

التهرب الضريبي في الجزائر؛ الأسباب؛ النتائج وبعض الحلول

من إعداد

الدكتور قاشي يوسف

أستاذ محاضر قسم (ب)

كلية العلوم الإقتصادية

جامعة البويرة

التهرب الضريبي في الجزائر؛ الأسباب؛ النتائج وبعض الحلول

من إعداد الدكتور قاشي يوسف
أستاذ محاضر قسم (ب)
كلية العلوم الاقتصادية
جامعة البويرة

ملخص :

يعد فرض الضريبة عمل من أعمال السيادة، وعلى ذلك فإن الدول تختار وتصمم أنظمتها الضريبية بما يسمح لها بتحقيق حصيلّة مالية وفيرة لتمويل الإنفاق العام من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للسياسة الضريبية، إلا أن الأشخاص الواقعون في دائرة جاذبية القانون الجبائي يحاولون التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم بكل الطرق والأساليب، هذا الأمر يلحق إضرارا بالحصيلّة الضريبية من جهة وبمدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق أهداف السياسة الضريبية من جهة أخرى. من خلال هذه الورقة البحثية سوف نحاول أن نبين طرق التهرب الضريبي وأهم القطاعات التي تنتشر فيها الظاهرة لنقدم إحصائيات عن حجم هذه الظاهرة في الجزائر من خلال نتائج الرقابة الجبائية.

Résumé :

La fiscalité est un acte de souveraineté, et donc que les États choisissent de taxer les régimes conçus pour réaliser des gains financiers abondantes pour financer les dépenses publiques d'une part et, d'autre part, atteindre des objectifs économiques, politiques et sociales de la politique de l'impôt, mais les gens pris dans un cercle de droit fiscal attractif, essayant d'éviter de payer l'impôt dû eux par tous les moyens et méthodes, ces dommages à l'imposition d'une part et la mesure dans laquelle le régime fiscal pour atteindre les objectifs de la politique fiscale. Par le biais de cet article va essayer de montrer les méthodes d'évasion fiscale et les principaux secteurs où provoque un phénomène de fournir des statistiques sur l'ampleur de ce phénomène en Algérie par le biais de contrôle fiscal.

مقدمة :

يعد فرض الضريبة عمل من أعمال السيادة، وعلى ذلك فإن الدول تختار وتصمم أنظمتها الضريبية بما يسمح لها تحقيق حصيلة مالية وفيرة لتمويل الإنفاق العام من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للسياسة الضريبية، إلا أن الأشخاص الواقعون في دائرة جاذبية القانون الجبائي يحاولون التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم بكل الطرق والأساليب، هذا الأمر يلحق إضرارا بالحصيلة الضريبية من جهة وبمدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق أهداف السياسة الضريبية من جهة أخرى. من خلال هذه الورقة البحثية سوف نحاول أن نبين طرق التهرب الضريبي وأهم القطاعات التي تنتشر فيها الظاهرة لنقدم إحصائيات عن حجم هذه الظاهرة في الجزائر من خلال نتائج الرقابة الجبائية، ونختم هذه الورقة البحثية بتقديم بعض التدابير التصورية للحد والتخفيف من حجم ظاهرة التهرب الضريبي، ويتم ذلك من خلال المحاور التالية :

- المحور الأول: أسباب التهرب الضريبي وطرقه؛
- المحور الثاني: أهم القطاعات التي يمسه التهرب الضريبي في الجزائر؛
- المحور الثالث: نتائج الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها خلال الفترة 2000 إلى 2014؛
- المحور الرابع : بعض الحلول والتدابير للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

المحور الأول : أسباب التهرب الضريبي وطرقه

للتهرب الضريبي العديد من الأسباب التي تؤدي بالمكلف بالضريبة للتملص من دفعها، وهذه الأسباب ليست مرتبطة فقط بالمكلف بأداء الضريبة وإنما ناتجة عن أسباب مترابطة ومتداخلة منها ما يرجع إلى النص التشريعي في حد ذاته ومنها ما هو متعلق بالمكلف وظروفه الاقتصادية ومدى تقبله لدفع الضريبة، ومنها ما يرجع إلى طريقة عمل وكفاءة الإدارة الضريبية، أما عن طرق التهرب الضريبي فهي كثيرة ومتعددة ولا تقتصر على طريقة وأسلوب واحد، كل هذا ما سوف نتناوله في هذا المحور، ولكن قبل ذلك ينبغي علينا أن نحدد المقصود بالتهرب الضريبي في هذه الورقة البحثية.

أولاً. مفهوم التهرب الضريبي : لا يوجد هناك تعريف دقيق ومتفق عليه بين الكتاب والمختصين في المجال الجبائي للتهرب الضريبي، فمنهم من يعرف التهرب الضريبي في إطاره العام على أنه تخلص المكلف بأداء الضريبة من دفعها دون التفرقة بين طرق وكيفيات التخلص من أداء هذا الواجب، هل هي طرق مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا يعرف التهرب الضريبي على أنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً دون نقل عبئها إلى شخص آخر سواء كان ذلك بطرق مشروعة أو غير مشروعة". (ناصر مراد، 2004، ص 06)⁽¹⁾ من خلال هذا التعريف نجد أن التهرب الضريبي يعني كافة أشكال التملص من دفع الضريبة حتى ولو كانت هذه الطرق مشروعة، على غرار عدم إثبات الواقعة المنشأة للضريبة أو واقعة تحقق الفرض الضريبي، أو حتى وجود بعض الثغرات في التشريع الجبائي التي يمكن أن يستخدمها المكلف ويستفيد منها بغرض عدم دفع الضرائب، فبناء على هذا التعريف نجد أن المقصود بالتهرب الضريبي يشمل كلا من التجنب الضريبي وكذا الغش الضريبي.

ومن الكتاب من يذهب إلى تعريف التهرب الضريبي على أنه: "تملص وتخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً وذلك بإتباع طرق وأساليب غير مشروعة"، (محمد الطاقة؛ هدى العزاوي، 2010، ص 118)⁽²⁾ هذا التعريف يحدد مفهوم التهرب الضريبي على أنه الغش الضريبي والذي من خلاله يستخدم المكلف طرقاً غير مشروعة للتخلص من دين الضريبة، وهو يتطابق مع التعريف المقدم من طرف الكتاب والمختصين للغش الضريبي، هذا الأخير يعرف على أنه "المخالفة الصريحة للقانون الجبائي بغية تجنب تسديد الضريبة أو التخفيض من أساس فرضها". (Lucien Michal, 1996,P)⁽³⁾(84)

من جهتنا نرى أن المقصود بالتهرب الضريبي هو الغش الضريبي والذي من خلاله يتم استخدام طرقاً تدليسية وغير مشروعة (التهرب غير المشروع) من أجل التخلص من الضريبة، ولا يشمل مفهوم التهرب الضريبي ما يسمى بالتهرب المشروع (التجنب الضريبي) والذي يعني فن تقادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي. (نوي نجاة، 2003/2004، ص 03)⁽⁴⁾ إذ أنه لا يمكن الجمع بين لفظة التهرب من جهة ولفظة مشروع من جهة أخرى في كلمة واحدة فكلمة

تهرب تعني الإفلات بسوء نية من أحكام القانون وما يشرّعه، وكلمة مشروع تعني أن يكون متفقا مع أحكام القانون وغير مخالف له، فهذا يبيّن أن ما يسمى التهرب الضريبي المشروع يقوم على استغلال المكفّف أو الممول للثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، حيث يتجنّب القيام بالعمل أو الواقعة التي تستحق عليها الضريبة، وبالتالي لا يمكن إثبات الواقعة المنشأة للضريبة، الأمر الذي يربّب إفلات المكفّف من دفع الضريبة. فمن خلال هذا نجد أن الدلالة اللغوية للعبارتين لا يمكن أن تجمعهما في مصطلح واحد.

ثانيا. أسباب التهرب الضريبي : تتعدد أسباب التهرب الضريبي بين أسباب نفسية وأخلاقية وهي الأسباب التي ترتبط بالمكلف في حد ذاته، وأسباب تشريعية مرتبطة بالتشريع الجبائي في حد ذاته وأخرى ترتبط بالإدارة الضريبية وعملها.

1- الأسباب المتعلقة بالمكلفين : هناك العديد من الأسباب التي تؤدي بالمكلفين للتهرب من الضريبة على غرار:

- ضعف المستوى الأخلاقي والوعي المالي والضريبي لدى الأشخاص، هذا الضعف يتناسب عكسيا مع الشعور بتحمل المسؤولية وأداء الواجبات المالية تجاه الخزينة، (غازي عناية، 2003، ص343-344)⁽⁵⁾ وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

- شعور المكلفين بعدم عدالة الأنظمة الضريبية وذلك من خلال الاعتقاد أن ما يتم فرضه من ضرائب لا يتسم بالعدالة بين كافة المكلفين، كما أن ما يؤخذ من دخلهم في صورة ضرائب يعد ذو نسب مرتفعة، ناهيك عن سوء تخصيص النفقات وأوجه صرفها. (يسرى حسن مهدي السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، 2012، ص 135)⁽⁶⁾

- الخلط المفاهيمي بين الزكاة والضريبة، إذ أن المكلف يقوم بدفع الزكاة التي هي طهارة لماله وحق لأوجه صرفها منه، وبالتالي يحاول التهرب من دفع الضريبة طالما أن تشريع الضريبة يتم في إطار القوانين الوضعية وليس التشريع الإلهي، كما أن كثير من الأفراد يذهبون إلى أبعد من ذلك ويعتبرون أن دفع الضريبة لا يعد واجبا ولا فرضا طالما أنه لا يوجد نص شرعي بخصوصها، ومن جهة أخرى يرى بعض المكلفين أن التهرب من دفع

الضريبة لا يعد جريمة من الناحية الشرعية؛ بل ويتمادون في اعتبار المتهرب من دفع الضريبة على أنه لم يرتكب جرماً شرعياً؛ بل يرون أن دفع الزكاة يغني عن دفع الضريبة.

- انخفاض دخل المكلف وكذا انخفاض القدرة الشرائية، فعادة ما يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة خاصة في الحالات التي لا يتم اقتطاع قيمة هذه الضريبة من المصدر، إذ أن الضرائب التي يتم توريدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية عادة ما تترك أثراً نفسياً لدى المكلف وذلك من شدة وطأتها عليه وعلى قدرته الشرائية في تلبية الحاجيات المختلفة والمتزايدة له ولأفراد أسرته.

- نقص إن لم نقل انعدام الثقافة المالية لدى مختلف المكلفين، إذ ما يميز مجتمعات الدول النامية أن الأفراد ليس لهم أكثر من بضع بضع السياسة الإنفاقية والمالية للدولة، فلا هم يعطون أهمية لسياسة الإنفاق العام التي تقوم بها الدولة وكذا متابعة مختلف مجالاتها، ولا هم يقومون بواجباتهم الجبائية من أجل المساهمة في تمويل الإنفاق العام الرامي إلى تحقيق النفع العام.

2- الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية : هناك العديد من الأسباب التي يمكن أن تسهم من خلالها الإدارة الضريبية في انتشار التهرب الضريبي، ويكون ذلك بشكل كبير في الدول النامية والمتخلفة والتي تعرف بتخلف التنظيم الهيكلي القائم على تنفيذ التشريع الضريبي، وعادة ما يرجع تخلف الإدارة الضريبية في الدول النامية وعجزها عن أداء مهامها على أحسن وجه إلى كثرة التعديلات في التشريع الضريبي الأمر الذي يستتبعه تغير في آليات ربط وتحصيل الضرائب من فترة إلى أخرى حسب نوع الضرائب الموجودة في التشريع الضريبي، هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى فإن عدم كفاية وجدية الإجراءات الإدارية والعقابية المطبقة من طرف أعوان الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي يؤدي إلى استهتار المكلفين بهذه العقوبات؛ (غازي عناية، 2003، ص 344)⁽⁷⁾ كما الاعتماد على مزيج متنوع من الضرائب في الهيكل الضريبي الأمر الذي يستتبعه تعدد طرق إقرار وتحصيل الضريبة يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي نتيجة عدم قدرة أعوان الإدارة الضريبية على فهم مختلف هذه الطرق وآلياتها، فكثير من الأنظمة الضريبية تتضمن عديد الأنظمة المحددة للضريبة على غرار النظام الحقيقي والنظام المبسط

والنظام الجزافي وكذا نظام الاقتطاع من المصدر، هذا الأخير يعد من أحسن أنظمة الفرض الضريبي التي تؤدي إلى انعدام التهرب الضريبي. ليست هذه الأسباب وحدها التي تسهم في انتشار التهرب الضريبي، بل إن ضعف الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وآلياتها يؤدي كذلك إلى استفحال التهرب الضريبي طالما أن المكلف يكون بعيد عن أعين الرقابة الجبائية التي تتسم بالضعف نتيجة عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة للقيام بها.

3- أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي : يسهم التشريع الضريبي القائم على توسيع دائرة التهرب الضريبي أو تضيقها، وذلك بناء على الخصائص المميزة لهذا التشريع، ومن أسباب التهرب الضريبي التي يمكن إرجاعها إلى التشريع الضريبي في حد ذاته نجد:

- تعقد النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الذي يحتوي على ضرائب تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة؛ سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب، (ناصر مراد، 2004، ص 12)⁽⁸⁾ وذلك على غرار وجود العديد من التخفيضات والإعفاءات في الضريبة الواحدة ناهيك عن كثرة المعدلات وكذا إجراءات الربط والتحصيل

- إن ثقل عبء الضريبة وارتفاع معدلاتها المفروضة يؤدي إلى ارتفاع الضغط الضريبي لدى المكلفين بالضريبة. إن ارتفاع الضغط الضريبي لدى المكلفين يؤدي إلى آثار سلبية على الحصيلة الضريبية المحصلة، بل إن الأمر يتعداه إلى إلحاق أضرار بالاقتصاد الوطني ككل من خلال فشل وعجز الضريبة عن أداء دورها المالي والاقتصادي في إطار السياسة الضريبية، وذلك ما يستشف من التعاريف المقدمة للضغط الضريبي والذي يعرف على أنه "ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني". (ناصر مراد، 2003، ص 135)⁽⁹⁾

- تعدد أنماط فرض الضريبة وتغيرها من فترة زمنية إلى أخرى، فمثلا في حالة الجزائر نجد أن نظرة المشرع غير مستقرة في هذا الخصوص، فنجده تارة يحاول أن يوسع من النظام الحقيقي لفرض الضريبة من أجل تحقيق

العدالة الضريبية بين المكلفين، وتارة أخرى يقوم بتوسيع مجال النظام الجزافي مثل ما حصل في قانون المالية لسنة 2015، وكذا قانون المالية التكميلي لنفس السنة.

- كثرة التغيير والتعديل للتشريع الضريبي وما يستتبعه من واجبات تجاه المكلفين، حيث أن التغيير الكثير للتشريع الضريبي يصعب على أعوان الإدارة الضريبية فهمه وتطبيقه، فلا يكاد أعوان الإدارة الضريبية يستوعبون التغييرات المحدثة في إطار قانون مالية لسنة من السنوات حتى يتم اتخاذ تدابير وتعديلات أخرى في إطار قانون المالية للسنة اللاحقة.

4- أسباب أخرى : تتمثل هذه الأسباب في مجموع الأسباب ذات الطابع السياسي والاقتصادي، فالظروف والأوضاع السياسية تسهم في انتشار أو انحصار ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا كان نظام الحكم يتسم بالديمقراطية ونوع من العدالة هذا يولد في نفوس المواطنين نوع من الإحساس بالوطنية تجاه الوطن وبالتالي المساهمة في تحمل أعباء الإنفاق العام من خلال دفع الضريبة، أما إذا كان نظام الحكم يتسم بالاستبداد والظلم فإن ذلك يؤدي بالمكلفين إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والتملص من الوقوع في نطاق جاذبية القانون الجبائي متى كانت الفرصة سانحة لذلك، من جهة أخرى فظاهرة التهرب الضريبي تتوسع في حالة وجود اللأمن والاستقرار من الناحية السياسية، فهذه الحالة تتيح أمام الأفراد فرضية الإفلات من العقاب. أما من الناحية الاقتصادية فنجد أن ظاهرة التهرب الضريبي تتوسع وتتحصر تبعا للظروف الاقتصادية السائدة في البلد، ففي حالة انخفاض الدخل لدى المكلفين وأمام حتمية الحفاظ على نفس النمط المعيشي فإن ذلك يستدعي اللجوء إلى التملص من دفع الحقوق الجبائية خاصة إذا كانت لا تقطع من المصدر، أما في حالة الرخاء فإن دفع الضرائب لا يلحق تأثير سلبي كبير بالمكلف وبالتالي يقوم بدفع الضرائب المفروضة عليه.

ثالثا. طرق التهرب الضريبي : للتهرب الضريبي العديد من الآليات والطرق يمكن أن نلخص أهمها فيما يلي :

1- التحايل القانوني : ويعد الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما، والتحايل القانوني هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية

القانونية الفعلية، ويتخذ التحايل القانوني لغرض التهرب الضريبي إحدى الشكليات التالية (مغني ناصر، 2009/2010، ص17)⁽¹⁰⁾ :

- الإخفاء عن طريق التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية وذلك بتغيير الوضعية القانونية الحقيقية بوضعية قانونية خاضعة لضريبة أقل وأكثر امتيازاً، أو تتسم بالإعفاء من الضريبة ومن أمثلة ذلك:
- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة بغرض تفادي دفع الضرائب؛
- إخفاء الشركة لعملية توزيع الأرباح على المساهمين واستبدالها في شكل رواتب وأجور عندما تكون العملية الأولى خاضعة لضريبة أكثر من الضريبة على المرتبات والأجور؛
- الإخفاء عن طريق تركيب عمليات وهمية: هذا الأسلوب يعد الأكثر استعمالاً في مجال التهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة، حيث تتضمن هذه العملية إعداد فواتير وهمية غير مطابقة لعمليات الشراء والبيع بغرض الاستفادة من الحق في خصم الرسم المدفوع على المشتريات الوهمية، وفي كثير من الأحيان يستفيد المكلف من الفرق بين الرسم على المشتريات والرسم على المبيعات، وبالتالي لا يتحايل فقط على دفع الرسم على القيمة المضافة بل حتى على تخفيض المبلغ النهائي للضرائب المدفوعة.

2- التحايل المادي : ويتم ذلك من خلال الإخفاء المتعمد من طرف المكلف لبعض الممتلكات أو عدم التصريح ببعض الأنشطة الممارسة، وقد يكون هذا الإخفاء كلياً أي أن الشخص يقوم بإخفاء وكتمان النشاط الممارس وعدم التصريح به، كما قد يكون إخفاء جزئي والذي قد يأخذ شكل إخفاء جزء من السلع والبضائع وبصفة عامة المخزونات وبيعها في السوق الموازية.

3- التحايل المحاسبي : ويتم ذلك من خلال لجوء المكلف إلى تقديم إقراراً ضريبياً استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مغلوطة ومخالفة لحالة الدفاتر والسجلات الحقيقية كل ذلك بهدف تخفيض الإيرادات أو تضخيم وزيادة الأعباء (نوي نجاة، 2003/2004، ص 09)⁽¹¹⁾ ويتم ممارسة هذا التحايل على العموم من خلال :

- تضخيم الأعباء من خلال تغيير فواتير الشراء والبيع؛
- تسجيل مستخدمون وهميين في السجلات المحاسبية من أجل زيادة الأعباء وتخفيض مقدار الأرباح المحققة؛

- توزيع الأرباح على شركاء وهميين وغير موجودين أصلاً؛
- تسجيل الأعباء والنفقات الشخصية والتي ليس لها علاقة بحسابات الشركة في السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة
- تطبيق تقنية الإهلاك من دون توفر الشروط القانونية الموجبة لذلك والمنصوص عليها في التشريعات الضريبية؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من سعر بيعها بالتواطؤ مع الزبون، حيث تظهر الفواتير لرقم أعمال أقل من رقم الأعمال الفعلي، كما قد يتم البيع نقداً من دون إجراء عمليات الفوترة التي تعد المحدد والطريقة التي من خلالها يتم إقرار قيمة المبيعات؛
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية منوطة للزبائن؛
- عدم تقييد قيمة المبالغ المتأتية من بيع الفضلات والمهملات الناجمة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو نصف المصنعة.

4- التهرب عن طريق معاملات التجارة الإلكترونية : إن هذا النوع من التهرب يعد حديثاً ومستجداً تبعاً لمستجدات التغيرات التكنولوجية وثورة الاتصال في إطار انتشار معاملات التجارة الإلكترونية، حيث أن هذا النوع من التجارة يفرض تحديات كبيرة أمام النظم الضريبية في مجال محاربة التهرب الضريبي، فليس هناك قواعد قانونية ثابتة وواضحة بخصوص إخضاع المعاملات الإلكترونية للضرائب من عدمه. إن الآراء بشأن إخضاع أو عدم إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضرائب ما تزال متباينة في ظل عدم وضوح الرؤية لكيفيات وطرق الإخضاع، ودون الدخول في سجل هذا الجدل نرى أن فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية في الوقت الراهن يعد أمراً صعباً، إذ لا يمكن في العادة التعرف على طرفي العلاقة العقدية ولا تحديد الموطن الجبائي للبائع والمشتري، وبالتالي نرى أن معاملات التجارة الإلكترونية تعد مجالاً خصباً للتهرب الضريبي في شكله الحديث.

المحور الثاني : أهم القطاعات التي يمسهما التهرب الضريبي في الجزائر

إن التهرب الضريبي لا يمكن ممارسته في جميع القطاعات وجميع أنظمة فرض الضريبة، فمثلاً نظام الاقتطاع من المصدر يكاد ينعدم فيه التهرب من الضريبة طالما أن مقدار الضريبة يتم اقتطاعه مباشرة وقبل أن

بصل الدخل إلى المكلف القانوني بدفع الضريبة، وعلى هذا فالضريبة على المرتبات والأجور أو ما يمثل الصنف السادس من الأصناف المشكّلة لضريبة الدخل الإجمالي في الجزائر يكاد ينعدم فيه التهرب من دفع الضريبة إلا ما يأخذ طابع استخدام ممارسات تدليسية بين رب العمل والمستخدم. إن أهم القطاعات التي ينتشر فيها التهرب الضريبي في الجزائر مرده أسباب ووجود مناخ ملائم لانتشار هذه الظاهرة، ومن القطاعات التي تعرف انتشارا كبيرا للتهرب الضريبي نذكر ما يلي :

أولا. قطاع النشاط التجاري : يعدّ النشاط التجاري ميدانا خصبا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، والذي يشمل تجار الجملة والتجزئة، وكذا المستوردون، هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة مقارنة مع باقي القطاعات وصلت إلى 35,5% بالنسبة للأشخاص المعنويين في 31 ديسمبر 2006 كما تبرزه إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري. إن هذا القطاع يعرف العديد من المخالفات المرتكبة سواء منها ما تعلق بممارسة أنشطة تجارية دون الحيازة على محل تجاري، أو من دون القيد في السجل التجاري أو من خلال عدم الفوترة، فخلال سنة 2013 وفي مجال مراقبة الممارسات التجارية من طرف مصالح وزارة التجارة أسفرت هذه العملية عن تسجيل 550555 تدخل سمح بمعاينة 155153 مخالفة وتحرير 137086 محضر مخالفة، حيث سمحت هذه التدخلات بالكشف عن رقم أعمال مخفي قدر بـ 53,73 مليار دج لمعاملات تجارية بدون فاتورة. (وزارة التجارة، 2013، ص01)⁽¹²⁾ لقد مثّلت المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط دون محل تجاري، وعدم امتلاك السجل التجاري وعدم الفوترة ما يلي :

- 21273 مخالفة متعلّقة بممارسة نشاط دون محل تجاري، وهو ما يمثل 13,7% من المخالفات المكتشفة والمحزّرة؛
- 14304 مخالفة متعلّقة بعدم امتلاك السجل التجاري، بنسبة تساوي 09,2% من العدد الإجمالي للمخالفات؛
- 9341 مخالفة متعلّقة بعدم الفوترة، وهو ما يمثل 06% من إجمالي المخالفات المسجّلة سنة 2013.

أما فيما يتعلق بالإجراءات الإدارية التَّحفظية فقد تم الغلق الإداري لـ 11497 محل تجاري لمخالفة القواعد المطبَّقة على الممارسة التَّجارية خاصة عدم امتلاك السَّجل التجاري وعدم الفوترة، وبخصوص مراقبة الشَّركات التجارية والمؤسَّسات المالية التي لم تستوف إجراءات إيداع الحسابات الاجتماعية لسنة 2011 فقد تم تسجيل النَتائج التالية (وزارة التجارة، 2013، ص 03)(13) :

- عدد الشَّركات والمؤسَّسات المراقبة 42483؛

- عدد المخالفات المسجَّلة 42192 مخالفة؛

- عدد الشَّركات والمؤسَّسات مجهولة الإقامة 10681 شركة؛

- اقتراحات الشطب من السَّجل التَّجاري لممارسة النِّشاط التَّجاري بدون سجل تجاري 3173 شركة.

ثانيا. قطاع المهن الحرّة : هذا القطاع الذي يشمل العديد من المهن على غرار الأطباء، المحامون، المحاسبون، المستشارون، مكاتب الدراسات، هذه النِّشاطات تتميز بالعديد من الخصائص التي تسهّل من انتشار واستفحال ظاهرة التَّهرب الضَّربي فيها، ومن بين الخصائص المميّزة لهذا القطاع والتي تسهم في انتشار التَّهرب الضَّربي نذكر ما يلي (ولهي بوعلام؛ عجلان العياشي، 2008، ص149)(14) :

- صعوبة اكتشاف التَّصريحات غير الحقيقيّة برقم الأعمال وذلك نظرا لصعوبة إثبات خطأ هذه التَّصريحات، لأنه في العادة أصحاب هذه المهنة لا يلزمون بمسك محاسبة منتظمة تسهّل من عمليات اكتشاف التَّصريحات الخاطئة؛

- عدم استقرار التَّشريع الضَّربي بخصوص هذا القطاع، إذ هناك تعديلات وتغيّرات بخصوص معدّل ونمط فرض الضَّربية على هذه الفئة.

ثالثا. قطاع البناء والأشغال العموميّة : في هذا القطاع يتم التهرب الضَّربي عن طريق تشغيل اليد العاملة غير القانونيّة (اليد العاملة التي لا يسمح القانون بتشغيلها لصغر السن، عدم التَّصريح بالعمال لدى الإدارات العامة)، إذ عادة ما يلجأ المقاولون إلى تشغيل العمال لكن دون التَّصريح بهم نظرا للطَّابع الطَّرفي للنِّشاطات التي يقوم بها هؤلاء العمال، والتي تنتهي بإكمال المشروع

أو قرب الأشغال على الانتهاء، وبذلك يتم تسريح هؤلاء العمال بما يتلاءم ونسبة التقدم في الأشغال، من جهة أخرى يتم التهرب من دفع الضريبة عن طريق فتح ورشات لبيع مواد البناء وعدم التصريح بها إلى المصالح الجبائية، وقد يتم ذلك في المناطق النائية التي تعتبر بعيدة نوعا ما عن أعين الرقابة.

رابعاً. القطاع الفلاحي : رغم أن القطاع الفلاحي يتميز بكثرة الإعفاءات الضريبية المرتبطة به، إلا أن الأنشطة غير المعفاة تكون أكثر عرضة للتهرب من الضريبة نظراً لصعوبة حصر وتحديد الوعاء الضريبي في إطار هذا القطاع، إذ عادة ما تتسم نشاطاته بالظرفية (نشاط موسمي) ويتم ممارسته دون أية وثائق ثبوتية في العادة وأنه يتم في مناطق عادة ما تكون بعيدة جداً عن أعين الرقابة لأنه من العادة تمارس هذه الأنشطة في المناطق الريفية، ناهيك عن صعوبة حصر وتحديد الوعاء الضريبي؛ هذه الصعوبة تجعل عملية تحديد الوعاء الضريبي تتم بصورة تقريبية وفي كثير من الأحيان نجد أن المداخل الفلاحية تكون بعيدة عن مجال الإخضاع الضريبي نظراً لصعوبة تتبع وحصر هذه المداخل.

خامساً. المداخل التي يطبق عليها النظام الجزائي : حيث أن المشرع الجزائري في سنة 2015 نجده قد وسع من نطاق سريان نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث تخضع كل المداخل للضريبة الجزائرية الوحيدة متى كان رقم الأعمال المحقق يقل عن 30 مليون دج، هذا النوع من أنظمة الفرض الضريبي يتميز بعدم العدالة وبعده عن الواقعية والعدالة، كما أنه نظام يشجعه على التهرب من الضريبة طالما أن عملية تحديد الوعاء الضريبي تتم بصورة تقريبية وليست بصورة فعلية مبنية على إثباتات وأسانيد قانونية، ففي كثير من الأحيان بل في معظم الأحيان يقوم المكلف بتقديم إقراره الضريبي بأقل من القيمة الحقيقية. ما يمكن أن نقوله هو أن التهرب من خلال استخدام نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة المتسبب الوحيد فيه هو المشرع لأنه كان الأجدر به تقليص مجال النظام الجزائي وليس توسيعه، حتى وإن كان لتشريع هذا النظام ما يبرره من الناحية المالية (الحصول على موارد مالية كبيرة أكثر من النظام الحقيقي) إلا أنه يعد مجالاً خصباً لممارسة التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

المحور الثالث: نتائج الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها خلال الفترة 2000 إلى 2014

لقد أفرزت الرقابة الجبائية على حصيلة مهمة تم استرجاعها (قيمة الضرائب والغرامات المفروضة عليها) في إطار الأنواع المختلفة للرقابة، سواء كانت رقابة جبائية أو الرقابة على التقييمات العقارية أو حتى رقابة الفرق المختلطة المشكلة بين وزارة المالية ووزارة التجارة، والتي سوف نتناول حصيلتها خلال الفترة 2000 إلى 2013.

أولاً. **الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية** : إن الجدول المبين أدناه يوضح لنا حجم المبالغ المسترجعة من طرف الإدارة الجبائية في إطار القيام بالرقابة الجبائية بمختلف أنواعها.

الجدول رقم 01 : نتائج الرقابة الجبائية للفترة 2000- 2013 الوحدة : دج

السنوات	المبالغ المسترجعة	السنوات	المبالغ المسترجعة
2000	11723483638	2007	51254679617
2001	14971584903	2008	55534037806
2002	19808797169	2009	107574493721
2003	18092348840	2010	84742536358
2004	13618990031	2011	67799900630
2005	18332280348	2012	29648939760
2006	117023127871	2013	71326354986

Source : direction de la recherche et de vérification (DR V au niveau de la DGI)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ المبالغ المحصلة في إطار الرقابة تعرف تذبذبا من سنة إلى أخرى وذلك أمر منطقي لأن هذا مقترن بعدد الملفات المعروضة للرقابة، والتي تختلف من سنة إلى أخرى، لكن رغم هذا فإننا نسجل أن المبالغ المحصلة ذات قيمة مرتفعة إذ أنها تمثل نسب معتبرة فقد بلغ إجمالي الحقوق وحاصل الغرامات المحصلة خلال الفترة 2000 إلى 2013 في إطار الأنواع المختلفة للرقابة ما يزيد عن 580,47 مليار دج، أي بمتوسط أكثر من 41,46 مليار دج لكل سنة. إذا نظرنا إلى حصيلة الرقابة الجبائية ومقارنتها مع الحصيلة الإجمالية للجبائية العادية فإن ذلك يظهر ضخامة ظاهرة التهرب الضريبي وما ينتج عنها من آثار سلبية بالغة على مستوى الحصيلة

المالية أو حتى على مستوى تحقيق أهداف السياسة الضريبية الأخرى؛ وذلك بالنظر إلى النسب التي تمثلها هذه المبالغ من حصيللة الجباية العادية، والجدول الموالي يبين نسب مساهمة نتائج الرقابة في إجمالي الحصيللة العادية للفترة 2000-2012.

جدول رقم 02 : نسبة حصيللة الرقابة الجبائية لمجموع الجباية العادية للفترة 2000 إلى 2012

النسبة %	السنوات	النسبة %	السنوات
% 06,66	2007	% 03,24	2000
% 05,75	2008	% 03,69	2001
% 09,37	2009	% 04,11	2002
% 06,60	2010	% 03,44	2003
% 04,44	2011	% 02,36	2004
% 01,55	2012	% 02,84	2005
		% 16,42	2006

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على إحصائيات وزارة المالية

من خلال الجدول يتضح أن المبالغ المسترجعة في إطار الرقابة تمثل نسبة معتبرة جدا من إجمالي الحصيللة الضريبية في سنة 2006، حيث بلغت النسبة 16,42%، كما أنّ هذه النسبة تختلف من سنة إلى أخرى، ونسجل أدنى نسبة في سنة 2012 نتيجة انخفاض المبالغ المسترجعة بثلاثة أضعاف مقارنة مع سنة 2011.

ثانيا. **النتائج الجزئية للرقابة الجبائية** : نقصد بالنتائج الجزئية للرقابة الجبائية النتائج المحققة في كل نوع من الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهذه النتائج الجزئية نتناولها من خلال النقاط الموالية أدناه.

1- نتائج الرقابة في إطار التحقيق المحاسبي : لقد أفرز هذا النوع من الرقابة على المبالغ التالية التي تعتبر كتهرب مكتشف، والتي تظهر من خلال الجدول الموالي.

جدول رقم 03 : نتائج الرقابة المعمّقة في المحاسبة للفترة 2000 إلى 2013
الوحدة : دج

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة
2000	1696	10308592184	2007	2194	14037698534
2001	1740	12858195730	2008	2374	20533836095
2002	1672	17016564862	2009	2483	74595800023
2003	1748	15563409103	2010	1989	41503322158
2004	2118	10427799232	2011	1444	34153564965
2005	2217	15047297648	2012	1682	31359523794
2006	2228	73670021141	2013	1809	36255037286

Source : direction de la recherche et de vérification (DRV au niveau de la DGI)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي يعرف تذبذبا من سنة إلى أخرى، فهو متزايد بين سنتي 2000، 2001، ثم في سنة 2002 انخفض ب 68 ملف مقارنة بسنة 2001، ثم عاد هذا العدد إلى التزايد خلال الفترة 2003 إلى 2006، ليعرف انخفاضا سنة 2007 بـ 232 ملفا مقارنة بسنة 2006، وفي سنتي 2008، 2009 واصل عدد الملفات المعروضة للتحقيق المحاسبي في الارتفاع ليعود إلى الانخفاض سنة 2010 و2011، ثم من جديد تعرف عدد الملفات المعروضة للتحقيق ارتفاعا سنتي 2012، 2013. وما يمكن أن نسجله في هذا الإطار أن تغيير عدد الملفات المعروضة للرقابة لا يستتبعه بالضرورة تغيير المبالغ المحصلة في نفس الاتجاه، فقد يكون هناك ارتفاع في الملفات المعالجة ولكن نشهد انخفاض في المبالغ المحصلة على غرار بيانات سنة 2003، 2012. كما قد يتراجع عدد الملفات المعالجة إلا أن المبالغ المحصلة ترتفع مثل ما حصل في سنة 2002.

2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية : توضح البيانات التي يتناولها الجدول أدناه أن عدد الملفات المبرمجة في إطار هذا النوع من الرقابة تعد جد قليلة، إلا أنها أخذت في الارتفاع من سنة إلى أخرى كما يبينه الجدول.

جدول رقم 04 : نتائج الرقابة المعمّقة في مجمل الوضعية الجبائية للفترة 2001 إلى 2013 الوحدة : دج

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة
2001	99	320209419	2008	357	1358151502
2002	165	796142215	2009	381	1288454301
2003	223	715571893	2010	396	5896155780
2004	238	815354504	2011	204	1633126160
2005	258	738939601	2012	18	99802319
2006	278	985853319	2013	299	1507555995
2007	438	1307265625			

Source : direction de la recherche et de vérification (DR V au niveau de la DGI)

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول أعلاه ندرجه في النقاط التالية :

- نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة على مجمل الوضعية الجبائية التي بدأ العمل بها سنة 2001 كان في البداية عدد ضئيل (99 ملف على المستوى الوطني)، لكن هذا العدد ما فتىء يتزايد من سنة إلى أخرى مع تسجيل بعض التذبذبات خاصة بداية من سنة 2008،

- تسجّل الفترة 2011 إلى 2013 عدد ملفات معالجة أقل من باقي السنوات الأخرى من دون سنة 2001، وهي سنة بداية العمل بهذا النوع من الرقابة، مع أن سنة 2012 سجلت انخفاض كبير في عدد الملفات المعالجة بعدد إجمالي يقدر بـ 186 ملف مقارنة بسنة 2011؛

- ليس هناك تناسق وانسجام بين عدد الملفات الخاضعة للرقابة وقيمة المبالغ المسترجعة من المكلفين بالضريبة سواء كانت حقوقا ضريبية أو في شكل غرامات، فمثلا نلاحظ أن سنة 2010 تحتل المرتبة الأولى من حيث المبالغ بمتوسط قيمة يبلغ أزيد من 14,88 مليون دج للملف الواحد، بينما سنة 2007 والتي سجلت أكبر عدد من حيث الملفات فلم يبلغ فيها متوسط مردود كل ملف إلا ما يقارب 02,99 مليون دج للملف الواحد.

- لقد عرفت سنة 2012 تسجيل أقل عدد ممكن من الملفات الخاضعة للرقابة، فقد انخفضت من 204 ملف سنة 2011 إلى 18 ملف سنة 2012، إلا أنه ما تجدر الإشارة إليه هو أن متوسط مردود الملف الواحد يساوي أكثر من 05,54 مليار دج، وهو متوسط أكبر من متوسط سنة 2007.

- رغم تباين متوسط مردود كل ملف من الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة إلا أن القيمة الإجمالية المكتشفة في إطار هذه الرقابة توحى بضخامة التهرب الضريبي الذي يفقد الخزينة العامة مبالغ مهمة فهي تتجاوز خلال الفترة 2001 إلى 2013 ما قيمته أكبر من 17,462 مليار دج.

3- نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة : إن هذا النوع من الرقابة يعتبر حديث النشأة مقارنة مع التحقيق المحاسبي والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية، فأول ظهور له كان في سنة 2008، (الأمر 08/02، 24 يوليو 2008، المادة 22)⁽¹⁵⁾ ثم تم إثراؤه في سنة 2010. (الأمر 10/01، 26 أوت 2010، المادة 17)⁽¹⁶⁾

جدول رقم 05 : نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للفترة 2010 إلى 2013
الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة
2010	503	1189796240
2011	586	1434994181
2012	561	1201532318
2013	571	1954585861
المجموع	1650	5780908600

Source : direction de la recherche et de vérification (DR V au niveau de la DGI)

رغم حداثة هذا النوع من الرقابة إلا أننا نلاحظ أنّ عدد الملفات المبرمجة في إطاره يعد معتبر بالمقارنة مع التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، كما أن المبالغ المسترجعة في إطار التحقيق المصوب تعرف منحى تصاعدي إلى أن وصل إلى 5,87 مليار دج سنة 2013، وإذا قارنا هذا النوع من الرقابة مع التحقيق المحاسبي نجد أنّ المبالغ المسترجعة تعد زهيدة وذلك

راجع إلى خصوصيات هذا النوع من الرقابة بالمقارنة مع التحقيق المحاسبي ولكنها تعد مرتفعة مقارنة مع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

4- نتائج التحقيق في التقييمات العقارية : من خلال الجدول أدناه نلاحظ أن عدد الملفات المعروضة لهذا النوع من الرقابة يعد كبيرا مقارنة بالأنواع الأخرى سألفة الذكر، الأمر الذي أدى إلى استرجاع مبالغ معتبرة وهذا ما يظهر من خلال الجدول أدناه.

جدول رقم 06 : نتائج رقابة التقييمات العقارية للفترة 2000 إلى 2013
الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة
2000	17560	1414891454	2007	33177	2747560815
2001	21745	1793179754	2008	36108	3626855141
2002	22022	1996090092	2009	31962	3443525005
2003	24968	1813367844	2010	30568	3859279350
2004	31787	2375836295	2011	31644	4354199248
2005	34378	2546043099	2012	29744	4186403777
2006	31323	2487118984	2013	28395	4656074370

Source : direction de la recherche et de vérification (DR V au niveau de la DGI)

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول أنه رغم العدد الكبير للملفات المعروضة للرقابة إلا أن المبالغ المسترجعة تعد قليلة مقارنة بالأنواع السابقة للرقابة، لكن رغم هذا فهي مبالغ معتبرة فهي تتجاوز بكثير حصيلة الضرائب غير المباشرة من دون الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2000-2012.

5- نتائج التحقيق الخاصة بالفرق المختلطة : تأسست هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97/290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، والذي تضمن تأسيس لجان للتنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة، حيث بين هذا المرسوم مهام هذه الفرق وتنظيمها. لقد جاء هذا

المرسوم بثلاث لجان تتمثل في لجنة التنسيق الوزارية المشتركة على المستوى المركزي، ولجنة التنسيق الولائية على مستوى الولايات، وأخيرا الفرق المختلطة للرقابة.

أ- لجنة التنسيق الوزارية المشتركة : تتكوّن من مدير العمليّات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك كعضوين عن وزارة المالية وللمصلحتين المذكورتين أعلاه، إضافة إلى المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، كما يتم تعيين أعضاء إضافيين لإنابتهم الأعضاء الأساسيين من طرف وزير المالية ووزير التجارة، وتكّف اللجنة في إطار التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش على وجه الخصوص بما يلي : (المرسوم التنفيذي 97/290، 27 جويلية 1997، المادة 04)⁽¹⁷⁾

- تقوم بتنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهياكل المركزية (وزارة المالية، وزارة التجارة) التابعة لها؛

- تقدّم تصوّر وتقتّرح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطوّر الأعمال ذات الاهتمام المشترك؛

- تنجز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة؛

- تنسق عمل لجان التنسيق الولائية التي سوف نتطرق لها أدناه، كما تقوم بإعداد حصيلة عن أشغالها وأنشطتها كل ستة أشهر.

ب- لجان التنسيق الولائية : تتشكّل بين كل من مصالح الضرائب والجمارك والتجارة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، وتتشكّل من مدير الضرائب بالولاية، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، وكذا مدير المنافسة والأسعار بالولاية، وهناك أعضاء إضافيين يعيّنون من طرف المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش كل في مجال اختصاصه ممن لهم رتبة نائب مدير ولائي أو ما يعادلها. تكّف هذه اللجان على الخصوص بما يلي :

- ضمان إرسال المعلومات وتبادلها بين الإدارات الثلاث المعنية على مستوى الولاية؛

- ضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة التي تقوم بها الفرق المختلطة المبيّنة أدناه والسهر على إنجاز برامج التّدخل؛
- السهر على تطبيق الإجراءات المقرّرة بصفة مشتركة من طرف المصالح المشكلة لها.

ج- الفرق المختلطة للرقابة : تتكوّن هذه الفرق من ممثلي إدارة الضرائب والجمارك والتّجارة وتدعى الفرقة المختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتّجارة، حيث تحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى الولاية الواحدة، وبخصوص الولايات التي لا توجد بها مديرية للجمارك يعيّن ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرقة من بين أعوان الجمارك العاملين في أقرب ولاية. (المرسوم التنفيذي 97/290، 27 جويلية 1997، المادة 12)⁽¹⁸⁾

تتشكّل هذه الفرق من موظفين يتم اختيارهم من الإدارات الثلاثة المعنية على شرط أن تكون لهم رتبة مفتش رئيسي وإثبات ثلاث سنوات خبرة على الأقل في المصلحة، وفي حالة عدم توفر هذه الرّتب يتم استخلافهم وبصفة استثنائية بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة بالنسبة لقطاع الجمارك بشرط توفر خبرة (أقدميّة) لا تقل عن 05 سنوات.

من مهام الفرق المختلطة السهر على تنفيذ مقرّرات و برنامج المراقبة الذي تعده وتضبطه لجنة التنسيق الولايتية كل ثلاثة (03) أشهر، حيث تقوم هذه الفرق بتقديم عرض عن مدى إنجاز برنامج التّدخلات الموكلة لها إلى رئيس لجنة التنسيق الولايتية، ومن بين ما تكلف به في إطار برنامجها التّدخلي القيام بعمليات الرّقابة لدى الأشخاص الطّبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات الاستيراد والبيع بالجملة والتجزئة، وبصفة أعم يدخل في نطاق اختصاصها كل شخص يقوم بعمل تجاري قصد التأكد من تطابق هذه العمليّات مع ما هو موجود في التّشريع الجبائي والجمركي والتجاري. إن نتائج التّحقيق في إطار الفرق المختلطة يمكن إبرازها في الجدول الموالي.

جدول رقم 07 : نتائج رقابة الفرق المختلطة للفترة 2000- 2013

المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	السنوات
39880134427	34081	2006
33162154643	30894	2007
30015195068	32795	2008
28246714392	30365	2009
32293982830	30029	2010
26224016076	27291	2011
24161201346	28672	2012
26953101474	27932	2013

Source : direction de la recherche et de vérification (DR V au niveau de la DGI)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ المبالغ المسترجعة في إطار هذا النوع من الرقابة يأخذ منحى هبوطي حيث مثّلت المبالغ المسترجعة في سنة 2000 ما يساوي 39,88 مليار دج، واستمر في الهبوط المتذبذب إلى أن بلغ سنة 2013 ما قيمته 26,95 مليار دج، كما يمكن أن نسجّل أنّ رقابة الفرق المختلطة تساهم بشكل كبير في قيمة المبالغ الإجمالية المكتشفة في إطار الرقابة. إن تراجع الحقوق المحصّلة في إطار هذا النوع من الرقابة يرجع إلى نقص الاهتمام بهذه الفرق؛ وكذا نقص الوسائل المادية والبشرية المساعدة على أداء المهام بشكل جيّد.

ثالثا. ضخامة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال نتائج البطاقة الوطنية للغشاشين : حرصا من السلطات العامة للدولة الجزائرية على محاولة حصر المتهربين من الضريبة أو أية حقوق جبائية أخرى فقد تم إنشاء البطاقة الوطنية للغشاشين، والتي يسجل فيها كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المرتكبين لأعمال غش أو أية مخالفات خطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا الأشخاص الذين لا يقومون بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، وتعدّ مخالفات خطيرة يترتب عنها تسجيل

- مرتكبها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش على الخصوص ما يلي :
- (المرسوم التنفيذي 13/84، 06 فيفري 2013، المادة 04)⁽¹⁹⁾
- التملص من الوعاء ودفع الضرائب؛
 - المناورات التدلّيسية والتّصريحات الكاذبة في المجال الجبائي والجمركي؛
 - تحويل الامتيازات الجبائية والجمركية والتجارية عن وجهتها؛
 - المخالفة القانونية لممارسة الأنشطة التجارية وحماية المستهلك والعمليات البنكية والأمور المتعلقة بالإشهار القانوني.

من خلال نتائج البطاقة الوطنية للغشاشين نجد أنه تم تسجيل 1660 شخص مدرج في هذه البطاقة سنة 1998، ليتناقص هذا العدد في سنتي 1999، 2000 ليبلغ على التوالي 767، 492؛ بيد أنه تم تسجيل ارتفاع في عدد الأشخاص المدرجين في سنة 2001 بعدد إجمالي يساوي 757 غشاش تم تسجيله في هذه البطاقة، (رضا خلاصي، 2007، ص137)⁽²⁰⁾ أما في سنة 2008 فقد عرف عدد الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة ارتفاعا كبيرا، فقد بلغ عدد المسجلين حسب النشرة المتعلقة بحصيلة البطاقة الوطنية للغشاشين لسنة 2008 الصادرة عن وزارة المالية، مديرية البحث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب 10052 شخص غشاش تم إدراج أسمائهم في هذه البطاقة، ليرتفع الرقم بكثير سنة 2014 أين تم تسجيل 100896 شخص ضمن حصيلة البطاقة الوطنية للغشاشين لتلك السنة.

من خلال ما تقدّم أعلاه تبدو ضخامة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وما يمكن قوله أن ما خفي أكبر بكثير من هذه الأرقام المسجلة، فهناك أشخاص لا تنضمّهم البطاقة الوطنية للغشاشين لأنه من شروط تسجيل أي شخص في هذه البطاقة أن يكون مبلغ الضرائب والرسوم وكل الحقوق المستحقة تفوق 10.000.000 دج، (مغني ناصر، 2009/2010، ص79)⁽²¹⁾ وبالتالي فإذا أخذنا بعين الاعتبار المتهربين من الضريبة بمبالغ أقل من هذا المبلغ فإنّ الرّقم سيعرف ارتفاعا كبيرا والنتائج تكون أكبر.

المحور الرابع : بعض الحلول والتدابير للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

من أجل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي لابد من توخي عديد الإجراءات سواء ما كان منها متعلق بالتشريع الضريبي في حد ذاته أو بآليات

عمل الإدارة الضريبية أو المكلفين على حد سواء، وعموما يجب القيام بما يلي :

أولا. جملة الإجراءات والتدابير المتعلقة بالتشريع الضريبي : فعلى المشرع الجزائري في هذا المجال القيام بما يلي :

1- تبسيط التشريع الضريبي بما يسهل على أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين على فهمه وتطبيقه من دون التكلفة في تفسير النص التشريعي بما يخدم مصالح كل جهة؛ ولا يتم ذلك إلا من خلال تخفيف إجراءات الفرض الضريبي والتقليل من المعدلات المطبقة؛

2- التقليل من التعديلات والتغييرات المدخلة على التشريع الضريبي في إطار قوانين المالية السنوية والتكميلية على حد سواء، إلا ما كان للضرورة الملحة وبما يتوافق والتغيرات الاقتصادية والسياسية الحاصلة على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي؛

3- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال الموازنة بين المقدرة التكاليفية لكل مكلف ولا يتأتى ذلك إلا من خلال التقليل من تطبيق الضرائب النسبية وتوسيع مجال الضرائب التصاعدية، إضافة إلى أخذ ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية بعين الاعتبار. إن ذلك يتحقق من خلال التقليل من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة التي تعد في مجملها ضرائب نسبية ولا تأخذ ظروف المكلف بعين الاعتبار على عكس الضريبة التصاعدية والتي تعتبر الأقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين؛

4- التوسع في تطبيق النظام الحقيقي لفرض الضريبة على حساب النظام الجزافي، إذ أن النظام الحقيقي يعطي صورة واقعية وفعلية عن المقدرة التكاليفية للمكلف ويتم من خلال هذا النظام مراقبة التصريحات المتعلقة بتحديد الوعاء على عكس النظام الجزافي الذي يعد بعيدا عن العدالة ويعطي دلالات تقريبية ومضللة عن المقدرة التكاليفية للمكلف.

ثانيا. جملة الإجراءات والتدابير المتعلقة بعمل الإدارة الضريبية : ونقصد بذلك توفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية والحماية القانونية لعمل أعوان الإدارة الضريبية، ومن بين الإجراءات والتدابير نذكر ما يلي :

1- حوكمة الإدارة الضريبية: حيث أن تطبيق مبادئ الحوكمة على الإدارة الضريبية من شأنه أن يفضي إلى رفع فعالية وكفاءة هذه الأخيرة في أداء مهامها على أحسن وجه، وبما يحفظ مصالح الخزينة العامة والمكافئين على حد السواء؛

2- الإسراع في تجسيد هياكل الإدارة الضريبية المنصوص عليها منذ سنة 2006، حيث نلاحظ أن هناك تأخر في تجسيد هذه الهياكل، إذ أن المرسوم التشريعي 06/327 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية صدر في 18 سبتمبر 2006، إلا أن القرار الوزاري المشترك المحدد لتنظيم هذه المصالح وصلاحياتها والمفسر للمرسوم التنفيذي 06/327 لم يصدر إلا في 21 فيفري 2009، ورغم صدور هذه التشريعات إلا أننا نرى أن بعض الهياكل الضريبية على غرار مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب لم ترى النور بعد في الكثير من الولايات، الأمر الذي يعرقل السير الحسن لعمل الإدارة الضريبية بالانتقال من الاختصاص حسب نوع الضريبة إلى الاختصاص تبعا لحجم الوعاء.

3- إيجاد تنسيق وتناغم أكبر بين جهات تطبيق السياسة الضريبية وكذا الهيئات المكلفة باستشراف هذه السياسة، حيث نجد أن المديرية العامة للضرائب هي الجهة المكلفة بتطبيق السياسة الجبائية في التشريع الجزائري، إلا أننا من جهة أخرى نجد أن المشرع الجزائري استحدث المديرية العامة للتقدير والسياسات من أجل استشراف السياسة الجبائية؛ إذ أن هذه المديرية هي المكلفة بإيجاد تصور للمحاور الكبرى للسياسة الجبائية، وهذا ما جاء به المرسوم التنفيذي 06/364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

4- وضع برامج واضحة لتأهيل الموارد البشرية العاملة في الإدارة الضريبية بما يكسبها الخبرة والمهارة، ناهيك عن توفير الخدمات الإلكترونية في معظم المصالح الضريبية من أجل تسهيل عمليات الحصر والفحص الضريبي للمجتمع الضريبي؛

5- توفير الموارد البشرية في الإدارة الضريبية، حيث نجد عدم تناسب بين موظفي الإدارة الضريبية مع الاحتياجات الفعلية، هذا من جهة ومن جهة

أخرى عدم تناسب المهارات والكفاءات مع الاحتياجات الفعلية، خاصة في مجال الرقابة الجبائية والتّعدّيات الأخيرة التي مست هذا الإطار، حيث كان يشترط في العون المكلف بالرقابة الجبائية أن تكون له على الأقل رتبة مراقب، ثم أصبح التّشريع يشترط أن تكون للأعوان المكلفين بالرقابة رتبة مفتش على الأقل. (قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المواد 20- 21)⁽²²⁾ هذا الأمر قد يجعل من الصّعوبة بما كان أن تكون هناك نظرة شاملة وعملية واقعية في إطار الرّقابة الجبائية لكل الملفّات التي سوف تعرض للرقابة؛

6- وضع البرامج التّدريبية والتكوينية لموظفي الإدارة الضريبية، رغم أننا نسجّل في هذا الإطار ظهور بعض بوادر التّكوين عالي المستوى من خلال إبرام توأمة بين المديرية العامة للضرائب الجزائرية، ووزارة المالية الفرنسية والتي امتدت على مدار 18 شهرا.

ثالثا. جملة الإجراءات المرتبطة بالمكلف : من أجل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي يجب الاعتناء بالمكلف بالضريبة لأنه أساس وقوام نجاح عملية التحصيل الضريبي، فإن لم يكن هناك تجاوب من طرف أشخاص المجتمع الضريبي في أداء واجباتهم الضريبية فذلك سوف يؤدي إلى قصور في التطبيق وبالتالي انحراف عن أهداف الفرض الضريبي سواء ما تعلق منها بالهدف المالي أو الاقتصادي، وفي إطار توعية المجتمع الضريبي والتقليل من التهرب الضريبي لا بد من القيام بما يلي :

1- رفع مستوى الثقافة الجبائية : تعتبر الثقافة الجبائية مهمة وتلعب دورا فعالا في قيام أشخاص المجتمع الضريبي بالوفاء بالالتزامات الضريبية، والثقافة الجبائية يكتسبها أشخاص المجتمع الضريبي في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع، وتتداخل العديد من العوامل في رفع مستوى الثقافة الجبائية لدى المجتمع الضريبي وتحسينها ومن بين جملة هذه العوامل التي يجب إعطائها أهمية أكبر نذكر ما يلي :

- وجوب الاعتناء بنشر الثقافة الجبائية والتّحسيس بدورها الفعّال من خلال البرامج والنّشاطات، فلا بد من أن يكون هناك جدية لدى السلطات المسؤولة في تعليم وإرساء مبادئ الثقافة المالية بصفة عامة والجبائية منها بصفة خاصة،

وذلك من خلال تضمين البرامج الدراسية محاور تعنتني بهذا الأمر من أجل أن تترسخ في أذهان المتعلمين مبادئ القيام بالواجب المالي تجاه الدولة؛

- وجوب إرساء ثقافة جنائية من خلال الندوات والدورات التحسيسية بخطورة الإخلال بالالتزامات الضريبية وما يمكن أن تتركه من آثار سلبية على الحصيلة الضريبية ومن ثمة القيام بالإنفاق العام، وفي هذا الإطار يجب أن تتمحور الدورات والندوات التحسيسية حول تبديد الضبابية عن الفكر السائد في أوساط المكلفين والمرتبطة بفكرة أن التهرب من دفع الالتزامات الضريبية لا يعد إخلالا بالواجب تجاه الدولة، كما أنه لا بد من كسر شوكة الفكر القائم على أساس أن التهرب من دفع الضريبة والقيام بالمناورات التديسية في هذا المجال وأن المتملص من دفع الضرائب لا يعد سارقا، بل وإنه سارق شريف؛

- تفعيل دور المجتمع المدني في القيام بواجبه في هذا المجال من خلال محاربته لكل الأفكار الداعية للتهرب من الضريبة، مع ضرورة تحسيسه بالآثار الناجمة عن هذه الأفعال؛

- من جهة أخرى وقصد توطيد العلاقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة يجب على السلطات أن تلتزم العدالة وتطبيق مبادئ المساواة في القيام بأوجه الإنفاق المختلفة، حيث أن الشعور السلبي المتولد لدى أشخاص المجتمع الضريبي وشعورهم بعدم عدالة الإنفاق والخدمات المقدمة من طرف الدولة يؤدي إلى انتشار الكراهية وغياب رابطة الجأش بين الدولة ومواطنيها، الأمر الذي يدفع بهم إلى فقدان الثقة في هذه الدولة، وبالتالي فانعكاس ذلك يكون من خلال الإخلال بالواجبات المفروضة والتي من بينها واجب الالتزام الضريبي.

- وجوب توفر العدالة في تطبيق الإجراءات والتشريعات الضريبية بين مختلف أشخاص التكاليف الضريبي، ويكون هذا من خلال كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية في تعاملها مع مختلف المكلفين وبنفس الإجراءات وطريقة التعامل، إذ أن الإخلال بالعدالة من حيث التعامل من طرف الإدارة الضريبية مع جمهور المكلفين يؤدي إلى الشعور بعدم عدالة الإجراءات ومن ثمة يتولد النفور من الالتزام بالواجب الضريبي من طرف الأشخاص الذين يرون أن الظلم ساقط عليهم من طرف الإدارة الضريبية وتعاملاتها غير العادلة.

2- الاهتمام بانشغالات المكّفين : في هذا الإطار يجب أن تعطي الإدارة الضّريبية اهتماما أكبر لانشغالات المكّفين بالضّريبية واستفساراتهم، وأن تقوم بالحرص على تلبية هذه الانشغالات في حدود ما يسمح به القانون وما يحفظ ويوطّد الثقة بين المكّفين وهذه الأخيرة، إذ أن وجود شرح بين المكّفين من جهة والإدارة الضّريبية من جهة أخرى يؤدي إلى افتقاد الثقة من طرف المكّفين في الإدارة الضّريبية وآليات عملها في المجال الضّريبي، حيث أنه يجب على الإدارة الضّريبية التّكفل بكل المطالب المشروعة لأشخاص المجتمع الضّريبي بخصوص آليات وإجراءات فرض الضّريبة، كما أنه يجب على الإدارة الضّريبية أن تبدي مرونة في تعاملها مع المكّفين تصب في إطار حماية مصلحة المكّفين ودون التفريط في مصلحة الدّولة. لقد أدركت السلطات الضّريبية أهمية التّكفل بانشغالات المكّفين وضرورة أخذ انشغالاتهم بعين الاعتبار، واعتبارا لذلك فقد تم تبني فكرة المحرّر الجبائي من طرف الإدارة الضّريبية والتي تهدف إلى حماية مصالح المكّفين بالضّريبية من تعسف وبيروقراطية الإدارة الضّريبية وكذا تحسين نوعية خدمة الإدارة الضّريبية. تتضمن فكرة المحرّر الجبائي في إعطاء الحق للمكّف بتقديم طلب بخصوص مسألة أو نص جبائي معين من أجل تطبيقه عليه وتحديد الوضعية الجبائية لهذا المكّف بناء على هذا الطلب، فالمحرّر الجبائي يقصد به ذلك القرار القطعي الذي تتّخذة الإدارة الضّريبية بخصوص الطّلب المقدم لها من طرف المكّف حسن النية، إذ يشكّل مضمونه ردا واضحا وصريحا ونهائيا على طلب المكّف بخصوص طلباته تجاه الأحكام الجبائية المطبقة على وضعيته بالنظر إلى التّشريع الجبائي المعمول به، (المرسوم التنفيذي 08،12/334، سبتمبر 2012، المادة02)⁽²³⁾ إضافة إلى ذلك وفي إطار التّكفل بانشغالات المكّفين بالضّريبية لا بد على الإدارة الضّريبية من فتح قنوات اتصال فعالة بينها وبين المكّفين بمختلف أنواع الضّرائب، كما يجب على الإدارة الضّريبية حسن استقبال وتوجيه المكّفين، ناهيك عن توفير كافة المعلومات المرتبطة بالضّرائب المفروضة عليهم كتوفير مطبوعات وكتيبات بمختلف اللغات (عربية، فرنسية، إنجليزية) التي تبين بوضوح مختلف القوانين والإجراءات الضّريبية المتعلقة بالفرض والتّحصيل الضّريبي.

خاتمة :

من خلال تناولنا لهذه الورقة البحثية بمحاورها الأربعة نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة تسهم فيها الكثير من العوامل، هذه الأسباب (العوامل) تتداخل فيما بينها لتزيد من تعقد حجم الظاهرة، كما أن الثغرات والتعقيد الموجود في النص التشريعي الجبائي تسهم في انتشار هذه الظاهرة، وذلك من خلال صعوبة فهم وتطبيق هذا النص من طرف أعوان الإدارة الضريبية وأشخاص المجتمع الضريبي على حد سواء. إن التهرب من الضريبية يتم من خلال العديد من الطرق والآليات والتي تختلف حسب طبيعة الزمان والمكان، هذا الأمر أدى إلى الانتشار المتفاوت لهذه الظاهرة بين قطاعات الاقتصاد الجزائري، حيث تزداد حدة التهرب الضريبي في القطاعات التي يصعب إجراء عمليات الرقابة فيها أو تلك التي تتبع لمجال النظام الجزائي لتحديد الضريبة. وفي إطار محاربة هذه الظاهرة فقد كرس المشرع الجزائري العديد من الآليات للرقابة الجبائية، حيث يتبين لنا من هذه الورقة البحثية أن الرقابة الجبائية تمكنت من استرجاع مبالغ معتبرة من جيوب المتهربين من الضريبة لصالح الخزينة العمومية؛ وهذا ما يؤشر على مدى انتشار التهرب الضريبي في الاقتصاد الجزائري، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن نتائج البطاقة الوطنية للغشاشين تثبت مدى تفشي الظاهرة، وعلى هذا لا بد من تطبيق جملة من التدابير للحد من تفشي هذه الظاهرة، هذه التدابير لا بد وأن تشمل جميع مكونات النظام الضريبي من تشريع وإدارة ومجتمع ضريبي.

الهوامش :

1. ناصر مراد، 2004، ص06
2. محمد الطاقية؛ هدى العزاوي، 2010، ص118
3. Lucien Michal, 1996, P 84
4. نوي نجاة، 2003/2004، ص03
5. غازي عناية، 2003، ص343-344
6. يسرى حسن مهدي السامرائي، زهرة خضير، عباس العبيدي، 2012، ص135
7. غازي عناية، 2003، ص344
8. ناصر مراد، 2004، ص12
9. ناصر مراد، 2003، ص135

10. مغني ناصر، 2009/2010، ص17
11. نوي نجاة، 2003/2004، ص09
12. وزارة التجارة، 2013، ص01
13. وزارة التجارة، 2013، ص03
14. ولهي بوعلام؛ عجلان العياشي، 2008، ص149
15. الأمر 08/02، 24 يوليو 2008، المادة 22
16. الأمر 10/01، 26 أوت 2010، المادة 17
17. المرسوم التنفيذي 97/290، 27 جويلية 1997، المادة 04
18. المرسوم التنفيذي 97/290، 27 جويلية 1997، المادة 12
19. المرسوم التنفيذي 13/84، 06 فيفري 2013، المادة 04
20. رضا خلاصي، 2007، ص137
21. مغني ناصر، 2009/2010، ص79
22. قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المواد 20- 21
23. المرسوم التنفيذي 08، 12/334، 08 سبتمبر 2012، المادة 02

المراجع :

- الكتب

1. ناصر مراد : التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004
2. محمد الطاقة، هدى العزاوي : اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة، الأردن، 2010
3. غازي عناية : النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي -دراسة مقارنة-، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003
4. ناصر مراد : فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هوم، الجزائر، 2003
5. Lucien Michal : Traité de politique fiscale, édition PUF, paris, France, 1996

- الأطروحات

1. رضا خلاصي: تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002 (أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007)

2. ناصر مغني:دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة للفترة 2004-2008
3. نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2004، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004
- المقالات

1. ولهي بوعلام؛ عجلان العياشي: التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي(مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيغ العدد 08، 2008)
2. يسرى حسن مهدي السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012
3. وزارة التجارة الجزائرية:نتائج نشاط الرقابة الاقتصادية وقمع الغش خلال سنة 2013، من الموقع الإلكتروني لوزارة التجارة الجزائرية
- القوانين والمراسيم والأوامر حسب تاريخ صدورها

1. المرسوم التنفيذي 290/97 المؤرخ في 27 جويلية 1997، المتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها
2. الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008
3. الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 أوت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010
4. المرسوم التنفيذي رقم 12/334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي، المادة الثانية منه، ج.ر رقم 50 المؤرخة في 12 سبتمبر 2012

5. المرسوم التنفيذي رقم 13/84 المؤرخ في 06 فيفري 2013 المحدد لكيفيات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش والمخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية والبنكية والمالية. ج.ر. رقم 09 المؤرخة في 10 فيفري 2013
6. قانون الإجراءات الجبائية، 2014

