

## السياسة الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في العراق والجزائر

حيدر كاظم عبد طالب دكتوراه قانون جنائي وعلم الإجرام - كلية القانون جامعة قم

الدكتور روح الله أكرمي، الأستاذ المشارك في جامعة قم،

[r.akrami@qom.ac.ir](mailto:r.akrami@qom.ac.ir)

### المخلص

كان اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واتساع آثاره، وانتشاره الكبير في السنوات الأخيرة، فهو يهدد وجود النظام الضريبي، كما يفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وتعتبر الضريبة في العراق أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، أما في الجزائر التهرب الضريبي هو حقيقة واقعية تعاني منها دول العالم، فلا تكاد تخلو الأنشطة الاقتصادية من وجود التهرب الضريبي، وهناك مؤشرات قوية على أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر، وإن كانت أغلب المجتمعات تحاول السيطرة والتحكم في التهرب الضريبي، ولكن تختلف نسبة حدته من دولة إلى أخرى ويهدف البحث إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي العراقي ومدى تأثير الحصيلة الضريبة بهذه الظاهرة وفي الجزائر تهدف مكافحة التهرب الضريبي من أجل رده والحد منه ولو نسبيا وأهمية البحث تكمن في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على الوقاية الاجتماعية والموقفية من التهرب الوظيفي أما في الجزائر إن موضوع التهرب الضريبي لم يحض بالاهتمام من جانب الباحثين القانونيين على عكس الباحثين الاقتصاديين واتباعنا في هذا البحث المنهج التحليلي المقارن للسياسة الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في العراق والجزائر وفي نهاية البحث توصلنا الى نتائج من اهمها تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق ، وهذا أن دل على شيء أنما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي ، ولهذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب وان في الجزائر تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي الاجتماعي والسياسي.

الكلمات المفتاحية: - السياسة الوقائية، التهرب الضريبي، الجريمة الاقتصادية، النظام القانوني العراقي، النظام القانوني الجزائري.

### Abstract

Our decision on this topic is due to the exacerbation of the phenomenon of tax evasion and the expansion of its effects, and its widespread spread in recent years, which threatens the existence of the tax system, in addition to the loss of large sums of money. To the public treasury, which has negative effects on the national economy, and the tax in Iraq is considered an important tool of financial policy as it is one of the sources of public revenues that the state relies on in formulating financial policies, but in Algeria, tax evasion is a reality that countries of the world suffer from, as there is hardly any economic activity. Tax evasion, and there are strong indications that this phenomenon is constantly increasing, and although most societies are trying to control tax evasion, the degree of its danger varies from one country to another. The research aims to identify the phenomenon of tax evasion under the Iraqi tax system and the extent to which tax collection is affected by this phenomenon in Algeria, as the research aims to combat tax evasion with the aim of preventing and reducing it, even relatively. The importance of the research lies in confronting the problem of tax evasion and identifying social protection and the position of tax evasion. Comparative analysis of legal texts and preventive policy to combat tax evasion in Iraq and Algeria, and at the end of the research we reached the most important results, the problem of tax evasion is one of the most important problems that the state suffers from. The tax system in Iraq suffers, and this only indicates the existence of a problem in the tax system, and therefore the state seeks to activate the financial, economic and social role of taxes, and in Algeria taxes are considered an effective means, meaning one of the means of the state's financial policy because it gives me the ability to do so. The impact of tax evasion

on the economic and social reality, and the importance of taxes is evident in the various effects of tax evasion on the economic, financial, social and political aspects.

**Keywords: Preventive policy, tax evasion, economic crime, Iraqi legal system, Algerian legal system**

## **المقدمة**

تعد الضريبة في العراق أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة، وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتسهيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل وتحفيز الادخار والاستثمار على وفق أولويات التنمية، وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع، وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين. ولتحقيق هذه المعطيات والوصول إلى الأهداف الإستراتيجية المرجوة تحتاج الدولة إلى جهاز ضريبي كفوء ومحترف ذا أنظمة وإجراءات سليمة وشفافة ودقة في المعطيات المعتمدة أثناء تحصيل الضرائب، للاطلاع على النتائج وتقييم مدى نجاح السياسة الضريبية أو إخفاقها أو انسجامها مع احتياجات الخطط التنموية وقدرة المكلفين على التعامل مع مفردات قوانين الضرائب وتكيف مؤسساتهم ومشاريعهم ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي. اما في الجزائر التهرب الضريبي هو حقيقة واقعية تعاني منها دول العالم، فلا تكاد تخلو الأنشطة الاقتصادية من وجود التهرب الضريبي، وهناك مؤشرات قوية على أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر، وإن كانت أغلب المجتمعات تحاول السيطرة والتحكم في التهرب الضريبي، ولكن تختلف نسبة حدته من دولة إلى أخرى نتيجة لدرجة الوعي الضريبي عند المواطنين، وكذلك صرامة السياسة العقابية الموقعة على المكلفين المتهربين. وتكمن أهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على الوقاية الاجتماعية والموقفية من التهرب الوظيفي، اما في الجزائر إن موضوع التهرب الضريبي لم يحض بالاهتمام من جانب الباحثين القانونيين على عكس الباحثين الاقتصاديين، والتهرب الضريبي هو موضوع لنقطة التقاء دائرتين من دوائر العلوم التقنية والقانونية، وهذا ما لمسناه من عدم تمكن القضاة خاصة الإحاطة به من خلال عدم فهم الشكاوى التي ترفعها إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة المتهرب ضريبيا، لاحتوائها على مصطلحات تقنية. ويهدف البحث إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي العراقي ومدى تأثير الحصيلة الضريبة بهذه الظاهرة، وكذلك غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل ظاهرة التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي والوسائل المعتمدة للتقليل من تلك الظاهرة، اما في الجزائر تهدف مكافحة التهرب الضريبي من أجل رده والحد منه ولو نسبيا، لأن تقاوم هذه الظاهرة تلح على البحث عن حلول فورية تمس النظام الجبائي بصفة خاصة والبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة. واتبعنا في دراستنا المنهج التحليلي المقارن للسياسة الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في العراق والجزائر وتم تقسيم موضوع دراستنا (السياسة الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في العراق والجزائر) إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى اصلاح الهياكل الثقافية والاجتماعية وفي المبحث الثاني تناولنا زيادة رضا دافعي الضرائب اما المبحث الثالث فوضحنا فيه إرساء العدالة الضريبية في مختلف فئات المجتمع.

## **المبحث الأول إصلاح الهياكل الثقافية والاجتماعية**

إن الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لن توتي أكلها إلا ان كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى ذلك الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري،<sup>١</sup> فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت بالحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع<sup>(٢)</sup>، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبيين هما الجانب البشري والجانب المادي والذي سنتطرق اليهما في مطلبين.

### **المطلب الأول الجانب البشري**

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية بالإمكانيات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضح بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية الأمر الذي دفع مصالحها من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضح بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها لتوظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الجبائية كذلك على

التكوين قصير المدى للموظفين للرفع من مستواهم وتنظيم التبرعات الدورية والندوات ومن أجل تطوير إمكانية تدخل المحققين بميدان الرقابة على المداخل قامت مجموعة من الإطارات التابعة للمديرية العامة للضرائب الفرنسية بإلقاء تكوين في الفترة ما بين ٠٦ إلى ١٧ ماي ٢٠٠٢<sup>(٣)</sup>، وكانت وجهة للمسؤولين على الرقابة الجبائية بالمديريات الجهوية للضرائب وبعض المديريات الولائية ومصالح التحصيل والتحقق الذين بدورهم يقومون للغاية منه التبرص هو الحصول على التقنيات الخاصة بذلك النوع من الرقابة والتحكم به باعتباره من أولويات الرقابة والتحقق.<sup>٤</sup> وعلاوة على تكوين الجانب البشري، لابد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل:

- ١- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.<sup>(٥)</sup>
- ٢--الرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.
- ٣- وضع أسس عادلة للترقية بالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- ٤- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.
- ٥- تحسين علاقة الإدارة بالمولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها؛ وأن التعاون لابد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار مقترحاتهم<sup>٦</sup>
- ٦- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبه المكلف من قبيل؛ كيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة.<sup>(٧)</sup>والإجراءات الضريبة.
- ٧- تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.

### **المطلب الثاني الجانب المادي**

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات يجعل من الضرورة بمكان توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية،<sup>٨</sup> وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها بأوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي بتسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسى الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات وبالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي ٩٠ / ١٩٠<sup>(٩)</sup>
- ١- إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي ٦٠-٩١<sup>(١٠)</sup>
- ٢- إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.
- ٣- إقامة نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي قصد متابعة التنفيذ الصحيح لعمليات المراقبة الجبائية.<sup>١١</sup>
- ٤- إنشاء مديريات كبريات المؤسسات سنة ٢٠٠٢ والتي أصبحت قيد العمل في ٢٠٠٥
- ٥- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.
- ٦- تخصيص غلاف مالي قدر بمليارين ومئتي مليون د.
- ٧- تجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي للفترة من ١٩٩٦ إلى ١٩٩٩.
- ٨- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي بنفقات قدرت ب ٢٩.٠٠٠.٠٠٠ مليون يورو للفترة الممتدة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٢.
- ٩- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم كالتنقل والتحقق الميداني لكنها لم تصل إلى المستوى المطلوب.

### **المبحث الثاني زيادة رضا دافعي الضرائب**

إن فرص نجاح أي نظام ضريبي تعتمد على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة بتمويل الخزينة العمومية من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعد التهرب، لأن تبعية التهرب لن تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف<sup>(١٢)</sup> ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوما لكسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة

التوتر الموجود بينه وبين الإدارة<sup>١٣</sup>. وسوف نتناول هذا البحث من خلال مطلبين نتطرق في المطلب الأول إلى توعية المكلف بالضريبة وفي المطلب الثاني

### **المطلب الأول توعية المكلف بالضريبة**

من الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي هي تنمية الوعي الضريبي للمكلف، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية<sup>(14)</sup>:

١- ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين، فهذه المهمة تؤدي إلى دعوة المعلمين والأساتذة للتأكيد على التربية الجبائية عن طريق إعطاء الجوانب السلبية الاجتماعية والاقتصادية، للتهرب الضريبي بالنسبة للأجيال الحالية والأجيال القادمة على المدى الطويل، حيث أنه في فرنسا ومنذ سنة ١٩٧٧ كانت التربية الجبائية من بين المواد التي دخلت برامج التعليم وذلك في الطور الأول من التعليم المتوسط<sup>(15)</sup>

٢- إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة، وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها<sup>16</sup>.

٣- القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية الفلاحية، التقليدية)، وكذا تنظيم ملتقيات ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغيرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنويا، مع شرح للالتزامات التي يجب أن يقوم بها المواطن بصفة ممول ومكلف بالضريبة، نتيجة ممارسته لنشاط معين<sup>(17)</sup>.

وكيفية ملء مختلف الوثائق الضريبية، ومواعيد تقديم التصريحات المختلفة كذلك ..... الخ من الالتزامات والواجبات الضريبية، وبالمقابل إعلامه كذلك بحقوقه المتمثلة في أساليب الطعن وطرق المنازعات والمصالح المختصة التي يلجأ إليها، وكل هذا من أجل كسب ثقته وتكوين لديه ثقافة ضريبية حتى يسهل عليه تقبل الضريبة.

٤- يجب أن تتسق الإدارة الضريبية مع مختلف الوزارة التربية والتعليم والبحث والتعليم العالي، التجارة الاقتصاد الأسرة والتضامن... على القيام ببرامج تحسيسية لتوعية المواطن في مختلف المجالات والإدارات التي تتعامل مباشرة معه<sup>١٨</sup>.

لكي يمكن أن نتكلم على التحضر الجبائي يجب أن نصل درجة المواطنة<sup>(19)</sup> إلى:

١- مشاركة المواطن في خلق الثروة الوطنية.

٢- عليه احترام القوانين والتشريعات.

٣- يقوم بكل شفافية بواجباته الضريبية

٤- أن يتمتع بوعي جبائي عالي. بحيث يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم بدفع الضريبة عن طيب خاطر، وذلك بالتقرب أكثر إليه باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة.

### **المطلب الثاني إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف**

تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب، بعيدا من كل تقلب وبيروقراطية<sup>(20)</sup> وتوتر العلاقة بين الإدارة والمكلف يشكل أثر بالغ على نفسية المكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من الضريبة، وكما نعلم أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية اتجاه الضريبة وإدارة الضرائب، وذلك يعود كما سبق وذكرنا في الفصل الأول لأسباب تاريخية نفسية ومالية متعلقة به ضف إلى ذلك انعدام اللباقة في معاملة الموظفين بالإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة<sup>٢١</sup>. العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة تتميز بالحرز المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية<sup>(22)</sup>، ولتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وإزالة التوتر بينهم، وجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين لهذا النوع من المهام، يسعون من خلال ذلك تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين، فالعلاقة بينهما يجب أن لا تكون علاقة عدا بل على العكس علاقة ثقة وتعاون بسبيل الخير العام .

بالتالي على الإدارة الضريبية تكوين موظفين عن طريق برامج التكوين النفسي والبيداغوجي من أجل تحسين معاملة المكلف، وإعطاء صورة ونفس جديد للعلاقة بين الإدارة والمكلف.<sup>23</sup> وبهذا الصدد قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر ٢٠٠٧، المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRPC) ودخلت الإطار العملي فيما ٢٠٠٨<sup>(24)</sup> مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن أو المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام، كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع عمليات الاتصال والإعلام على المستوى المركزي والمحلي، وهي مكلفة بمايلي: -

١-دراسة وأخذ التدابير اللازمة لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتسهر على تنفيذها من طرف مختلف المصالح الضريبية على المستوى الوطني

٢-وضع استراتيجية للاتصال بين مختلف المديرية الولائية للضرائب، ومعالجة طلبات واحتياجات المكلفين بالضريبة مع هذه المديرية.

٣-وضع سياسة تربية من أجل تطوير الحس والتحضر الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا اتصال بالنسبة للمديرية الولائية والجهوية للضرائب هدفها الرئيسي الاستقبال الشخصي للمكلفين، والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم<sup>(25)</sup>.

وكما سبق وذكرنا أن التنظيم الإداري الجبائي الجزائري بفترة انتقالية إلى تنظيم إداري جديد يعتمد على حجم نشاط المكلفين، وذلك بإنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات (DGE) مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI)، ولقد أعطى المشرع في هذا الشأن الأهمية الكبرى على مستوى هذه الهياكل، حيث خصص لها خلايا الاستقبال على مستوى كل منها، وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية<sup>26</sup>: ١- على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات، لأنها تتميز بتسيير مكلفين ذو طبيعة خاصة وهامة جدا، خاصة فيما يخص الامتيازات الجبائية الممنوحة للاستثمارات الجديدة، والشركات الأجنبية، والشركات العاملة في قطاع المحروقات، وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية<sup>(27)</sup> التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية وتنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم. والتنسيق والعمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن لإستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام المسطرة من طرفها. ونشر المعلومات باتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية<sup>28</sup>.

٢- على مستوى مراكز الضرائب (CDI) يجب على مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا، بكل الواجبات الجبائية، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو أخرى لأول مرة، وكذلك الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم، فهذه المصلحة تسهر<sup>(29)</sup> على تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة لهم. وتنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة التابعة له، وتوجيههم نحو القابضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم<sup>30</sup>. وتقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين خاصة المتعلقة بالإجراءات والأحكام الجديدة، التي تأتي بها قوانين المالية، وكذلك الأنظمة الجبائية المختلفة ... الخ والاستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة، حيث يمكنه الاتصال في أي وقت للحصول على التفسيرات والشروحات التي يريدها، وهذا من أجل تجنب المكلف من التنقل إلى المصالح الضريبية وريح الوقت، وأيضا تجنب الإدارة من الاكتظاظ داخل مكاتبها الذي يعيق عملها<sup>31</sup>.

٣- على مستوى المراكز الجوارية للضرائب (CPI) خلية الاستقبال والإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دورا هاما جدا في نجاح الاتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها، وتحسين العلاقة معهم بحسن ولباقة معاملتهم، وخاصة أن معظمهم من المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU)، فهي تتعامل أساسا مع فئة من المكلفين البسطاء، يحتاجون إلى معاملة خاصة بالتالي خلية الإعلام والاستقبال هي فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز، حيث تتضمن تقديم الخدمات التالية<sup>(32)</sup> الاستقبال التوجيهي التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين. والتكفل بالمكلفين الجدد للقيام بكل الإجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية. ونشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم. والاستعلامات والإجراءات الشكلية اللازمة من أجل فتح ملف جبائي على مستوى هذه المراكز. وإعلام المكلفين كذلك بالإجراءات اللازمة من أجل تغيير أو توقيف النشاط.

ولكن لنجاح هذا النوع من خلايا الاستقبال والإعلام، يجب أن يكون الموظفون المكلفين بهذه المهام ذوي كفاءة عالية، ومؤهلين ومختصين لذلك، حتى يتمكنوا من الرد على مختلف انشغالات المكلفين، بالتالي يجب تكوين الموظفين عن طريق رسكلتهم وانتقاء أحسنهم لهذه المهام<sup>(33)</sup> من جهة أخرى بالنسبة للاستقبال الهاتفي على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب يجب تزويد هذه المصلحة بالإعلام الآلي المرتبط بشبكة الاتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب، حتى يسهل على الموظفين الإجابة الهاتفية لكل التساؤلات، ونحن نعلم أن هذا النوع من الاستقبال يتطلب السرعة<sup>٤٤</sup>. كما يجب أن يكون الاستقبال الشخصي في مدخل مبنى الإدارة الضريبية، ويتكفل بتسييره أعوان الضرائب من أجل توجيه المكلفين إلى المصالح الضريبية التي يريدون التوجه إليها، مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحت تصرف المكلفين. وعليه حتى تكون الإدارة ذات مصداقية يجب أن تعطى المثل الأعلى للمواطن عن طريق تربيته الجبائية ( Sa discipline fiscale، وبهذا تكون الإدارة الضريبية قد ساعدت المكلف على القيام بالتزاماته عن طريق توضيح دور الضريبة لهم، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بينهم (الإدارة والمكلف). بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية التي اتخذت على جميع الأصعدة من التشريع إلى الإدارة والمكلف بالضريبة، فقد توجد وسيلة أخرى وقائية وفعالة تربط بين هذه الوسائل وهي الحجز من المنبع<sup>(35)</sup>. إن طريقة حجز الضريبة من المنبع ( Retinue à la source) تقتضي بإلزام المكلف بدفع الضريبة مما لديه من أموال في الأرصدة البنكية والمالية، وهي طريقة لتحصيل عدد أكبر من الضرائب وأنجعها للحد من التهرب الضريبي<sup>٣٦</sup>. إن هذا النوع من التحصيل لم يطبق في الجزائر إلا على فئة من المكلفين وهم الأجراء، وذلك بالاقطاع المباشر من المنبع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الرواتب والأجور<sup>٣٧</sup>.

### **البحث الثالث إرساء العدالة الضريبية في مختلف فئات المجتمع**

سنتناول هذا البحث في مطلبين نطرق في المطلب الأول إلى الوقاية على مستوى التشريع الضريبي وفي المطلب الثاني نتطرق إلى الوقائية على مستوى الضريبة.

#### **المطلب الأول الوقاية على مستوى التشريع الضريبي**

التشريعات الضريبية لها الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، فيجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، وكذلك صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين، وكذلك على موظفي الضرائب. إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب<sup>(38)</sup> إذاً يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة، بالتالي تبسيط لغة النصوص الجبائية تساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد إلى آخر، لأن عدم وضوحها يجعل الموظفون في المصالح الضريبية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة<sup>٣٩</sup>. كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي الجيد والمنسجم على استقرار القوانين، الذي يؤدي عدم استقرارها إلى الغموض، نظراً للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظ في التشريعات الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٨٢ الذي تعرض إلى تعديلات كثيرة، وبالتالي تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة هذه التغيرات على مختلف النصوص القانونية، ويصعب عليهم استيعابها من جهة، ومن جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها<sup>٤٠</sup>. بالتالي يجب العمل على استقرار النظام الضريبي، بأن يسعى المشرع إلى إنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها. الأمر الذي أدى إلى حتمية الوصول إلى تعديلات جديدة وهادفة وتبسيط النظام الجبائي عن طريق إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها. كما يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استئصال التهرب الضريبي، لأن المكلف بالضريبة في غالب الأحيان له إحساس بأن الضريبة التي فرضت عليه غير عادلة، رغم أن العدالة الضريبية ركن أساسي من أركان الضريبة، وبالتالي يكون من الضروري البحث على إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة الجامعيين والباحثين المختصين الذين بإمكانهم إيجاد سبل وحلول تجعل من النظام الضريبي أقرب إلى عنصر العدالة.

يقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضاً منها<sup>٤١</sup>. والمعالجة ذلك يجب توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع، لأنه لا وجود لواجب ضريبي دون تحقيق جباية عادلة، مع الأخذ بعين الاعتبار بمبدأ شخصية الضريبة، أي تفرض على كل مكلف حسب مقدرته، وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة، وشمولية الضريبة عن طريق تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القانون الضريبي، وذلك بعدم التمييز في المعاملة بين المكلفين، وكذلك إقرار إعفاءات ضريبية

مدروسة وتكون لأسباب موضوعية.<sup>٤٢</sup> كما قال في ذلك "J. Rivoli" نظام جبائي عادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها، لكن ما هو النظام الجبائي العادل؟ للإجابة نستطيع القول أن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة<sup>(43)</sup> وفي هذا الإطار توجد مديرية التشريع والتنظيم الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة، مهمتها تتمثل في السعي إلى تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء وملاحظات حول مشاريع القوانين الضريبية، كما تم تنصيب فريق عمل كذلك على مستوى المديرية العامة للضرائب مكلف بإعداد النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية، وذلك بتاريخ ١٩ ماي ٢٠٠٥.<sup>٤٤</sup> فغياب المساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا دافعا للتهرب من التزاماته الضريبية، وبالتالي يجب التقليل من التفاوت الطبقي في المجتمعات، بأن تدفع الفئات المتشابهة المداخل نفس العبء الضريبي، وفرض معدلات ضريبية بنسب أعلى على أصحاب المداخل الكبيرة، ونسب أقل على أصحاب المداخل الدنيا.<sup>٤٥</sup> فالنظام الضريبي الجزائري بسلسلة من الإصلاحات منذ التسعينات إلى يومنا ومنه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم ٥١-٢١ لعام ٢٠٠١ وقانون الضرائب غير المباشرة رقم ٤٦-١٠٤ لعام ١٩٧٦ وقانون المالية لعام ٢٠٢٢، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية، مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع، فهذا الجانب الإيجابي للإصلاحات الذي يقابله جانب سلبي لها يتمثل في عدم استقرار القوانين الذي يدفع المكلف للتهرب وحرمان الخزينة العمومية من إيراداتها، كما تصعب على الموظفين كذلك أداء وظائفهم على أكمل وجه، كما يقال كل إصلاح جبائي يجر في بدايته الخسائر لأنه في السابق أي قبل سنة ٢٠٠٧، كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكناه، أما الضريبة الجزافية ((TVA) TAP إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، ولكن الآن أصبح المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي، يدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>(46)</sup> (IFU) إلى مصلحة واحدة التابعة لنشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنيب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصطلحات مختلفتين، لكن إيجابية هذا الإصلاح ليس على المكلف فقط، بل تعود إيجابيته كذلك إلى موظفي الضرائب، من حيث المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين

### المطلب الثاني الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفاً وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية مكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.<sup>٤٧</sup> فأى قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية، فقال يونس البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها فعلى ذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية.<sup>٤٨</sup> إن الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر يتسم بقلة عدد موظفيه، فينتطلب الأمر بالضرورة تدعيم الإدارة بالجانب البشري، لأن زيادة عدد المكلفين المستمرة تتطلب بالضرورة زيادة عدد الموظفين، فالمشكل لا يكون في العدد فقط، بل يتعداه إلى المستوى التقني، ومدى التحكم في المعلومات والقوانين الضريبية، التي تجعل الموظف يتحكم أكثر في مهنته، ويكون أكثر كفاءة ونزاهة، وبالمقابل يجب توفير المناخ الملائم للموظفين من أجل الأداء الجيد لمهامهم عن طريق تحسين الإمكانيات المادية، وتوفير أبسط الشروط، ومن أجل ذلك يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

أ - تحسين الإمكانيات البشرية أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الأطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء. وعليه الإدارة الكفؤة والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية الأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة<sup>(49)</sup> وعليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة في:<sup>٥٠</sup> فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن، بقصد تكوين إطارات متخصصة، وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي. على المديرية الولائية للضرائب تنظيم ملتقيات سنوية لموظفيها تهدف إلى إعلامهم بالتغيرات الجبائية الجديدة التي يأتي بها كل قانون مالي أو قانون مالي تكميلي من كل سنة، حتى يسهل على الموظفين تطبيق الإجراءات الضريبية بطريقة صحيحة، وأداء أحسن لمهامهم.<sup>٥١</sup> يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافأة تشجيعية، لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة، إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة نشاطهم، وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لهم. وكذلك التكفل بالأوضاع الاجتماعية، لأن أقل شيء بالنسبة لهم هو الحصول على سكن خاص بهم، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من الموظفين. فكيف يمكننا

أن نحمي الموظف من الرشوة، إذا كانت حقوقه الوظيفية والاجتماعية، غير متكفل بها، لأن تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية له تجعله يقوم بمهامه على أحسن وجه وبأمانة، وبالسرعة والدقة المطلوبة. وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين، وهذا من أجل تحفيزهم على العمل، وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة ومنافية الأخلاقيات المهنة مثل الرشوة. توفير الحماية اللازمة للموظفين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.<sup>٥٢</sup> للتخصص كذلك جانبه الهام في مكافحة التهرب الضريبي، فلا يمكن إسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف حامل الشهادة ليسان في الحقوق الذي ليس لدراسته علاقة بدراسة المحاسبة، كما لا تسمد مهمة الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية إلى موظف متخصص في الاقتصاد،<sup>٥٣</sup> رغم أن هذا هو المعمول به في كثير من الأحيان، من خلط في الاختصاص، بالتالي يجب احترام الاختصاص بالنسبة لكل وظيفة يكلف بها الموظف من أجل مردودية أفضل في هذا الشأن، ولأنها أضمن من ناحية السرعة والكفاءة، وأقرب إلى التحكم في التقنيات الجبائية.

**ب - تحسين الإمكانيات المادية إن الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في النقاط التالية:-**

١- توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، لأنه في الوقت الراهن المقرات التي تتوفر عليها الإدارة غير كافية، ولا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية، فمعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط، ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات لتسهيل مهمة المتابعة والمراقبة، وكذلك نقص الصيانة الذي يؤدي إلى اهتلاكها بسرعة، فكل هذا يؤثر على مردودية الإدارة، مما يستلزم تجديد وبناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الضريبية وكافية لتسهيل أدائها لوظائفها.

٢- تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي وتعميمه، لأنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر، وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة تلك المتعلقة بالإحصاء، والبحث عن المادة الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضريبة، وكذا يسمح بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراد مراقبتها، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية، فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي.<sup>٥٤</sup> كما يساعد على الحفاظ الجيد للملفات من الضياع، وتسجيل أكبر عدد من المعلومات والمعطيات المتعلقة بالمكلفين، وترتيبها الجيد من أجل تسهيل الاطلاع عليها، وكذلك ربح الوقت والسرعة التي يتميز بها الإعلام الآلي، لأن عنصر الوقت هو أساسي خاصة في عملية المراقبة والتحقق الضريبي، وفوق كل هذا يحفظ السرية الجبائية التي يجب على الإدارة التحلي بها. وفي هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامج يهدف إلى تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات تقدر بـ ٢٩.٠٠٠.٠٠٠ مليون يورو للفترة الممتدة من سنة ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٢<sup>(٥٥)</sup> وهذا دليل على الاهتمام البالغ الذي توليه الدولة من أجل تحسين مردودية وكفاءة الإدارة الجبائية. توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمراقبين والمفتشين تستوجب عليم في غالب الأحيان التنقل والتحقق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة، أو كشف التهرب الضريبي، وهو ما تقتدر إليه المصالح الإدارية الضريبية إلى غاية يومنا هذا.

**ج - تنظيم الإدارة الضريبية** إما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم ٩٠-١٩٠ المؤرخ في ٢٣/٦/١٩٩٠، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي -٩١-٦٠ المؤرخ في ٢٣/٢/١٩٩١، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديرية الولائية.<sup>٥٦</sup> وكل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وهو التنظيم المعمول به إلى يومنا هذا. وبالمقابل دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة انتقالية من إدارة أفقية التنظيم (مديرية التحصيل مديرية المنازعات مديرية المراقبة الجبائية، مديرية الوسائل العامة)، إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين مقسمة كآلاتي:

١ - مديرية كبريات المؤسسات (DGE-١) وهي مديرية لتسيير المؤسسات والشركات التي يفوق رقم أعمالها ١٠٠ مليون دينار، والمؤسسات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، ومقرها على مستوى الجزائر العاصمة.

٢ - مراكز الضرائب (CDI) هي مراكز في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المؤسسات والشركات المتوسطة والصغيرة، ومختلف المهن الحرة.

٣ - المراكز الجوارية للضرائب (CPI) هي كذلك في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.



بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة الكحول التبغ والفلاحة.<sup>٥٧</sup> الهدف من إنشاء هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي الخ من الأهداف إن ذلك التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب هو نظام متبع في فرنسا، وعليه من أجل نجاحه وفعالته يجب مراعاة اعتبارات كثيرة، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة لا تصلح للتطبيق، فهي تحتاج لفعالية عالية، لأن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة متقدمة لدولة نامية<sup>(58)</sup>

## الخاتمة

بعد ان اتمنا موضوع بحثنا السياسة الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في العراق والجزائر توصلنا الى عدة نتائج وتوصيات.

## اولا/النتائج

- ١ - تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق، وهذا أن دل على شيء أنما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي، ولهذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب.
- ٢-ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبة في توزيع الدخل بين المكلف والدولة، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، ويعد عائق مهما وأساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، والتي ترجع اسباب هذه الظاهرة إلى اسباب مباشرة تشريعية وإدارية، واسباب غير مباشرة اخلاقية، وتتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع تجاه دفع الضريبة.
- ٣-ان في الجزائر تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي الاجتماعي والسياسي.
- ٤-تتسم الإجراءات الإدارية الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة بالتعقيد وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.

## ثانيا/التوصيات

- ١-تحسين التوعية الضريبية: نقترح على المؤسسات الحكومية ومنظمات المجتمع المدني العمل على وضع برامج تحسين التوعية الضريبية للجمهور وتعزيز الوعي بأهمية الالتزام بالضرائب والتدابير المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي.
- ٢-التعاون الدولي نقترح على الحكومة الوطنية تعزيز التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي، مثل الاتفاقيات الضريبية الثنائية والمشاركة في المنظمات الدولية المتخصصة في هذا المجال.
- ٣-إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة في بعض الأحيان لا تصلح للتطبيق في الدول النامية كالجزائر، لأنها تحتاج فعالية عالية لتطبيقها.
- ٤-ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، والمتابعة الجيدة للمكلفين، وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الجبائية، ونحن نلح على ذلك لأن الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد التهرب الضريبي.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: الكتب القانونية

١- ٢٠١٣.

- ٢- أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ك ١، ١٩٨٥.
- ٣- أعاد حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة، الاردن، الطبعة الثالثة سنة ٢٠٠٠.
- ٤- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨،
- ٥- أعاد علي حمود، "المالية العامة والتشريع المالي"، الكتاب الثاني، سنة ١٩٨٧ - ١٩٨٨.
- ٦- حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش، "المالية العامة" منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط ١،
- ٧- حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش، "المالية العامة" منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط ١، ٢٠١٣.
- ٨- داود محمد نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية، القاهرة. لسنة ١٩٩٩.
- ٩- رائد ناجي احمد، " علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق"، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢.
- ١٠- رضا صاحب أبو حمد آل علي، " المالية العامة " جامعة الكوفة، سنة ٢٠٠٢.

- ١١- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢.
- ١٢- عادل العلي، " المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج ٢، ط ٢، دار الاثراء للنشر، الاردن، ٢٠١١،
- ١٣- عبد الله زاهي الرشدان في اقتصاديات التعليم دار وائل للنشر، عمان، ط٣، ٢٠٠٨.
- ١٤- عبد الله زاهي الرشدان، في اقتصاديات التعليم، دار وائل للنشر، عمان، ط٣، ٢٠٠٨.
- ١٥- عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، اقتصاديات المالية العامة، ط ٢، القاهرة، ١٩٩٦.
- ١٦- عزمي أحمد يوسف خطاب، " الضرائب ومحاسبتها "، مكتبة دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، ط ١، ٢٠١٠، الأردن.
- ١٧- عمار السيد عبد الباسط نصر، الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم" ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، سنة ٢٠١٣.
- ١٨- فاروق عبد فليح، اقتصاديات التعليم لمبادئ الراسخة للاتجاهات الحديثة، دار المسيرة للنشر، عمان، ط٢، ٢٠٠٧.
- ١٩- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة، بيروت، ١٩٧١.
- ٢٠- مراد (عبد الفتاح)، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط١، ١٩٩٧.
- ٢١- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية، ١٩٨٥.

### ثانياً: -الطابع والرسائل الجامعية

- ١- حسين جواد كاظم، " واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي، "طروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠٠٦
- ٢- وهيب بن سلمة ياقوت الغش الضريبي (مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية)، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣.
- ٣- فاضل مرشد حمدان محمود، المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، ٢٠٠٥.

### ثالثاً: - المجلات

- ١- يسرى مهدي حسن السامرائي، والبيدي زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤، العدد ٩، ٢٠١٢.
- ٢- أحمد أنور بدر، هل يمكن أن تتحول الأفكار إلى رأس مال، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية نوفمبر ٢٠١٠.
- ٣- رابح عرابه وحنان بن عوالي، ماهية رأس المال الفكري والاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بو علي، ٢٠١١
- ٤- زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٧، العدد الأول، سوريا، ٢٠١١.
- ٥- سفيان بوزيد، التهرب الضريبي ... مفهوم وقياس، مجلة المالية والاسواق، ص ١١٨ - ١٥٠، بدون سنة نشر.
- ٦- شاكر علي غانم والخفاجي عبيد خيون، اثر نظم المعلومات في زيادة الايرادات الضريبية - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٢، العدد ٣٨، ٢٠١٧.
- ٧- شهاب حمد شيحان، فرص وتحديات الاستثمار البشري ودوره في التنمية الاقتصادية لدول عربية مختارة، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية دية والادارية العدد ٤، ٢٠١٠.
- ٨- صبري، جمال طارق محمد ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد ٤٨، ٢٠١٦.
- ٩- علي طالب شهاب، " النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع العدد ٢٨، البصرة، ٢٠١١
- ١٠- علي عباس سميران الحلبوسي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية)، كلية المعارف الجامعة، قسم العلوم المالية والمصرفية، العدد ٢٩، ص ٦٥٠-٦٧٨ ٢٠١٩.
- ١١- عيسى هاوكار رمضان، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، محافظة دهوك (نموذجاً)، مجلة جامعة دهوك، المجلد ٢٠، العدد ٢، العلوم الانسانية والاجتماعية، ٢٠١٧.

- ١٢- كاظم حيدر عودة، دوافع التهرب الضريبي في العراق ، دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادي المجلد ١٨ العدد ٢ ، ٢٠١٦
- ١٣- محمد واخرون، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، العدد ٨، السنة الثامنة، مجلة كلية الرافدين للعلوم، بغداد ٢٠٠٦.
- ١٤- مصدق جميل الحبيب، التعليم والتنمية الاقتصادية، منشورات وزارة الثقافة والاعلام دار الرشيد للنشر، سلسلة دراسات، بغداد ، ١٩٨١.
- ١٥- معتز علي صبار، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد ٢، المجلد ٢، ٢٠٠٩.
- ١٦- ميادة صلاح الدين تاج الدين، السرية المصرفية، أثارها وجوانبها التشريعية دراسة مقارنة لعدد من الدول الأجنبية والعربية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد (٩٥)، مجلد (٣١)، سنة ٢٠٠٩.
- ١٧- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، العدد ٢/٢٠٠٣.
- ١٨- نافر ايوب محمد، الاهمية التنموية لرأس المال البشري في الوطن العربي ودور التربية والتعليم فيه، مجلة العلوم الانسانية السنة السابعة العدد ٤٤-، ٢٠١٠.

### رابعاً: - القوانين

١-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

٢-قانون الضرائب غير المباشرة.

٣- المرسوم التنفيذي ٠٦-٣٢٧ المؤرخ في ١٨/٩/٢٠٠٦.

٤-قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٨٢.

### خامساً: - المصادر الأجنبية

١- Mehel (L) Science and technique fiscale-collection Themis, Edition, PUF, 1958, P34

2-Zaddem (M.L) Fraude et évasion fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984, P53.

٣- La Rencontre, fiscal property or economic Information, organized by the chefs' enterprise forum at the hotel Aurassi on 04/09/2003, Intervention by Mr. Bouderballa D.G.

De Impôts

4- Brahim (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991, P472

٥- Rivoli (J), Op.cit, P69

6-Lettre de la DGI, Bulletin d'information, No. 38, Février 2009, P4-5.

7-Rivoli (J), Vive l'impôt, édition du seuil, collection société, 1965, P72

8--Séminaire sur la loi de finance 2010, Intervention du Mr Zikara Mostapha directeur de La législation et réglementation fiscale

9- Angiostatin (P), Op.cit, P32

### هوامش البحث

١ - علي عباس سميران الحلبوسي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية)، كلية المعارف الجامعة، قسم العلوم المالية والمصرفية، العدد ٢٩ ، ص ٦٥٠-٦٧٨ ٢٠١٩.

2- احمد ادور بدر، هل يمكن ان تتحول الافكار إلى راس مال، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، نوفمبر ، ٢٠١٠.

3 - وهيب بن سلمة ياقوت الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية)، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣/٢٠٠٢، ص ٨٨.

٤- رؤوف سيف الدين عماد احمد، والشافعي علاء حسين علوان، واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٢٧ ، ص ١٥٢-١٦٣، آذار ٢٠٢١.

5 - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، العدد ٢، ٢٠٠٣

٦- يسرى مهدي حسن السامرائي، والعبدي زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤، العدد ٩، ص ١٢٠-١٤٦، ٢٠١٢.

7 - اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨، ص ١٥٥.

- <sup>٨</sup> -سفيان بوزيد، التهرب الضريبي ... مفهوم وقياس، مجلة المالية والاسواق، ص ١١٨ - ١٥٠، بدون سنة نشر.
- 9 المرسوم التنفيذي ٩٠/١٩٠ المؤرخ في ١٩٩٩/٦/٢٣ المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.
- 10 - المرسوم التنفيذي ٩١/٠٠ المؤرخ في ١٩٩١ /٢/٢٣، والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.
- <sup>١١</sup> - شاكر علي غانم والخفاجي عبيد خيون، اثر نظم المعلومات في زيادة الايرادات الضريبية - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٢، العدد ٣٨، ص ١٧٦-١٩٢، ٢٠١٧.
- 12- Mehel (L)، Science and technique fiscale-collection Themis, Edition, PUF, 1958, P34
- <sup>١٢</sup> - صبري، جمال طارق محمد ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثامن والاربعون ص ٣٧٧-٣٩٤، ٢٠١٦.
- 14 - نافر ايوب محمد، الاهمية التنموية لرأس المال في الوطن العربي ودور التربية والتعليم فيه، مجلة العلوم الانسانية، العدد ٤٤، ٢٠١٠.
- 15- Zaddem (M.L)، Fraude et évasion fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984, P53.
- <sup>١٦</sup> - عيسى هاوكار رمضان، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، محافظة دهوك (نموذجاً)، مجلة جامعة دهوك، المجلد ٢٠، العدد ٢، العلوم الانسانية والاجتماعية، ص ١٣٦ - ١٤٩، ٢٠١٧.
- 17 - فاروق عبد فليح، اقتصاديات التعليم لمبادئ الراسخة للاتجاهات الحديثة، دار المسيرة للنشر، عمان، ط٢، ٢٠٠٧.
- <sup>١٨</sup> - كاظم حيدر عودة، دوافع التهرب الضريبي في العراق، دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادي المجلد ١٨ العدد ٢ ص ٢٣٠-٢٤٦، ٢٠١٦.
- 19 - La Rencontre, fiscal property or economic Information, organized by the chefs' enterprise forum at the hotel Aurassi on 04/09/2003, Intervention by Mr. Bouderballa D.G.
- De Impôts
- 20 - Brahim (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991, P472
- <sup>٢١</sup> - مراد (عبد الفتاح)، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط١، ١٩٩٧، ص ٠٧.
- 22 - Rivoli (J), Op.cit, P69.
- <sup>23</sup> - فاضل مرشد حمدان محمود، المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، ٢٠٠٥، ص ١٠٣.
- 24- Lettre de la DGI, Bulletin d'information, No. 38, Février 2009, P4-5.
- 25 - مصدق جميل الحبيب، التعليم والتنمية الاقتصادية، منشورات وزارة الثقافة والاعلام دار الرشيد للنشر، سلسلة دراسات، بغداد، ١٩٨١.
- 26 - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢، ص ٢٠٠.
- 27 - المادة ٢٣ من المرسوم التنفيذي ٠٦-٣٢٧ المؤرخ في ١٨/٩/٢٠٠٦ المحدد لتنظيم المصالح الخارجية الإدارة الضرائب وصلاحياتها.
- <sup>٢٨</sup> - أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ك ١، ١٩٨٥، ص ٦٨.
- 29 - المادة ٢٣ من المرسوم التنفيذي ٠٦-٣٢٧ المؤرخ في ١٨/٩/٢٠٠٦ مصدر سابق.
- <sup>٣٠</sup> - ميادة صلاح الدين تاج الدين، السرية المصرفية، أثارها وجوانبها التشريعية دراسة مقارنة لعدد من الدول الأجنبية والعربية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد (٩٥)، مجلد (٣١)، سنة ٢٠٠٩، ص ٢٧٢.
- <sup>31</sup> - داود محمد نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية، القاهرة. لسنة ١٩٩٩م، ص ٥١-٦٠.
- 32 - المصدر نفسه.
- 33 - شهاب حمد شبحان، فرص وتحديات الاستثمار البشري ودوره في التنمية الاقتصادية لدول عربية مختارة، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد ٤، ٢٠١٠.
- <sup>٣٤</sup> - زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٧، سوريا، ٢٠١١، ص ٤٢٥.
- 35 - عبد الله زاهي الرشدان، في اقتصاديات التعليم، دار وائل للنشر، عمان، ط٣، ٢٠٠٨.
- <sup>٣٦</sup> - عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، اقتصاديات المالية العامة، ط ٢، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٣٠٣.

- ٣٧- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة، بيروت، ١٩٧١، ص ٢٢٥.
- 38 - مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية، ١٩٨٥، ص ١٢٥.
- ٣٩- حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش ، "المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ط ١ ، ٢٠١٣، ص ٤٣٥.
- ٤٠- محمد واخرون، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، العدد ٨ ، السنة الثامنة ، مجلة كلية الرافدين للعلوم ، بغداد، ٢٠٠٦، ص ٦٦.
- ٤١ -يسرى مهدي حسن السامرائي و م.م. زهرة خضير عباس العيدي، " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤، العدد ٩، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠١٢م.
- ٤٢- رائد ناجي احمد، " علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق "، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢، ص ٩٩ - ١٠٠.
- 43- Rivoli (J), Vive l'impôt, édition du seuil, collection société, 1965, P72.
- ٤٤- عادل العلي، " المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج ٢، ط ٢، دار الاثراء للنشر، الاردن، ٢٠١١، ص ١٧٧ - ١٨٧.
- ٤٥- علي طالب شهاب، " النظام الضريبي في العراق الواقع والتحديات، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع العدد ٢٨، البصرة، ٢٠١١.
- 46 - المادة ٢٨٢ من قانون الضرائب المباشرة الجزائري المحدثه بالمادة ٠٢ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٧، المتعلقة بالضريبة.
- ٤٧- معتز علي صبار، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد ٢، المجلد ٢، ٢٠٠٩.
- ٤٨- حسين جواد كاظم، " واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي، " أطروحة دكتوراة مقدمة الى جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠٠٦.
- 49- رايح عرابه وحنان بن عوالي، ماهية رأس المال الفكري والاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بو علي ، ٢٠١١.
- ٥٠- أعاد حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة، الاردن، الطبعة الثالثة سنة ٢٠٠٠، ص ١٥٤.
- ٥١- أعاد علي حمود، "المالية العامة والتشريع المالي"، الكتاب الثاني، سنة ١٩٨٧ - ١٩٨٨، ص ١٣٦ - ١٣٧.
- ٥٢- عزمي أحمد يوسف خطاب، " الضرائب ومحاسبتها "، مكتبة دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، ط ١، ٢٠١٠، الاردن، ص ٢١.
- ٥٣- رضا صاحب أبو حمد آل علي، " المالية العامة " جامعة الكوفة، سنة ٢٠٠٢، ص ٢٢٢ - ٢٢٣.
- ٥٤- يسرى مهدي حسن السامرائي و م. م. زهرة خضير عباس العبيدي، " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤، العدد ٩، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠١٢م.
- 55- Séminaire sur la loi de finance 2010, Intervention du Mr Zikara Mostapha directeur de  
La législation et réglementation fiscale
- ٥٦- حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش، "المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط ١، ٢٠١٣، ص ٤٣٥ - ٤٣٦ - ٣٤٧.
- ٥٧- عمار السيد عبد الباسط نصر، الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم " ط ١، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، سنة ٢٠١٣، ص ٢٧ - ٢٩.
- 58- Angiostatin (P), Op.cit, P32