

## التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري

د. لدرم احمد

جامعة حسيبة بن بو علي : الشلف

ملخص:

يعتبر التهرب الضريبي من بين أهم الظواهر غير السوية في المجتمعات التي تفتقر للأمن الاجتماعي والعدالة الاجتماعية بين أفرادها، فهو يؤثر على البنية الاجتماعية من خلال خلخلة العلاقات الاجتماعية والتفاعل الاجتماعي بين الفرد والمؤسسات الاجتماعية، وبذلك يعالج هذا المقال وبالاتماد على قراءة سوسيو-اقتصادية مفهوم التهرب الضريبي وأقسامه وكذا الآثار التي يخلفها على الجانب الاجتماعي والتنموي والاقتصادي للمجتمع، كما يسلط هذا المقال الضوء على الآليات التي تعتمد عليها مؤسسات المجتمع الجزائري في مواجهة هذه الظاهرة من خلال الردع والتحفيز.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، المكلف، التحايل المحاسبي، الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية، العقوبات الجبائية.

### Abstract

Tax evasion is among the most important phenomena in societies that lack social security and social justice among its members, and it affects social structure by disrupting social relations and social interaction between the individual and social institutions, thus addressing this article relying on the reading of the socio economic concept of tax evasion and its sections as well as the effects on the social, developmental and economic aspects of society, this article give the mechanisms on which the institutions of Algerian society are relying on this phenomenon through deterrence and motivation

Keywords: tax evasion, costly, accounting fraud, fiscal control, fiscal investigations, fiscal penalties.

## مقدمة:

على إثر فقدان الإيرادات من الأملاك الخاصة والرسوم جاء الاهتمام بالضريبة في الدول الرأسمالية، ولجأت هذه الدول للاعتماد وبصورة متزايدة على الضرائب والتي في مضمونها تهدف إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الاقتصادية والصناعية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلاءم والسياسة المالية للدولة، ولذلك تسعى هذه الدول إلى وصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية والملائمة حتى قبولها من الممولين فلا يعتبرونها عبئا عليهم أو عقوبة تصيبهم بل يدفعونها عن قناعة بمساهمتهم في تحقيق أهداف الدولة، وكذلك سعيا للقضاء على التفاوت الشاسع بين الثروات وإزالة الفوارق بين الطبقات.

غير أن من طبيعة أفراد المجتمع وفي كل المجتمعات أنهم يتمسكون بحقوقهم ويطالبون بها ويتمسكون بها في أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي أو بتعريف آخر هو استخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزاماتهم الضريبية التي يرون فيها عبئا يثقل عواتقهم.

هذا التهرب الضريبي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية مما يشكل عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية بفرضها لضرائب جديدة أو برفع معدل الضرائب الموجودة، وهذا بدوره يؤثر بالسلب على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة ولتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة بحيث أن المتتبع للأوضاع الاقتصادية يحس بثقل هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني الأمر الذي جعلنا نسلط الضوء لمعرفة اتجاهات التهرب الضريبي في المجتمع الجزائري والآليات المسخرة لمحاربتة متبعين تسلسل الأفكار الآتي.

أولا: تعريف التهرب الضريبي:

على اختلاف علماء الاقتصاد تختلف نظرتهم وتحليلهم للتهرب الضريبي ومن هذا نوجز أهم التعريف

فيما يلي:<sup>1</sup>

1\_ هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة.

2\_ يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الالتزام القانوني بأدائها ويفرق عادة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

3\_ التهرب الضريبي يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه مستعينا في ذلك بالوسائل المختلفة غير المشروعة قانونيا ولذلك فإن البعض يسميه بالغش الضريبي نظرا لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص ما يلي: التهرب الضريبي هو عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الضريبة بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالحركات المادية والعمليات المحاسبية سواء بالكل أو بالجزء من المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة الذي تستعمله من اجل تغطية النفقات الاجتماعية وذلك بهدف الوصول إلى التنمية الاقتصادية.

ثانيا: أقسام التهرب الضريبي:

لقد تعددت أقسام التهرب الضريبي إذ أصبحت ضرورية حتى تتمكن السلطات من وضع سياسة جبائية تواجه ظاهرة التهرب الضريبي، وينقسم التهرب الضريبي إلى:<sup>2</sup>

1\_ التهرب الضريبي التقليدي والحديث:

أ\_ التهرب الضريبي التقليدي: وهو كل ما يتعلق بتقليص الدخل بجميع أشكاله، أو ما يتعلق بالأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق، ويأخذ عدة صور هي:

• الخطأ الموجود في التصريح الضريبي: وهي تأخذ أشكال مختلفة حسب نتائج المراقبة الجبائية وهي:

✓ أخطاء في عملية التصريح بالوجود.

✓ أخطاء في التصريح عند التوقف عن النشاط.

✓ أخطاء في التصريح بالوجود في العمليات الخاضعة للضريبة.

- التهرب أو التحايل المادي والمحاسبي: و تكمن هذه التحايلات في الجوانب التالية:
    - ✓ أخطاء أو تحايل في الوثائق المحاسبية المطلوبة من الإدارة و تأخذ الأشكال التالية:
    - ✓ أخطاء في عملية مسك دفاتر خاصة سواء في عملية البيع أو الشراء.
    - ✓ أخطاء في الأقفال الشهري عند البيع أو الشراء.
    - ✓ أخطاء في عملية تقييم المشروعات.
  - نقص أو فراغ تشريعي في عملية الفوترة: وهذا نتيجة نقص المراقبة الإدارية في عملية الفواتير ويمكن هذا النقص في:
    - ✓ خطأ في التعيين على الفواتير.
    - ✓ خطأ في الوظيفة الحقيقية وراء وضعية جبائية قانونية معفية من الضريبة أو موضوعة تحت اسم آخر.
- ب\_ التهرب الضريبي الحديث: ويتجلى في عملية التدقيق والتحقق التي تجري من طرف المحققين أثناء عملية المراقبة أي الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، والمتهريين يركزون على هذه النقطة إذ يعتمدون في تهريبهم على العمليات الصورية المفتوحة وهي تعتمد على الكتابات غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة.
- 2\_ التهرب الضريبي المحلي والدولي: وينقسم إلى قسمين:
- أ\_ التهرب الضريبي المحلي: وهو الذي يجري داخل حدود الإقليم الوطني، أين تكون عقود المتهريين محدودة بهذا الإقليم، أي أن المكلف بالضريبة يجد نفسه دائماً في مواجهة أعوان الضرائب التابعة لبلده ويأخذ شكلين:
- استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي: أن المكلف بالضريبة يحاول خلال البحث في الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي التهرب من دفع الضريبة دون أن تخالف القانون وهذا دون معاقبته وهذا ما سماه علماء المالية بالتهريب الضريبي المشروع.

• الامتناع: حيث يتمتع المكلف من دفع الضريبة وذلك بعدم تقديم التصريحات على مصالح الإدارة الجبائية أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة النشاط أي نشاط بدون سجل تجاري تفاديا لدفع الضريبة ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في أسعار السلع والخدمات.

ب\_التهرب الضريبي الدولي: يتم خارج إقليم البلد وهو معرض إلى الإفلات من الإدارة الضريبية للبلد أو لعدة بلدان عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية أين يستطيعون تهريب رؤوس الأموال، أما الأشخاص المعنوية فينشئون مقرات إقامة لهم في الخارج أين تكون صفتهم التجارية كمصدرين أين تشكل العقود المبرمة أثناء القيام بالعمليات التجارية تهربات حقيقية في الخارج حيث يخلقون قنوات تهريبية خارج الحدود أين يوجهون مباشرة المصاريف الحقيقية في الخارج إلى المؤسسات الموجودة داخل الوطن عكس الأرباح .

3\_التهرب الضريبي البسيط و المركب: وينقسم إلى:<sup>3</sup>

أ\_التهرب الضريبي البسيط: يتوفر على عنصر القصد للتملص الإداري من الضريبة وهو كل فعل يترتب عن سوء فيه بغرض تفادي دفع الضريبة مثلا: النسيان المقصود للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة.

ب\_التهرب الضريبي المركب: هو ذلك النوع الذي يتبع طرق تدليسية لتجسيد إرادة الضريبة وبتهم الممول بإتباعه لهذه الطريقة ليس فقط بالاحتيال ولكن يحو الأثار ويخفي الحقيقة، وهذه حالة الممول الذي يقدم للإدارة الضريبية محاسبة مزيفة و فواتير كاذبة.

ثالثا: أساليب التهرب الضريبي:

إن الأساليب التي سيسلكها المكلف من أجل الوصول إلى الغاية المرجوة وذلك بالإفلات من التزاماته الجبائية عن طريق العمليات الحسابية التي تعتبر نظام قياس واتصال بين المكلف والإدارة الجبائية، وتتجلى هذه الأساليب فيما يلي:<sup>4</sup>

## 1\_ التحايل المحاسبي:

أ\_التخفيض من قيمة الإيرادات: تعتبر هذه الطريقة من الوجه الأكثر شيوعاً لممارسة هذا النوع من المخالفات التي يعتمد من خلالها المكلّف من أجل تخفيض وتقليل الوعاء الضريبي، وتفادي الإقرار والتصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع وهي طريقة تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية، فالإيرادات التي تسجل في الدفاتر المحاسبية قد تكون ثمن الصفقات لبيع السلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال من طرف الموردون، حيث أن هذه التخفيضات تتم نقداً من يد إلى يد مما لا يترك أثر لوجودها.

ب\_التضخيم من النفقات: يرى ( ماتياز) أن من أبرز مظاهر التهرب وأكثرها شيوعاً تلك التي تجسد في تخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح من رقم الأعمال أو الزيادة والتضخيم من تكاليف ونفقات الخصم، حيث أن المكلّف يسعى دوماً إلى التخفيض من الربح الخاضع للضريبة، وذلك عن طريق التضخيم من قيمة التكاليف والأعباء فعلية التضخيم هذه يمكن أساساً في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية، وتسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذا الحساب الخاطئ للإهلاكات.

## 2\_ التهرب بالطرق القانونية والمادية: وتنقسم إلى قسمين:

أ\_التهرب عن طريق عمليات مادية: وهو مبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو مع الإعلان عن المواد الأولية غير الكافية ليعاد بعد ذلك بيعها بطريقة غير شرعية حيث يلاحظ من خلال العمل الذي يتم سريراً من خلال السواق السوداء التي يتم فيها تبادل الموارد والسلع بعيداً عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية.

ب\_ التهرب في طريق العمليات القانونية: تعد هذه الطريقة أكثر تنظيماً وأعلى تقنية من سابقتها وتكمن في التهرب الضريبي عن طريق عمليات وهمية، والتهرب عن طريق التحايل في تصنيف الحالات القانونية، فالتهرب عن طريق العمليات الوهمية التي يستعملها المكلّف فهي الأكثر استعمالاً في مجال الرسم على القيمة المضافة وذلك عن طريق الحصول على الفواتير المزيفة لعمليات بيع و شراء وهمية يتحصل من خلالها المكلّف المتهرب على حق خصم الرسم الذي يمس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال، وسبب انتهاج المتهرب لهذا الأسلوب هو أن الرقابة التي تتم على مستوى الإدارة الجبائية

ترتكز على مطابقة الكتابة الحسائية للوثائق الثبوتية المقدمة لحل ذلك أما بالنسبة بالإخفاء القانوني فهو أكثر تعقيدا من الإخفاء المحاسبي الذي يلجأ إليه.

رابعاً: آثار التهرب الضريبي:

بما أن الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية ولتنمية نفقاتها كما تعد أداة فعالة لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع، بحيث تعيد توزيع الثروة على الأفراد، كما أنها وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية ومحاربة التضخم وإحداث توازنات اقتصادية كبرى، كما تؤثر على المؤشرات مثل الادخار والاستثمار والاستهلاك، لذلك فإن التهرب الضريبي يشكل عائقاً أمام تحقيق أهداف الدولة، وينتج عنه مجموعة من الآثار:<sup>5</sup>

1\_ الآثار الاقتصادية: وتمثل في:

أ\_ التقليل عن الاستثمار لارتفاع معدلات الضريبة.

ب\_ المساعدة في دعم استثمارات وأموال إلى دول أجنبية عن طريق شراء منتجات أو سلع أجنبية.

ج\_ يشكل أحد الأسباب الأساسية في تدني نتيجة صندوق الدولة (ضريبة الدولة).

د\_ الانخفاض في مستوى الإذخارات العمومية وهو ما يؤدي بالدولة إلى التقليل من النفقات العامة خاصة تلك المتعلقة بالإعانات والإعفاءات.

هـ\_ فالتهرب الضريبي يوجد التشوهات والالتواءات الاقتصادية.

و\_ كما أن التهرب الضريبي يسمح للمؤسسة بتخفيض أسعار عائداتها المالية وذلك لان لها وسائل مالية تساعد على تعويض ذلك النقص في أسعارها وتفتح أمامها باب المنافسة الواسعة مع غيرها من المؤسسات الإنتاجية أو التجارية في نفس المنتج، وتستطيع في نفس الوقت أن تحتكر سوق المبيعات بواسطة تخفيض أسعار المبيعات.

2\_ الآثار المالية: وتمثل في:

أ\_ الضرر بالنسبة إلى الخزينة العامة للدولة حيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام وبالتالي تصبح الدولة عاجزة على أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنيها.

ب\_ وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي وعملية الاقتراض من بلدان أخرى إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستغلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

ج\_ التهرب الضريبي يساهم في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة اكتناز أموال المتهرب بها أو غير المصرح بها، حيث تبقى متداولة فقط على مستوى السوق النقدية والتي تشكل أحد أهم أسباب المساهمة في وجود التضخم النقدي.

3\_ الآثار الاجتماعية: وتتمثل في:

أ\_ التهرب الضريبي يدفع إلى انتشار آفة الفساد، وانعدام العدالة والأمانة، وضعف التضامن بين أفراد المجتمع.

ب\_ يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بأهم قواعد التشريع الضريبي (قاعدة العدالة) حيث يقوم البعض بسداد الضريبة وتعليق الآخرين بحسب مراكزهم وقواهم.

ج\_ التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين، وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام، ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

خامسا: آليات مكافحة التهرب الضريبي في المجتمع الجزائري:

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة هو نتاج آثار الغش الضريبي الذي ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، فمن أجل هذا وجب على السلطات المختصة مواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها عن طريق اتخاذ مجموعة من إجراءات نعرضها فيما يلي: الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة، الإجراءات والحلول الوقائية.



## 1\_ الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات.

أشكال الرقابة: تأخذ الرقابة أشكالا وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة.

أ\_ الرقابة الشكلية: وهي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية عنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.<sup>6</sup>

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.

ب\_ الرقابة على الوثائق: وهو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة وهذا ما يستلزم المراقبة الانتقادية والإجمالية فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر.<sup>7</sup>

ج\_ الرقابة بعين المكان: على خلاف الرقابة على الوثائق، فان مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين، متابعة حركات

البضائع في مختلف مراحل التسويق ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.<sup>8</sup>

إن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدنا على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وكشف حالات التهرب والغش الضريبي، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الإجمالية.

## 2\_ التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة:

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه، فنجد الرقابة بعين المكان تهدف إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي بطريقة منهجية ونقدية تؤول عموما إلى إحداث التقويمات اللازمة المصحوبة بتوقيع العقوبات على مختلف حالات الغش، وتتمثل هذه التحقيقات والعقوبات في الآتي:<sup>9</sup>

أ\_ التحقيق الجبائي: تحول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي (VC) والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (VASFE) بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

- التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة يمكن للمحققين أخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة عدد الوثائق وطبيعتها.

والقيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:  
 \_ دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه واتجاه واجباته الجبائية، وذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبة، تاريخ إيداعها، وإعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

\_ الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير قدرها عشرة أيام، عند عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً.

\_ يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة والتي تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو إثبات وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة مع بداية عمليات المراقبة.

\_ كما انه لا يمكن البدء في فحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور اجل التحضير المنصوص عليه 30يوم وأن يشير بصراحة إلى تاريخ و ساعة أول تحقيق والمدة التي حقق فيها.  
 ويمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة وذلك لينوب عليه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن فحصها والتأكد من مدى مصداقيتها للتصريحات الجبائية.

#### ● التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

وهو مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي أو بمعنى آخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس وانسجام بين المداخل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف.  
 ويمكن برمجة هذا التحقيق اثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو رؤساء الشركاء الأساسيين للشركة.

فقبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا وذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق ويمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية والسنة الحالية

الموضوعية للتحقيق وذلك من خلال القيام بدراسة انتقادية للملف الجبائي، ويمنح التشريع الجبائي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات والوثائق الأخرى.

في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف، من جهة، وناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

### 3\_العقوبات المفروضة:

لقد فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، وهي تهدف سواء إلى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع ومعاقبة كل من حاول التملص من الضريبة، وعليه فإن العقوبات تتخذ جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكام القانون من أجل التقدير الحسن للوعاء الضريبي، وتعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالواجبات الجبائية، وقد تأخذ هذه الأخيرة شكلين، فهي من جهة عقوبات جبائية ومن جهة أخرى شكل عقوبات جنائية بالإضافة إلى العقوبات الإضافية.

### أ\_العقوبات الجبائية:

أول غرامة يتعرض لها المكلف تتعلق بعدم تقديمه للتصريح بالوجود في أجاله المحددة وذلك بتطبيق غرامة مالية، وتطبق تلقائيا ومباشرة كتعويض لما يسببه من اختلال في مدا خيل الخزينة ومخالفة للنظام العام، كما توجد غرامات أخرى تتنوع حسب الحالة كما يلي:<sup>10</sup>

- عقوبة عدم التصريح بالوجود: تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على انه "تطبق عقوبة جبائية قدرها 30000 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط.

- عقوبة عدم التصريح السنوي: بموجب الفقرة الأولى من المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على انه تفرض تلقائيا غرامة جبائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي

حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة أرباح الشركات لمضاعفة المبلغ المقترض عليه بنسبة 25% لتخفيض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من قانون الضرائب.

● عقوبة التأخر في تقديم التصريح: يترتب عند تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة قانونياً عقوبة جنائية متمثلة في تطبيق التأسيس التلقائي بالإضافة إلى نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة حسب نوع الضريبة ومدة التخير وذلك كما يلي:

✓ فيما يخص الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على إرباح الشركات).  
تقتضي أحكام المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على إرباح الشركات أن تكون نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة كما يلي:

✓ 10% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهر الواحد.

✓ 20% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهرين.

✓ 25% في حالة عدم تقديم التصريح في مدة 30 يوماً التي تلي تاريخ تبليغ القاضي بوجود تقديم تصريح ضمن هذا الأجل.

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فقد نصت عليها المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال بأنه يترتب عن الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائية وفق الشروط التالية:

✓ عقوبة بقيمة 100 دج في حالة إيداع البيان بين اليوم الخامس والعشرون من الشهر وأخر يوم منه.

✓ أما إذا كان التصريح يتضمن حقوق واجبة الأداء فإنه يترتب عن ذلك عقوبة متمثلة في مضاعفة الحقوق.

✓ 15% إذا تم إيداع التصريح بين يوم 25 من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن دج.

✓ 25% إذا تم إيداع التصريح بين اليوم الأخير من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 500 دج.

ب\_العقوبات الجبائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً فإنه يعاقب بغرامة مالية مبلغها بين 50000 دج و 100000 دج، ويحبس لمدة خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي:<sup>11</sup>

✓ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي وسجل الجرد.

✓ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

✓ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 50000 دج إلى 100000 دج وبعقوبة الحبس 5 سنوات، أو بإحدى العقوبتين، وتعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:

✓ إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير.

✓ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة قصد الحصول على تخفيض الرسم.

✓ سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة.

## ج\_العقوبات الإضافية:

هي التي يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها، وهي عبارة عن عقوبات تصحيحية فعندما تكون من مبلغ الضرائب التي يجب حالات الغش والعمليات التدليسية والضرائب غير المدفوعة تفوق 10% من مبلغ الضرائب التي يجب دفعها فالعقوبات تكون على الشكل التالي:<sup>12</sup>

✓ 200% فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA).

✓ 100% فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP).

✓ 100% فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

✓ 100% فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

✓ 100% فيما يخص حقوق الطابع (DROIT DE TIMBRE).

4\_الإجراءات والحلول الوقائية:<sup>13</sup>

أ\_ على مستوى التشريع:

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين، وهما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية والتي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة ونسبة التأسيس وكذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات وخطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش.

ومن خلال هذا المنطق يفترض أنه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على ارتكاب فعل غش مبنى وعلى هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات لضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت.

ودرجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات والغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة

الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة وكذا العقوبات فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع.

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا ومشوها بدرجة عالية وكان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، وفي عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام وتبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها حق الاطلاع واستعمال رقم التعريف الجبائي.

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

✓ توحيد التشريع المالي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين ودون تفرقة بينهم، بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفة، كما أنه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والإلغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، وهذا الضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

✓ وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدل الطرق التدليسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون

الجبائي، في مختلف أصنافه وكذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، وهذا إضافة إلى جنایات الغش الخاصة بكل قانون للضرائب، فالجنایات التي ترتكب في إطار قانون الضرائب المباشر ليست كذلك

التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة و غيره.

✓ إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية والكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفة للممول وهذا على كل المستويات، فرض الضرائب وتحصيلها(التصريح، التحقيق الجبائي وكذا عملية التحصيل) إضافة إلى طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية والممول.



- ✓ المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية والمحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي.
- ب\_ على مستوى الإدارات الجبائية:
- ✓ منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، و ربط الضريبة على النحو وإثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.
- ✓ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصص الضريبة وتورد إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.
- ✓ القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة والمكلف، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب ويتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.
- ✓ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- ✓ توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل.
- ج\_ تحسين الإمكانيات البشرية والمادية:
- في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، و ذلك لقلة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية.
- وفي ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:<sup>14</sup>

- ✓ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- ✓ فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية و أعوان إداريين.
- ✓ تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- ✓ وضع أسس عادلة للترقية بمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.
- ✓ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.
- ✓ إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وتحليل وحصص المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد أشكال التهرب الجبائي، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعية الاحتمالية.
- د\_ تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.
- وتتمثل فيما يلي:
- ✓ توعية المكلف و تحسين علاقته مع الإدارة:

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف إيجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكمرا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية وموضوعية وليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية والجبائية على وجه الخصوص وهذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلا.

و بالرغم مما حدث من تعديلات على الإدارة الجبائية فإن العلاقة بين الإدارة و المواطن لا تزال على حالها، وهذا لاستمرار النظرة التقليدية للإدارة الجبائية المستمدة من العمق التاريخي لوجود الاستعمار بقيت على حالتها الضريبية كوسيلة لاغتصاب الممتلكات وبالتالي يجب أن تكون العلاقة بين المكلف والإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة وكذا موجهة نحو إضعاف روح التعاون والتضامن بين الإدارة و المكلف بالضريبة كما يتوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم وتقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف وكسب ثقته واحترامه، وان تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة وسد كل الثغرات التي يتهربون منها وتوقيع العقاب الرابع بكل الذين يخالفون القوانين والتشريعات.

#### ✓ تكوين وإعلام المكلف:

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية راشدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الجبائية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي وتفسير الإجراءات الجبائية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين.

#### ✓ تحسين العلاقة الإنسانية:

تشكل العلاقة الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية تجاه المكلفين، وتخفيف حدة التوتر قد تحدثها الضريبة ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.

خاتمة:

إن الممول الرئيسي للخزينة العمومية للدولة هو الجباية، ولذلك فإن محاولة التملص والتهرب من دفعها سوف يحرم الخزينة العمومية من مبالغ كبيرة، مما يؤثر سلباً على تحقيق التنمية الاقتصادية وخلق فرص عمل جديدة.

و التهرب الضريبي يشكل تحدياً كبيراً أمام الدول والحكومات، مما يتطلب منها توفير جميع السبل والطرق الآليات الفعالة لمكافحة والحد من اتساعه، حتى تستفيد الخزينة العمومية من الجزء المتهرب منه وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الاجتماعية، كما أن الجباية تساهم بشكل كبير في الحد من اتساع ظاهرة البطالة لما توفره من مزايا وتحفيزات وإعفاءات جبائية وشبه جبائية للمكلفين وأصحاب المشاريع، مما يخفف من تكاليفهم الجبائية ويساعدهم على خلق مناصب شغل جديدة والحد من البطالة.

لذلك وجب على الدولة أن تعمل بكل الإمكانيات المادية والبشرية لتفعيل دور البرامج التربوية والثقافية في المؤسسات الاجتماعية والاقتصادية لتوعية أفراد المجتمع بضرورة المساهمة في الحفاظ على استقرار بنى المجتمع التحتية من خلال عدم التهرب من دفع الضرائب.

المراجع

(1) نقلاً عن مجدي محفوظ. علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي. ط4، ديوان النشر، لبنان،

2004، ص 377/378.

(2) مراد ناصر. الغش والتهرب الضريبي في الجزائر. دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 12\_15

(3) مراد ناصر. مرجع سابق، ص 17.

(4) غازي عناية. المالية العامة والتشريع الضريبي. دار الآفاق، الأردن، 1998، ص 181.

\* الاهتلاك المالي: هو الإثبات الكتابي الذي يكون على الأوراق أو المستندات للنقص الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة، بمرور الوقت أو من خلال استغلالها من طرف المؤسسة ويمكن تعريف الاهتلاك على انه القسط أو القيمة التي تفقدها الموجودات الثابتة التي تملكها المؤسسة والمتمثلة في العقارات والمباني والتجهيزات والمعدات والآلات ووسائل النقل.....الخ.

(5) عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي. التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006- ص123.

(6) أعمار يحيوي. مساهمة في دراسة المالية العامة. دار هومة، 2003، ص56.

(7) بوزيدة حميد. جباية المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص44.

(8) علي زغدود. المالية العامة. ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص32.

(9) نفس المرجع، ص36.

(10) محمد عباس محرزي. اقتصاديات الجباية والضرائب. ط2، دار هومة، الجزائر، 2003، ص55.

(11) بوزيدة حميد. جباية المؤسسة. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص44.

(12) نفس المرجع، ص51.

(13) مراد ناصر. الغش والتهرب الضريبي في الجزائر. دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص64.

(14) نفس المرجع، ص66.