التلبس الجبائي كوسيلة رقابية أكثر فعالية للحد من الغش الجبائي
حالة الجزائر (2005-2015)

The Flagrance Tax as a more effective means of control to reduce the fiscal fraud The case of Algeria (2005-2015)

ط.د/ أميـر جازية: جامعة المدية

د/يوسفي عاشور :جامعة المدية

yousfiachour76@gmail.com amirdjazia@gmail.com

Abstract:

The purpose of this article is to examine the effectiveness of the application of the Flagrance Tax procedure to reduce the phenomenon of fiscal fraud as a new procedure developed under the Finance Act of 2013, which allows the tax administration to intervene to stop fraud practiced under the fiscal control procedures, it enables the Department to act effectively In the face of short-term companies established for one purpose, namely, fraud and tax evasion. It also ensures the collection of future tax debts by addressing the process of insolvency regulation by cheating taxpayers.

Keywords: The Flagrance Tax , The fiscal control, Effectiveness, The fiscal fraud, Algeria.

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة مدى فعالية تطبيق إجراء التلبس الجبائي للحد من ظاهرة الغش الجبائي باعتباره إجراءاً جديداً تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2013، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس في إطار إجراءات الرقابة الجبائية، فهو يمكن الإدارة من التصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى والتي تم تأسيسها لهدف واحد، ألا وهو الغش والتهرب الجبائي، كما يضمن تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين.

الكلمات المفتاحية: التلبس الجبائي، الرقابة الجبائية، الفعالية، الغش الجبائي، الجزائر.

مقدمة:

على غرار كل بلد مهتم بتحديث نظامه الجبائي، تعمل الجزائر على أن يكون نظامها جذاباً ومتطابقاً بشكل دائم مع المتطلبات الاجتماعية والاقتصادية للبلد، وذلك بالسهر على التوزيع العادل للعبء الجبائي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة، والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وكذا ترسيخ الوعي الجبائي.

وانطلاقاً من كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، حيث يقوم من خلاله المكلف بالضريبة بالتصريح من تلقاء نفسه بالأسس الخاضعة للضريبة، تم استحداث مجموعة من الإجراءات الرقابية قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبة وعند الاقتضاء القيام بالتصحيحات والعقوبات المفروضة، وعليه يواصل بعض المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة انتهاج مختلف الممارسات الهادفة إلى الغش الجبائي لا سيما ممارسة نشاط خفي، الشراء أو البيع دون فاتورة وتحويل وجهة الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم.

ومن أجل محاربة كل هذه الممارسات تسعى الإدارة الجبائية إلى البحث عن وسائل رقابية أكثر فعالية واستحداث آليات جديدة للحد من الغش الجبائي، ومحاربة كل الظواهر المضرة بالخزينة العمومية، وفي هذا السياق تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013.

أهمية الدراسة: *إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لتنامي ظاهرة الغش الجبائي في بلادنا، مع عدم فعالية الوسائل الحالية في الحد منه، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية.*

أهداف الدراسة: تتمثل فيما يلي:

- التحسيس بمخاطر الغش الجبائي وكذا العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية للحد منه بعدما ثبتت محدودية الطرق التقليدية، خاصة مع ظهور أنشطة جديدة لم تكن معروفة سابقاً؛
- تعميم مفهوم التلبس الجبائي في أبعاده التعريفية والإجرائية كونه إجراء جديد يهدف إلى وضع حد لظاهرة الغش الجبائي؛
- غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات الغش الجبائي التي تضر بالاقتصاد الوطني.

من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

– هل يمكن لإجراء التلبس الجبائي أن يحد من ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم بحثنا إلى المحاور التالية:

أولاً: واقع الغش الجبائي في الجزائر

ثانياً:آلية الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الجبائي

ثالثاً: تقييم فعالية تطبيق إجراء التلبس الجبائي

أولاً: واقع الغش الجبائي في الجزائر

تعاني الجزائر كغيرها من الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمداخيل من مشكلة الغش الجبائي، فالضريبة تشكل عبئاً على المكلف بها، لذلك فإنه يعمل جاهداً للتخلص منها جزئياً أو كلياً، وللتعرف على واقع هذه الظاهرة في الجزائر سنتطرق إلى مفهومها وأسبابها وآثارها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

1. مفهوم الغش الجبائي: لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الجبائي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق، فالغش الجبائي حسب ناصر مراد هو عبارة عن " تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش بالاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون" [1].

وهناك من عرفه على أنه " التهرب الذي يكون مقصوداً من المكلف، ويتم عن طريق مخالفة أحكام قوانين الضرائب وذلك في محاولة للتخلص من الضريبة"[2].

وهناك من عرفه على أنه:"تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الجبائي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصاريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وسجلات مزيفة، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية"[3].

وحسب أنطوان ديلان (Antoine Dulin): "المكلف الذي ينقص أو يغتنم فرصة إنقاص تأسيس أو دفع الضرائب، يكون متهرباً ضريبياً، كذلك النسيان الإرادي للتصريحات في الآجال، والإخفاء الإرادي للمداخيل أو الثروة، والتنظيم الإرادي لعدم ملاءته أو إعساره"[4].

وحسب القانون الجبائي الجزائري: "هو كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً"[5].

أما على المستوى الدولي، وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) فإن مصطلح التهرب يستعمل غالباً في حالات عدم احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية والاجتماعية [6].

وحسب تقرير الاتحاد الأوروبي فإن الغش الجبائي "هو نشاط غير شرعي يسمح بإنقاص أو عدم دفع الضريبة"[7].

عموماً الغش الجبائي هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي، بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم، ويمكن إعطاء صور عن الغش الجبائي كما يلي:

- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم.
- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.
- البيع بدون فواتير.
- عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.

2. أسباب الغش الجبائي: تعد ظاهرة الغش الجبائي آفة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية، سواءاً تعلقت هذه الأسباب بالتشريع الجبائي أو الإدارة الجبائية، أي أسباب مباشرة أو غير مباشرة.

1.2 الأسباب المباشرة: تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي أو الإدارة الجبائية، إذ أن تعقد التشريع الجبائي من خلال التعديلات عبر قوانين المالية من سنة إلى أخرى يظهر الغموض، ويبدأ التفكير في طرق اجتناب الضرائب كلياً أو جزئياً.

2.2 الأسباب غير المباشرة: قد تكون هذه الأسباب ذهنية، سياسية أو اقتصادية، فتصاغ من طرف الدولة بمفردها قوانين جبائية تفرض على المكلفين، ومع غياب الضمير الأخلاقي لدى بعض الخاضعين للضريبة يحدث التهرب والغش الجبائي، فعدم إشراك المكلفين بالضريبة في صياغة القوانين، مع أخذ الضريبة منهم بدون مقابل مباشر تشعر المكلف بعدم الثقة في دولته، لذا يجب تنمية الوعي الضريبي، فيكون إشراك المكلفين في صياغة القوانين واجباً لاجتناب الظلم[8].

فشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الجبائي يحد من حريتهم ويدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير قانونية، فمثلا: شركتين الأولى شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) والثانية شركة تضامن(SNC)، نجد الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء الذين هم ملزمون بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي أيضاً، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي[9].

3. آثار الغش الجبائي: يترتب عن الغش الجبائي آثار ضارة تنعكس في عدة جوانب منها: الاقتصادية، المالية والاجتماعية.

1.3 الآثار الاقتصادية للغش الجبائي: يؤدي الغش الجبائي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب:

- **أثر الغش الجبائي على توجيه الاستثمارات:** إن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الجبائي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهذا ما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية،كما أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص من حجم الإعفاءات

الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، وهذا ما ينتج عنه ركود اقتصادي وذلك بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

- **أثر الغش الجبائي على قواعد المنافسة:** حيث يؤدي الغش الجبائي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر قدرة على الغش الجبائي، بسبب انخفاض نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً، فهو يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنة مع غيرها من المشروعات، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة ضريبياً على الغش لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق.
- **أثر الغش الجبائي على السوق الموازي:** إن جانباً من الدخل المتولد داخل السوق الموازي (وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال دفع الضرائب أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته) لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يكشف الأفراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الجبائية، وكلما كان حجم اقتصاد الظل(السوق الموازي) كبيراً فإنه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة للدولة، وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي[10].

ولقد عرف السوق الموازي في الجزائر انتشاراً كبيراً خلال فترة التسعينات مما شجع على انتشار ظاهرة الغش الجبائي أو ما يعرف بالاقتصاد الخفي، الذي عرف توسعاً كبيراً وخطورة أكبر خاصة بعد الانتقال إلى مرحلة اقتصاد السوق والحرية التي تمنح للنشاطات الاقتصادية والتجارية، هذا ما ظهر جلياً في سنة 2000م، أين تم إحصاء 700 سوق موازي بقوة تشغيل تقدر بحوالي 100000 تاجر والتي تمثل 14 % من التجار المسجلين في السجل التجاري، حيث تم إحصاء في نفس السنة: 60 % من السوق الموازية في المدن الكبرى، 40 % منها سوق للجملة، 50 % من المشاركين في سوق الجملة لا يملكون سجل تجاري[11].

وبالرغم من المجهودات التي تقوم بها الجزائر في إطار محاربة الاقتصاد الخفي ومحاولة إدماجه في الاقتصاد الوطني كمنح المساعدات للمؤسسات الصغيرة، دعم المشاريع المتعلقة بالنشاطات التقليدية، اتخاذ تدابير صارمة لمكافحة الغش الجبائي، إلا أن حجمه يبقى معتبراً وهذا كما يوضحه الجدول التالي[12]:

جدول رقم (01): حجم القطاع غير الرسمي في الجزائر كنسبة من الناتج الوطني الإجمالي خلال الفترة (2000-2011)

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
قطاع غير رسمي	31.6	33.6	34.2	35.6	34.3	34.5	34.2
السنة	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	-	-
قطاع غير رسمي	34	32.2	32	45.6	42.4	-	-

المصدر: بن عزوز محمد، "**القطاع غير الرسمي وجدل إدماجه في النشاط الاقتصادي القانوني**"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد الأول، ص389.

نلاحظ من خلال الجدول أن حجم القطاع غير الرسمي في الجزائر يشكل نسبة لا بأس بها من الناتج الوطني الإجمالي حيث تراوحت بين (31% و45%)، وهي تؤثر مباشرة على الدخل الإجمالي بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة وذلك لبقائها خارج نطاق السيطرة الجبائية، مما يشكل اختلالاً في الاقتصاد الجزائري ويوفر مناخاً ملائماً لنمو وتفاقم ظاهرة الغش الجبائي.

2.3 الآثار المالية للغش الجبائي: يترتب على الغش الجبائي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة وذلك بعدم دخول الحصيلة الضريبية إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة على القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضريبية للمجتمع، فضلا عن إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين وتحقيق العدالة الاجتماعية [13]، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض أو الرفع من معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة، وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة، ويمكن توضيح الآثار المالية كما يلي[14]:

1.2.3 الإصدار النقدي: ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛
- تغير نمط الاستهلاك؛
- انخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

2.2.3 الدين العام: يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره – داخلي أو خارجي، طويل المدى أو قصير، عام أو عن طريق الاكتتاب – إلى آثار سيئة على الاقتصاد ككل، فالدين العام يعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام.

3.2.3 التجارة الخارجية: نظراً لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية وإثراء الخزينة العمومية، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلباً على التجارة الخارجية، وبالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط

وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.

4.2.3 زيادة الضغط الجبائي: يؤدي لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الجبائي إلى زيادة الضغط الجبائي على المكلفين، مما يزيد من ميولهم إلى التهرب وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الجبائي أكثر فأكثر[15] والجدول التالي يوضح لنا مستوى الضغط الجبائي في الجزائر.

جدول رقم (02): تطور مستويات الضغط الجبائي في الجزائر للفترة 2009- 2016

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الجباية العادية	1146.61	1297.94	1527.1	1908.6	2031.01	2091.45	2968.03	3075.73
الجباية البترولية	2327.67	2820.01	3829.74	4054.35	3678.13	3390.42	2275.13	1781.10
إجمالي الجباية	3474.28	4117.95	5356.84	5962.95	5709.01	5481.87	5243.16	4856.83
الناتج المحلي الإجمالي	10034.4	12049.5	14588.6	16208.7	16650.2	17242.5	16766.1	17406.8
الضغط الجبائي الإجمالي %	**34.85**	**34.34**	**36.89**	**37.63**	**32.12**	**31.79**	**31.27**	**27.90**
الجباية خارج المحروقات	1146.61	1297.94	1527.1	1908.6	2031.01	2091.45	2968.03	3075.73
الضغط الجبائي خارج المحروقات %	**16.55**	**16.61**	**16.33**	**17.55**	**17.38**	**16.61**	**21.94**	**23.58**

الوحدة: مليار دج

المصدر: من إعداد الباحثين بناءاً على التقارير السنوية لبنك الجزائر (2009-2016) متاحة على الموقع الإلكتروني:
http://www.bank-of-algeria.dz

نلاحظ من الجدول السابق أن مستوى الضغط الجبائي في الجزائر مرتفع جداً في حالة إدراج إيرادات الجباية البترولية، حيث في سنة 2014 بلغت نسبة الضغط الجبائي الإجمالي 31.79 %، أما في حالة عدم إدراج الجباية البترولية فإن تلك النسبة بلغت مستوى 16.61 % وهو مستوى مقبول، إلا أن هذه النسبة بدأت في الارتفاع لتصل الى 23.58 % سنة 2016، لكن نشير أن الإحصائيات الرسمية وقوانين المالية السنوية تأخذ بعين الاعتبار الجباية البترولية ضمن الإيرادات الجبائية، إلا أن معدل الضغط الجبائي خارج المحروقات يعد أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويعتبر ضعيفاً مقارنة مع المستوى الذي حدده كولان كلارك (Colin Clark)* بـ 25 %، وعلى هذا الأساس قد يفهم من انخفاض الضغط الجبائي خارج المحروقات انخفاض الاقتطاعات الضريبية بفعل انخفاض المقدرة التكلفية للدخل الوطني (الناتج المحلي الإجمالي)، وبذلك الانخفاض في الدخل الفردي.

ولمعرفة المستوى الحقيقي للضغط الجبائي في الجزائر سوف نحاول مقارنته مع بعض الدول آخذين سنة 2014 كمرجع، حيث ستتم المقارنة مع البلدان التالية:

- تونس، المغرب، ليبيا (بلدان مجاورة).
- نيجيريا، العربية السعودية، النرويج (بلدان بترولية).
- اسبانيا وفرنسا (بلدان الحوض المتوسط).

جدول رقم (03): معدل الضغط الجبائي لبعض الدول خلال سنة 2014

البلد	معدل الضغط الجبائي %
الجزائر	31.79
تونس	32.50
المغرب	29
ليبيا	69.40
فرنسا	51.80
اسبانيا	37.00
النرويج	55.70
العربية السعودية	46.00
نيجيريا	34.40

Source : Goumeziane Boudjema, Bouzida Hamid, **« étude des différents niveaux de la pression fiscale en Algérie pour la période (2002-2016) en comparaison avec d'autre pays »**, revue de recherches , N 11.Tome 3, p 282.

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر (31.79 %) منخفض مقارنة مع الدول المصدرة للبترول: السعودية 46 %، ليبيا 69.40 %.

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر منخفض كثيراً مقارنة مع الدول البترولية ماعدا نيجيريا التي بلغ مستوى الضغط الجبائي فيها سنة 2014: 34.40 %.

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر متقارب مع البلد المجاور تونس (32.50 %)، ومرتفع مقارنة بالمغرب (29%).

3.3 الآثار الاجتماعية للغش الجبائي: بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية وتزيد الفوارق الطبقية في المجتمع، بالإضافة إلى ذلك فإن الغش الجبائي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظراً لسقوط العب الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية،

ويفضل بذلك المكلفين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية[16].

ثانياً:آلية الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الجبائي

تعد الرقابة الجبائية أهم وسيلة ردعية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الإطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الجبائي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله، ويتم ذلك وفقاً لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

1. مفهوم الرقابة الجبائية: تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية رغم اتحادها في المعنى، لذا سنحاول تحديد مفهوم الرقابة الجبائية باعتبارها وظيفة تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض مكافحة الغش الجبائي، ومن أبرز التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية ما يلي:

– " الرقابة الجبائية هي مجموع الإجراءات والتقنيات التي يتخذها المشرع والتي تضمن للإدارة تساوي المكلفين بالضريبة في واجباتهم، كما أنها تمكن من استرجاع حقوق الخزينة العمومية التي تضيع بسبب اختراق ومخالفة القوانين الجبائية"[17].

– " الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سوءاً كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"[18].

– أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"[19].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وذلك بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.

2. أشكال الرقابة الجبائية: إن تزايد العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة يحتم على الإدارة الجبائية تنويع مخطط عملها في هذا الشأن، وهو ما يؤدي إلى الاختيار بين خمسة أنواع من الرقابة الجبائية مصنفة إلى رقابة شاملة ورقابة معمقة.

1.2 الرقابة الشاملة: ويتمثل هذا النوع من الرقابة في فحص الوثائق الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، وبهذا فإن الأمر يتعلق بـ:

1.1.2 الرقابة الشكلية: le contrôle formel

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين لتصريحاتهم للمراقب الجبائي، وتجدر الإشارة إلى أن كل ملف يجب أن يكون موضوع رقابة من هذا النوع على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات (مدة التقادم)، حيث يبقى حق الإدارة في الاسترجاع قائماً طيلة هذه المدة[20].

والهدف من هذا النوع من الرقابة هو:

– التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

– التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

– محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح[21].

2.1.2 الرقابة على الوثائق: le contrôle sur pièces

تمثل المرحلة الموالية لمرحلة الرقابة الشكلية، وتتم على مستوى مفتشيات الضرائب –في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة نشاط الخاضع للضريبة– التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية التي أدلى بها المكلف ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، إذ يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، [22]ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

2.2 الرقابة الجبائية المعمقة: تعتبر الرقابة المعمقة استمراراً للرقابة على الوثائق، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءاً على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناءاً على عدة مؤشرات أهمها:

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية.
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

1.2.2 التحقيق في المحاسبة: la vérification de la comptabilités

يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقاً لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي، حيث نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

والهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة[23].

2.2.2 الرقابة المصوبة: La vérification ponctuelle

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، وهو لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة.

ويعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزءاً منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية[24].

وقد تم استحداث هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010،[25] وهو إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسسها التقادم، هذا الإجراء الرقابي هو:

- رقابة تسوية للتخفيضات المجرات بخصوص الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها؛
- رقابة على العجز المتكرر المصرح به؛
- رقابة على استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة [26].

3.2.2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

يمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وبين المداخيل المحققة فعلاً، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية.

أما معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة فتتمثل فيما يلي:

- ✓ الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
- ✓ الأشخاص الذين خضعوا للرقابة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- ✓ الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية، مع العلم أن هذه المعايير ليست الوحيدة فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعاً لمعايير تراها مناسبة[27].

ثالثا: تقييم فعالية تطبيق إجراء التلبس الجبائي

تم استحداث إجراء التلبس الجبائي" la Flagrance Fiscale" بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، حيث يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حداً للغش الجبائي، وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز ...الخ، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس، وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

1. مفهوم التلبس الجبائي: يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار تطبيق حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية.

وتبعاً لهذه المعاينة، وفي ظل وجود قرائن واضحة للغش وبعد موافقة الإدارة المركزية، يخضع المكلف بالضريبة لمحضر تلبس جبائي، حيث تعتبر حالات تلبس جبائي الممارسات التالية:

– ممارسة نشاط ما دون التصريح به لدى المصالح الجبائية؛

– إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلاً؛

– ارتكاب مخالفة بيع وشراء بضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها؛

– تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية، وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش؛

– ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل؛

– تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة

2. أهداف إجراء التلبس الجبائي: تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيلات، وهذا مروراً برقابة صارمة للنشاطات القصيرة المدى.

1.2 معاينة وإيقاف عملية غش جارية: يمكن إجراء التلبس الجبائي الإدارة الجبائية من تصحيح حالات الغش الجبائي أثناء ممارسة حقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والإطلاع والرقابة، فقد أصبحت مزودة بإجراء جديد يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة.

2.2 مراقبة النشاطات القصيرة المدى: من خلال هذا الإجراء الجديد، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى والتي تم تأسيسها لهدف واحد، ألا وهو الغش والتهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة (أقل من 04 سنوات)، وذلك بالتدخل حتى قبل انتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.

3.2 تعزيز التحصيل: فضلاً عما سبق ذكره، يسمح هذا الإجراء للإدارة بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

3. مراحل تطبيق إجراء التلبس الجبائي وآثاره:

1.3 مراحل تطبيق إجراء التلبس الجبائي: يمر تطبيق إجراء التلبس الجبائي بثلاثة (03) مراحل كما يلي:

1.1.3 معاينة جنحة الغش الجبائي في حالة تلبس: طالما أن إجراء التلبس الجبائي هو غير مستقل، فإن معاينة جنحة الغش الجبائي تتم في إطار إجراءات الرقابة الجبائية، ألا وهي حق المعاينة والحجز والتحقيق والإطلاع والرقابة، حيث يجب على أعوان الإدارة الجبائية –في إطار ممارسة حقوقهم– معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا لاحظوا حالة من حالات التلبس الجبائي المذكورة آنفاً.

2.1.3 موافقة الإدارة المركزية: حيث لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية وبالتحديد مديرية الأبحاث والمراجعات، وعليه يجب على مدير كبريات المؤسسات ومدراء الضرائب الولائيين– حسب الحالة– تقديم طلب لمدير الأبحاث والمراجعات للترخيص لهم بإعداد محضر معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا ما تبين وجود قرائن واضحة للغش الجبائي، ويتعين على هذا الأخير أن يقوم بالرد في غضون 48 ساعة بالقبول أو الرفض لإعداد المحضر.

3.1.3 الإطلاع المباشر على الوثائق: بما أن إثبات الوجود الفعلي لجنحة التلبس الجبائي يعود للإدارة الجبائية، يسمح التشريع الجبائي الساري المفعول لأعوان الإدارة الجبائية بالإطلاع المباشر وفي الوقت المناسب على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين، وهذا بغية الكشف عن عناصر من شأنها تأكيد وجود الغش[28].

2.3 آثار إجراء التلبس الجبائي: يترتب عن إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد لا سيما:

– إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛

– استثناء حق الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛

– إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية؛

– إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛

– تمديد أجل التقادم والمقدر بأربع (04) سنوات بسنتين (02) إضافيتين؛

– استثناء حق التأجيل القانوني للدفع والمقدر بـ 20 % وجدول الدفع بالتقسيط؛

– تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

– التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش[29].

4. نتائج تطبيق إجراء التلبس الجبائي: بما أن التلبس الجبائي هو إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار إجراءات الرقابة الجبائية (حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة) بأنواعها المختلفة، فإنه لا يمكن فصل نتائجه عن نتائج الرقابة الجبائية ككل.

جدول رقم (04): نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة (2005-2015)

الوحدة:مليار دج

البيان / السنوات	الرقابة المحاسبية		الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية		الرقابة على الوثائق		الرقابة المصوبة		مجموع عدد الملفات	مجموع الحقوق والغرامات
	عدد الملفات	الحقوق والغرامات	عدد الملفات	الحقوق والغرامات	عدد الملفات	الحقوق والغرامات	عدد الملفات	الحقوق والغرامات		
2005	2217	15.047	258	0.738	-	-	-	-	2475	15.78624
2006	2228	73.670	278	0.985	34081	39.880	-	-	36587	114.536
2007	2194	14.037	438	1.307	30894	33.162	-	-	33526	48.50712
2008	2374	20.533	357	1.358	32795	30.015	-	-	35526	51.90718
2009	2483	74.595	381	1.288	30365	28.246	-	-	33229	104.131
2010	1989	41.503	396	5.896	30029	32.293	503	1.189	32917	80.88326
2011	1444	34.153	204	1.633	27291	26.224	586	1.434	29525	63.4457
2012	1682	31.359	18	0.99	28672	24.161	561	1.201	30933	56.82206
2013	1809	36.255	299	1.507	27932	26.953	571	1.954	30611	66.6702
2014	2357	126.406	347	2.141	28389	26.196	612	2.171	31705	156.9159
2015	2358	37.613	99	4.295	23229	29.546	594	4.495	26280	75.95137
المجموع	**32109**	**571.350**	**3800**	**23.898**	**293677**	**296.680**	**3427**	**12.447**	**333013**	**904.3779**

المصدر: المديرية العامة للضرائب: مديرية االبحث والمراجعات- المديرية الفرعية للبرمجة.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول هو التزايد المستمر لحصيلة الرقابة الجبائية بأنواعها الأربعة، وهذا موازاة مع زيادة عدد الملفات المبرمجة للرقابة، خاصة بعد استحداث الرقابة المصوبة بموجب قانون المالية لسنة 2010 حيث بلغت حصيلة الرقابة الجبائية أكثر من 80 مليار دينار، كما نلاحظ ارتفاعاً جلياً لحصيلة الرقابة الجبائية خلال سنة 2014 وهذا راجع إلى:

- زيادة عدد الملفات الخاضعة لعملية التحقيق بأنواعه الأربعة حيث بلغ عددها خلال سنة 2014: 31705 ملف.

- استحداث إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2013، وبالتالي تصحيح حالات الغش والتصدي لها في الوقت المناسب، ومراقبة النشطات القصيرة المدى والتدخل قبل انتهاء آجال الإلتزامات التصريحية.

وعلى العموم هناك تطور ايجابي لحصيلة الرقابة الجبائية وهذا مرده في نظرنا إلى:

- تطور إجراءات التحقيق من حيث التشريع والتي من بينها استحداث إجراء التلبس الجبائي.
- تدعيم مصالح الرقابة الجبائية بحملة الشهادات الجامعية والمختصين خاصة خريجي المدرسة الوطنية للضرائب.

- تقوية الإعلام والاتصال عن طريق الإنترنيت والدلائل التطبيقية والمنشورات.

وفي الواقع أن هذا التطور الايجابي لا يرقى إلى المستوى المطلوب المستهدف من عملية الرقابة الجبائية للحد من تنامي ظاهرة الغش الجبائي، مما يستلزم اتخاذ مجموعة من الإجراءات لتفعيل الرقابة الجبائية والنظام الضريبي ككل للحد من هذه الظاهرة.

نتائج وتوصيات:

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة يمكن أن ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، ورغم أهمية هذا الإجراء ودوره في التقليل من ظاهرة الغش الجبائي إلا أن هته الأخيرة في تزايد مستمر، ويجب الإشارة إلى أنه مهما حققت الرقابة الجبائية بأنواعها المختلفة من نتائج فإنه لا يمكنها أن تتصدى لوحدها لظاهرة الغش الجبائي، لذا كان لابد من أخذ مجموعة من الإجراءات لمحاربة الظاهرة، نذكر منها:

– اللجوء إلى الملاحقات القضائية في حق مرتكبي جريمة الغش الجبائي وتشديد العقوبات، وفي المقابل تقديم تحفيزات وتشجيعات للمكلفين الذين يلتزمون بالدفع في المواعيد المحددة وبالتصاريح الحقيقية.

– تفعيل نظام المعلومات الجبائي حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل.

– تشكيل لجنة وطنية لمكافحة الغش الجبائي (كما هو معمول به في فرنسا) مهمتها: تشجيع إقامة التسويات قبل وأثناء عملية الرقابة، تنفيذ السياسة الوقائية الجبائية، تأسيس نظام العقوبات والغرامات بالتناسب مع الخطأ المكتشف...الخ.

– تفعيل عملية البرمجة، وذلك من خلال برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتاً عن النشاط أو تنهي النشاط أو تغير مكان النشاط بصورة آلية، بالإضافة إلى برمجة أصحاب المهن الحرة ومسيري الشركات وأعضائها للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بعد ظهور أولى علامات الثراء الخارجي دون التقيد بتاريخ بداية النشاط.

– الحد من الاستمرار في إدخال التعديلات على القوانين الضريبية وإعطاء فترة زمنية كافية للتأكد من حدوث الأثر الاقتصادي والاجتماعي المرجو من هذه التعديلات، لأن كثرة التعديلات تعطي الانطباع بعدم العدالة وبأن الهدف منها هو زيادة الضرائب فقط.

* كولان كلارك (1905–1989): اقتصادي بريطاني مختص في دراسة استعمال الناتج الوطني الإجمالي كقاعدة لدراسة الاقتصاد الوطني، نادى بأن لا يتعدى معدل الضغط الجبائي مستوى 25 % من الدخل القومي.

الهوامش:

1- مراد ناصر، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر، 2011، ص.153

2- موفق محمد عبده، " **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي- دراسة مقارنة**" دار الجنان، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص.06

3-حميد بوزيدة، "**جباية المؤسسات**"، ديوان المطبعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص40.

4-Antoine Dulin, **les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement a l'impôt et cohésion sociale,** journal officiel de la république française, décembre 2016, p 17.

5- المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

6-Abdelhamid HASSOUNE, **« l'évasion fiscale en Afrique - cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maitriser ? »** ; Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public ; 29/11 et 01/12/2010 ; Tanger(Maroc), p 02.

7-Rapport de l'union européenne, **lutte contre l'évasion fiscale au niveau européen**, un bilan en demi-teinte, 15 novembre 2016, p14.

8- بومدين بكريتي، رشيد يوسفي، "**السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر- دراسة تحليلية واقتصادية**"، مجلة المالية والأسواق، العدد الأول، ص.171

9- يسرى مهدي حسن السامراني، زهرة خضير عباس العبيدي، "**تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص .134

10-سليمان الدالي، "**دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي- دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 01، 2015، ص 286.

11-Rapport CNES (conseil national économique et social), **« le secteur informel illusions et réalité »**, commissions relation de travail, juin 2004, p32.

12-علي بودلال، " **تقييم كلي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر**"- **مقاربة نقدية للاقتصاد الخفي**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2007، ص .318
13- الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، " **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015، ص.45
14-نصر رحال، "**محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2007/2006، ص .83
15-نصر رحال، المرجع السابق، ص .85
16-حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 54.
17-Kamel KHARROUBI, « **Le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude** », mémoire de magister en sciences commerciales, université d'Oran ; 2010/2011, p71.
18-كحلة عبد الغني، "**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2012/2001، ص.85
19-العثماني مصطفى، " **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2008، ص.81
20-إسماعيل صاري ، "**تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها**"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، أفريل 2014، ص.212
21-أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، طبعة 2018، ص .10
22-بوعلام ولهي، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20 و21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، ص .07
23-بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص 07.
24-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 08.
[1]- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة للمادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد .78

25–محمد جمال لعلاوي، السعيد زنات، "**التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس ، ديسمبر 2016، ص .185

26–بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص10.

27–Ministère des finances, La lettre de la DGI, **« La flagrance fiscale- pour un contrôle fiscale plus efficace»**, n°68/2013, p 06-07.

28–Ministère des finances, La lettre de la DGI, **« La flagrance fiscale- pour un contrôle fiscale plus efficace»**, Op.Cit, p 08.

29–وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر 03، طبعة 2018، الجزائر، ص14.