

تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر (2010-2018) THE IMPACT OF TAX FRAUD ON THE EFFICIENCY OF THE TAX SYSTEM, THE CASE OF ALGERIA (2010-2018)

مصباح حراق*
المركز الجامعي ميله
E-mail: m.harrag@centre-univ-mila.dz

امحمد اعمر بوزيد
المركز الجامعي تيبازة
E-mail: amrb171@yahoo.fr

Date Soumission : 17-10-2019	Date Acceptation : 19-12-2019	Date Publication : 28-12-2019
------------------------------	-------------------------------	-------------------------------

ملخص:

الغش الضريبي مظهر من مظاهر الاقتصاد غير الرسمي عرف اتساعا ملحوظا في الجزائر، يمارس في شكل معاملات متعددة منها ما ماهو قائم على الاخفاء المحاسبي ومنه ماهو قائم على الاخفاء القانوني، يساهم بشكل مباشر في اضعاف المردودية الجبائية للنظام الضريبي وزيادة عجز الميزانية خصوصا في ظل الأزمة المالية الأخيرة الناتجة عن انهيار أسعار النفط؛ تحاول هذه الورقة البحثية تحليل ظاهرة الغش الضريبي لما له من تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني وتوضيح آثاره على فعالية النظام الضريبي من جهة، وعلى عجز الميزانية العامة من جهة أخرى، مع تبيان أهم القطاعات والنشاطات التي يكثر فيها التهرب الضريبي، إضافة الى تقييم وتحليل مبالغ الغش المرصودة في اطار عمليات الرقابة الجبائية للفترة (2010-2018).
الكلمات الرئيسية: تهرب ضريبي، اقتصاد موازي، رقابة جبائية.

Abstract:

Tax evasion is an extension of the informal economy, that has developed considerably in Algeria and is practiced in the form of multiple transactions, relies on accounting hiding and legal cover-up, contributes directly to weakening the tax system and increasing the budget deficit, especially in light of the recent financial crisis resulting from the decline in oil;

This paper attempts to analyze the phenomenon of tax evasion because of its negative effects on the national economy and to clarify its effects on the efficiency of the tax system, showing the main sectors and activities where tax evasion is frequent, in addition to evaluating and analyzing the amounts of fraud monitored as part of the tax audit for the period (2010-2018).

Keywords: Tax Evasion, Parallel Economy, Tax Audit.

1- مقدمة:

يمثل الاقتصاد غير الرسمي مجالا كبيرا في الاقتصاد الوطني، بحيث توجد الكثير من الأنشطة الاقتصادية بعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، ذلك أنه هناك الكثير من مظاهر الاقتصاد الموازي رصدتها الإدارة الجبائية في الآونة الأخيرة مثل البيع والشراء بدون فواتير؛ تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛ تقديم تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال؛ النشاط بدون سجل تجاري وهي مظاهر تعطي دلالة أن التهرب الضريبي يمثل أهم مشكل يواجه النظام الجبائي الجزائري، خصوصا وأن فعالية هذا الأخير على المحك بفعل الأزمة المالية التي تمر بها الجزائر منذ صائفة جوان 2014 الناتجة عن التهاوي الخطير في أسعار النفط؛ الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى اصلاحات ضريبية بتدعيم المراقبة الجبائية من خلال آليات "التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب في

المحاسبة بهدف محاولة تحييد الغش الضريبي، بالتوازي مع ذلك قامت الادارة الجبائية باعتبارها طرفا رئيسيا في محاربة الغش بفتح ورشة للعصرنة على نطاق واسع بغية اعادة هيكلتها، من أجل ذلك شرعت في تبني نظام معلوماتي جديد والعمل على رقمنة جميع العمليات الجبائية بهدف تمكينها من مراقبة انجع لمختلف المتعاملين الاقتصاديين؛

1-1. اشكالية البحث:

انطلاقا من هذه الرؤية الأولية للورقة البحثية سوف نطرح الاشكالية التالية للبحث:
ما مدى تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي الجزائري خلال الفترة الممتدة (2010- 2018) ؟

- ينفرد عن هذا السؤال الرئيسي الى الأسئلة الفرعية التالية:
- هل مؤشر التحصيل الضريبي للجباية العادية في الجزائر كاف ؟
 - ماهي آليات الرقابة الجبائية المتبعة لرصد الغش الجبائي ؟
 - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في رصد الغش الجبائي ؟
 - ماهي أهم القطاعات والنشاطات التي يكثر فيها التهرب الضريبي ؟
 - ماهي متطلبات تفعيل الادارة الجبائية كجهاز رقابي ؟

1-2. الاطار الزمني و المكاني للبحث:

تقوم هذه الدراسة على تقييم مكافحة الغش الضريبي في الجزائر خلال الفترة (2010-2018) على أساس الاحصائيات التي حصلنا عليها من مديرية التوقعات ورسم السياسات بوزارة المالية، وذلك بالبحث في مؤشرات التحصيل الضريبي للجباية العادية، مؤشر الغش الضريبي المسجل في اطار التحقيق المحاسبي، مؤشر الغش الضريبي المسجل في اطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وغيرها من المؤشرات الاحصائية الدالة الخاصة بالنظام الضريبي الجزائري؛

1-3. أهمية وأسباب اختيار الموضوع:

من أهم أسباب تناول هذا الموضوع هو الاهتمامات البحثية للباحث الخاصة بالاقتصاد غير المراقب أو ما يطلق عليه بالاقتصاد غير الرسمي، بحيث أضحي استهدافه والتحكم فيه احد أهم التحديات الأساسية للاقتصاد الوطني، اضافة الى اهتمام الباحث بالدراسات الجبائية سواء ذات الطابع الأكاديمي أو ذات الطابع النقدي، لاسيما بعد الأزمة المالية الأخيرة لسنة 2014 أين وجد النظام الضريبي نفسه في مواجهة مباشرة مع الاختلال المالي الكبير للخزينة العمومية؛

1-4. أهداف الدراسة:

- التعرف على أشكال وطرق قياس الغش الضريبي؛
- التعرف على التحصيل الضريبي للجباية العادية؛
- معرفة الغش الجبائي المرصود في اطار التحقيق المحاسبي VC؛
- معرفة الغش الجبائي المرصود في اطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF؛
- البحث في متطلبات تفعيل النظام الجبائي الجزائري.

1-5. منهجية الدراسة:

نعتمد في ورقتنا البحثية على منهج تحليل المؤشرات الضريبية الدالة "ذات المعنى" عن طريق تحليل مؤشر الجباية العادية، مؤشر الغش الجبائي المرصود في اطار التحقيق المحاسبي، مؤشر الغش الجبائي المرصود في اطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، تحليل البطاقة الوطنية للغشاشين، كما نعتمد على منهج دراسة الحالة وذلك بالوقوف على واقع الرقابة الجبائية وتشخيص أهم معوقات البحث والتحقيق الجبائي خلال فترة الدراسة الممتدة من 2010 الى 2018؛

1-6. خطة الدراسة:

تأسيسا لما سبق سوف نعتمد في تحليل و دراسة أجزاء ومحاو هذه الورقة البحثية على الخطة التالية:

- مقدمة
- الغش الضريبي قراءة في (المفهوم، الأشكال، طرق القياس)
- تطور إيرادات الجباية العادية (2010-2018)
- توسع مجال التهرب الضريبي
- ضعف الجهاز الرقابي الضريبي
- تطور البطاقة الوطنية للغشاشيين (2010-2018)
- تحليل فاعلية النظام الضريبي الجزائري (2010-2018)
- متطلبات التحول الى نظام ضريبي فعال
- خاتمة

2- الغش الضريبي قراءة في (المفهوم، الأشكال، طرق القياس):

2-1. مفهوم الغش الجبائي:

الغش الضريبي l'évasion fiscale هي عملية يقوم بها المكلف بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه، إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية، تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة، يترتب عليها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية؛ (كرودود 2015: ص 32)

كما عرفه آخرون "إنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الاقتطاع عن طريق تخفيض أسعار الضريبة"؛

فالغش الضريبي يفترض فيه تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها اعتمادا على بعض الأساليب غير المشروعة، وبالتالي يتعرض للمسائلة القانونية على ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات جنائية، متى توفر العنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق غير المشروعة كالتدليس، والعنصر المعنوي والمتمثل في القصد من أجل القيام بالغش؛

يمكن التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي في كون التهرب الضريبي هو الظاهرة التي يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروضة عليها الضريبة، أو تجنب المستهلك استهلاك المنتجات المفروضة عليها الضريبة، وقد يتجنب الممول دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف والثغرات السائدة في التشريع الجبائي، أو استغلال التضارب بين أحكام التشريع، وبعض التعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية، كقيام الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة التركات، وفقا لما سبق فإن التهرب الضريبي يتحقق قبل وقوع الحدث المنشئ للضريبة، عكس الغش الضريبي الذي يحدث بعد وقوع الحدث المنشئ للضريبة، إضافة إلى ذلك يفتقر التهرب الضريبي للعنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق غير المشروعة (التدليس والاحتيال)، فالممول يسعى إلى تجنب حدوث الواقعة المنشئة للضريبة بتصرفات وممارسات غير مخالفة للقانون بحيث يقتصر فقط على العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية، خلاف الغش الضريبي الذي يجمع بين الركن المادي المتمثل في التدليس والاحتيال والعنصر المعنوي سوء النية؛ (حركاتي 2015: ص 45)

2-2. صور و أشكال الغش الجبائي:

من صور الغش الضريبي عدم تقديم التصريح، تعمد الكذب في مضمون التصريحات، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي، أو مسك دفاتر ووثائق محاسبية غير منتظمة وغير قانونية، يقوم الغش الجبائي على الإخفاء القانوني والمحاسبي؛

2-2-1. الإخفاء القانوني La dissimulation Juridique: الغش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنع، أي إستحداث وضعية قانونية مرئية، هذا النوع من الغش أكثر إستعمالا حيث يتمثل في إعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب مؤسسة أخرى وبذلك تتمكن

هذه الأخيرة من حسم مبلغ الرّسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرّسم على القيمة المضافة على مبيعاتها مما يؤدي إلى تخفيض الرّسم الواجب الدّفع؛ (فلاح 2006: ص 55)
2-2-2. الإخفاء المحاسبي La dissimulation comptable: العّش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيّد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة، هذا الشكل من العّش يكون بزيادة الأعباء (التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة، الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة، الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهلاكات والمؤونات لتضخيم كتلتيهما)، وقد يكون العّش بتخفيض النواتج ويكون (بإهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا، التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتجات، عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحقّقة عن التنازل عن عناصر الأصول، إستغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية؛

2-3. قياس الغش الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري:

تستعمل التقنيات الضريبية مجموعة من الطرق لتقدير الغش الجبائي أهمها طريقة المراقبة الجبائية وهو ما اعتمده النظام الضريبي الجزائري، تهدف الرقابة الجبائية إلى إيجاد الفرق بين المداخل الحقيقية و المداخل المصرّح بها، فهي إذا مجموعة العمليات والتقنيات التي تهدف إلى مراقبة صحّة التصريحات الجبائية، يتخذ التحقيق الجبائي في الجزائر ثلاث أشكال وهي التحقيق في المحاسبة vc، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية vasf، التحقيق المصوب في المحاسبة vp؛ (ناجي 2016: ص 16)
التحقيق في المحاسبة فيه يتم التأكد من صدقية المحاسبة فهو بذلك مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحّة ومصادقية التسجيلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الجبائية، لا سيّما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية، في إطار عملية التحقيق هاته يمكن للمحقق الجبائي مقارنة قواعد الإخضاع المصرّح بها بقواعد الإخضاع المعدلة الجبائي = المبلغ المعدّل - المبلغ المصرّح به .

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يشمل مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى التأكيد من وجود الارتباط بين تصريحات الدّخل من جهة، و وضعية الممتلكات و الخزينة من جهة أخرى، كما يعتبر هذا النوع من التحقيق إمتداد للتحقيق في المحاسبة حيث ينتقل أعوان التحقيق من مراقبة النشاط إلى مراقبة المظاهر الخارجية للثروة التي تسمح بإعداد ميزان الخزينة وبذلك يتم الكشف عن الدّخل المفترض الذي يفوق في معظم الحالات الدّخل المصرّح به، في هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة وهي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة التي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفقرة المحقّق بشأنها، يتم تحديد مبلغ الغش كمايلي: مبلغ العّش الجبائي = الموجودات المتوفرة - الموجودات المستعملة.

التحقيق المصوب يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة، وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة التي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة؛ (هناني 2016: ص 103)

3- تطور إيرادات الجبائية العادية للفترة (2010-2018):

تبقى مساهمة الجبائية العادية في الإيرادات الجبائية دون المستوى فقد قدرت سنة 2018 ما قيمته 3400 مليار دج مسجلة زيادة طفيفة عن تلك المسجلة سنة 2017 إذ قدرت بـ 3305.9 مليار دج، وزيادة معتبرة عن تلك المسجلة سنة 2016 إذ قدرت بـ 3076.4 مليار دج وكذلك بزيادة عن تلك المسجلة سنة 2015 حيث بلغت 2354.64 مليار دج، لكن رغم هذه الزيادات المتتالية إلا أنها تبقى دون الآمال المنتظرة منها خصوصا في ظل الأزمة المالية للبلاد وتراجع إيرادات الجبائية النفطية منذ انهيار أسعار النفط سنة 2014، وهو ما يطرح رهان ضرورة إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية كأهم رهان للنظام الضريبي الجزائري على الأقل في المديين المتوسط والبعيد وذلك بالنظر إلى صعوبة تحقيق هذا الرهان على المدى

القريب (زيكارة 2019: ص 10)، الجدول رقم (01) و الشكل البياني رقم (01) يوضحان تطور الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري (2010- 2018).

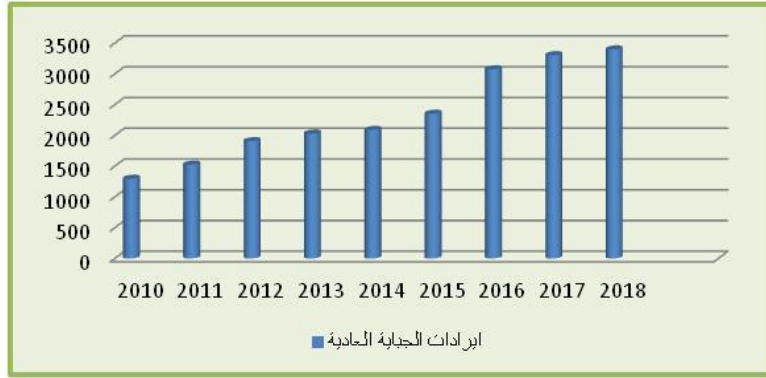
جدول رقم 01: تطور ايرادات الجباية العادية للفترة (2010- 2018) في الجزائر

الوحدة مليار دج

السنوات	مبالغ الجباية العادية	السنوات	مبالغ الجباية العادية
2010	1297.94	2015	2354.64
2011	1527.09	2016	3076.4
2012	1908.57	2017	3305.9
2013	2031.01	2018	3400
2014	2091.45	2019	-----

المصدر: مديرية التوقعات ورسم السياسات DGPP

الشكل البياني رقم 01: تطور ايرادات الجباية العادية في الجزائر (2010- 2018)



الباحثين بالاعتماد
الجدول رقم 01

المصدر: من اعداد
على معطيات

إن ضعف مردودية الجباية العادية يعزى بالأساس إلى ضعف الإدارة الجبائية، سواء على مستوى إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية، أو الضعف المسجل على مستوى آليات التحصيل الضريبي، إضافة إلى العامل الآخر المتمثل في تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، الأمر الذي انعكس سلباً على مردودية الجباية العادية، دون تجاهل انخفاض الدخل الفردي للفرد الجزائري وانتشار ظاهرة الاقتصاد غير المراقب، وما يترتب عليه من نشاطات لا تخضع إطلاقاً لرقابة السلطات الضريبية. (هجرس 2018: ص 33)

4- توسع مجال التهرب الضريبي:

مثل الاقتصاد غير الرسمي مجالاً كبيراً في الاقتصاد الوطني، بحيث توجد الكثير من الأنشطة الاقتصادية بعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية لاسيما الجبائية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، إذ مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، إن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي من المنظور الجبائي تتمثل فيما يلي:

- البيع و الشراء بدون فواتير؛
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛
- تقديم تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال؛
- النشاط بدون سجل تجاري.

لم نستطيع الحصول على احصائيات دقيقة تخص مبالغ الغش المسجلة في النظام الضريبي الجزائري، الا أن بعض الأرقام تشير الى أن حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر يمثل حوالي 30 % من الناتج المحلي الإجمالي، غير أن الإحصائيات التي حصلنا عليها من المديرية المركزية للمنازعات بالمديرية العامة للضرائب تفيد بأن معظم قضايا التهرب بالنسبة لسنوات (2014 الى 2018) تتركز في قطاعات الاستيراد،

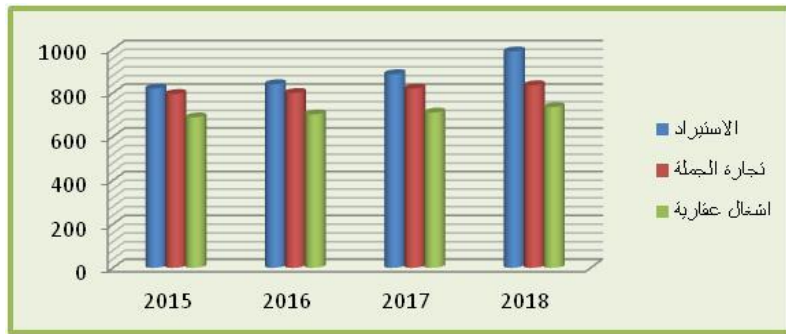
التجارة بالجملة، الأشغال العقارية، صانعي الذهب و هو ما يوضحه الجدول رقم (02) و الشكل البياني رقم (02):

جدول رقم 02: توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط (2014- 2018)

النشاط	2014	2015	2016	2017	2018
الاستيراد	780	820	840	886	990
تجارة الجملة	744	795	800	820	835
أشغال عقارية	620	688	702	710	735
تجارة التجزئة	564	603	615	633	654
الانتاج	250	299	308	320	354
صانعي الذهب	598	604	618	641	654
خدمات	266	277	299	302	311

المصدر: التقرير السنوي لمديرية المنازعات

الشكل البياني رقم 02: توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط (2015-2018)



اعداد الباحثين
الجدول رقم 02

المصدر: من
بالاعتماد على

5- ضعف الجهاز الرقابي الجبائي (الرقابة الجبائية):

خلال فترة الدراسة الممتدة من (2010-2018) يلاحظ من خلال الجدول رقم 03 و الشكل رقم 03 أن مبالغ الغش الجبائي المرصودة من طرف مصالح الرقابة الجبائية قد تضاعفت تقريبا في اشكالها المختلفة، فبالنسبة الى مبلغ الغش المرصود في اطار التحقيق المحاسبي انتقل من مبلغ 72 مليار دج سنة 2010 ليصل مبلغ 140 مليار دج سنة 2018، مسجلا زيادة طفيفة عن مبلغ الغش المرصود بعنوان سنة 2017 والمقدر بـ 119 مليار دج، وبزيادة طفيفة كذلك عن مبلغ الغش المسجل سنة 2016 والمقدر بـ 102 مليار دج؛ (تقرير مديرية البحث و التحقيق DRV 2019: ص 22)

نفس الشيء تقريبا بالنسبة لمبالغ الغش الضريبي المرصودة في اطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اذ ارتفعت من مبلغ 45 مليار دج سنة 2010 لتصل الى 114 مليار دج سنة 2018، مسجلة بذلك ارتفاعا عن مبلغ الغش المرصود بعنوان سنة 2017 الذي بلغ 108 مليار دج، وكذلك بزيادة عن مبلغ الغش المسجل سنة 2016 والمقدر بـ 89 مليار دج؛

رغم كل هذه المبالغ المرصودة من طرف مصالح الرقابة و التحقيق الجبائي والمجهودات المبذولة لتحسين نظام الرقابة الجبائية عبر آلياته المختلفة (التحقيق في المحاسبة VC، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية VASF، التحقيق المصوب في المحاسبة VPC، إلا أن هذا المجال لازال لم يبلغ المستوى المنتظر منه سواء بالنظر إلى عدد الملفات التي هي محل مراجعة جبائية أو المبالغ المرصودة من الغش، هذا الضعف في النظام الرقابي الجبائي يمكن أن يعزى الى مجموعة من الأسباب لعل أهمها:

- برمجة المكلفين الذين لا يمثلون خطرا جبائيا (تجاهل الملفات الهامة)؛
- نقص عدد المحققين، وعدم تأهيل البعض منهم؛
- عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق؛
- قلة تعامل مصالح الرقابة الجبائية مع بعض الهيئات الإدارية الأخرى ذات الصلة بالمعلومات الجبائية؛

- عدم الاعتماد على الأساليب الكمية والمؤشرات النسبية الدالة على الوضعية الحقيقية للمؤسسات لاسيما المؤسسات الصناعية الإنتاجية؛
- عدم تشجيع المؤسسات التي تبدي تعاوناً، وحسن سلوك مع محققين؛

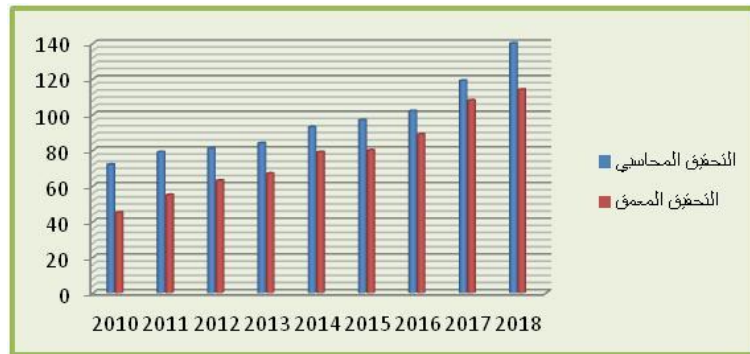
جدول رقم 03: مبالغ الغش المرصودة في اطار آليات الرقابة الجبائية (2010-2018)

الوحدة مليار دج

السنوات	مبلغ الغش (التحقيق المحاسبي)	مبلغ الغش (التحقيق المعمق)	مبلغ الغش (التحقيق المصوب)
2010	72	45	-
2011	79	55	-
2012	81	63	-
2013	84	67	-
2014	93	79	-
2015	97	80	33
2016	102	89	40
2017	119	108	63
2018	140	114	78

المصدر: مديرية البحث و التحقيق (DRV)

الشكل البياني رقم 03: مبالغ الغش المسجلة في اطار الرقابة الجبائية (2010-2018)



الباحثين بالاعتماد

المصدر: من اعداد
على الجدول رقم 03

6- تطور البطاقة الوطنية للغشاشين:

- تم تأسيس البطاقة الوطنية للغشاشين بموجب قانون المالية لسنة 2006 وتم استكمال الأسس القانونية والتنظيمية لها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث نصت المادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على مجموعة من العقوبات لمن ادرج اسمه في البطاقة الوطنية للغشاشين تتمثل هذه العقوبات في مايلي (جريدة رسمية رقم 44/2009):
- الاقصاء من عمليات التجارة الخارجية؛
 - الاقصاء من الاكتتاب في الصفقات العمومية؛
 - الاقصاء من المزايا الجبائية والجمركية الممنوحة في اطار الاستثمار؛
 - عدم تسليم شهادة الوضعية الجبائية.
- من خلال الجدول رقم 04 يتضح ان البطاقة الوطنية للغشاشين اصبحت عملية منذ سنة 2010، بحيث ارتفع عدد المدرجين في البطاقة من 60.000 غشاش سنة 2010 ليصل الى 120.000 غشاش سنة 2018، وهو مايفيد بأن عدد الغشاشين قد ارتفع الى الضعف في الفترة الممتدة من (2010-2018)؛

النسبة القصوى لعدد الغشاشين سجلت سنة 2018 المقدر 120.000 غشاش، مسجلا ارتفاع ضئيل عن ذلك المسجل سنة 2017 والمقدر 110.000 غشاش، وبارتفاع نسبي كذلك عن عدد الغشاشين لسنة 2016 المقدر 108 غشاش،

من خلال الاحصائيات الموجودة في الجدول 04 يتضح كذلك أن العدد الكبير للغشاشين سجل بقطاع الاستيراد، يليه قطاع تجارة الجملة، ثم الأشغال العقارية، يليه قطاع تجارة التجزئة، ففي سنة 2018 تم تسجيل 65000 غشاش في قطاع الاستيراد بما يمثل نسبة 54.16%، يليه قطاع تجارة الجملة ب35000 غشاش بما يمثل نسبة 29.16%، ثم قطاع الأشغال العقارية 11000 غشاش بما يمثل نسبة 9.16%، وأخيرا تجارة التجزئة 9000 غشاش بما يمثل نسبة 7.5%؛

بالنسبة لسنة 2017 تم رصد 63000 غشاش مسجل في البطاقية في قطاع الاستيراد بما يمثل نسبة 57.27%، كما تم رصد 34000 غشاش في تجارة الجملة بما نسبته 30.90%، في حين سجل قطاع الأشغال العمومية 7000 غشاش مسجل في البطاقية الوطنية بما يمثل نسبة 6.36%، غير بعيد عن النسبة المرصودة في تجارة التجزئة المقدر ب6000 غشاش مسجل في البطاقية الوطنية بما يمثل 5.45% (تقرير مديرية التوقعات و السياسات DGPP 2019: ص 19)

جدول رقم 04: عدد المسجلين في البطاقية الوطنية للغشاشيين (2010-2018)

السنوات	الاستيراد	تجارة الجملة	اشغال عقارية	تجارة التجزئة	المجموع
2010	30000	18000	10000	8000	60000
2011	32000	15000	20000	8000	75000
2012	40000	20000	15000	5000	82000
2013	50000	25000	15000	9000	99000
2014	55000	30000	10000	5000	100000
2015	60000	30000	8000	7000	105000
2016	62000	32000	7000	7000	108000
2017	63000	34000	7000	6000	110000
2018	65000	35000	11000	9000	120000

المصدر: مديرية التوقعات و السياسات بوزارة المالية DGPP

الشكل البياني رقم 04: تطور البطاقة الوطنية للغشاشيين (2010-2018)



الباحثين اعتماد على

المصدر: من اعداد

الجدول رقم 04

7- تحليل فاعلية النظام الضريبي الجزائري (مؤشر الضغط الضريبي):

يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاعات (Prélèvement) منسوبا إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة المتمثلة عادة في الناتج المحلي الخام (PIB)، فهو يبحث عن امكانيات الاقتطاع المتوفرة في كل بلد مقابل ماينتجه من ثروة وقيمة مضافة الى الاقتصاد، لم يتم الاتفاق على حدود نموذجية مثلى للضغط الضريبي وذلك لاختلاف المدارس الاقتصادية حول هذا الموضوع، فمثلا ترى المدرسة الطبيعية (الفيزوقراط) أن 20 % هو الحد الأقصى للاقتطاع الضريبي، أما المدرسة التقليدية (الكلاسيكية) من أمثال

بوربون فيرون أن الدولة لا يمكنها أن تتعدى نسبة الاقتطاع المحدد بـ10%، أما الاقتصاديون المحدثون من أمثال الأسترالي COLIN KLARK، فنادوا بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي 25% من الدخل القومي كمعدل يخص الدول الرأسمالية فقط، من ناحية أخرى ينادي علماء المالية المعاصرون أمثال (Good) و (Prest) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم، على أساس أن مستوى هذا الضغط هو ترجمة لكفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول؛ (ناصر 2003: ص 29)

يكتنف قياس الضغط الضريبي في الجزائر مشكلة ثنائية التمويل من الجباية العادية والجباية البترولية من خلال غلبة الجباية البترولية علي الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري قبل سنة 2014، نتيجة الارتباط بقطاع المحروقات الذي يعد مصدرا ريعيا للاقتصاد الوطني، ومن ثمة لا يعطي الانعكاس الحقيقي للاقتطاع الضريبي مما يعمل على عدم إعطاء قراءة دقيقة للضغط الضريبي، و عليه فإن الضغط الضريبي خارج المحروقات هو المعبر الحقيقي عن مدى كفاءة ومردودية منظومة الجباية في الجزائر؛

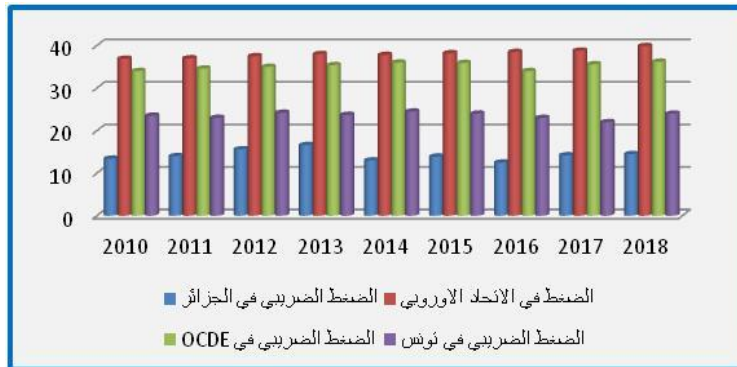
من خلال معطيات الجدول رقم 05 يتضح جليا ضعف معدلات الضغط الضريبي خارج المحروقات، فهو يتراوح تقريبا بين 13% و17% خلال فترة الدراسة، بحيث بلغ سنة 2018 ما معدله 14.5%، غير بعيد عن المعدل المسجل سنة 2017 والمقدر بـ 14.2%، إن الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر يعتبر الأضعف في منطقة البحر الأبيض المتوسط خصوصا اذا ما قورن بمستويات الضغط في الدول الأخرى، ففي سنة 2018 سجل الضغط الضريبي نسب تقدر في الاتحاد الأوروبي 39.9%، وبلغ في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 36.2%، أو حتى مقارنة بالدول المجاورة كتونس و المغرب أين بلغ سنة 2018 في تونس معدل 24%، وبلغ 28% في المغرب؛ هذا الوضع لا يرجع لضعف قدرة الأداء الجبائية وإنما يرجع لعدم الاستغلال الفعال لهذه القدرة و لضعف الإدارة الجبائية، وعدم قدرتها على مراقبة وتأطير النشاط الاقتصادي والتجاري، والى تعاظم الغش الضريبي في المنظومة الجبائية الجزائرية، الأمر الذي يستدعي تعزيز آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها أكثر. (حراق 2011: ص 120)

جدول رقم 05: معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر مقارنا ببعض الدول (2010-2018)

السنوات	الجزائر	الاتحاد الأوروبي	OCDE	تونس
2010	13.4	36.9	34	23.5
2011	14	37	34.6	23
2012	15.6	37.5	35	24.2
2013	16.6	38	35.4	23.7
2014	13	37.8	36	24.5
2015	13.9	38.2	35.9	24
2016	12.5	38.5	34	23
2017	14.2	38.8	35.6	22
2018	14.5	39.9	36.2	24

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات وزارة المالية ومكتب الاحصاء الأوروبي Eurostat

الشكل البياني رقم 05: معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر مقارنا ببعض الدول



الباحثين بالاعتماد

المصدر: من اعداد
على الجدول رقم 05

8- متطلبات التحول الى نظام ضريبي فعال:

8-1. تحديات النظام الجبائي الجزائري:

مع التحولات العميقة التي شهدتها الاقتصاد الجزائري كان لزاما على السلطات العمومية تعديل النظام نظامها الجبائي، حتى يتكيف مع الحركية الاقتصادية بمعطياتها الجديدة، هذا التعديل يجب أن ينصب على المستوى المفاهيمي بإصلاح الضرائب في حد ذاتها كالتخلص من الضرائب المزعجة قليلة الإيراد، والاعتماد على ضرائب بسيطة، مفهومة، وموحدة، وهو المفهوم الذي عبر عنه فيتو تانزي بمؤشر التشتت، وكذلك جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية (مؤشر الموضوعية) و العمل على تقادي تأخر التحصيل وغيرها من الترتيبات التي تساهم في كفاءة النظام الضريبي بجعله يستوفي ميزات (المرونة، البساطة، الفعالية والعدالة)، وفي نفس الوقت يجب العمل على تعزيز دور المراقبة الجبائية من أجل اضعاف صرامة أكثر على النظام الرقابي الجبائي الجزائري وذلك بتنوع أشكال الرقابة الجبائية وتحديث معايير اختيار القضايا محل المراجعة، بالموازاة مع ذلك يجب العمل على تحديث نظام المعلومات الجبائي لأنه من الناحية العملية مردودية وفعالية النظم الجبائية المتطورة تبدأ أولا بتوفر المعلومات الجبائية، فهي تعد بمثابة العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، ذلك أنه في غياب قاعدة بيانات صحيحة عن النشاط الاقتصادي لا يمكن اطلاقا تحقيق إيرادات جبائية عالية، دون نسيان الجانب العضوي الذي يحتم العمل على إصلاح التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية للتحول بها إلى إدارة (حديثه، عصرية، جماهيرية) تجسيدا للاستراتيجية الكبرى للإصلاح الهيكلي المتمثل في الرقمنة الشاملة، يتم بناء هذه الاستراتيجية بأهداف محددة تتمحور أساسا حول رقمنة جميع العمليات الجبائية وكذلك التشغيل الآلي الشامل لجميع اجراءات معالجة المعطيات ذات الصلة بفرض الضريبة (التحصيل، الرقابة ، المنازعات، التصريح ... الخ)؛ (لوكال 2019: ص 12) كما أن من تحديات النظام الجبائي الجزائري هو تحدي الشفافية والتسيير الرشيد للعملية الجبائية من طرف مصالح الضرائب الذي يجب أن يمر عبر ترشيد الامتيازات الضريبية ذلك أن كثرة الإعفاءات الضريبية هو أحد أهم الأسباب الأساسية في ضعف الطاقة الضريبية للنظام الضريبي الجزائري، خصوصا تلك الإعفاءات التي تفنقر الى الجدوى الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يطرح حتمية إعادة النظر في هذه الإعفاءات، واعتماد أسس موضوعية واقتصادية واجتماعية ينبغي أن تبنى عليها بطريقة مدروسة. (فرحاني 2014: ص 51)

8-2. توصيات لتأهيل النظام الضريبي الجزائري:

لتحقيق متطلبات التحول الجوهرية السابقة نقترح توصيات من شأنها تأهيل النظام الجبائي الجزائري نذكرها فيمايلي:

- المواصلة في إجراءات تبسيط النظام الجبائي الجزائري حتى يسهل على المكلف فهم القانون ويسهل على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة؛
- إضفاء نوع من الاستقرار على التشريعات الضريبية مستقبلا، لأن عدم استقرار التشريع الضريبي يضر سلبا بالإيرادات الجبائية؛
- التخفيف من حدة التعقيد الوثائقي، وهو ما يستشف من خلال كثرة النماذج والوثائق التي تحررها الإدارة الجبائية وهو ما لا يساهم في بساطة النظام الجبائي؛ (بادي 2017: ص 19)
- التخفيف من ثقل الإجراءات الجبائية لاسيما المتعلقة بالمنازعات، إذ أن جل غالبية المنازعات الجبائية يستغرق فترات طويلة؛
- ضرورة مراجعة الجباية المحلية عن طريق استحداث رسوم محلية جديدة، ومراجعة حصص الضرائب المحلية التي تبقى ضعيفة جدا لا ترقى إلى مستوى تفعيل وتنشيط التنمية المحلية؛ (بن الشاوي 2015: ص 59)
- توسيع مجال نظام الاقتطاع من المصدر لما له من فعالية في تدعيم جهود مكافحة التهرب الضريبي؛

- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات ذات الصلة بالمادة الضريبية لمدها بما تحتاجه من معلومات؛
- إعطاء أهمية كبرى لعملية التحصيل الضريبي حتى يصبح سريعا وفعالاً؛
- إعطاء أهمية أكبر لعملية التحصيل من خلال تكوين كوادرات جبائية متخصصة في هذا المجال؛
- إعطاء أهمية أكبر لعملية المراقبة والمراجعة الجبائية، عن طريق تكوين أعوان في الجباية لهم إلمام واسع بالجانب التقني للضريبة، لاسيما الشق المتعلق بالمحاسبة الضريبية وطرق المراجعة الجبائية؛
- تحديث معايير اختيار القضايا التي هي محل مراجعة جبائية؛
- برمجة المؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية بصورة آلية؛
- الاعتماد على الأساليب الكمية، والمؤشرات الدالة والمعبرة، خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية الإنتاجية، نظرا لكثرة البيانات المحاسبية المتداخلة في إنتاج المعلومات المالية؛
- تنوع أشكال الرقابة الجبائية حسب نوعية الأنشطة؛
- تفعيل نظام المعلومات الجبائي، ذلك أن هذا الأخير يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل من خلال جمع البيانات، إدارتها، مراقبتها، وأخيرا إنتاجها، ثم استغلالها؛ (حراق 2017: ص 77)
- ربط المصالح الضريبية المركزية والمحلية بشبكة الإعلام الآلي، حتى يمكن تتبع مسار المعلومة الجبائية على المستوى الوطني؛
- عصرنه وتحديث الإدارة الجبائية من خلال التحول إلى مفهوم الإدارة الضريبية الالكترونية على الأقل كخطوة أولى تقوم بتشجيع تقديم التصريحات الكترونياً؛
- تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة، وجعلها إدارة جماهيرية بفتح أبواب لها أمام الجمهور؛
- الإسراع في إتمام الهياكل الضريبية المستحدثة مثل مراكز الضرائب، وإقامة فروع لمديرية المؤسسات الكبرى في قسنطينة، وهران؛
- تأسيس جباية خاصة بالشركات الكبرى من أجل التحكم في التسيير الجبائي؛
- تأسيس جباية لامركزية وقانون خاص بالجباية المحلية؛
- تفعيل الضرائب العقارية غير مستغلة حالياً " جباية عقارية خاصة بالفيلات الفخمة"؛
- إعادة النظر في الصندوق الخاص بالجماعات المحلية (FCCL)؛
- إقامة مخابر أكاديمية على مستوى الجامعات بالتعاون مع المديرية العامة للضرائب تعنى بالدراسات الجبائية، مهمتها وضع إستراتيجيات مستقبلية تخص مختلف الرهانات الجبائية المطروحة داخليا وخارجيا؛
- توحيد قوانين الضرائب الستة في قانون واحد، تبسيطا للنظام الجبائي؛ (بن غيث 2016: ص 82)
- مراجعة معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، بوضع معدل خاص بالشركات الصغيرة والمتوسطة، والكبرى؛
- استحداث فرق للشرطة الجبائية تدعم بها وسائل الرقابة الجبائية تكون مهامها الرئيسية، البحث والتحري عن المعلومة الجبائية، القيام بالدوريات تخص التحقيق التجاري والاقتصادي، إقامة الحواجز الأمنية لمراقبة القسيمات والسلع غير مفوترة، القيام بأعمال المتابعات الجبائية لاسيما، الغلق، الحجز...الخ؛ (غنوج 2015)
- تكريس مفهوم الإعلام الجبائي باستغلال الفضاءات الإعلامية الممكنة (تلفزة، صحف، انترنت) للتقرب من المجتمع الضريبي.
- تعديل النظام الجبائي بما يسمح باستيعاب التطبيقات الجديدة لضرائب التلوث، كقواعد الاهتلاك المعجل على معدات الإنتاج النظيف، إضافة إلى إقرار ضرائب انبعاثات غاز CO2، وضرائب النفائات، والضرائب على مدخلات الإنتاج. (كريبش 2014: صفحة 170)

9- خاتمة:

من متطلبات ترشيد المنظومة الجبائية في الجزائر احداث اصلاح ضريبي عميق على النظام الضريبي الجزائري، بجعله يستوفي معايير (البساطة، المرونة، الفعالية، العدالة) التي تتميز بها النظم الضريبية المعاصرة خصوصا في ظل التشخيص السلبي لعنصر الفعالية الذي وقفنا عليه في هذه الورقة البحثية من

خلال عدم تمكن الادارة الجبائية من استغلال أمثل لامكانيات الاقطاع الضريبي المتاح في الاقتصاد الجزائري، بناء على ماتقدم نحاول استعراض أهم النتائج التطبيقية التي توصلنا اليها في هذه الورقة البحثية:

- مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية دون المستوى فقد قدرت سنة 2018 ماقيمته 3400 مليار دج مسجلة زيادة طفيفة عن تلك المسجلة سنة 2017 إذ قدرت بـ 3305.9 مليار دج، لكن رغم هذه الزيادات المتتالية إلا أنها تبقى دون الآمال المنتظرة منها خصوصا في ظل الأزمة المالية للبلاد وتراجع إيرادات الجباية النفطية منذ انهيار أسعار النفط سنة 2014، مما يطرح رهان ضرورة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية كأهم رهان للنظام الضريبي الجزائري في المديين المتوسط والبعيد وذلك بالنظر إلى صعوبة تحقيق هذا الرهان على المدى القريب؛

- يمثل الاقتصاد غير الرسمي مجالا كبيرا في الاقتصاد الوطني، بحيث توجد الكثير من الأنشطة الاقتصادية بعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية لاسيما الجبائية، لم نستطيع الحصول على احصائيات دقيقة تخص مبالغ الغش الجبائي في النظام الضريبي الجزائري، الا أن بعض الأرقام تشير الى أن حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر يمثل تقريبا حوالي 30% من الناتج المحلي الإجمالي؛
- مبالغ الغش الجبائي المرصودة من طرف مصالح الرقابة الجبائية قد تضاعفت تقريبا في اشكالها المختلفة، فبالنسبة الى مبلغ الغش المرصود في اطار التحقيق المحاسبي بلغ 140 مليار دج سنة 2018، في حين بلغ مبلغ الغش المسجل في اطار التحقيق المحاسبي 867 مليار دج طيلة فترة الدراسة (2010-2018)، نفس الشيء تقريبا بالنسبة لمبالغ الغش الضريبي المرصودة في اطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اذ سجل 114 مليار دج سنة 2018، وبلغ ماقيمته 700 مليار دج خلال فترة الدراسة (2010-2018)، رغم كل هذه المبالغ المرصودة من طرف مصالح الرقابة والتحقيق الجبائي والمجهودات المبذولة لتحسين نظام الرقابة الجبائية عبر آلياته المختلفة (التحقيق في المحاسبة VC، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية VASF، التحقيق المصوب في المحاسبة VPC، إلا أن النظام الرقابي الجبائي مازال ضعيفا؛
- البطاقية الوطنية للغشاشيين التي تظم المتهربين في المجال الجبائي في تزايد مستمر، اذ بلغ عدد الغشاشيين المسجلين في البطاقية الوطنية سنة 2018 ما يزيد عن 120000 متهرب يشملون بالترتيب قطاع الاستيراد، يليه تجارة الجملة، ثم قطاع الأشغال العمومية، واخيرا تجارة التجزئة؛

- ضعف معدلات الضغط الضريبي خارج المحروقات فهو يتراوح تقريبا بين 13% و 17% خلال فترة الدراسة، بحيث بلغ سنة 2018 مامعدله 14.5% غير بعيد عن المعدل المسجل سنة 2017 والمقدر بـ 14.2%، فهو يعتبر الأضعف في منطقة البحر الأبيض المتوسط، ففي سنة 2018 سجل الضغط الضريبي في الاتحاد الأوروبي نسبة تقدر 39.9%، وفي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية نسبة 36.2%، في حين بلغ في تونس معدل 24%، هذا الضعف لا يرجع لضعف قدرة الأداء الجبائية وإنما يرجع إلى عدم الاستغلال الفعال لهذه القدرة، وإلى ضعف الإدارة الجبائية، وعدم قدرتها على مراقبة وتأطير النشاط الاقتصادي والتجاري، دون نسيان تعاطم الغش الضريبي في المنظومة الجبائية الجزائرية، الأمر الذي يستدعي تعزيز آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها أكثر.

قائمة المراجع

باللغة العربية:

1. بادي. ن. ا، **المنازعات الجبائية في الجزائر**، دار ميهوبي، الجزائر، 2017.
2. بن الشاوي. م.، **"الجبائية المحلية في الجزائر"**، مجلة ميلاف، العدد 05، جامعة ميله، الجزائر، 2015.
3. بن غيث. ي. **النظام الضريبي الجزائري**، دار الاشعاع، الجزائر، 2016.
4. تقرير مديريةية البحث و التحقيق DRV. **"الغش الضريبي في الجزائر"**، وزارة المالية، الجزائر، 2019.
5. تقرير مديريةية التوقعات و السياسات DGPP. **"تحليل البطاقية الوطنية للغشاشيين"**، وزارة المالية، الجزائر، 2019.
6. جريدة رسمية رقم 44، المادة 29 من قانون المالية التكميلي 2009.
7. حراق. م. **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.

8. حراق. م. "النظام الجبائي الجزائري قراءة في البنية والهيكل"، مجلة اقتصاديات المال و الأعمال، العدد 06، جامعة ميله، الجزائر، 2017.
9. حركاتي. م. ، الجرائم الاقتصادية في التشريع الجزائري، دار الحكمة، الجزائر، 2015.
10. زيكاره. م. (2019). "تحليل بنية الجباية العادية"، مجلة المديرية العامة للضرائب، العدد 90، وزارة المالية، الجزائر.
11. غنوج. ب. ، "آليات مكافحة الغش الضريبي"، بحث قدم ضمن الملتقى الوطني حول التنمية المحلية، جامعة ميله، الجزائر، 2015.
12. فرحاني. ا. ، النفقات الجبائية في الجزائر، دار الاشعاع، الجزائر، 2014.
13. فلاح. م. ، السياسة الجبائية الأدوات و الأهداف مع الاشارة الى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
14. كردود. ا. ، الغش الضريبي الأسباب و الحلول، دار وائل، عمان، الأردن، 2015.
15. كرييش. ع. ، عالم الجباية البيئية، دار المعارف، الأردن، 2014.
16. لوكال. م. ، "الادارة الجبائية من منظور استراتيجي"، وزارة المالية، الجزائر، 2019.
17. ناجي. ا. ، الرقابة الجبائية، دار المحمدية، الجزائر، 2016.
18. ناصر. م. ، "الاصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.
19. هجرس. ك. ، "التحصيل الضريبي في الجزائر"، بحث قدم الى الملتقى الدولي الثاني حول حوكمة الميزانية، جامعة مؤتة، الأردن، 2018.
20. هناني. ا. ، آليات الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2016.