

مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

—دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة—

جمعة شرقي
طالبة دكتوراه
جامعة أم البواقي
Djema.chergui@gmail.com

د. مراد كواشي
أستاذ محاضر (أ)
جامعة أم البواقي
kouachimourad@yahoo.fr

ملخص:

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة للقيام بالتصريح بمدخلهم المحققة، مما استوجب ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها وصدقها والكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها.

سيتم التعرض في هذا البحث لأحد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي، والمتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقدمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، ويشمل التحقيق المحاسبي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التصريحات الجبائية، المكلف بالضريبة

Abstract:

Le système fiscal algérien donne la liberté aux contribuables pour ce faire déclarer de ces entrées réalisé, ce qui nécessite le nécessite d'un contrôle de ces déclarations a fin de vérifier leur véracité et sincérité et la détection de fraude et l'évasion fiscale.

Cette recherché Porte une forme de vérification dans le cadre du contrôle fiscal, elle est la vérification comptabilité d'un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de la période non prescrite afin d'étudier le cadre juridique du documents comptables et en les comparant avec la situation réelle du praticien activité, et elle porte sur l'ensemble des impôts et taxes auxquels est soumis le contribuable.

Key Words : système fiscal, contrôle fiscal, vérification comptabilité, déclarations fiscales, contribuable.

مقدمة:

يمتاز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظام تصريحي يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مداخلهم الحقيقية، هذا ما استوجب استحداث هيئة إدارية مختصة برقابة التصريحات لكونها وفي كثير من الأحيان تكون غير صحيحة سواء عن قصد أو حسن نية. ويعد التحقيق المحاسبي من بين أهم وأنجع طرق الرقابة إذ يتم وفق قواعد قانونية تُضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

على ضوء ما سبق ذكره: يمكن طرح إشكالية هذا البحث على النحو التالي:

ماهي إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية أبرزها:

1. ما المقصود بالرقابة الجبائية؟
 2. ما هي أشكال الرقابة الجبائية؟
 3. كيف تتم إجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة؟
- ومن أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

أولاً: عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقق المحاسبي

ثانياً: الأجهزة والأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

ثالثاً: المدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي

رابعاً: مسار التحقيق المحاسبي

خامساً: دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة

أولاً: عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقق المحاسبي

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة لتقديم تصريحاتهم بشكل يتوافق ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة وتدقيق تلك التصريحات لكونها تحوي وفي أغلب الأحيان على أخطاء مرتكبة سواء عن قصد أو غير قصد بغية التهرب من دفع واجباتهم الجبائية.

1. مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة"¹.

2. أسباب القيام بالرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية وهما:²

1.2 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمنان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2.2 الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها؛ وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين؛ والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

3. أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تحديد أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة.

4. مفهوم التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية ويعرف على أنه: "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".³

ثانيا: الأجهزة والأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

1. الأجهزة المكلفة بالتحقيق المحاسبي

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة:⁴

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم؛

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛
- مديرية المؤسسات الكبرى.

2. الأعوان المكلفين بالتحقيق المحاسبي

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق في ما يخص التصريحات الجبائية "المادة 37 من ق.م لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20-2 من ق.إ.ج" يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.⁵

ثالثا: المدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي

في الحالة العامة تعد تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة "المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية". كما يمكن القيام أيضا بالتحقيق في العمليات المتعلقة بالسنوات المتقدمة في حالة ما إذا أنتجت آثارا على السنوات غير المتقدمة.⁶

رابعا: مسار التحقيق المحاسبي

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

1. الإشعار بالتحقيق

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته؛ على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها عشرة (10) أيام لتحضير جميع وثائقه المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ؛ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام. إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا. "طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية".

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليها سابقا.

في حالة تغيير أحد المحققين أو أحدهم، يعلم بالمكلف هذا التغيير. "طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية".

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة في هذا الإشعار أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه. "طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية".⁷

يتضمن الإشعار السنوات التي ستخضع للتحقيق ومختلف الضرائب والرسوم التي سيخضع لها المكلف أثناء فترة التحقيق.

2. الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة

بعد إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف محل التحقيق المحاسبي، تأتي مرحلة اللقاء به في مكان تواجد نشاطه لمعاينته وتقييم لوازم الاستغلال، المعدات والتجهيزات المكتبية... الخ. ويتم ملاً بطاقة معلومات تخص جميع العناصر سابقة الذكر. مع العلم أن تاريخ اللقاء أو الاجتماع بالمكلف محددة ومذكورة مسبقا في الإشعار بالتحقيق بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بعين المكان؛ أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة "طبقا للمواد 20-1 و 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية" إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء.⁸

في حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتيم. يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة "عدد الوثائق، طبيعتها... الخ" طبقا للمواد 20-1 و 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية. وفي حالة عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها يثبت هذا الأمر في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه، وهذا يعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام طبقا للمادة 20-9 من قانون الإجراءات الجبائية.⁹

3. البدء بعملية التحقيق المحاسبي

تشمل عمليات التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون.

1.3 التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية¹⁰:

أ. مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

ب. دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

2.3 التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة،

ومن أهم هذه النقاط:¹¹

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية "بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهمات؛
- التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها الثببتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛

• فحص إهلاكات الثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛

• التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛

• الزبائن والموردين "عدددهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم"؛

• فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع؛

• فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم

تسجل نسيانا أو عمدا.

3.3 إعداد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار

بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام "طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية". ينبغي على

المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام

التقويم "طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية".

يكون الإشعار بإعادة التقويم "الإشعار الأولي" مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد

التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذلك الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة

تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين يوما (40) يوما

سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم "طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية".

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق

في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها¹².

أ. حالة قبول المحاسبة

عند تقديم الملف لوثائقه المحاسبية الممسوكة بالطرق القانونية وفي الأجل المحددة، يبدأ المحقق في التدقيق فيها متبعاً طرق عدة لإعادة تشكيل رقم الأعمال.

تختلف طرق إعادة تشكيل أرقام الأعمال من قطاع إلى آخر، حسب النشاط والطرق المتبعة للغش من طرف المكلفين بالضريبة.

• بالنسبة لقطاع الانتاج

تعد تجربة الانتاج "Test de production" هي ضرورة لمعرفة حقيقة دور الانتاج والنفقات الداخلة في عمليات الانتاج والمتعلقة بطريقة مباشرة في تكوين فائض القيمة، مع معرفة نسبة الفضلات والخسارة التي تتمخض من هذه العملية، وإمكانية إعادة إدخال الفضلات في دورة أخرى من الانتاج أم لا.

تحديد نسبة الاستخراج الفعلي، مع مراعاة معدل الرطوبة بالنسبة للمواد التي تتأثر بالماء فتسترخي وتأخذ زيادة في الوزن، ونسبة التجفيف بالنسبة للمواد التي تحترق بفعل الحرارة فينخفض وزنها¹³.

• بالنسبة لقطاع التجارة "الشراء وإعادة البيع"

إجراء طريقة الحساب المادي مع تطبيق معامل الإخفاء، حيث يتم اختيار عينات من المواد الواسعة التداول في نشاط المكلف واستخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته بالاستهلاك المصرح به مع مراعاة حركة المخزون "المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي"، واستخراج الفارق الكمي الذي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به "المبيعات المصرح بها"، وعليه يتم اعتبار هذا الفارق كميات من المواد غير مصرح بها وغير مباعه ومطابقتها نسبياً مع الكميات المباعه المصرح بها لتعطي النسبة المخفية Taux de dissimulation، ويتم تعميم هذه النسبة على رقم الأعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي C.A dissimulé¹⁴، (سيتم التطرق لهذه الطريقة بأكثر التفاصيل في الجزء التطبيقي).

• بالنسبة لقطاع البناء والأشغال العمومية

بالنسبة لهذا النشاط يقوم المحقق بمقارنة المبالغ النقدية الداخلة لحساب المكلف وتصريحاته إضافة إلى حساب الكميات المستهلكة من المواد واللوازم المصرح بها في وضعيات الأشغال مع المواد واللوازم المشتراة، وفي حالة وجود فارق يتم حساب هذه المواد المشتراة الخارجة عن حاجة المؤسسة رقم أعمال لاعتبار المكلف قد أعاد بيعها بتطبيق هامش ربح معين¹⁵.

• نشاط الاستيراد

هو أهم نشاط مريح على الساحة، يركز فيه المحقق على حساب تكلفة كل صنف مستورد وذلك عن طريق بطاقات الاستيراد «D10» -والتي تتواجد على مستوى مكتب البطاقيّة والكشوفات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية- ومقارنتها مع دفتر الجرد عندها تكون حالتين:

* حالة القيمة أكبر من المسجلة في الجرد: يقوم عندها المحقق بإعادة إدماج الزيادة في الأرباح مباشرة:

* حالة القيمة أقل من المسجلة في الجرد: يقوم المحقق عندها بإعادة تشكيل رقم الأعمال على الزيادات اللازمة بتطبيق هامش لذلك "الخام".¹⁶

ب. حالة رفض المحاسبة كلياً

في حالة رفض المحاسبة يتوجب على الإدارة الجبائية ما يلي:

- إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة؛
- إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبية المتأتية "بنتائج التحقيق"؛
- الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

في هذه المرحلة من سيرورة الإجراء، يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات.¹⁷

ت. حالة التفرغ التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ الى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:¹⁸

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- عندما لا يصح في الأجل المحددة قانونيا بالمداخيل "الربح الصناعي التجاري وغير التجاري"، والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛
- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (8) أيام من إنذاره المنصوص عليها في المادة 20-9 من قانون الإجراءات الجبائية إلا في حالة حدوث قوة قاهرة؛
- في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية على المجموع المعفي ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية؛
- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها "طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية"؛
- كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات؛ امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر؛

- عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67 و69 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

4. نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

نظرا لأهمية هذا التاريخ ومن أجل استبعاد كل الشكوك، يُستدعى المكلف بالضريبة المُحَقَّق مع استدعاء مكتوب يوضح فيه التاريخ والساعة للحضور الى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره وذلك طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.¹⁹

5. الطعن القبل نزاعي "الحق في طلب التحكيم"

يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه، والذي يمكنه الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، ويؤدي التحكيم إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة، بحضور المكلف أو مستشاره مع المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير مركز الضرائب وهذا حسب حالة نشاط المكلف. ويتم في الأخير تحرير محضر مؤشرفيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين وكذا القرار النهائي المتخذ وتحت رعاية مسؤول مختص²⁰.

خامسا: دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة

1. تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تشمل مديرية الضرائب لولاية تبسة خمس مديريات فرعية، تعمل بشكل متناسق لتحصيل الضرائب ومتابعة الغش والتهرب الضريبيين، وهي: المديرية الفرعية للمستخدمين والوسائل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للتحصيل.

2. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

توجد على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب مديرية فرعية للرقابة الجبائية، تضم مجموعة مكاتب تتمثل مهمتها الأساسية في البحث، التحري والرقابة على التصريحات.

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة أربع مكاتب:

- مكتب التحقيقات؛
- مكتب إعادة التقييم؛
- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

- مكتب البطاقية والكشوفات.

1.2 مكتب التحقيقات

- يضم هذا المكتب مجموعة من المحققين في المحاسبة والذين لديهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، يُشرف على عملهم رئيس فرقة التحقيقات. تنحصر مهامهم في:
- إعداد بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لعملية التحقيق سواء التحقيق المحاسبي أو المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية؛
- توزيع القضايا المتعلقة بالتحقيق على المحققين؛
- القيام بعملية التحقيق وفق ما يفرضه القانون، مع احترام حقوق المكلفين؛
- إعداد جدول الضرائب والرسوم واجبة الدفع، بعد مقارنة تصريحات المكلف مع وثائقه المحاسبية وإيجاد الفارق الناتج عن محاولة غش أو تهرب جبائي؛
- معالجة شكاوى واحتجاجات المكلفين بالضريبة من خلال إعداد اجتماع مع المدير الولائي للضرائب للنظر مرة أخرى في نتائج التحقيق.

2.2 مكتب إعادة التقييم

- يضم هذا المكتب محققي التقييمات ويشرف على عملهم رئيس فرقة التقييمات، تتمثل مهام هذا المكتب في:
- إعداد قائمة تحدد أسعار العقارات المبنية والغير مبنية في الولاية مع مراعاة مكان تواجدها؛
- متابعة عقود البيع المصرح بها عند الموثقين؛
- مقارنة المبالغ المصرح بها في العقود وأسعار العقارات المحدد مسبقا، من خلال المساحة والموقع وطور البناء؛
- تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع بناء على الفارق الناتج عن إعادة تقييم العقارات المبنية والغير مبنية؛
- معالجة شكاوى واحتجاجات المكلفين بالضريبة من خلال اعداد لجنة التوافق مع المدير الولائي للضرائب للنظر مرة أخرى في التقييم.

3.2 مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

- تتمثل مهام هذا المكتب في مايلي:
- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي تقوم بها فرق البحث، وجمع المعلومات وإرسالها الى مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات.

4.2 مكتب البطاقية والكشوفات

يعمل هذا المكتب على تسجيل جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يملكون صفة تاجر مكلف بدفع الضريبة في سجل خاص بالمكلفين بالضريبة، إضافة الى استقبال المعلومات من مختلف الجهات وتسجيلها وطباعتها في بطاقات معلومات توزع على المفتشيات للتحقق من صحة التصريحات.

تسعى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال مكاتبها؛ وبتنسيق جميع الجهود إلى الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة ومكافحة الغش والتهرب لزيادة التحصيل الجبائي من أجل الرفع من الإيرادات الجبائية المحلية لتحقيق الصالح العام.

3. مسار التحقيق المحاسبي

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للتحقيق في محاسبته، أوكلت قضيته لمحققين اثنين تحت وصاية رئيس فرقة التحقيقات، وبعد قيام الأعوان المحققين بإحضار الملف الجبائي للمكلف إلى مكتب التحقيق، وبعد تسليم إشعار التحقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة؛ تتضمن مختلف الضرائب والرسوم التي سيخضع لها وتاريخ اللقاء الأولي، يبدأ بالتدقيق الأولي في وثائقه المحاسبية.

بعد قيام المحققين بالاتصال الأولي لمعاينة محل المكلف ومخزنه ومختلف وسائل الاستغلال. تم تقديم طلب من المعني بإجراء التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لعدم امتلاك هذا الأخير لمكتب لائق لاستقبال المحققين؛ وتم قبوله من طرف الأعوان وتم استلام جميع الوثائق المحاسبية والسجلات "سجل اليومية العامة، سجل الجرد، سجل الرواتب والأجور... الخ" مقابل وصل استلام تفصيلي بجميع الوثائق والسجلات.

المكلف في هذه القضية ضمن برنامج التحقيق لسنة 2013، وهو عبارة عن شخص معنوي متمثل في شركة ذات مسؤولية محدودة للتجارة والانجاز والتجهيز، مسيرها x، مبرمجة للتحقيق المحاسبي للسنوات 2012، 2013، 2014 و2015 في الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي وحقوق الطابع.

بعد عملية التدقيق يبدأ الأعوان المحققين بإعداد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، والذي تضمن النقاط التالية:

1.3 المحاسبة:

اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المعمول به قانونا. كما أن السجلات القانونية "دفتر اليومية والجرد" مرقمان ومؤشران من طرف المحكمة التابعين لها إقليميا.

أما من ناحية المضمون؛ فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص، لذا تم إدخال تعديلات على رقم الأعمال السنوي لسنوات التحقيق ناتجة أساسا من رقم الأعمال الإضافي المستخرج من تطبيق حساب الكميات واختيار عينات من المواد الواسعة التداول في نشاط المكلف: المشتريات والمبيعات من السلع مع مراعاة حركة المخزون، حيث نتج عن هذا الرقم حقوق واجبة الدفع فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وكذلك تعديلات أخرى على قاعدة الفرض الضريبي للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي جاءت أساسا من دمج رقم الأعمال الإضافي هذا في الربح، والعبء المرفوض، كما مسست هذه التعديلات الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه، حيث تم دمج بعض الرسوم على القيمة المضافة.

2.3 كيفية تحديد رقم الأعمال

تم اختيار سبعة أنواع من السلع الواسعة التداول في نشاط المكلف وتحديد كمياتها على مختلف السنوات وهي: الكراسي، آلات النسخ، الطابعات، المكاتب، الطاولات، آلات التصوير، خزائن التبريد. وهذا نظرا للكم الكبير من أنواع المواد المتداولة؛ لذا تم استخراج كميات هذه المواد المستهلكة من هذه الأنواع السبعة، أي استخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته بالاستهلاك المصرح به مع مراعاة حركة المخزون "المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي"، حيث نتج عن هذه العملية فارق كمي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به "المبيعات المصرح بها"، وعليه تم اعتبار هذا الفارق بكميات من المواد غير مصرح بها وغير مباعة ومطابقتها نسبيا مع الكميات المباعة المصرح بها لتعطي النسبة المخفية وهي 1.2616 % 1.2771 %، 1.5861 % و 0.9829 % للسنوات 2012، 2013، 2014 و 2015 على التوالي، كما تم تعميم هذه النسبة على رقم الأعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي، وهو ما يعرف برقم الأعمال الإضافي.

جدول رقم 01: رقم الأعمال الإضافي لسنة 2012

الطابعات	آلات النسخ	الكراسي	
111	11	1032	المخزون الأولي في 01/01
256	43	9138	المشتريات خلال السنة
111	11	1032	المخزون النهائي في 31/12
256	43	9138	الاستهلاك الفعلي
254	42	9082	الاستهلاك المصرح به
02	01	56	الفارق المخفي
%0.7874	%2.3809	%0.6166	نسبة الاخفاء
%1.2616			نسبة الاخفاء المعممة
دج 165.266.005			رقم الأعمال المصرح به
دج 2.084.996			رقم الأعمال الإضافي

رقم الأعمال المعتمد	167.351.001 دج
---------------------	----------------

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات.

جدول رقم 02: رقم الأعمال الإضافي لسنة 2013

مكاتب	طاوولات	كراسي	طابعات	
220	107	1.032	111	المخزون الأولي في 01/01
1.442	44.097	10.104	238	المشتريات خلال السنة
96	2.500	2.687	188	المخزون النهائي في 12/31
1.566	41.704	8.449	161	الاستهلاك الفعلي
1.544	41.213	8.346	159	الاستهلاك المصرح به
22	491	103	02	الفارق المخفي
%1.4249	%1.1914	%1.2342	%1.2579	نسبة الإخفاء
				نسبة الإخفاء المعممة %1.2771
				رقم الأعمال المصرح به 161.835.120 دج
				رقم الأعمال الإضافي 2.066.796 دج
				رقم الأعمال المعتمد 163.901.916 دج

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات.

جدول رقم 03: رقم الأعمال الإضافي لسنة 2014

مكاتب	آلة تصوير	كراسي	مكاتب	
125	2.687	96		المخزون الأولي في 01/01
21	1.196	38		المشتريات خلال السنة
86	2.696	86		المخزون النهائي في 12/31
60	1.187	48		الاستهلاك الفعلي
59	1.176	47		الاستهلاك المصرح به
01	11	01		الفارق المخفي
%1.6950	%0.9354	%2.1277		نسبة الإخفاء
				نسبة الإخفاء المعممة % 1.5861
				رقم الأعمال المصرح به 76.532.546 دج
				رقم الأعمال الإضافي 1.213.883 دج
				رقم الأعمال المعتمد 77.746.429 دج

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات.

جدول رقم 04 : رقم الأعمال الإضافي لسنة 2015

آلة نسخ	مكاتب	كراسي	
36	86	2.696	المخزون الأولي في 01/01
67	893	1.277	المشتريات خلال السنة
36	96	2.631	المخزون النهائي في 12/31
67	883	1.342	الاستهلاك الفعلي
66	879	1.329	الاستهلاك المصرح به
01	04	12	الفارق المخفي
% 1.5152	% 0.4551	% 0.9782	نسبة الإخفاء
% 0.9829			نسبة الإخفاء المعممة
78.734.050 دج			رقم الأعمال المصرح به
773.877 دج			رقم الأعمال الإضافي
79.507.927 دج			رقم الأعمال المعتمد

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات.

3.3 الرسم على النشاط المهني

جدول رقم 05: الرسم على النشاط المهني الناتج عن رقم الأعمال الإضافي

المجموع المطالب به	الجزاءات	الحقوق المترتبة	المعدل	رقم الأعمال الإضافي	السنة
45.870 دج	4.170	41.700	%02	2.084.996	2012
45.470 دج	4.134	41.336	%02	2.066.796	2013
26.706 دج	2.428	24.278	%02	1.213.883	2014
17.026 دج	1.548	15.478	%02	773.877	2015

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات.

4.3 الرسم على القيمة المضافة

جدول رقم 06: الرسم على القيمة المضافة الناتج عن رقم الأعمال الإضافي

السنة	رقم الأعمال الإضافي	المعدل	الحقوق المرتبة	الجزاءات	المجموع المطالب به
2012	2.084.996	17%	354.449	88.612	443.061 دج
2013	2.066.796	17%	351.355	87.839	439.194 دج
2014	1.213.883	17%	206.360	51.590	257.950 دج
2015	773.877	17%	131.559	19.734	151.293 دج

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات

أ. الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المدمج سنة 2012:

• تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 183 بتاريخ 2012/11/30 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين من طرف المكلف بالضريبة خلال شهري نوفمبر وديسمبر 2009، مبلغ الفاتورة 312.500 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 21.875 دج:

• كما تم دمج رسم الفاتورة غير المطابقة باسم شخص آخر وتم حسم رسمها في شهر فيفري 2012، مبلغ الفاتورة خارج الرسم 537.419 دج، الرسم على القيمة المضافة 75.711 دج. "ملاحظة: تم دمج مبلغ هذه الفاتورة خارج الرسم في الريح كعبء مرفوض".

ب. سنة 2013:

• تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 07 بتاريخ 2013/06/01 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين من طرفكم خلال شهري نوفمبر وديسمبر 2013، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 99.705 دج.

• تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 23 بتاريخ 2013/01/12، مبلغ رسمها 222.700 دج، تطبيقاً لأحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2009 والتي تعدل المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛ والتي تنص على أن "لا يسدد نقداً مبلغ الفاتورة عندما يتجاوز الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 100.000 دج".

ت. سنة 2014: لقد تم دمج الفواتير الغائبة الآتية:

- فاتورة رقم 2014/14 بتاريخ 2014/05/15 مبلغ رسمها 13.311 دج، تم الحسم في تصريح جويلية؛
- فاتورة رقم 2014/09 بتاريخ 2014/05/09 مبلغ رسمها 14.229 دج، تم الحسم في تصريح سبتمبر؛
- فاتورة رقم 2014/04 بتاريخ 2014/05/04 مبلغ رسمها 14.320 دج، تم الحسم في نوفمبر.

ث. سنة 2015:

• تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 344 بتاريخ 2015/10/11 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين خلال شهري أكتوبر وديسمبر 2012، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 163.824 دج.

- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 12066 بتاريخ 2015/09/27 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين خلال شهري سبتمبر ونوفمبر 2012، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 69.921 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 07 بتاريخ 2015/02/20 بسبب أنه تم حسم رسمها بقيمة أكبر، الرسم الحقيقي 4.352 دج، الرسم المحسوم 11.560 دج، الفارق المدمج 7.208 دج.
- تم دمج الفارق في الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 16 بتاريخ 2015/03/01 بسبب أنه تم حسم رسمها بقيمة أكبر، الرسم الحقيقي 11.560 دج، الرسم المحسوم 14.116 دج، الفارق المدمج 2.556 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورتين رقم 136، 72 تطبيقاً لأحكام المادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 والتي تعدل المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي تنص على أنه بداية من 2010/09/07 لا يسدد نقداً مبلغ فاتورة بما فيه الرسم (إجمالي الفاتورة) عندما يتجاوز 100.000 دج.
* فاتورة رقم 136 بتاريخ 2015/08/21 مبلغها الإجمالي 106.275 دج، الرسم المدمج 15.442 دج.
* فاتورة رقم 72 بتاريخ 2015/05/03 مبلغها الإجمالي 117.983 دج، الرسم المدمج 17.143 دج.

جدول رقم 07: جدول الرسم المدمج

2015	2014	2013	2012	
دج 276.094	دج 41.860	دج 322.405	دج 97.586	مجموع الرسم المدمج
دج 69.024	دج 10.465	دج 80.602	دج 24.397	الجزئات
دج 345.118	دج 52.325	دج 403.007	دج 121.983	المجموع

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات

5.3 الضريبة على أرباح الشركات

لقد تم تحديد الدخل عن طريق مايلي:

الدخل المعتمد = الدخل المصرح به + رقم الأعمال الإضافي + العبء المرفوض

العبء المرفوض سنة 2013 = 537.419 دج مبلغ الفاتورة باسم شخص آخر خارج الرسم.

العبء المرفوض سنة 2015 = 84.000 دج مواد مستهلكة تم تسجيلها مرتين "فاتورة رقم 2015/40".

جدول رقم 08: الضريبة على أرباح الشركات

2015	2014	2013	2012	
دج 1.649.445	دج 1.490.093	دج 3.585.062	دج 8.843.926	الربح المصرح به -1-
دج 1.649.445	دج 1.490.093	دج 3.585.062	دج 8.843.926	الربح الخاضع
دج 773.877	دج 1.213.883	دج 2.066.796	دج 2.084.996	رقم الأعمال الإضافي
دج 84.000	--	--	دج 537.419	الأعباء المرفوضة
دج 2.507.322	دج 2.703.976	دج 5.651.858	دج 11.466.341	الربح المعتمد -2-

الحقوق المترتبة عن -1-	دج 2.210.980	دج 896.265	دج 372.523	دج 412.360
الحقوق المترتبة عن -2-	دج 2.866.585	دج 1.412.963	دج 675.993	دج 626.830
الفارق الواجب الدفع	دج 655.605	دج 516.698	دج 303.470	دج 214.470
الجزاءات	دج 163.901	دج 129.175	دج 75.868	دج 53.618
المجموع المطالب به	دج 819.506	دج 645.873	دج 379.338	دج 268.088

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات

6.3 الضريبة على الدخل الإجمالي

جدول رقم 09: الضريبة على الدخل الإجمالي

2015	2014	2013	2012	
دج 1.649.440	دج 1.490.090	دج 3.585.060	دج 8.843.926	الربح المصرح به
دج 2.507.320	دج 2.703.970	دج 5.651.850	دج 11.466.341	الربح المعتمد
دج 626.830	دج 675.993	دج 1.412.963	دج 2.866.585	الضريبة على أرباح الشركات المعتمدة
دج 1.880.490	دج 2.027.977	دج 4.238.887	دج 8.599.756	الربح الموزع المعتمد الخاضع للضريبة
دج 188.049	دج 202.798	دج 423.889	دج 859.975	الضريبة المعتمدة 1
دج 123.708	--	دج 268.880	دج 663.294	الضريبة المسددة 2
دج 64.341	دج 202.798	دج 155.009	دج 196.681	الحقوق المترتبة (1-2)
دج 9.651	دج 50.700	دج 23.251	دج 29.502	الجزاءات
دج 73.992	دج 253.498	دج 178.260	دج 226.183	المجموع المطالب به
			دج 5.193.741	المجموع

المصدر: معلومات متحصل عليها من مكتب التحقيقات

بعد استدعاء المكلف لمناقشة النتيجة النهائية للتحقيق، وافق المكلف بالضريبة على الحقوق الواجبة عليه وأمضى محضر نهاية أشغال التحقيق مع المحققين، وبعد مرور أربعين يوماً من التبليغ الأولي تم إعداد التبليغ النهائي بنفس الأسس - نظراً لعدم رد المكلف في المهلة القانونية - وتم غلق ملف التحقيق.

خاتمة

يتمثل التحقيق المحاسبي في مجموعة العمليات التي يُستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ولا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يساعدها أيضا في الاطلاع على واجباتها الجبائية.

تمر عملية التحقيق المحاسبي بمجموعة من الإجراءات المتبعة بدءا بفحص الملف الجبائي، إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، ثم القيام بعملية التحقيق، إرسال التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، مناقشة رد المكلف، عقد جلسة التحكيم والوصول إلى تحديد النتيجة النهائية وغلغ التحقيق.

الاحالات والمراجع:

- 1- آسيا قميدة، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة، مذكرة ماستر، إشراف: عمار بن عيشي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 37.
- 2- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية لضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، إشراف: بشير بن عيشي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص: 20.
- 3- نفس المرجع السابق، ص: 20.
- 4- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص: 08.
- 5- نفس المرجع السابق، ص: 08.
- 6- نفس المرجع السابق، ص- ص: 8-9.
- 7- نفس المرجع السابق، ص- ص: 15-16.
- 8- معلومات مقدمة من طرف رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية تبسة.
- 9- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 15.
- 10- آسيا قميدة، مرجع سابق، ص: 82.
- 11- نفس المرجع السابق، ص: 98.
- 12- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 17.
- 13- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش "حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، إشراف: محمد التوهامي طواهر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص: 88.
- 14- معلومات مقدمة من طرف رئيس مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية تبسة.
- 15- نفس المرجع السابق.
- 16- رشيد ونادي، مرجع سابق، ص: 99.
- 17- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 18.
- 18- نفس المرجع السابق، ص- ص: 19-20.
- 19- نفس المرجع السابق، ص: 26.
- 20- نفس المرجع السابق، ص- ص: 26-27.