد الظل إلى جملة من الأساليب و التي من بينها :

- الضرائب و اشتراكات الضمان الاجتماعي , حيث أن تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري و نموه , حيث تضاف هذه الأعباء إلى تكلفة العمالة في الاقتصاد السري .  
و كلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة و صافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب قويت الدوافع لدى أصحاب العمل و العاملين على تجنب هذا الفرق و المشاركة في الاقتصاد السري .  
إذ تشير الدراسات و التحليلات في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة الدخل الشخصي بنقطة مئوية واحدة أدى ذلك إلى نمو الاقتصاد السري بنسبة 1.4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى.<sup>2</sup>

إن النشاط الاقتصادي مؤطر من الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية والقوانين مثل اعتبار بعض النشاطات غير قانونية, اشتراطات الترخيص , لوائح سوق العمل , القيود المفروضة على عمل الأجانب

<sup>1</sup> - أحمد السقي , الاقتصاد السري .

Http://www.CBA.EDU.KW/ELSKKA.ACI.DOC,28/03/2014Page1.

<sup>2</sup> - فريديريك شنايدر , دومينيك إنسي , الاختباء وراء الظلال , نمو الاقتصاد الخفي , في سلسلة قضايا اقتصادية , صندوق النقد الدولي , مارس 2002 , الصفحة 7 .

و يمكن لهذه اللوائح الحكومية أن تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري , إذ توضح العديد من الدراسات أن البلدان التي تكثرت فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم اقتصاد الظل فيها كثيرا , و على سبيل المثال في عينة 48 بلدا من البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي و البلدان المتقدمة تبين أن زيادة نقطة واحدة على مؤشر التنظيم تقترن بزيادة في اقتصاد الظل نسبتها 10 %<sup>1</sup>.

- وجود المؤسسات الصغيرة , حيث أن معظم الاقتصاد السري يتكون من منشأة الأعمال الصغيرة وصغار منظمي المشروعات الذين يتهربون من مختلف أشكال الضرائب<sup>2</sup>. بحيث تميل هذه المنشآت إلى تسوية معاملاتها عن طريق النقود السائلة, مما يؤدي إلى سهولة تعظيم الأنشطة الخفية .

و من خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري و ظاهرة التهرب الضريبي , حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى , و بالتالي فإن قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الأخر عن طريق العلاقة التالية :

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{حجم الاقتصاد السري} \times \text{المعدل الضريبي المتوسط المفروض}$$

<sup>1</sup> - مرجع سابق صفحة 7.

<sup>2</sup> - كينث.س.روجوف , لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية , في مجلة التمويل و التنمية , العدد 1, مارس 2002. الصفحة 56.

و من بين أهم الطرق المقترحة و المستعملة في قياس الاقتصاد الموازي نجد :

#### 1 1 مدخل الفروق بين الدخل والإنفاق :

حيث يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي و دخله, لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم و الذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلا ف الاقتصاد الخفي , و يقوم هذا المدخل على فرض رئيسي مؤداه أن الأفراد يحصلون على دخول من مصادر مختلفة , وأن هناك جانبا من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها , إلا أن هذه المخفاة سوف تتحول إلى إنفاق آجلا أم عاجلا , و منه هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق <sup>1</sup>.

و لكن هل زيادة الإنفاق عن الدخل راجعة فقط إلى وجود مداخيل مولدة في الاقتصاد الموازي ? لا , فقد تعود إلى عدة أسباب أخرى مثل : الادخار , الاقتراض .... الخ .

#### 2 1 منهج إحصاءات القوى العاملة ( سوق العمل ) :

و يعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءا على الإحصاءات السكانية , و عدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة , و تحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الاقتصاد , والتي يمكن الإعانة بها لمعرفة حجم النشاط و الدخل الخفي خلال فترة الحسابات .

و لكن صحة هذا المدخل يعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعية حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي, وهو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الاقتصاد الموازي إذا ما افترضنا أن الإنتاجية في الإقتصاديين واحدة. إضافة إلى أن الإنقاذ الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى <sup>2</sup>.

#### 3 1 منهج المدخلات المادية ( استهلاك الكهرباء ) :

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء , على افتراض أن استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل , ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي , و ارجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري <sup>3</sup>. و لكن ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير .

4 1 المنهج النقدي : و يقوم هذا المدخل على افتراض أساسي مفاده أن معاملات الاقتصاد الخفي تتم أساسا باستخدام النقود السائلة و أن تغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد السقي , مرجع سابق ذكره , الصفحة 13 .

<sup>2</sup> - حمدي عبد العظيم , مرجع سبق ذكره , الصفحة 22 .

<sup>3</sup> - فريدريك شنايدر , دومينيك إنسي , مرجع سبق ذكره , الصفحة 12 .

<sup>4</sup> - GAIL BER I , nouvel éclairage sur l'économie de l'ombre , FMI bulletin . Numéro 15 – v 31 .

و ذلك في محاولة من المتعاملين في هذا الاقتصاد إخفاء معاملاتهم , و التي يمكن أن يتم اكتشافها إذا تمت بوسائل دفع أخرى .

و هذا ما يؤدي تساؤل كينف روجوف في مقاله " لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية " فمع وجود الائتمان و الدين , و المعاملات المصرفية الهاتفية ... و ما إلى ذلك , لماذا لم يتناقض الطلب على العملة باستمرار حتى يتراجع إلى الصفر<sup>1</sup> ? .

و ينقسم هذا المنهج إلى عدة أشكال منها :

- معدل النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب , ويقوم هذا المنهج على أساس أن نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب ثابتة , و من ثم أي زيادة في هذه النسبة لا بد أن تعكس زيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات التي تتم في الاقتصاد الخفي .

- و يمكن تقدير حجم الاقتصاد الخفي بالعلاقة التالية :

$$AEST = ( M2 - M1 ) . R$$

حيث أن :

M 1 : نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة الأساس .

M 2 : نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة المقارنة .

R : سرعة دوران النقد في الاقتصاد الرسمي .

و لقد وجهت عدة انتقادات لهذا المنهج , و هذا على أساس هشاشة الفرضيات المبني عليها , فواقعيا لا يمكن ثبات هذه النسبة النقدية لفترة طويلة , كما أنه ليس بالضروري تساوي سرعة دوران النقد في الاقتصاد المشروع والاقتصاد السري , إذ يشير Greenfield " 1993 " إلى أن هناك احتمال أن تكون سرعة تداول النقود في الاقتصاد الخفي أقل من تلك الخاصة بالاقتصاد المشروع , بالإضافة إلى أن البعض يرى أن زيادة النقود السائلة قد ترجع أساسا إلى التغيرات الحادثة في الدخل , الاستهلاك , و ليس إلى نمو الاقتصاد الخفي<sup>2</sup> - أسلوب المبادلات , و يستند هذا الأسلوب على أساس افتراض أن كل المبادلات التي تتم في الاقتصاد الرسمي و غير الرسمي تتم بالنقود , أي عدم وجود عملية المقايضة في الاقتصاد الخفي , بالإضافة إلى أن العلاقة بين النقود و المبادلات هي علاقة ثابتة و هي مشتقة من معادلة فيشر :

<sup>1</sup> - كينث . س . روجوف , مرجع سبق ذكره , الصفحة 56 .

<sup>2</sup> - أحمد السقي , مرجع سبق ذكره , الصفحة 20 .



$$MV = PT$$

M : الرصيد النقدي المتاح ( النقود السائلة + الودائع تحت الطلب )

V : سرعة تداول النقد

P : المستوى العام للأسعار

T : حجم المبادلات

فإذا علمنا قيمتي M و V فإنه من الممكن حساب قيمة PT ( القيمة النقدية للمعاملات ) , وإذا كانت نسبة القيمة النقدية للمعاملات PV إلى الناتج القومي معلومة وثابتة في ظل افتراض غياب الاقتصاد السري , فمن الممكن تقدير مستوى الناتج القومي الإجمالي في أية سنة <sup>1</sup> .

ويمكن حساب حجم الاقتصاد السري عن طريق العلاقة التالية :

حجم الاقتصاد السري = القيمة الاسمية المقدرة للناتج القومي وفقا للمعادلة السابقة

-

القيمة الاسمية للناتج القومي وفقا لبيانات الحسابات القومية

و يعاب على هذا الأسلوب أنه حساس جدا لاختيار فترة الأساس وكذلك الفروض الموضوعية حول سرعة تداول النقود في الاقتصاد الخفي , إذ ليس بالضرورة تساوي هذه السرعة في ظل الاقتصاديين الرسمي وغير الرسمي .

- متغير المعادلة النقدية , وهذا المنهج قائم على فكرة أنه توجد علاقة بين الجباية والاقتصاد السري , فيفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة لارتفاع الضرائب , ضف إلى ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات أو الصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد وتخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق استعمال النقود .  
و من أجل حساب مقدار تأثير الجباية على الاقتصاد السري يجب العمل بمعادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي .

<sup>1</sup> - مرجع أعلاه , الصفحة 22 .

و بالتالي يسمح لنا بقياس أثر التغيرات الضريبية على هذا الطلب, حيث يوضح تقديران لحيازة العملة أحدهما حين يكون المتغير صفرا , و آخر حين يكون غير ذلك , و الفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة<sup>1</sup> . و بافتراض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الاقتصاد السري, يتم تقدير هذا الأخير وفقا للمعادلة التالية<sup>2</sup>:

$$AEST = ( M3 - M2 ) ( PNB / M0 )$$

حيث :

( M3 - M2 ) : العملة غير الشرعية

M0 : العملة الشرعية

( PNB / M0 ) : سرعة دوران العملة الشرعية

و تكمن نقائص هذا المقياس في افتراضه أن سرعة العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية , و هذا ليس دوما صحيحا .

إضافة إلى ذلك هذا المنهج ينقص من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط بتوظيف العملة و الاقتصاد السري, و يهمل الطرق الأخرى للتهرب , مثل الاستفادة من إعفاءات لا أساس لها - أسلوب الوحدات النقدية ذات القيم المرتفعة , حيث يقوم الأسلوب على أساس افتراض أنه عندما يتزايد حجم الاقتصاد الخفي فإن الحاجة إلى النقود السائلة تزداد , و بالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد الخفي و يقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق الحجم الخفي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي فئات العملة . و يكمن ضعف هذا المنهج على أساس أنه من الصعب أن نرجع ارتفاع معدل وحدات النقد المرتفعة إلى وجود الاقتصاد الخفي , فقد تعود إلى عدة عوامل أخرى مثل التضخم , و التدهور المستمر في القوة الشرائية للعملة إلى الدرجة التي تجعل عملية إبرام المعاملات باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الصغيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للمتعاملين .

إن الأساليب التي تم اقتراحها لتقدير الاقتصاد الخفي من خلال المنهج النقدي تعاني من نقص أساسي وهو أن التغيرات في المعدلات النقدية تعزى فقط للتغير في حجم الاقتصاد السري , و مثل هذا المنهج يعد معقولا إلا في حالة واحدة و هي غياب تأثير أي عوامل أخرى على هذه المعدلات ( آثار الدخل , آثار الأسعار ... ) .

<sup>1</sup> - سومشاي ريتشوبان , قياس التهرب الضريبي, في مجلة التمويل والتنمية , العدد 7 , ديسمبر 1984 , الصفحة 39 .

<sup>2</sup> - ناصر مراد , فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية , فرع تسيير, جامعة الجزائر, معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, خروبة , 2002 | لصفحة 299 .

## 5 1 منهج المتغير الكامن :

و يتم تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد السري, كالعبء الضريبي , عبء القواعد التنظيمية الحكومية , و المتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة و ساعات العمل الرسمية , البطالة و ما إلى ذلك , و تتميز هذه الطريقة عن غيرها بكونها تنظر في العديد من الأساليب و الآثار في آن واحد .<sup>1</sup>

## 2 : منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي :

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر و التي تعتمد في قياس التهرب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري هناك مجموعة من المناهج الأخرى و التي يستند إليها في التقدير و من بينها :

### 1-2 منهج الضريبة القانونية المحتملة:

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي , وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها , و مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا , و الفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي .

و يمكننا توضيح ذلك وفق ما يلي :

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة}$$

و من أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج هي أنه :

- يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني , و لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير .

- يقيس حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي .

<sup>1</sup> - فريديريك شنايدر , دومنيك إنسي , مرجع سبق ذكره , الصفحة 12 .

**2-2 منهج الضريبة الثابتة :** ويرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة المحققة لسنة معينة .  
و لحساب الضريبة التقديرية , نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى, ثم يقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية .  
ومنه :

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة x نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية

لكن يعاب على هذا المنهج أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي و ليس التهرب الضريبي ككل , لذلك يفيد في إفراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية .  
إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام , وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد , أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة , أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام .<sup>1</sup>

### **3-2 منهج الإعفاءات الجبائية :**

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي , ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي .  
و تتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزء من المداخل غير المصرح بها , فرغم الظروف الملائمة فإن بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية لأنهم إذ صرحوا بمدخلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة , هذا من جهة , ومن جهة أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإن بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمدخلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق .

<sup>1</sup> - ناصر مراد , فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب , مرجع سبق ذكره , الصفحة 303 .

## المطلب الثاني : سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

لقد لاحظنا سابقا من خلال المبحث الأول أن لظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية تحدثها على جميع النواحي , اقتصاديا , اجتماعيا ... لذا يجب على الدولة أن تسعى للحد من هذه الظاهرة , و ذلك من خلال معالجة مسبباتها الرئيسية على الأقل , بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة و ملائمة ذات طابع وقائي, حتى تسمح بالتخفيف منها بالتقليص التدريجي لمسبباتها .

فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب , قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا , لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين , لذا من الضروري نشر و تعميم ثقافة جبائية , سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف , المنشورات , والمجالات الدورية لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي , أو الوسائل المسموعة و المرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية , و كذا تنظيم دروس في المدارس , المعاهد و الجامعات .

و كذلك ينبغي الحرص على صياغة قوانين , و توفير إجراءات ضريبية على نحو سليم و بطريقة محكمة , حتى لا يترك فرصة للمكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي .

ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي , حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة , و مدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي هذا من جهة , و من وجهة أخرى يسهل سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة <sup>1</sup> .

لكن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي , بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية و البشرية , وتسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب و الوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي .

إضافة إلى خلق تعاون بينهما و بين مختلف الإدارات و الهيئات المحلية الأخرى , و هذا بالتنسيق فيما بينها , بتبادل المعلومات , و كذا التدخل في ميدان بفرق مشتركة جباية , تجارة , جمارك ...

و من بين الوسائل أيضا التي تمكن الدولة التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي هي ترشيد نفقاتها , لأنها تمثل الواقع المجرد في تحديد مصير الإيرادات الجبائية , و في هذا السياق فإن الدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمات العمومية ( الصحة , مناصب العمل ... ) , و ذلك بالاجتهاد في توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع , بجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي , وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة , و عدم تجميدها في القطاعات الثانوية و السلع الهامشية .

<sup>1</sup> - ناصر مراد , الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003 , منشورات بغداددي , 2003 , الصفحة 42 , بتصرف.

و بالتالي زج جميع طاقات المجتمع في عملية التنمية , و خلق فرص عمل جديدة و بالتالي يتحقق الرخاء لأفراد المجتمع , و يقتنع الأفراد بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم فيثق في السلطة التي تمثله وهي الدولة .<sup>1</sup>

و بما أن ظاهرة التهرب الضريبي قد اتخ ذت بعدا عالميا خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة في تداول الأموال والمعاملات , ومنه زيادة إمكانياته التهرب الخارجي أو الدولي بكل يسر فإن هـ ذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة و الحد من هذه الظاهرة .

و يكون ذلك بتوقيع اتفاقيات جبائية بين الدول ثنائية أو متعددة الأطراف تهتم بتنظيم تبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في غير بلدانهم الأصلية , أو لهم نشاطات في الخارج , وه ذا سعيا وراء تحديد مراكزهم المالية , و تحصيل الضريبة منهم .

كما يمكن البحث في إطار آخر أفضل , وهو استحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي ,تقوم بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة التهرب الضريبي على المستوى الدولي,وذلك من خلال الخبراء والفنيين المختصين .

لكن هناك عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك :<sup>2</sup>

- المساس بسرية المعاملات .

- الدول التي تظل خارج نطاق الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب .

- قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم ,ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أن هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية ,لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقيات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع .

#### تعليق :

و من هذا يمكن استخلاص أهم سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي والتي من أهمها تحسين فاعلية النظام الضريبي , تحسين الجهاز الإداري الضريبي , تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف, تحسين الرقابة الجبائية و تثبيت الإجراءات العقابية .

<sup>1</sup> - محمد غسان القلاع , الاصلاح الضريبي من جهة نظر القطاع الخاص .

<http://www.ALBAAATH.com/satradylast> page 008.HTM,20/04/2014,page 2.

<sup>2</sup> - عبد الكريم صادق بركات وآخرون , المالية العامة , مؤسسة شباب الجامعة , مصر 1979 , الصفحة 212 .

## الخلاصة :

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية, وه ذا ما قادنا إلى محاولة تحليل و تشخيص و كذا الإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة .

و من خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث, كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها , تترجمها تصرفات الممولين , تؤدي بهم إلى الإفلات و التملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية , و هذا باللجوء إلى طرق و أساليب متنوعة و متجددة تتلاءم و تناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات و حتميات تفرضها العولمة , زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة , لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها .

غير أنه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإن النتيجة واحدة وتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية , المالية و الاجتماعية .

و هذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها , ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه , معتمدة في ذلك على بعض الطرق و المناهج القياسية كمنهجي الاقتصاد السري و عدم الالتزام الضريبي , لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يكمن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي من جميع النواحي , بحيث أن لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعالية للإلمام بالظاهرة .

و لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية , سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأساليب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية .

# الفصل الثالث

## التحقيق المحاسبي

### أسبابه وأثاره



## تمهيد :

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية , وممارستها كفاءة أكثر , وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية , و تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية .

ويمكننا أن نميز بين طريقتين للرقابة وهما التحقيق المحاسبي, والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية . كما أن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إن التطرق لأسباب إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة .

فهي عديدة و تختلف من دولة لأخرى باختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة. فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي و الكثافة السكانية . و عليه سنحاول التطرق إلى الأسباب الهامة المساهمة في وجود توسع الظاهرة .

## المبحث الأول : التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي احد وسائل الرقابة الجبائية , ويقوم بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق , بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة , وقد عرفه DANIEL RICHER بأنه : مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين, ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة , وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة<sup>1</sup> .  
ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من :

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة .
- صدق المحاسبة و مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية .

## المطلب الأول : التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة و رئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات الوارد البحث و التحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس و المقاييس , و التي من بينها :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .
- تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به و طبيعة النشاط المزاوول .
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول .
- استعمال الطرق التعليمية و ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي .
- الزيادة السريعة المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو أصحاب المهنة الحرة , دون تطابق ذلك مع تصريحاته .

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها , تستند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا ب ذلك وهذا عن طريق أعوانها المراقبين .

و بعد تسليم هؤلاء الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية , و هذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه , إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة , و تجسيد هذه الإجراءات فيما يلي :

1 - سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف :  
إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق ,وهذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة , حيث يتضمن كل تصريحاته و المراسلات الموجه إليه و تجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة .

<sup>1</sup> - Daniel RICHER , Les procédures fiscales , PUF , France , 1990 , page 25 .

## 1 1 : بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- الحالة الشخصي .
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص .
- الوضعية العائلية .
- مقر السكن .
- منبع العائدات و التصريحات .

## 1-2 : بالنسبة للشركة يحوي :

- طبيعة نشاطها .
- رأس مالها الاجتماعي .
- عنوان مقرها الرئيسي .
- وحداتها .
- اسم المسير و حصته في رأس المال .

## 2 - إبلاغ المكلف بالضريبة :

حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف ف , يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة , مع منحه مدة 10 أيام للتحضير , و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا , إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق , النشاط الممارس , الفترة المعنية بالتحقيق , الضرائب التي سوف تراقب و من جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره , لئلا يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين<sup>1</sup> .

## 3 - الرقابة المفاجئة :

إذ في منح القانون في التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاینات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية .  
و بالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاینات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت , و المتمثلة في:<sup>2</sup>

- معاینة وسائل الإنتاج ( الجرد المادي للوسائل غير المنقولة , وكذا الوسائل البشرية ) .
- معاینة مادية المخزون ( الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل ) .
- معاینة وجود الوثائق المحاسبية , و لكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها .
- جرد قيم الصندوق .

و هذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به .

<sup>1</sup> - Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, www.marsailhttp :  
le,CCI,FR/Test1/droit/verif/asp,28/03/2014page3.

<sup>2</sup> - Voir :

- Cloude.Laurent, contrôle fiscale- la vérification de comptabilité- Bayeusaine, paris, 1995, page23.

- Charte fiscale, control inopinés, http://UNC.FR/guide maisons/chart fiscal/chap. 9 control.

HTM ,28/03/2014

و في الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة , ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ,  
و يطلب من المكلف التوقيع عليه و إن رفض هذا الأخير التوقيع , يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة .

#### 1 - استثمارات التحقيق :

فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق  
بملاً جدولان هامان في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها , و أهمية رأس مال الشركة  
, و تطوراتها , و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة و يتمثلان في :

#### 1 1 : كشف المحاسبة ( K.37 ) Relevé de comptabilité

تملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف  
للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية , التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور  
رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة .

#### 2 1 : الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق  
, و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة , خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات , المؤونات ,  
حركة العقارات , و لئذا فوائض القيمة المحققة .

#### 2 - التحقيقات الخارجية المساعدة :

- فأجل الإحاطة و الإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة  
المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى :
- **الممولين** : قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها  
, حيث يجيزله القانون ذلك , و على الممول إفادته بكل الكشوف و الحسابات التي قدمها لهذه الشركة .
  - **الزبائن** : نفس الشيء , فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثنم بعض المواد مع  
الكميات المشتربة من هذه الشركة .
  - **البنوك** : فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة و  
الأشخاص , و التي تبين حركة الحسابات ( الأرصدة ) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات  
المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة .
  - **الإدارات العمومية** : التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها اعمالا وخدمات كمديرية التجارة , مصالح  
الجمارك .

و منه فالعون المحقق من خلال ه ذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع اكبر قدر من المعلومات التي بوسعها  
تسهيل عملية التحقيق , و ذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة .

## تعليق :

الأجل المحدد قانونيا هو 10 أيام , و في حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية , فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة ب 8 أيام طبقا للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية .

## المطلب الثاني : سير التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير و بوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها , لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخ ذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبه , إلا في حالة إذا طلب المكلف ذلك لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية , و في هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية , و إرجاعها بعد عملية فحصها.<sup>1</sup>

و تتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين :

- الأولى: و تكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها .
- و الثانية : تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون و هذا بما تحويه من تسجيلات .

### 1 - فحص المحاسبة من حيث الشكل :

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعية للرقابة , أي التأكد من وجود و صحة الدفاتر القانونية الإجبارية .

و بما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة لوضع المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:<sup>2</sup>

### 1 - 1 : محاسبة منتظمة :

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونيا , أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في موارده من 9 إلى 12 دفتر اليومية , دفتر الجرد , و كذا احترام مبادئ المخطط الوطني للمحاسبة ( PCN ) مثل :

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة .
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق مؤرخة و ممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية .
- يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف .
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية " دج " مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة .

<sup>1</sup> - VOIR :

- Depudt et J . GARELICK , Fiscalité Algérienne , SNED , Alger , 1972 . page 684 .

- Maurice COZIAN , OP, page 684 .

<sup>2</sup> - Bulletin des service fiscaux , n 19 , page 44 – 45 , Mars 2014 .

## 1 - 2 : محاسبة صادقة:

و يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة .

فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة ولذا صحة المعلومات المخصصة والمكتوبة في الدفتر العام , دفتر اليومية , بالمقارنة مع ميزان الجرد , الدفاتر المساعدة , - اليوميات المساعدة كيومية المشتريات , المبيعات , الميزانية العامة ...

## 1 - 3 : محاسبة مثبتة ( مقنعة ) :

و تكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات و الوثائق التبريرية .

## 2 - فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية , و حسابات التسيير و النتائج .

## 1 2 : فحص حسابات الميزانية العامة:

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة و هذا البيان يضم جانبين : الأول يسمى أصول و الثاني يسمى خصوم .

## 3 - 1 - 1 : أصول الميزانية:

و هي مجمع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة , ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها و تتمثل في : الاستثمارات , المخزونات , الحقوق .

أ - الاستثمارات : و هي تتجسد في حسابات الصنف ( 2 ) مثل : المصاريف الإعدادية , القيم المعنوية , الاستثمارات قيد التنفيذ , الامتلاك ...

و على العون المحقق التأكد من :

- الوجود الفعلي و المادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات .
- التأكد من أن الاستثمارات ملك للمؤسسة , عن طريق فحص الوثائق الاثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات
- مراقبة معدلات الامتلاك ومدى قانونيتها, أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانوني الجبائي .

ب - المخزونات : تتمثل في حسابات الصنف ( 3 ) مثل البضائع , مواد ولوازم , مشتريات بضائع ...

و من بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي :

- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير .
- فحص إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين و الزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة .
- التأكد من تحقق المعادلة : مخزون أول مدة + مشتريات = مخزون آخر مدة + مبيعات

و مطابقتهما مع مخزون يوم الدخل <sup>1</sup>.

ج - **الحقوق** : تتمثل في حسابات الصنف ( 4 ) مثل : البنك , الصندوق , التسبيقات , ... , فيقوم المراقب بمراجعة و التأكد من هذه الحسابات فمثلا :

- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية و البريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد .

- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها , خاصة إذا كانت نقدا .

- مراجعة الصندوق و مجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم , و التأكد من أن رصيد الصندوق موجب .

2 - 1 - 2 **خصوم الميزانية** : و هي مجموع مصادر الأموال المحضرة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة , تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة و يتكون حساب الخصوم من صنفين هامين <sup>2</sup> :

أ - : **الأموال الخاصة** : و تتضمن وسائل التمويل الموضوعية تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين , و تتجسد في عدة حسابات من بينها , رأس المال , الاحتياطات , النتائج قيد التخصيص , مؤونة الخسائر و الأعباء ...

و من ه فعلى المحقق التأكد من :

- الزيادات و التخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية .

- الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة

- العمل على كشف المؤونات غير المبررة و التي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف .

ب - **الديون** : و هي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير , حيث أن المحقق يعمل على التأكد بأن هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا :

- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه , فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين قيمته و مدته .

- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست ذو أهمية , و هذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير و الكشوفات.

## 2 - 2 فحص حسابات التسيروالنتائج :

بعد انتهاء المراقب من التحقق و التأكد من صحة حسابات الميزانية , فإنه ينتقل إلى مراقبة و التأكد من صحة

و سلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيروالنتائج . و تمثل حسابات التسيرو ( الاستغلال ) مجموع

الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها , و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة .

2 - 2 - 1 **حساب التكاليف** : و تتمثل في جميع النفقات التي تتطلمها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجاز

مهامها , لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات و من بينها :

- حساب البضائع المستهلكة و هذا بهدف تحديد الحقيقية للكمية المستهلكة .

<sup>1</sup> - ونادي رشيد , دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي , رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية , الفرع التخطيطي , معهد العلوم الاقتصادية و التسيرو , 2002 , ص 87 .

<sup>2</sup> - شبايكي سعدان , تقنيات المحاسبة المخطط الوطني المحاسبي , الطبعة الثالثة , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 1997 , الصفحة 123

- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة .
- حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من طرف المؤسسات المالية .
- 2-2-2 حسابات الإيرادات : وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسات للغير بحكم نشاطها, بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل, و كذلك إنتاج المؤسسة لذاتها<sup>1</sup>.
- حيث أن المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل :
- حساب مبيعات البضاعة و الإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع , المخزون المتبقي , وكذا التسديد من طرف الزبون .
- حساب الإنتاج المخزن و هذا مجرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة .
- حساب الخدمات المقدمة و هذا بمراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض لإجراءات المقارنة بينهما .
- 2-2-3 حساب النتائج : يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح .
- يعتبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات , و يتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق. إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمكلف من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة و ظروف تسييرها .

#### المطلب الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه , والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا و مضمونا , تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة , و في كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذ النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة , والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها .

#### 1- قبول المحاسبة :

- يمكن إرجاع قبول الحاسبة إلى أن :
- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل, وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري , وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي ( PCN ) .
- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق و مستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة ( فواتير , مذكرات ... ) .
- المحاسبة صادقة , كون الإغفالات و الإهمالات المسجلة تكون طفيفة و غير خطيرة .
- إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى : قبول صريح وقبول نسبي .

<sup>1</sup> - شبايكي سعدان , مرجع سبق ذكره , ص 186 .



## 2 - رفض المحاسبة :

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها , و هذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة ويكون هذا في الحالات التالية :<sup>1</sup>

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابق لحكم القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي .

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.

- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق , يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة , وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة , حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة , و من بين هذه الطرق نجد :

- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات

- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفاتورة

## 3 - نهاية التحقيق :

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق , حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهنا عن طريق الإبلاغ الأولي و النهائي , وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي , الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التامة التي قام بها .

- إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق .

- كتابة التقرير النهائي .

## تعليق :

إننا التحقيق المحاسبي يعتبر هو أحد الأسس والطرق الأمثل من طرف الرقابة الجبائية لأن التحقيق المحاسبي يمس جميع عمليات وميزانيات وكل التصريحات التي يقدمها المكلف اتجاه الإدارة الجبائية , والتحقيق المحاسبي هو يكشف الغش الموجود في التصريحات أو العكس صحيح أي هو ال ذي به تتمكن من التأكد من مصداقية التصريحات .

<sup>1</sup> - التعلية رقم 134 / م / م / ع ض , المؤرخة في 15 فيفري 2000 , ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية .

## المبحث الثاني : أسباب التهرب الضريبي

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة , فهي عديدة و تختلف من دولة لأخرى باختلاف الأوضاع الداخلية و الخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة . فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي والكثافة السكانية ,وعليه سنحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة المساهمة في وجود توسع الظاهرة .

### - المطلب الأول : أسباب خاصة بالمنظومة الجبائية

بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تسير الواقع إلا أنه في سنة 1987 م أصبح النظام الضريبي لا يستجيب لمتطلبات التنمية بسبب عدم ملائمة المعطيات الجديدة المتعلقة بالتوجه الاقتصادي .

ضف إلى ذلك اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة التباين في التركيبة والبيئة السائدة وكذا إمكانية التطبيق الميداني . و ما يمكن الإشارة إليه في هذه المناسبة .

### - أولا : تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعني كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واجدة منها من إعفاءات و تخفيضات وإضافة في سعر الضريبة. وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه .  
و في محاولة من المشرع الجزائري للتخفيف من التعقيد من خلال ما جاء به القانون 90 / 36<sup>1</sup> حيث قام بتعويض

✓ ( TUGP ) .

✓ ( TUGPS ) .

ب ( TVA )<sup>2</sup> .

- و في قانون المالية لسنة 1995م تم إنشاء ( IRG ) وفق المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م نصفها " تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. حيث تعمم جميع المداخل الصافية المحددة في المادة 02 من نفس القانون .

- كما قام بدمج ( BIC ) في ( IRG ) و أنشأ ضريبة محل محلها و هي ( IBS ) بموجب المادة 135 من القانون أعلاه .

<sup>1</sup> - القانون 36 / 90 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و الذي دخل حيز التنفيذ في أفريل 1992

<sup>2</sup> - سيأوي محمد. الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري . مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية . جامعة المدية . 2008 / 2009

إن التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية قد تصب في مصلحة المكلف لكن لا ننسى أن المكلف يتعذر عليه مواكبة كل هذه التغيرات مما يؤدي إلى عدم تحصيل الضريبة بالشكل المطلوب. كما أن التعديلات المتتالية تؤدي إلى عدم استقرار الجهاز الضريبي لناخذ على سبيل المثال .

1. ق. م لسنة 1987 إلى ضم 71 تعديل للنصوص و الفقرات منها

أ - 29 تعديل في مجال الرسم على رقم الأعمال

ب - 04 تعديلات في مجال الضرائب غير المباشرة

ت - 38 تعديلات في مجال الضرائب المباشرة

2. ق. م لسنة 1993 و الذي جاء به 45 تعديل

3. ق. م لسنة 1995 و الذي جاء به 49 تعديل

4. ق. م لسنة 1996 و الذي جاء به 60 تعديل

5. ق. م لسنة 2003 و الذي جاء به 73 تعديل

6. ق. م لسنة 2004 و الذي جاء به 33 تعديل

#### - ثانيا : نقص العدالة الضريبية

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فسوف يدفع ما عليه من التزامات طوعية ,ورقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة<sup>1</sup> . إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب أي أن التهرب يضر نسبيا بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة ,أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي ازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد الأسود د ,في حين لا يحصل أصحاب المداخل المشروعة على أي زيادة<sup>2</sup> .

و هنا تتجلى حقيقة التهرب و ذلك في شعور الأمناء ممن يتحملون العبء الضريبي بالظلم , و يبدوون هم أيضا في التهرب مما يحدث تآكل في القاعدة الضريبية يهدد بانهيار النظام الضريبي .

و يظهر جليا ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال :

- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخل دون الأخرى حيث أن التهرب الضريبي في

هذه الحالة منعدم عكس باقي المداخل .

- يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفا في حق أصحاب الدخل الضعيف .

<sup>1</sup> - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي . التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود . دار الجامعة الجديدة .الإسكندرية .2006. ص179.

<sup>2</sup> - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي.المرجع نفسه. ص 181 .

- اختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة ضف إلى ذلك الامتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار في الجزائر .

هذه بعض مظاهر عدم العدالة الضريبية في الجزائر لذلك فالمشرع في سعيه لإصلاح المنظومة الضريبية و صياغة نصوص خالية من العيوب من أجل تحصيل أمثل لمداخيل الخزينة العمومية بمحاربه لكل فعل يؤدي إلى عرقلة سعيه هذا قد يكون هو نفسه من أعطى تحفيظات للأمناء ليتهربوا لذلك سمي التهرب الضريبي ب " جريمة الشرفاء " .

### المطلب الثاني : أسباب خاصة بالإدارة الضريبية

باعتبار الإدارة الجبائية همزة وصل بين المكلف و الإدارة الجبائية لابد لها من الأمانة أن ترقى لمستوى الواجب المنصوص بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل , بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لابد من تدارك بعض النقائص في هاته الأخيرة و التي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة و أن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل و تواجه التهرب الضريبي .<sup>1</sup>

### أولا : ضعف الإمكانيات البشرية

و يتجلى هذا العنصر في مظهرين :

1- الجانب الكمي : ( العددي ) : و المقصود به عدد الموظفين فمن المفروض أن يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة للمعالجة , فأى تباين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية و وجود نقائص نذكر منها :  
أ - نقص المراقبين المتخصصين

ب - نقص حملات المتابعة و الرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة طويلة .

2 - الجانب النوعي ( التأهيل ) : إن وراثه إدارة مشلولة من الاستعمار بموظفين قليلي الخبرة و التأهيل

يعد عاملا أساسيا , إلا أن عامل الاستعمار يبقى نسبيا فعدم فاعلية السياسة الضريبية راجع إلى غياب سياسات تكوينية منظمة و منهجية ضف إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام ب ( PCN ) للإلمام بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق و التحصيل. و العمل الآخرو الذي يعد نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرق لظاهرة التهرب هو نقص محفزات الترقية و نظام الأجور. إذ تعد أجور موظفي القطاع الأكثر تدنيا , الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى انتهاج سلوكيات تدر عليهم بريح يجعل من رواتبهم شيئا بسيطا , فللرشوة تطعن في شرف الوظيفة و تعدم التفاني و الإخلاص في العمل .

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى ورحال ناصر : مرجع سابق , ص 63 .

## ثانيا : ضعف الإمكانيات المادية

حيث يعد ضعف الإمكانيات المادية عقبة في طريق الإصلاحات الجبائية لأن الهدف منها ( الإصلاحات ) غالبا يكون من أجل السرعة في التعامل و مواكبة ما يجري من تطورات , من أجل الوصول إلى الأوعية وكيفية التحصيل على أكمل وجه لذلك فمن بين العقبات نذكر :

- وسائل النقل : حيث يلجأ الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة في أغلب الأحيان من أجل أداء مهامهم
- نقص الأجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في أوقات قياسية حيث أصبحت هذه الوسيلة ضرورية ملحة لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تسيير مختلف أعمال الإدارة وتسهيل تواصلها مع باقي الإدارات ونبد كل شكل قد يصيب المكلف بالكراهية اتجاه المصالح الجبائية.<sup>1</sup> كما أنه يقضي على النظرية الكلاسيكية للملفات المكدسة في الأرشفة من خلال جمعها معا وسهولة الوصول إليها .
- لذلك أصبح من الأهمية إصلاح الإدارة بتوفير كل ما يتطلبه الأمر لمواكبة المتغيرات التشريعية والعدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة فنية وآخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط أنظمة الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد قطاعاته.<sup>2</sup> فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل إدارة عاجزة لا تلبى أدنى شروط الخدمة .

### المطلب الثالث : أسباب خاصة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه الخزينة العامة , و التي تندرج في إطار ذاتية نفسية و أخلاقية أو حتى عقائدية , فضعف الوعي الضريبي و المستوى الأخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة .

فاقتناع المكلف بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية للبلاد أمر لا بد أن يكون للمكلف قناعة شخصية به حتى يمكننا القول حينها أن إصلاح المنظومة الضريبية وترقية الإدارة كان لهما جدوى من أجل مواكبة المتغيرات الداخلية و الدولية و جعل الضريبة تؤدي دورها الأساسي بشكل يبعث على الطمأنينة .<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - نفيسة سويبي الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي . (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية) . جامعة ورقلة . 2009 /

2010 . ص 11 .

<sup>2</sup> - مدني بن شهرة . سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية . جامعة ابن خلدون- تيارت 2008 . ص 26 .

<sup>3</sup> - سعيد عبد العزيز عثمان . مقدمة في الاقتصاد العام . الدارالجامعية . جامعة بيروت العربية . 2003 . ص 155 .

## أولا : ضعف الوعي الضريبي

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبية الشيء الذي يساعد على اتساع نطاق الظاهرة في أدهان المكلفين وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط , الجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بها تهدف إلى تفكير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم أو حتى سرقة في بعض الأحيان. وبعد الاستقلال ظلت النزعة ضد الضريبة رغم تغير مركز من يطالب بها و ماهدفه منها ما يجعل المكلفين وحتى وقتنا ودون إدراك منهم لا يرون الفائدة المباشرة التي تعود بالنفع عليهم من خلال دفعهم لمستحقاتهم اتجاه الخزينة. كما للجانب الديني نصيبا كبيرا من إبقاء الأفراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبيا. وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة. بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة , واعتبار أن سرقة الجابي ليست سرقة<sup>1</sup>.

## ثانيا : الضغط الجبائي على المكلف

و نعني بالضغط الجبائي هنا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية . فادا اعتبرنا الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد بالإيجاب أو السلب<sup>2</sup>. لا بد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من أجل صيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام البيئي. فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب و ارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب من دفعها .

<sup>1</sup> - أمين سلاني وأسامة بالهادي وأسامة روبيج. مرجع سابق . ص 62 .

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى ورحال ناصر. مرجع سابق . ص 70 .

### المبحث الثالث : أثار التهرب الضريبي

إذا كان المكلفون يجتهدون بشتى الطرق و الأساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم , و يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على مختلف الجوانب وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة وقد يؤدي المساس بسير المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها المختلفة وبالتالي

فالتهرب الضريبي عدة أثار سلبية. وذلك على كل المستويات و في كل الميادين نوردتها فيما يلي <sup>1</sup> :  
الآثار المالية , الآثار الاقتصادية , الآثار الاجتماعية والآثار النفسية

#### - المطلب الأول : الآثار المالية والاقتصادية

للهرب الضريبي أثار خطيرة على الاقتصاد من جهة و أثار مالية من جهة أخرى .

#### أولا : الآثار المالية

يقود الهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة و بالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة, والتي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع و تحقيق التنمية الاقتصادية .

كما تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة والمكلفين على حد سواء , حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية وهذا ما يؤول إلى عجزا للدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة للدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخل و موارد لتغطية نفقاتها . فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي للخزينة, و منه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها , ويعود ذلك في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب , كما يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية بين أفراد المجتمع نظرا لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئيا أو كليا مما يساعد على تفشي انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا , ثم زيادة المحاباة و عدم الاكتراث و أداء الواجب, وهذا يشجع المكلفين على عدم دفع الضرائب و التهرب منها .

قد بينت بعض الدراسات أن نسبة التهرب الضريبي أو حجم الخسائر التي أحدثتها في الإيرادات الجبائية وقد بلغت في السنوات الأخيرة أرقاما مذهلة , إذ تقدر بخمسة مائة مليار دينار سنويا ذلك ما جاء به في تقرير أعدته الإدارة الجبائية في أفريل 2001 .

و بالتالي فإن تفاوت إيرادات التهرب الضريبي يؤدي إضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات العام . مما ترك أثاره السلبية على التنمية البشرية. الأمر الذي يدفع الدولة إلى اللجوء للإصدار النقدي دون التغطية . و بالتالي زيادة حجم التضخم .

<sup>1</sup> - نصيرة يحيواوي. الغش والتهرب الضريبي مذكرة ماستر . جامعة الجزائر . ص 62

## ثانيا : الآثار الاقتصادية

بما أن الضريبة تعتبر متغيرا اقتصاديا هاما فإن التهرب منها يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب من بينها :

- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها , تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية . فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب بتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في ع دد الضرائب و برفع معدلاتها . فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية . وبذلك تغيب العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية .<sup>1</sup>
- كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي هو روح المنافسة حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة و هذا لإمكاناتها التمويلية الهائلة .
- إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والتي يترتب عن التهرب الضريبي والذي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي .<sup>2</sup>
- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي . قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي . ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادي وتزيد القيمة المضافة و الدخل القومي . أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية . و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي و التخلف .
- ظهور أزمة رؤوس الأموال : إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية , و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز , أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب , بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة .
- زعزعة الاستقرار الاقتصادي : يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش .

<sup>1</sup> - محمد عبد الله محمود . جا معة . التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة . مذكرة ماجستير . تخصص منازعات ضريبية . كلية الدراسات العليا . جامعة النجاح الوطنية . فلسطين . 2005 . ص 91 .

<sup>2</sup> - الجيلالي بلواضح و نبيلة ميمون . مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة . إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة . ملتمقى وطني دون سنة نشر . ص 08



## المطلب الثاني : الآثار الاجتماعية والآثار النفسية

إن تأثر التهرب الضريبي لا يظهر في الميدان الاقتصادي والمالي فقط بل يتعداه ذلك ويظهر حتى من الجانب الاجتماعي و النفسي<sup>1</sup>.

### أولا : الآثار الاجتماعية

تتمثل في إضعاف أخلاق المكلفين غير المتهربين وشعورهم بالعبء. لأن غيرهم يتهرب من دفع الضريبة , كما تهرب الغالبية العظمى من العبء الضريبي يترتب عليه عجز الدولة عن تحقيق أهدافها الاجتماعية . على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق وإرساء عدالة اجتماعية. لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي , تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب , و بالتالي زيادة الأعباء الضريبية إلى المكلف الصافي الذي يتهرب . نظرا إلى أن هؤلاء المكلفين غير المتهربين هم عادة أصحاب المداخل المحدودة مما يؤدي إلى تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية , هذه الأخيرة تؤدي بدورها إلى إضعاف علاقة التضامن الاجتماعي بين المكلفين , حيث أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب<sup>2</sup> . فكلما ارتفعت معدلات الضرائب كلما زادت النزعة نحو الغش الضريبي , فالغش يولد غشا آخر . هكذا تشيع روح التهرب الضريبي في المجتمع و الذي يؤدي بدوه إلى تدهور الوعي الضريبي لدى المكلف , وهي نتيجة حتمية فمجتمع يتسم بالطبقية يؤدي إلى الحد من سلطة الدولة بل يحطمها, ذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة , و هذا راجع للأمر الخطير الذي سببه التهرب الضريبي المتمثل في إضعاف أخلاق الجماعة .

### ثانيا : الآثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف الإيمان بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد , ويقلل الثقة بالإدارة المالية وبذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي , بحيث يسحب عامل الصدق والثقة والأمانة بين المتعاملين و يساعد على تدهور الحس الجبائي لديهم , وذلك من خلال الأثر النفسي لدى المكلفين الملتزمين بالنزاهة نظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين مما قد يقودهم إلى سلوك نهج مختلف<sup>3</sup> . و هذا ما ينجز عنه آثار سلبية كالفقر الذي ينجم عنه ثقافة الأنانية , و تجرأ المحتاجين على المساس بالمال العام و المال الخاص , و ارتكاب الجريمة الأمر الذي قد ينتهي في نهاية المطاف بإعدام الاستقرار السياسي في البلاد .

<sup>1</sup> - ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2001 . ص 162 .

<sup>2</sup> - محمد خالد المهياي . التهرب الضريبي و أساليب مكافحته . منشورات المنظمة العربية للتنمية . دون مكان نشر . القاهرة . 2010 . ص 185 .

<sup>3</sup> - سيد أحمد ميدوني . مرجع سابق . ص 87 .

## خاتمة الفصل

من خلال ما سبق يتعين لنا أن التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم, ورغم عدم تمكن المؤلفين والشرح على تحديد معنى للتهرب الضريبي, فإن السلطات الجبائية تعمل دوما على إيجاد الإطار القانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة, لأنها في الواقع تأخذ أشكالا معينة يقترفها المؤلف للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا, حيث قد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه, أو قد يوجه أمواله في قطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل.

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى وسخرت لها إمكانيات بشرية ومادية لتقديرها وجبايتها, ومحاولة الحد من ظاهرة التهرب, هذه الظاهرة التي تهدد سياسات الدول الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها.

## الخاتمة

من خلال بحثنا توصلنا إلى مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين , نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية , ولمجاهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة و استقرار القوانين , و ضغط جبائي مرتفع و نفسية متردية و عقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة .

و إذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني . و بالمقابل نجد أن الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها تحصيلاتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة , فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي و إيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضريبة هو التزام أخلاقي واجب , قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا , لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين .

وعليه نرى انه لكي تتحقق الرقابة الجبائية ويكون لها دور فعال ومجدي من اجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي , لابد أن يتوفر المناخ و البيئة الملائمة والمقومات الأساسية التي من أهمها :

- وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة , و ان تتوفر لأعضائه كافة الضمانات التي تضمن لهم الحرية و الاستقلال في العمل و المكافأة المجزية التي تضمن لهم حياة كريمة وتبعدهم عن الإغراءات التي يتعرضون لها عند قيامهم بواجباتهم .
- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام والندوات , و لا شك أن أفضل وسيلة لإقناع الممولين بعدم التهرب الضريبي هو إحساسهم بأن كل ما يدفعونه من ضرائب ينفق ويستغل للاستغلال السليم بما يعود عليها في النهاية بالنفع , مما يقتضي العمل على ترشيد الإنفاق الحكومي .
- إحكام كافة منافذ التهرب إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعدالة و توزيع العبء الضريبي .
- يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة وأن يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة بتحديد العبء الضريبي المطلوب و توزيعه حتى لا تكون معدلات الضريبة مرتفعة إلى الحد الذي يدعول للتهرب أو الإحجام عن الاستثمار ولا من خفضه بحيث يسمح بتكوين الثروات الطائلة التي تخل بالتوزيع العادل للدخل وتثير الحقد الاجتماعي بين الطبقات .
- إحكام أعمال الحصر و الفحص والربط والتحصيل عن طريق التوسع بنظام تحصيل الضريبة من المنبع ... إلخ .
- فرض العقوبات الصارمة التي تقلل من حدة التهرب .
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة و مراقبتها في كل وقت و على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة .

➤ التنسيق ما بين الإدارات و استخدام الإعلام الآلي لتسهيل العملية .

هذه هي المقومات التي نرى وجوب توفرها في إدارة الرقابة الجبائية لكي تكون الإدارة فعالة ومجدية

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

### نتائج الدراسة :

- تعد الرقابة الجبائية احد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة , من خلال محاربة التهرب الضريبي , أو التخفيف على الأقل من حدته .
- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية , ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة .
- الرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين , وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة .
- التهرب الضريبي يؤدي إلى كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية , حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية , فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة .
- يؤثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي الذي يهدف إلى الرقي و التنمية, كما انه يصبح سبيلا من سبيل التضليل و تشويه الحقائق و تقديم معلومات خاطئة حول النشاط الذي يقوم به الملمزم بالضريبة .
- التهرب الضريبي له تأثير سلبي على الاقتطاعات الضريبية التي تحتل مكانة هامة بالنسبة لمداخيل الميزانية العامة و يبقى عائقا يحول دون تحقيق الدور الذي تقوم به الضريبة, نظرا لإفشاله كل أساليب إعادة التوازن الاقتصادي فمثلا نجد الحالة التي تتميز بها الدورة الاقتصادية بالتضخم إذ يكون الطلب أكثر من العرض و هنا تقوم الدولة إما بالرفع من الأسعار أو الزيادة في ثمن المنتجات أو عن طريق فرض ضرائب أخرى جديدة أو رفع سعر الضرائب القديمة من أجل امتصاص القوة الشرائية للملمزمين .

### توصيات بشأن مكافحة التهرب الضريبي:

#### 1 - بالنسبة للتشريع الضريبي :

- توسيع نطاق حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول وعلى المستندات الأخرى الحكومية و غيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول و مركزه المالي .
- التوسع في أسلوب الحجز من المنبع كوسيلة لإقتداء الضريبة .
- تبسيط العمل و الإجراءات في التحاسب و الربط و التحصيل .
- إعادة النظر في معدلات الضرائب و التشدد في معاقبة المتهربين ماليا و جنائيا .
- منح مكافئات مالية شخصية للمبلغ عن حالات التهرب التي تثبت صحتها .

## 2 - بالنسبة للإدارة الضريبية :

- رفع كفاءة الإدارة الضريبية , و ذلك بالاستكمال العددي و الفني لأعضائها و تبسيط إجراءات الربط و الطعن و التقاضي هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى إشاعة الثقة بين الإدارة و المملين .
- تطوير الأداء عن طريق سياسات التدريب و نظام الحوافز و الترفيه للمجدين دون غيرهم .
- الأخذ بنظام المعلومات و ذلك لزيادة فاعلية التحاسب و الرقابة الضريبية .
- ضرورة تدريب موظفي إدارة الضريبة على الحسبات الآلية و الإلكترونية .
- الحد من التقديرات الجزائية حتى لا يتولد لدى الممولين الشعور بالكراهية للإدارة الضريبية .

## 3 - بالنسبة للدولة :

من الواجب أن تشترك أجهزة الدولة وخاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التربية و التعليم العالي بدورها في محاربة التهرب الضريبي , و ذلك من خلال إعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية و أوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع وخدمات من هذا الإنفاق العام , فلا شك أن شعور الممول لتصرفات الرشيدة للحكومة و بما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية لإشاعة الوعي الضريبي بين المواطنين .

## الملخص :

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي , والتي أساسا إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها , مستعنين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي , و إما لنقص كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام , ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الاقتصاد العام , لكن المشرع و بهذا الصدد فقد سطر آليات للوقوف في وجه الظاهرة تطبق حسب درجة فاعلية كل منها , فمنها الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي و كذا عصنة الإدارة الضريبية و العمل على تحسين المكلف بدوره الفعال في التنمية, وأخرى رقابية تسعى إلى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتحقق في مصداقيتها , وصولا إلى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية .

**الكلمات المفتاحية :** الضريبة – التهرب الضريبي – التجنب الضريبي – الغش الضريبي – الإدارة الجبائية – الرقابة الجبائية – المكلف بالضريبة .

## Résumé

L'étude vise à faire la lumière sur le phénomène de l'évasion fiscale , qui est Principalement destiné à le Trésor public des sommes dues d'argent pour priver le peuple de l'impôt du contribuable dans les textes juridique les moyens et les différentes façons son infinies , en tirant sur les soit lacunes existent dans la législation fiscale ; et , soit de l'absenced'efficacité de l'administration fiscale ou le manqué de prise de conscience de l'importance cruciale de l'impôt dans l'intérêt public , avec le résultat que les effets d'une très sévère pour l'économie en générale , mais la législature et à cet égard il a une ligne de mécanismes d'arrêt en face du phénomène appliquée par le degré d'efficacité de chacun d'eux ; préventive qui vise à simplifier la législation fiscale inadéquation , ainsi que la modernisation de l'administration fiscale et de travailler à sensibiliser rôle efficace désigné dance le développement , et d'autres organismes de réglementation cherchent à contrôler en charge de déclaration fiscales et d'enquêter sur le crédibilité , menant à la peine appropriée pour chaque remplacement des contribuables allant de l'amende l'emprisonnement ainsi que des sanctions complémentaire .

Les mots clé : l'impôt – l'évasion fiscale – fraude fiscale – administration fiscale – contrôle fiscale – contuable .

## Summary

The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which is mainly aimed at the public treasury of the country. It involves the diversion of sums of money to deprive the taxpayers of their tax. Under the legal text, means and different ways are endless, drawing on either gaps that exist in the tax legislation; and either to the lack of efficiency of the tax administration or the lack of awareness of the critical importance of the tax in the public interest, with the result that the effects are very severe for the general economies, but the legislature and in this regard it has a line of stop mechanisms in the phenomena applied by the degree of effectiveness of each of them; preventive which aims to simplify the tax legislation mismatch, as well as the modernization of the tax administration and works to sensitize designate effective roles in development. And other regulators seek to control in charge of tax statements and investigate the credibility, leading to the appropriate punishment for each over-ride of taxpayers ranging from fines to imprisonment as well as complementary sanctions.

Key words : TAX – TAX EVASION – TAX FRAUDE – TAX ADMINISTRATION – FISCALE  
CONTROLE – TAX CHARGE.

:

# قائمة المراجع



## قائمة المراجع

### المراجع بالعربية :

#### الكتب :

- (1) أمين سلاني بالهادي و أسامة رويح أساليب و طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ( , مذكرة ليسانس ) , جامعة يحي بن فارس , 2008 / 2009 .
- (2) برحماني محفوظ : الضريبة العقارية في القانون الجزائري ( دراسة مقارنة ) . دارالجامعة الجديدة . 2009 .
- (3) بن عمارة منصور : الضرائب على الدخل الإجمالي , ( حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010 ) . دار هومة . الجزائر . 2010 .
- (4) سعيد عبد العزيز عثمان . مقدمة في الاقتصاد العام . الدار الجامعية . جامعة بيروت العربية 2003 .
- (5) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي . التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود . دارالجامعة الجديدة . الإسكندرية . 2006 .
- (6) عبد الكريم صادق بركات و آخرون , المالية العامة , مؤسسة شباب الجامعة , مصر 1979 .
- (7) عبد المجيد قدي : دراسات في علم الضرائب . دار جريز للنشر و التوزيع . ط1 . عمان ( الأردن ) . 2011 .
- (8) عوادي مصطفى و رحال ناصر : الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري . النشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد . الوادي . 2010 . 2011 .
- (9) محمد أبو نصار , محفوظ المشاعلة , فراس الشهبان : الضرائب و حاسبتها بين النظرية و التطبيق , الملكية الوطنية . ط 2 . 2003 .
- (10) بن صغير عبد المؤمن , واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر ( صعوبات الاقتطاع و أفاق التحصيل ) مجلة الندوة للدراسات القانونية , كلية الحقوق و العلوم السياسية - جامعة الجيلالي الياقوت - سيدس بلعباس , العدد الأول . 2013 .
- (11) الجيلالي بلواضح و نبيلة ميمون . مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة . إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة . ملتقى وطني دون سنة نشر .
- (12) حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش - المالية العامة الموازنة للضرائب و الرسوم - دار
- (13) ناصر مراد . التهرب و الغش الضريبي في الجزائر . دار قرطبة للنشر و التوزيع . البليدة .
- (14) ونادي رشيد , دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي , رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية , الفرع التخطيطي , معهد العلوم الاقتصادية و التسيير , 2002 .
- (15) ناصر مراد , الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003 , منشورات بغداددي , 2003 .
- (16) ناصر مراد . فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2001 .
- (17) محمد عبد الله محمود جمعة . التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة . مذكرة ماجستير . تخصص منازعات ضريبية . كلية الدراسات العليا . جامعة النجاح الوطنية . فلسطين . 2005 .

## المجلات القانونية

- (1) سالم محمد الشوابكة : التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية , مجلة الحقوق , مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية , مجلس النشر العلمي , العدد 04 . السنة 2003 . مجلس النشر العلمي .
- (2) سومشاي ريتشوبان , قياس التهرب الضريبي , في مجلة التمويل و التنمية , العدد 7 , ديسمبر 1984 .
- (3) لئينث . س . روجوف , لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية , في مجلة التمويل و التنمية , العدد 1 , مارس 2002 .
- (4) مهداوي عبد القادر : الآليات القانونية الإتفقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي . مجلة دفاتر السياسة و القانون . العدد الثاني . جانفي 2015 .

### المؤتمرات والملتقيات :

- (1) عبد المجيد قدي , الإصلاح الضريبي في الجزائر , الملتقى الوطني السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة , جامعة سعد دحلب البليدة , ماي . 2003 .
- (2) فريديريك شنايدر , دومينيك إنسي , الاختباء وراء الظلال , نمو الاقتصاد الخفي , في سلسلة قضايا اقتصادية , صندوق النقد الدولي , مارس 2002 .
- (3) محمد خالد المهاني . التهرب الضريبي و أساليب مكافحته . منشورات المنظمة العربية للتنمية . دون مكان نشر . القاهرة . 2010 .

### الرسائل والأطروحات الجامعية :

- (4) كمال رزيق و بوعلام رحمون , تقييم السياسة الجبائية في الجزائر , ( مذكرة ليسانس ) جامعة سعد دحلب البليدة . ص .
- (5) عبد المجيد قدي , النظام الجبائي الجزائري و تحديات الالفية الثالثة , الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة , جامعة سعد دحلب , البليدة . 2002 .
- (6) ناصر مراد , فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب , أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية , فرع تسيير , جامعة الجزائر , معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , خروبة , 2002 الصفحة 299 .
- (7) سيأوي محمد . الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري . مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية . جامعة المدية . 2008 / 2009 .
- (8) شبايكي سعدان , تقنيات المحاسبة المخطط الوطني المحاسبي , الطبعة الثالثة , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 1997 .
- (9) سيأوي محمد . الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري . مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية . جامعة المدية . 2008 / 2009 .
- (10) شبايكي سعدان , تقنيات المحاسبة المخطط الوطني المحاسبي , الطبعة الثالثة , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 1997 .

11 ) وسيلة طالب: الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية , دراسة حالة الجزائر , رسالة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , قسم العلوم الاقتصادية , جامعة دحلح بالبيدة.2004.

12 ) نصيرة يحيواوي. الغش و التهرب الضريبي مذكرة ماستر. جامعة الجزائر .

13 ) نفيسة سويبي . الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي . ( مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ) . جامعة ورقلة . 2010 / 2009 .

13 ) و اعيل عبد القادرو عشيط عبد الحميد . تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية . ( مذكرة ليسانس في العلوم التجارية ) . المركز الجامعي يحي فارس . المدينة . 2007 / 2008 .

### القوانين والدلائل :

01) القانون 90 / 36 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و الذي دخل حيز التنفيذ في أفريل 1992

02) المادة 46 من قانون .إ.ج .

03) المادة 2/ 169 من ق.ض.م.ر.م .

### المواقع الإلكترونية:

أحمد السقي, الاقتصاد السري.

Http://www.CBA.EDU.KW/ELSKKA.ACI.DOC , 28 / 03 / 2014 Page 1 .

<sup>1</sup>- محمد غسان القلاع, الإصلاح الضريبي من جهة نظر القطاع الخاص.

<http://www.ALBAATH.com/satradylast page 008.HTM>, 20 / 04 / 2014 , page

### المراجع باللغة الفرنسية

<sup>1</sup> ATHMANE KANDIL, fiscalités, développement : l'expérience ligérienne, thèse pour le doctorat, université

<sup>1</sup>-GAIL BERI, nouvel éclairage sur l'économie de l'ombre, FMI bulletin. Numéro 15-v31.

Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.



