

## السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة

أ. مرزقة صالح  
أستاذ مكلف بالدروس  
جامعة منتوري قسنطينة

### Résumé

La fuite devant l'impôt est un sujet qui est à étudier et à expliquer par l'utilisation des modèles économiques et psychologiques .

Mais l'aspect politique de ce sujet a été souvent négligé. L'approche semble pertinente mais l'impôt avant tout est un phénomène politique .

### المقدمة

لا أحد يشك أن الضريبة كإقتطاع مما يملكه الأفراد قد نشأت منذ أن نشأت الدولة، وقد كان شكل هذا الإقتطاع في بداية ممارسته عيني يقدمه الرعايا ثم تغير هذا الشكل وأصبح نقدي بعد أن ظهرت النقود وأصبحت وسيلة للتداول ومقياسا للقيمة، ومن هنا فقد أصبحت الضريبة تمس وبشكل مباشر القوى الشرائية للأفراد، وهذا حفز العلماء لدراسة كنه الضريبة ، ولكونها التزام لابد للأفراد من تأديته فقد حاول العلماء وضع ضوابط للدولة لمنعها من التوسع والمغالاة في فرضها كلما كانت بحاجة إلى إيرادات، وقد وجد من ضمن هؤلاء من نفى عن الدولة عنصر السيادة عند فرضها للضريبة بل إعتبر الضريبة بمثابة ثمن للخدمة التي تقدمها للرعايا لا غير ومن ثم فلا يجب أن يتجاوز مبلغها ثمن الخدمة المقدمة والمحسورة في توفير الأمن لهم، أما إذا حدث وفرضت ضريبة بحيث تكون حصيلتها تتجاوز المصاريف التي أنفقتها الدولة على توفير الأمن إعتبر ذلك تعسفا وظلما في حق الرعايا..

غير أن هذا الإتجاه في تفسير كنه الضريبة كان له ما يبرره لأن في الحقبة التي ظهر فيها هذا لم يكن لشكل الدولة فيها شخصية منفصلة عن شخصية الحاكم .

أما الإتجاه الثاني فقد ذهب في تفسيره للضريبة أن الدولة حينما تقوم بفرضها فإنها تقوم بذلك لمالها من سيادة على الأفراد. وبتطور شكل الدولة فقد تستخدم الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية للدولة .

أما سلوك المكلفين أنفسهم تجاه الضريبة فلم يكن سلوك الوديع بل أنه ما انفك يحاول تجنبها ويتهرب منها كلما أتاحت له الفرصة لذلك، ولا شك ان المكلف إذ يعتمد إلى هذا السلوك إنما يكون مدفوعا بعدة عوامل منفردة أو مجتمعة، ما هي هذه العوامل؟ ثم ألا يمكن أن يكون من بين هذه العوامل الدافع السياسي؟ بحيث يكون سلوك المكلف بالضريبة <sup>(1)</sup> نحو التهرب الضريبي تعبير عن موقف سياسي تجاه الحكومة.

وللإجابة على هذه التساؤلات فقد قسمنا البحث إلى النقاط التالية :

- 1 – التهرب الضريبي والغش الضريبي .
- 2 – التهرب الضريبي ظاهرة شاملة .
- 3 – نماذج السلوك الجبائي .
- 4 – الوضع الإقتصادي والتهرب الضريبي
- 5 – النتائج المترتبة عن التهرب الضريبي .
- 6 – التسامح إزاء ظاهرة التهرب .
- الخاتمة .
- المراجع .

## 1 – التهرب الضريبي والغش الضريبي

عادة ما يستعمل في الأدبيات الإقتصادية مصطلحي التهرب الضريبي والغش الضريبي للدلالة على حدث معين وهو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف باتباعه طرق الغش والتدليس .

كما يستخدم في الأدبيات الغربية مصطلح ثالث وهو تجنب الضريبة EVITEMENT إلا أنه في الحقيقة أن هذه المصطلحات إنما تعبر عن سلوكات جبائية مختلفة من قبل المكلف بالضريبة ، غير أنها تشترك في النتيجة وهي عدم دفع الضريبة فعندما تصرح مؤسسة ما بأجر أحد عمالها بحيث يكون هذا الأجر أقل

(1) مصطلح المكلف بالضريبة يعني الذي يدفع الضريبة

أو يساوي الحد الأدنى المضمون، وهو في الواقع ليس كذلك فهذا السلوك يؤدي إلى تجنب إلزامية دفع جزء من دخل هذا العامل في شكل ضريبة، ثم أن في بعض البلدان<sup>(2)</sup>، فعندما يكون الأجر الصافي الذي يتقاضاه العامل أقل من الحد الأدنى المضمون فإنه سوف يتحصل على تعويض يساوي مبلغ الضريبة التي إقتطعت من دخله الإجمالي. نلاحظ ان هذا السلوك هو تجنب للضريبة وليس تهربا أو غشا، وعليه يمكننا أن نقول بأنه في حالة تجنب الضريبة يعني غياب المادة الخاضعة للضريبة اصلا. أما في حالة التهرب الضريبي فالمادة الخاضعة للضريبة موجودة ولكنها تحاط بحيل تخرجها من دائرة الخضوع ، مثل الشراء والبيع بدون فواتير شراء بضائع ودفع ثمنها من مصادر مالية أخرى غير النقديات التي تسجل بها جميع التدفقات المالية بغرض إخفاء القيام بصفقات ، تزوير الوثائق التي تخول لحاملها الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بهدف تخفيف العبء الضريبي الذي يتحمله، وهو إذ يقوم بهذا إنما يكون معتقدا في تقديره بأنه في منأى عن القانون ولن يكون متابعا.

غير أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي لا يتوقف عند هذا الحد بل أنها تشكل مسألة أساسية من وجهة النظر السياسية ، حيث انه إذا كان التهرب الضريبي هو نتيجة لحساب إقتصادي يقوم به المكلف لمعرفة الفوائد التي يمكن أن يجنيها منه ، لكن هذا السلوك لا يعبر عن أي معنى سياسي<sup>(3)</sup>، في حين أن الغش الضريبي فإذا كان هو أيضا نتاج حساب إقتصادي إلا أنه يعبر أيضا عن نفور ومعارضة لأن قبول مبدأ الضريبة إنما هو إمتثال إرادي للواجب الجبائي وأن الشعور بالانتماء إلى الجماعة من شأنه أن يعزز هذا القبول لأنه من الثابت وجود علاقة قوية بين درجة التماسك واستقرار المجتمع ، وأن التمسك بالمبادئ التي يؤمن بها المجتمع ينعكس على مدى النزاهة في تنفيذ الواجبات الجبائية<sup>(4)</sup>

## 2 - التهرب الضريبي ظاهرة شاملة

من المسلمات التاريخية أن الضريبة نشأت عندما تكونت الدولة وأن ظاهرة التهرب الضريبي قد إرتبطت بالضريبة منذ ميلادها وقد عرفت جميع المجتمعات وفي جميع مراحل تطور المجتمع البشري وما زالت تعرفها جميع البلدان بمختلف

(2) كندا مثلا

(3) revue REFLETS ET PERSPECTIVES DE LA VIE ECONOMIQUE , FEV 1994 , p 53

(4) - LUCIEN MEHL ET PIERRE BELTRAM, SCIENCES ET TECHNIQUE FISCALE , PUF , PARIS , 1984 P 721.

مستويات تطورها الإقتصادي والإجتماعي، فعلى سبيل المثال أن هذه الظاهرة تبلغ في السويد 5.5% من الناتج المحلي الإجمالي ، ألمانيا 5% فيلندا 3% ، 10% في سويسرا و 8% في الولايات المتحدة (5) أما في البلدان النامية فإن نسبة التهرب فيها عالية ، حيث تبلغ في بعض الحالات 80% من الإيرادات المحتمل جبايتها، وهذا راجع في قسم كبير منه إلى ضعف الوعي الضريبي من جهة وإلى عدم قدرة الإدارات الجبائية على التكفل وتأطير جميع النشاطات المدرة للدخل ، فضلا عن النفوذ السياسي الذي يتمتع به بعض الأفراد، حيث يقومون بعرقلة الإجراءات الجبائية التي تتعارض مع مصالحهم ، كما حدث في قواتيمالا حينما قامت الحكومة برفع معدل الضريبة على المداخل العالية بنسبة 4% التي يتقاضاها الأشخاص الطبيعيين ، غير أن هذا الإجراء لم يعرف سبيله للتطبيق بسبب عرقلة من قبل بعض هؤلاء الأشخاص لانهم يتمتعون بنفوذ سياسي كبير (6) .

ومهما كانت أهمية هذه الأرقام فإننا ننظر إلى التهرب الضريبي على أنه ظاهرة مالية واقتصادية وكذلك إجتماعية وحتى سياسية .

### 3 – أنواع ( نماذج ) السلوك الجبائي

يوجد العديد من السلوكيات الجبائية التي تم إستخلاصها من خلال الدراسات الإقتصادية والسيكولوجية لسلوك المكلفين إزاء واجباتهم ، وسنعرض هذه السلوكيات بالترتيب حسب التسلسل الزمني التي رصدت فيه .

**1 –** في ظل وضع يسوده الشك والخطر فإن المكلف يعتمد إلى ممارسة الغش الضريبي معتمدا على حساب إقتصادي بسيط للاعباء التي سوف يتحملها في حالة ما إذا إكتشف أمره ، والفوائد التي يمكن أن يجنيها ، بمعنى يقبس مدى مردودية الفعل الذي يزعم القيام به .

**2 –** أن المكلف يعتمد إلى النظر في معدل الضريبة التي يخضع لها وفقا له يقوم بتقييم مدى قابليته لممارسة الغش الضريبي ، والملاحظ أن هذا السلوك يختلف عن الأول الذي ينحصر في الحساب الإقتصادي المحض، في حين أن هذا النوع يحاول أن يتجاوز ذلك بالخوض في الدوافع النفسية للمكلف والإستعدادات الموجودة لديه للتهرب من دفع الضريبة .

(5) Reflets et perspectives de la vie économiques , Fevrier 1994 , p 53 .

(6) Everette .Hagen , ECONOMIE DE DEVELOPPEMENT ,Tendance ACTUELLES ,1982 P 330 .

**3 – صرامة الغرامات الجزائية التي يتحملها الممارس للغش الضريبي، وقد شكل هذا النوع مصدرا للعديد من الفرضيات المبنية عليه ، كأن يقوم المكلف بحساب الغرامات التي يتحملها عند إكتشاف أمره من قبل إدارة الضرائب، فإذا كانت هذه العقوبات صارمة جدا سواء في شقها المالي أو في شقها المعنوي ، يمكن أن تشكل رادعا أمام سلوك المكلف لإرتكاب ما ينوي إرتكابه .**

**4 – في خلال السنوات الأخيرة ظهر نموذج مبني على الملاحظة والإختبار وقد تمخضت عنه نظرية تقترح المتغيرات الإقتصادية كعوامل محددة للسلوكات الجبائية تجاه التهرب ومتغيرات إجتماعية نفسية كمحرض على الغش الضريبي وقد شكلت هذه النظرية الإنطلاقة في التمييز بين مبررات السلوك الجبائي غير الشرعي ، ولكن قد يكون "مقصودا من قبل المشرع " في التشريعات الجبائية والغش الضريبي الممارس بدافع من العوامل النفسية والإجتماعية للمكلف .**

إن ما يلاحظ من هذه النماذج من السلوكات تجاه الضرائب والتهرب منها هو أنه يوجد منها ما يحسر في الحساب الإقتصادي ومنها ما يحاول إدراج عوامل أخرى غير إقتصادية ، أي نفسية واجتماعية ، ومنها ما يحاول المزج بين الإثنين غير أن جميعها لم تأخذ بعين الإعتبار الجانب السياسي للموضوع الذي يمكن أن يشكل دافعا على قدر كبير من الأهمية لتفسير قيام المكلف بممارسات غير مشروعة، وحتى القيام بالشغب والعصيان ، كما حدث في بريطانيا سنة 1990 حينما فرضت الحكومة برئاسة "مارغريت تاتشر" ضريبة تسمى POLL TAX.

#### **4 – الوضع الإقتصادي والتهرب الضريبي**

يفيد التفسير الإقتصادي للتهرب الضريبي في أن المكلف بالضريبة لا يتبنى أي سلوك جبائي محدد قبل إجراء العملية الحسابية بين التكاليف التي سيتحملها والفوائد التي سيجنيها من جراء أي سلوك ينتجه، وحسب منطق عملية الحساب فكلما كان مبلغ الضرائب التي تفرض عليه ثقيلًا كلما كان المقطع عن طريق التهرب كبيرا مع ضرورة الأخذ بعين الإعتبار الغرامات التي ستسلط عليه في حالة إكتشافه .

يظهر من هذا التحليل الذي يعتمد على المردودية منطقي ، غير أن سلوك المكلف في الوضع الإقتصادي الذي يتميز بالإزدهار لا يعتبر المردود الناتج عن عملية التهرب كافي عند أي مستوى، بسبب أنه إذا حدث واكتشف أمره فإنه سوف يتحمل خسارة مزدوجة مالية وكذلك سمعته والطعن في نزاهته كمواطن.

وعليه فإن الوضع الإقتصادي يشبه وضعية شخصية المكلف بحيث تتدخل في سلوكات المكلف وسلوكه طريق الغش الضريبي، وهذا معناه أنه في حالة الركود الإقتصادي يسعى لتهرب من دفع الضريبة للمحافظة على قوته الشرائية وفي الحالات الإقتصادية المعاكسة يسعى إلى أن يتحمل أقل ما يمكن بالنسبة للسلع العامة ، لأن الضريبة في مثل الأوضاع الأخيرة يمكن تعويضها من خلال زيادة الدخل ، وبالتالي فإن السلوكات المحضورة تصبح غير مغرية<sup>(7)</sup>

أما بالنسبة للمكلف الذي يعارض سياسة حكومة بلاده<sup>(8)</sup> فقد تتنابه رغبة في التهرب من الضريبة في الوضعيات الإقتصادية الصعبة أكثر مما تتنابه هذه الرغبة في الوضعيات الإقتصادية المزدهرة. وعليه فإن التهرب والغش الضريبيين مرتبطين بالوضع الإقتصادي والمستوى الثقافي والإجتماعي والسياسي ، حيث أن هذه العوامل تشترك في دفع المكلف نحو التحايل على القانون.

### 5 - النتائج المترتبة عن التهرب الضريبي

فضلا عن الخسائر في الإيرادات الجبائية الناجمة عن التهرب الضريبي فإن أول ما يترتب عن هذه الظاهرة إنما هو الإضطراب في توزيع الأعباء الضريبية كما كان مرسوما من قبل السياسة الجبائية ، ومن ثم فالمحافظة على مستوى الإيرادات الجبائية المستهدفة سيؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الحقيقيين<sup>(9)</sup> وهو ما سيترتب عنه إختلال في توزيع هذا العبء الذي تتحمله فئة من المواطنين وتستفيد منه فئة أخرى .

إن الرفض المبيت لدفع الضريبة فبالقدر الذي تتجم عنه صعوبات في تسيير المالية العامة للدولة فقد يحدث لدى المكلف النزيه شعورا بعدم الرضا، ومن ثم تتعرض مبادئ العدالة الضريبية والمساواة إلى إنتقادات شديدة ، ويصبح ينظر إليها على أنها مبادئ صورية لأنه لاينتظر أن تقوم الحكومة بإنفاق الإيرادات الجبائية لصالحه، ولا شك أن هذا الوضع سوف يترتب عنه شعور من شأنه أن يؤثر على درجة نزاهته.

كما أن عمل الحكومات بالتدخل باستعمال الضريبة كإعفاء بعض المنتجات الذي تستفيد منه بعض المؤسسات المنتجة لها، ومن شأن ذلك أن يزيد من تفاقم

(7) REFLETS ET PERS PECTIVES DE LA VIE ECONOMIQUES , OP. CIT, P 60.

(8) يظهر هذا السلوك في البلدان الغربية التي تتميز مجتمعاتها بمستوى ثقافي عال .

(9) الذين لم يمارسوا التهرب .

الشعور بعدم الرضا لدى المؤسسات المنافسة أو لدى القطاعات الاقتصادية الأخرى حيث يشعرون أن المعاملة الخاصة لبعض المؤسسات أو بعض القطاعات إنما هي معاملة غير عادلة في حين أنها ليست بالضرورة كذلك ، بالإضافة إلى أن التهرب الضريبي الممارس من قبل البعض يتيح لهم مزايا هي في الحقيقة ليست مستحقة لهم وغير عادلة، ثم أن التهرب الضريبي يترتب عنه أيضا آثار سلبية على المستوى الثقافي لأنه يضعف الحس لدى ممارسيه بواجباتهم الجبائية ، بل انه في حالة تكراره بشكل منتظم سيعمل على إضعاف المعنى الإجماعي والانتماء إلى الجماعة ، وهذه النتيجة لا تتوقف على مستوى الممارسين للتهرب بل قد تمتد آثارها إلى غيرهم من المكلفين والخطر في ذلك إنما يتمثل في شيوع سلوكات جبائية غير مشروعة من الناحيتين القانونية والأخلاقية وتمتد مساحتها عموديا وافقيا وعلى المستوى السياسي فإن العبء الضريبي في البلدان المتقدمة الديمقراطية يتميز بعلاقات قوى مزدوجة<sup>(10)</sup>

- التصادم بين المكلفين القانونيين .
- التصادم بين الدولة والمكلف

حيث أن الدولة تسعى إلى تنفيذ سياستها الجبائية بكل الصرامة القانونية المتاحة في حين يسعى المكلفين إلى تجنب دفع كل المبالغ المستحقة عليهم بالإخفاء والتجنب للبعض والغش والتدليس بالنسبة للبعض الآخر .

وقد صور أحد المهتمين بالموضوع<sup>(11)</sup> هذه الظاهرة بلعبة القط والفأر ، وبهذا يمكن وصف ظاهرة التهرب في السياسة الجبائية بأنها صراع دائم يترتب عنه نتائج سلبية على المستوى الاقتصادي والإجماعي وحتى السياسي ، وكونها ظاهرة مخدعة فإن آثارها السلبية لا يمكن حصرها في إطار الميزانية العامة للدولة بل تتجاوز ذلك إلى :

- فعالية الإقتصاد .
- تعزيز العلاقات الإجتماعية .
- بالإضافة لذلك الإنعكاسات السياسية والتي لا تعرف آثارها جيدا .

(10) REFLETS ET PERS PECTIVES DE LA VIE ECONOMIQUES , OP. CIT, P 64

(11) ARDANTG : LA THEORIE SOCIOLOGIQUE DE L'IMPOT , PARIS , S.E.V.P.E.N , 1965.

## 6 - المرونة والتسامح إزاء المخالفات الجبائية

لقد قام (12) Von Gerlaft بصياغة العلاقة التي تتحكم في ظاهرة مقاومة الضريبة وأساس هذه العلاقة هو أن محاولات تجنب الضريبة أو الغش الضريبي يتزايد بشكل سريع بالنسبة لباقي المراسيم و التشريعات التي تصدرها الحكومات والدوافع التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب عديدة، ويمكن التعرف على أربعة منها :

- الدوافع الأخلاقية
- الدوافع السياسية
- الدوافع الإقتصادية
- الدوافع التقنية .

فعلى مستوى الدوافع الأخلاقية والثقافية فإن الميل نحو تجنب الضريبة وخاصة السلوكات التي تتميز بالغش تجد تفسيرها في إنخفاض مستوى الوعي الجبائي ومن ثم إستصغار المخالفة المرتكبة وأكثر من هذا قد ينعدم الوعي نهائيا بارتكاب مخالفة، ولاشك أن هذا الإستخفاف بالقوانين الجبائية إنما ينم عن الجهل بالارتباطات الإجتماعية والإقتصادية الشديدة لها.

ففي إستطلاع للرأي قامت به Sofres الفرنسية ونشرته مجلة Nouvel Observateur في العدد 07 الصادرة بتاريخ 13 سبتمبر 1989 تبين أن 12% من الفرنسيين لا يدركون الهدف الذي يحققه مرتكب الغش الضريبي .

كما أن إستطلاع تم على المستوى الأوربي أثبت أن الإحساس بالإدانة لدى الأفراد عندما يتعلق الأمر بالتهرب الضريبي الذي يمارسه المكلفين المعتادين ضعيف ، في حين يدان من طرف الجميع الشخص الذي يؤدب أبناءه بالضرب، ومن هنا نذكر أن التسامح تجاه ظاهرة التهرب يلعب المحيط الإجتماعي فيها دورا كبيرا ، كما يلعب أهمية كبرى في تحديد أهمية الظاهرة .

والدراسات التي أجريت وهي كثيرة حول هذا الموضوع تشير إلى أن رد الفعل تجاه هذهالظاهرة تختلف من منطقة إلى أخرى ، كما تختلف من بلد إلى آخر ومن فترة زمنية إلى أخرى، ثم أن ردود الأفعال هذه يمكن أن تؤثر بنفس درجة التأثير الذي يمارسه الجهاز التشريعي نفسه ، وفي هذا الصدد نشير إلى أنه على المراقبين الجنائيين Controleurs fiscaux ضبط مستوى صرامتهم حسب

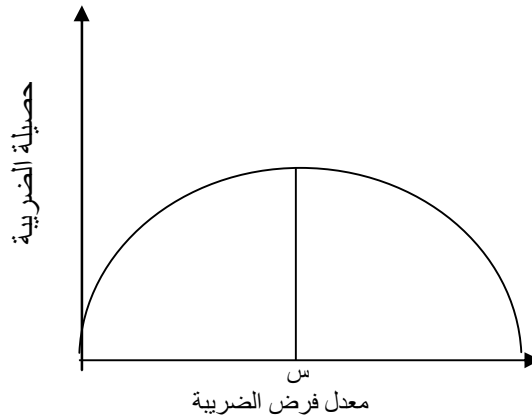
(12) PIERS TROMLAY , op.cit .



العقليات وعادات المجتمع حتى لا تواجه مهماتهم الرقابية بالمقاومة الضمنية من طرف المواطنين لأن من شأن ذلك أن يجعل من مهمتهم صعبة جدا ومن ثم الحد من فعاليتها .

ثم أن الجانب الاجتماعي للمكلفين يمكن للدولة أن تعترف به كعامل أساسي في مجال الجبائية ، فعلى سبيل المثال أن الحكومة الفرنسية تمارس تسامحا ملحوظا تجاه ممارسات التهرب الضريبي الذي يصدر عن المزارعين أكثر من تسامحا مع نفس الممارسات التي تصدر عن قطاعات أخرى .

إن التسامح إزاء المخالفات الجبائية لا يرتبط فقط بمستوى ثقافي محدد بل يمكن أن يمتد حتى إلى المستويات العليا التي تتمكن من الوصول إليها بعض المعدلات الضريبية الحدية، لأنه بمجرد أن تبلغ هذه المعدلات مستوى ما يجعل المكلفين يشعرون أن ذلك ما هو إلا عملية تجريد من ممتلكاتهم ومن ثم تصبح كل السلوكات التي تهدف إلى تجنب هذه العملية مباحة ومبررة وحتى مغرية من وجهة نظرهم ، وقد برهن ( <sup>13</sup> ) Laffer على هذا بواسطة منحناه المشهور والمعروف باسمه



من خلال الرسم يتبين أن رفع المعدل الحدي للضريبة يؤدي في البداية إلى زيادة حصيلة جبائية إضافية بعد " النقطة س " وهي النقطة التي تكون عندها حصيلة الضريبة في حدها الأعظم، وبعدها فإن أي زيادة في معدل الضريبة يترتب

(<sup>13</sup>) ARTHUR LAFFER : LA MODIFICATION DES COM PORTEMENTS DES AGENTS , 1978 .

عنه إنخفاض في الحصيلة إلى أن يبلغ هذا المعدل 100% وحسب Laffer فإن هذا الإنخفاض في الحصيلة إنما يفسر بتغير سلوك المكلفين تجاه الضريبة ، فضلا على أن ارتفاع معدل الضريبة ينجم عنه آثار سلبية على العمل والإدخار، مما يؤثر سلبا على حجم الإنتاج الذي ينعكس بدوره على القاعدة الضريبية مع ملاحظة أن قانون إنخفاض مردودية الضرائب بالنسبة لمعدلها يركز على حكم من قبل المكلفين حول العدالة في تحمل العبء الضريبي من طرف الجميع عندما يتجاوز معدل الضريبة حد معين .

### الخاتمة

إن موضوع التهرب الضريبي هو من المواضيع التي لم تدرس بما فيه الكفاية وعندما تدرس يتم ذلك من الناحية الكمية أي بالإعتماد على الحساب الإقتصادي وقياس أثر ذلك على الإقتصاد وعلى المالية العامة للدولة.

وحتى المحاولات التي إنصبت على التعرف على الدوافع ومحاولة تفسيرها إنحسرت في الجانب الإقتصادي والنفسي للظاهرة الا الأقلية منها، ولكن وبالنظر إلى أن الضريبة هي في الأساس ظاهرة سياسية يرتبط المكلف بواسطتها بعلاقة مع الدولة وبالتالي فهي ذات بعد سياسي ، ومن ثم فإن السلوك الجبائي للمكلف لا ينبغي تجريده من جانبه السياسي، وهذه المحاولة التي قمنا بها إنما تستهدف تنبيه المهتمين بالموضوع إلى جانب خصب للبحث .

## المراجع

## أ – الكتب باللغة العربية

ريتشارد موسجريرف ، ببجي موسجريرف، المالية العامة في النظرية والتطبيق ، دار المريخ للنشر ، الرياض، المملكة العربية السعودية .

## ب – الكتب باللغة الفرنسية

- AVIER GREEFE : ECONOMIE PUBLIQUE , ECONOMICA , 2eme EDITION , PARIS 1978 .
- EVERETTE HAGEN : ECONOMIE DE DEVELOPPEMENT TENDANCE S ACTUELLE ECONOMICA , PARIS 1982 .
- MARTINEG .J.C : LA LEGITIMITE DE LA FRAUDE FISCALE BECK B/ VEDEL 1984.
- DIRECTION - G- DES IMPOTS ET FMI , FISCALITE DIRECTE , ACTES DU SEMINAIRE, ANEP ROUIBA ALGER ANNEE ?

## ج – المجلات

- PROBLEMES ECONOMIQUES No 2644 15 DECEMBRE 1999.
- « « « « « « « « No 2671 JUN 2000
- REPLETS PERSPECTIVES DE LA VIE ECONOMIQUE TOME XXXIII , N°1/2 , FEVRIER 1994. Montreal Canada
- LE NOUVEL OBSERVATEUR : FISC : COMMENT LES FRANCAIS FRAUDENT 22 MARS 1985 , P 37.