



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

الرقابة الجبائية في الجزائر

أ. بومدين بكريتي

جامعة مستغانم

مداخلة بعنوان

دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة -
المراجعة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وتبيان خطرهما على الدولة، خاصة على المستويات الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، هذه الخطورة حتمت على السلطة الجبائية توفير أداة الرقابة الجبائية، الغرض منها مكافحة الغش والتهرب الجبائي.

إن ظاهرة الغش الجبائي ليست جديدة، وليست خاصة بالجزائر فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمدخيل، تعاني من مشكلة الغش والتهرب الجبائي. تطورت هذه الظاهرة عبر الزمن واتخذت بعدا عالميا، ملازمة كل الأنظمة الجبائية ذلك باختلاف حدتها من بلد لآخر. كما أصبح المتداول كذلك أن سرقة الدولة لا تعد سرقة وأنه من لا يدفع الضريبة يعد لبقا ماهرا، ومن يدفعها يعد طيبا خاملا، وهذا له مبرراته لعدة اعتبارات بالخصوص ما يتعلق بسياسة ترشيد الإنفاق.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الغش الضريبي، السلطة الجبائية، الأنظمة الجبائية، النظام

التصريحي، ترشيد الإنفاق.

Résumé :

Cette étude a pour objectif de traiter le phénomène de la fraude et l'évasion fiscale et, d'en démontrer son risque au niveau économique, social et financier sur l'Etat. Ce risque a forcé les autorités fiscales à mettre à disposition un instrument de contrôle fiscal, qui vise à trouver les méthodes de lutte contre la fraude fiscale.

La fraude fiscale ce n'est pas un phénomène nouveau et, propre à l'Algérie, la plupart des pays qui dépendent d'un système fiscal déclaratif en souffrent. Ce phénomène a évolué avec le temps et a pris une dimension mondiale, inhérente à tous les systèmes fiscaux, selon sa gravité d'un pays à l'autre. Certains considèrent que voler l'Etat relève de l'habileté, la payer serait un acte de bonté non exigée, cela se justifie pour plusieurs raisons, parmi tant d'autres et particulièrement la politique de rationalisation des dépenses.

Mots clés : le contrôle fiscal, la fraude fiscale, l'autorité fiscale, les systèmes fiscaux, système fiscal déclaratif, rationalisation des dépenses.

المقدمة

إن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي ليست جديدة، وليست خاصة بالجزائر فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمدخيل، تعاني من مشكلة الغش والتهرب الجبائي. وكأغلب أنظمة بلدان العالم فإن النظام الجبائي الجزائري مبني على حرية التصريح للمكلف بمدخيله، فجاءت الرقابة الجبائية لتراقب وتتأكد من هذه التصريحات، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

حسب مسألة وجود خسارة في العائدات الجبائية و إن كان لا يبدو واضحا حجم العائد الحكومي الذي تقلص نتيجة التهرب الجبائي حيث يقدر مبلغ الحقوق المسترجعة من نتائج التحقيقات الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى 2013 بـ 580 476 260 932 دج¹.

لكن السؤال الذي يثور ... لماذا يتعين علينا القلق تجاه الخسارة التي تلحق بالإيرادات الجبائية؟ إن ذلك يتوقف إلى حد ما على أوجه استخدام العائد الجبائي، وتأثيره " فرض ضريبة على السلع و الخدمات سبق وأن تهرب من سداد ما عليها من الضرائب". زعم 'Feige' فياج' أن وجود وانتشار التهرب الجبائي على نطاق واسع يجعل من الصعب على الحكومة من التحكم وفرض سيطرتها على الاقتصاد أو حتى معرفة ما يحدث في الاقتصاد.

إن وجود تهرب جبائي يعني أن الحكومات تشعر بأنها في حيرة وقد تكون مضطرة لأن تركز حق الرقابة² مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات. قد أصبح المتداول كذلك أن سرقة الدولة لا تعد سرقة وأنه من لا يدفع الضريبة يعد لبقا ماهرا، ومن يدفعها يعد طيبا خاملا، وهذا له مبرراته لعدة اعتبارات بالخصوص ما يتعلق بسياسة ترشيد الإنفاق، فالكثير من الأفراد الذين لهم تفكير شارل لامب « **Charles Lamb** » الذي يقول: « Le fraudeur fiscal me plait, c'est un voleur honnête, car il ne vole que l'état qui est une abstraction. »

هذا ويعتبر الغش الجبائي قائم مادام هناك نظام جبائي موجود. من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية

إشكالية الدراسة : ما مدى تأثير أداة المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي أو تقليصها؟

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة التالية:

1- Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000- 2013.

2- حسب المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 يعرف الرقابة على أنها مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

1- ما هي مستويات الغش الجبائي في الجزائر، ولماذا يتهرب المكلفون من أداء وجباتهم الضريبية رغم الإصلاحات المتعددة للنظام الجبائي الجزائري؟

2- إذا كان لظاهرة الغش والتهرب الجبائي انعكاس سلبي على الإيرادات الجبائية، باعتبار هذه الظاهرة مرض يصيب الجهاز الجبائي فكيف يمكن القضاء أو تقليص من هذه الظاهرة؟ وهل الآليات الرقابة الجبائية (المراجعة المحاسبية) والهياكل المتعددة لمحاربة الظاهرة في الجزائر كافية؟
فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة قدمنا بعض الفرضيات والتي تتمثل فيما يلي:

1- يعد خطر الغش والتهرب الجبائي جسيم على الإيرادات الجبائية، باعتبار أن قيمة الغش الجبائي هي مورد هام فلت من الخزينة العمومية ومن يد الدولة، لغرض استعماله في مشاريع أخرى.
2- يمكن تصنيف الغش الجبائي في الجزائر من النوع البسيط والذي يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومات الجبائية، إلا أن الإجراءات المطبقة من طرف السلطة الجبائية والآليات المستعملة في الجزائر لمكافحة الظاهرة تعد غير كافية.

هدف الدراسة: تهدف هذه الورقة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي، مع تشخيص ظاهرة التهرب الجبائي ذلك إيماناً منا أنه في تشخيص العلة يمكن العلاج.
أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميته انطلاقاً من الاعتبارات التالية:

1- تعد الرقابة الجبائية بالاعتماد أداة للحد من ظاهرة التهرب الجبائي، ووسيلة لضمان التوازن بين المكلف والإدارة الجبائية من خلال استرجاع حقوق الدولة الناتجة عن الغش والتهرب الجبائي.
2- يؤثر العبء الجبائي على المنافسة الشريفة بين المؤسسات ويحد منها خاصة إذا كان هذا العبء ثقيلًا، وباعتبار أن الضريبة عبء مالي مهم بالنسبة للمؤسسات فهو يتطلب سيولة معتبرة مما يدفع المؤسسات للعمل على التقليل منه - العبء - إلى غاية سقوطها في فخ الغش الضريبي.

الإسهام بالبحث في موضوع الرقابة الجبائية و إشكالية الغش والتهرب الجبائي.

منهجية الدراسة

سنعتمد في هذه الورقة البحثية على جانبين:

1- **الجانب النظري:** تناول المادة العلمية " التدقيق الجبائي وظاهرة التهرب الجبائي" المستقاة من المراجع العلمية " القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها حالياً" والمتعلقة بموضوع التدقيق الجبائي وأثره في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.

2- **الجانب التطبيقي:** نتناول فيه المعالجة الميدانية للتدقيق الجبائي من خلال ملف جبائي تم مراجعته جبائياً على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم هذه المراجعة ستكون خلال فترة ثلاث سنوات 2011، 2012، 2013 والمؤسسة قيد التحقيق هي عبارة عن مؤسسة فردية للأشغال عمومية.

خطة الدراسة:

لمعالجة الموضوع بطريقة علمية هادفة تحقق الغرض المنشود والغاية المبتغاة من هذه الدراسة فسننظر للمحاور الثلاث:

المحور الأول: ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، حيث سنعمل على إعطاء مختلف المفاهيم حول هذه الظاهرة ثم معرفة أسبابها وحدودها.

المحور الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر، وهذا من خلال التطرق إلى مختلف أشكال الرقابة الجبائية، مع تقييم إحصائي واقتصادي لنتائج عمليات الرقابة الخاصة بالتحقيقات الجبائية خلال فترة 2000-2013.

المحور الثالث: دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم، والتي تبيين دور المراجعة المحاسبية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، هذا من خلال معالجة ملف جبائي، أين سيتم إتباع كل إجراءات التحقيق المحاسبي ثم عرض البيانات بعد مراقبة الدفاتر المحاسبية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات ثم تصحيحها وفق الإجراء المعمول بها.

المحور الأول: الغش والتهرب الضريبي.

يقصد بالغش في معناه اللغوي، الخديعة والتحايل قصد الإضرار بالغير فوجدت هذه الفكرة منذ أن وجد القانون وفروعه¹. إذ يعود أصل كلمة الغش للحضارة اليونانية حيث كتب PLATON في الموضوع قبل (2500م)، وأصلها من كلمة FRAUDIS التي تعني الإصرار على الخطأ وتطبيق كل الإجراءات غير القانونية التي من شأنها أن تمس جميع المجالات التجارية، الاقتصادية مخلفة بذلك نتائج غير شرعية.

1- مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الضريبي:

يعد الغش والتهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعاني منها جل الدول التي تعتمد على نظام التصريح التلقائي للمداخيل، إذ يمكن أن نعطي بعض التعاريف للغش الضريبي.

1-1 تعريف الغش الضريبي:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق حيث يعتبر "الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء"² فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح بالتالي

¹-نادية فضيل " الغش نحو القانون" دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2005، ص:51.

²-Jean Jacques NEUER, la Fraude Fiscale Internationale, PUF 2001 , P.23.

تقليص الضرائب التي تكون واجبة. أما حسب لوسيان محل (LUCIEN MEHEL) الغش الضريبي هو " مخالفة للقانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس¹ فهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة، إذ يكون هذا بتخفيض الأساس الضريبي. كذلك يعرف الغش الضريبي " بأنه يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات² مما سبق من التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي: الغش الضريبي هو عقد لسوء النية يتم من خلالها تخطيط الإدارة الجبائية باستعمال كل الطرق والوسائل الاحتيالية والتدليسية الممكنة، وغير القانونية للتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه.

1-2 أنواع الغش الضريبي: اختلفت الأقوال و اتسعت في تصنيف الغش الضريبي فمنهم من يصنفه حسب درجة التعقيد، إلى غش بسيط وغش مركب، ومنهم من قسمه من حيث شرعيته تجاه القانون، إلى غش قانوني وغير قانوني.

1-2-1 الغش حسب درجة التعقيد: ينقسم هذا النوع إلى قسمين، الغش البسيط والغش المركب إذ كليهما يضر بخزينة الدولة، فيفرض على الأول عقوبات جبائية، ويتعرض الثاني إضافة إلى العقوبات الجبائية عقوبات جنائية.

أ- الغش الضريبي البسيط (العادي): يعتبر كل تصرف أو حذف بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة³، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدًا، التأخير أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي.

ب- الغش المركب: إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات*.

1-2-2 الغش حسب المفهوم القانوني: ينقسم هذا النوع من الغش إلى صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات، ويسمى بالغش القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجبائية، هذا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش غير القانوني.

¹ - André MARGAIRAZ, la Fraude Fiscale et ses succédanés, vaudoise Lausanne 1970, P. 17.

² -HABIB Ayadi, Droit fiscal, CERES, Carthage, 1989 ,p 28.

³ - Jean Claude MARTINEZ, la Fraude Fiscale, PUF, France, 1999, P 53.

* لتفصيل أكثر راجع المواد 56 من قانون الإجراءات الجبائية، 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة، 192-2،

303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أ- **الغش الضريبي القانوني**: إن وجود ثغرات وغموض في القانون الجبائي، يُمكن المكلف بالضريبة من تجنب الإقتطاعات المفروضة عليه، دون خرق للقانون، فبذلك هو المرور ببطئ فوق القانون، فبمعرفة القوانين يدرك الثغرات ويغتنمها.

ب- **الغش الضريبي غير قانوني**: هو الخرق المباشر للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ يكلف هذا الأخير فرض عقوبات جنائية بوجود نص صريح يدل على عدم شرعية هذا العمل الذي قام به المكلف بنية سيئة.

2- التهرب الضريبي:

تختلف تعاريف التهرب الضريبي من كاتب لآخر، فمنهم من قال هو " التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة"¹ فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفعها ذلك بالإستغال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، كليا أو جزئيا لتخفيض قيمة الإقتطاعات المفروضة عليهم، كما يعد "التهرب الضريبي الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي"²، فبعض المختصين والعارفين للتشريعات سنويا ومع تتبعهم للتعديلات ومعرفتهم بالتغيرات، تمكنهم من المراوغة والتعامل مع النصوص القانونية بمهارة، مما يمكنهم من تفادي الضرائب والتهرب من دفعها بطريقة شرعية.

3- أسباب ومظاهر الغش الضريبي.

ظاهرة الغش الضريبي آفة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية مما يؤثر على توازن المالية العامة للدولة، لذا لابد من دراسة الأسباب التي تدفع المكلف بالضريبة للقيام بهذا العمل، تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، أو تكون متعلقة بالإدارة الجبائية، إذ أن تعقد التشريع الضريبي من خلال التصحيحات والتعديلات عبر قوانين المالية من سنة لأخرى، يظهر الغموض ويبدا التفكير في طرق إجتناب الضرائب كليا أو جزئيا. كما قد يكون محيط الإدارة الجبائية غير مناسب، بسبب الوسائل التقليدية وغياب الإعلام الآلي، ينتج عن هذا فقدان الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، مما يكثر الخلافات

¹- طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999، ص:84.

²- Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1984, P :7.

وتظهر التلاعبات، وتفقد المصادقية، يكون هذا سببا للتهرب من دفع الضريبة. لذا يجب تنمية الوعي الضريبي، فيكون إشراك المكلفين في صياغة القوانين واجبا لاجتتاب الظلم.¹

المحور الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر.

إن النظام الجبائي الجزائري كأغلب أنظمة بلدان العالم مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخله، فجاءت الرقابة الجبائية لتراقب وتتأكد من هذه التصريحات، حيث " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"².

1- **تعريف الرقابة الجبائية:** قد يعتمد مفهوم الرقابة الجبائية أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة، إذ تحتوي هذه الأخيرة على المعلومات الأساسية لتحديد الوعاء الضريبي. فتعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من العمليات التي يقوم المراقب من خلالها بالتأكد من نزاهة هذه التصريحات، مع تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.³

وحسب النظرة الكلاسيكية فإن الرقابة الجبائية هي " الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف"⁴، أما حسب النظرة الأنجلوساكسونية فهي " فحص السجلات والتقارير المالية للمنشأة، بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، فيتم الفحص وفق طريقة مسطرة، مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز"⁵. كما أن للمفتش حق تصحيح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المراد القيام به، فيبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت لذلك وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك⁶، وبهذا تأخذ الرقابة شكلها القانوني.

2- **أهداف الرقابة الجبائية:** تعمل الرقابة على تحقيق عدة أهداف نذكر منها ما يلي

¹ - Emanuel Grouy CHANEL et Autres , Impôt, Edition Dalloz, 2002, P. 52.

² - Voir article 18 code de Procédures Fiscales Droit de Contrôle de L'Administration Edition 2015.

³ - بكريتي بومدين "أثر الغش والتهرب الجبائي على الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر" رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، سنة 2009-2010 ، ص: 134.

⁴ - عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " منشأ المعارف، بدون تاريخ، ص: 46.

⁵ - A. Beetschenet et P. Bozzachi, l'intégration fiscal, édition francislefebvre, Paris, 1998, P : 54.

⁶ - Article 19 code de Procédures Fiscales Paragraphe 1 et 5. Edition 2015.

- تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، عن طريق احترام قواعد المنافسة بين الشركات، مما يدعو المكلفين إلى أداء وجباتهم الجبائية بكل نزاهة عندما يرون أن الكل سواسية أمام القانون.
- قمع الغش والتهرب الضريبي عند اكتشاف الأخطاء المرتكبة والتلاعبات التي يمكن استغلالها.
- توسيع الوعاء الضريبي بتحصيل موارد إضافية كان بإمكانها أن تضيع من خزينة الدولة بسبب الغش، وتوجيهها لأغراض اقتصادية (أي استثمارها وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل اللاحق) واجتماعية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

3- أشكال الرقابة الجبائية:

قد تتم الرقابة الجبائية بصفة عامة مجملة هذا على مستوى مفتشية الضرائب، كما قد تكون معمقة وهذا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو مصلحة البحث والتحقيقات.

3-1 الرقابة العامة le contrôle sommaire: هذا النوع من الرقابة يكون على مستوى المفتشية، وهنا يتم التمييز بين الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

3-1-1 الرقابة الشكلية: يجري العمل بها كل سنة، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات غير أن هذا النوع لا ينص على التأكد من صحة الأرقام المصرح بها، كذلك كشف المعلومات المهمة وتكليف المكلف بتصحيح الأخطاء، يكون هذا العمل على مستوى المفتشية التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة.

3-1-2 الرقابة على الوثائق: بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على المستندات تكون شاملة تخص محتوى ومضمون التصريحات، وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة...إلخ)، هذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق المعمق.

3-2 الرقابة المعمقة Le contrôle approfondi: إن الفرق بين الرقابة على المستندات والرقابة المعمقة يكمن في حجم الإمكانات المستعملة والهدف المتوخى بالنسبة لكل نوع من الرقابة، وبصفة عامة فإن الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر إمتداد للرقابة على الوثائق.

إضافة إلى ما تقدم فإن هذا النوع من الرقابة يمس النشاط (التحقيق المحاسبي) كما يمس الأشخاص الطبيعيين (التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية).

3-2-1 التحقيق المحاسبي VC: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.

3-2-2 التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة VASFE:

إن المراقبة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة هي مجموعة العمليات الهادفة إلى التحقق من نزاهة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي¹، فهي بذلك تمس الأشخاص الطبيعيين كما تسمح بمتابعة تطور أموال وأملاك المكلف بالمقارنة مع المداخل المصرح بها، وبالتالي تحديد الدخل الحقيقي ومدى إنسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية للمكلف فتخص بذلك (العقارات، أنواع السيارات، عدد الرحلات إلى الخارج...الخ).

4- تقييم عمليات الرقابة الخاصة بالتحقيقات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية كأداة ردع ضد الغش الضريبي، ومع استفحال ظاهرة الغش الضريبي تم إنشاء مديرية البحث و المراجعات، حيث عرفت هذه الأخيرة متابعة توجيه الرقابة الجبائية على المستوى المركزي، فقامت بتسطير برامج من خلال توجيه الرقابة للمكلفين الممارسين لنشاطات التصدير والاستيراد وتجارة الجملة.

جدول رقم(01) نتائج الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات (1999م – 2013م).

المجموع العام		VASFE نتائج الرقابة المعمقة		VC نتائج التحقيقات المحاسبية		السنوات
المردودية بالمليون دج	عدد الملفات المراقبة	المردودية بالمليون دج	العدد	المردودية بالمليون دج	العدد	
11786	1406	-	-	11786	1406	1999
10308	1696	-	-	10308	1696	2000
13178	1839	320	99	12858	1740	2001
17812	1837	796	165	17016	1672	2002
16278	1971	715	223	15563	1748	2003
11242	2356	815	238	10427	2118	2004
15785	2475	738	258	15047	2217	2005
74655	2506	985	278	73670	2228	2006
15344	2632	1307	438	14037	2194	2007
21891	2731	1358	357	20533	2374	2008
75883	2864	1288	381	74595	2483	2009

¹ - دوداح رضوان "طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي" مذكرة التخرج للحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006 ، ص: 89.

47399	2385	5896	396	41503	1989	2010
35786	1648	1633	204	34153	1444	2011
31458	1700	99	18	31359	1682	2012
37762	2108	1507	299	36255	1809	2013
436564	32154	17454	3354	419110	28800	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

تسمح دراسة نتائج الرقابة لهذه المرحلة بتسجيل الملاحظات التالية:

- زيادة عدد الملفات المراقبة خلال هذه الفترة مقارنة بالمرحلة الأولى مما استدعى تقسيم مهام الرقابة الجبائية بين المديرية العامة والمديريات الولائية للضرائب حسب درجة أهمية الملفات والمكلفين بالضريبة.

- تطبيق لأول مرة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية العامة « VASFE » سنة 2001م والذي يخص مراقبة تصريحات دخل الأفراد الطبيعيين.

إن نتائج التحقيق الجبائي المحققة في المرحلة الثانية عرفت ارتفاعا مقارنة بالمرحلة الأولى حيث بلغت سنة 1998م 10616 مليون دج أي ما يعادل نسبة 27% من مجموع المردودية المحاسبية خلال فترة (1992-1998م)، أما سنة 1999م فقد بلغت قيمة 11786 مليون دج أي ما يعادل نسبة 30% مقارنة بنتائج المرحلة الأولى، وبلغت في سنة 2002م قيمة 17812 مليون دج أي بنسبة 46% مقارنة بالمرحلة الأولى.

إن هذه الزيادات تترجم الأولوية التي أعطيت لرقابة النشاطات الأكثر عرضة للغش الضريبي والمتمثلة في عمليات الشراء والبيع بالجملة، كما نلاحظ أن نتائج التحقيق خلال المرحلة الثانية أعطت مردودية مهمة غير أنها متذبذبة حيث بلغت أدنى قيمة سنة 2000م بما يعادل 10308 مليون دج أي بنسبة 8% وبلغت أعلى قيمة سنة 2009 بما يعادل 75883 مليون دج أما سنة 2013م فقد بلغت قيمة 37762 مليون دج أي ما يقارب نسبة 9% من المجموع العام لنتائج التحقيق.

إن هذه المعطيات تعد كمؤشر قياس حجم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال هذه المرحلة، حيث توسعت ومست كل القطاعات والمكلفين الجبائيين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمكن مراقبتهم، غير أنه من الملاحظ أن العدد 32154 الذي يمثل عدد المكلفين الذين تم مراقبتهم خلال الفترة الممتدة من 1999م إلى غاية 2013م هو عدد قيمته لا تذكر مقارنة مع المكلفين الذين يمكن مراقبتهم والذين ينشطون في القطر الجزائري، هذا ما يوضح أن الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الجبائي لا تزال محدودة ودليل ذلك أنه في سنة 2007م كان عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي في الجزائر هو 305724 مكلف إذ مست الرقابة الجبائية منهم 2632 أي ما يمثل نسبة 0,8 % كمعدل المكلفين المراقبين جبائياً. تبرز الإحصائيات المعروضة أن حجم الغش الجبائي المسجل خلال الفترة الممتدة من 1993م إلى غاية 2013م والمقدرة بـ 475272 مليون دج وهذا ما تم مراقبته، قيمة مرتفعة جداً وبالتالي خطيرة على الخزينة العمومية، وكذلك على الإقتصاد الوطني وعلى المنافسة الشريفة في المعاملات التجارية.

5- نتائج رقابة الأسعار والتقديرات: قد تُبين متابعة تطور عملية الرقابة على الصفقات العقارية في الجزائر منذ تأسيس هذه الرقابة، أن ظاهرة الغش الضريبي مست كل القطاعات، حيث سجلت نتائج الرقابة على الأسعار خلال الفترة (2000 - 2013) ما يعادل 41 300 425 228 دج من مجموع الملفات المراقبة والمقدر بـ 405381 ملف، ويبين هذا أن كل عملية تنازل عن عقار تخفي وراءها غش ضريبي. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(02) يوضح نتائج رقابة الأسعار والتقديرات خلال الفترة 2000 – 2013.

السنة	عدد الملفات المراقبة	المردودية دج
2000	17560	1 414 891 454
2001	21745	1 793 179 754
2002	22022	1 996 090 092
2003	24968	1 813 367 844
2004	31787	2 375 836 295
2005	34378	2 546 043 099
2006	31323	2 487 118 984
2007	33177	2 747 560 815
2008	36108	3 626 855 141
2009	31962	3 443 525 005
2010	30568	3 859 279 350
2011	31644	4 354 199 248
2012	29744	4 186 403 777
2013	28395	4 656 074 370
المجموع	405381	41 300 425 228

إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

6- تقييم عمليات الرقابة بالاعتماد على التحقيق المصوب.

قدرت المردودية الخاصة بالتحقيق المصوب للسنوات التالية 2010، 2011، 2012، 2013 بـ 1.189 مليون دج ، 1.434 مليون دج، 1.201 مليون دج، 1.954 مليون دج على التوالي وهذا ما يبين تزايد حجم ظاهرة الغش من سنة لأخرى، أما أقصى حد من التطور عرفته سنة 2013 والتي بالسنوات الأخرى، فكان بذلك مجموع الملفات المراقبة خلال الأربع سنوات هذه بـ 1650 ملف بمردودية بلغت في مجملها 5 780 908 600 دج،¹ وقد يعود تفسير هذه الزيادات إلى التغيير المستمر للقواعد وإجراءات المتخذة للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية للمراجعة المحاسبية لملف جبائي

1- الدراسة التمهيدية لوضعية الشركة

هذه الشركة هي عبارة عن مؤسسة فردية للأشغال عمومية خضعت للتحقيق الجبائي والمحاسبي للسنوات 2010، 2011، 2012، 2013، المؤسسة تابع للنظام الجبائي الحقيقي وتخضع للضرائب التالية:

- الضرائب المباشرة: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية (IRG/BIC)

¹ - مصدر الإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

2- إشعار بالتقييم:

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف مع منحه مدة 10 أيام إبتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية الممثلة في (الميزانية، دفاتر الجرد، الوثائق التبريرية، سجل الأجور، كشف المحاسبة)، وهذا طبقا للمواد من 1 إلى 10 من قانون التجاري الجزائري والمتعلقة بالسنوات التحقيق غير المتقادمة. حيث يتضمن هذا الإشعار ما يلي:
وفقا للتحقيق الجبائي والمحاسبي لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال العمومية الكائن مقرها ب مستغانم وفق الاشعار بالتحقيق رقم: بمركز الضرائب بتاريخ 20/04/2014 الخاص لسنوات 2011، 2012، 2013 وفي إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار معين للمرافقة طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنكم تحكيم مدير الضرائب للولاية في الرد على التقييم المقترح طبقا لنص المادة 6/31 قانون المالية 2012.

3- المهام الميدانية

3-1 دراسة الوثائق التقنية الخاصة بالمؤسسة

خلال مدة 10 أيام يقوم المحققان بسحب الملف الجبائي باسم (المؤسسة الفردية للأشغال العمومية) للإطلاع عليه ودراسته على النحو التالي:

أ- دراسة التصريحات الشهرية (G50) يمكن توضيح ما تم التحصل عليه من خلال هذه

التصريحات كما يلي: جدول رقم (03) التصريحات برقم الأعمال

السنة	مجموع التصريحات الشهرية لرقم الأعمال (CA/G50) الخاصة بـ TAP	مجموع التصريحات الشهرية لرقم الأعمال (CA/G50) الخاصة بـ TVA
2010	59.227.780	59.227.780
2011	57.110.160	68.908.470
2012	15.202.900	15.202.900
2013	14.241.200	14.241.200

وبعد مرور 10 أيام إنتقل المحققان إلى مؤسسة المعني على أساس لقاء تعارف حيث قام بالاطلاع على الوثائق الرسمية كالسجل التجاري، طبيعة النشاط، معدات الاستغلال الخاصة بالمؤسسة، عدد المستخدمين، المؤسسات المتعامل معها،..... الخ

عملية التحقيق:

فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2014/11/20 بخصوص السنوات الأربع (2010، 2011، 2012، 2013) وبعد إنتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف تم مباشرة التحقيق بعين المكان من قبل المحقق وتحت إشراف رئيس المراقبة.

قام المحققان بدراسة محاسبة المكلف من الناحية الشكلية حيث تم الإطلاع على مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية المملوكة وبالخصوص سجل اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور، ومختلف السجلات المساعدة، حيث لوحظ مطابقتها لمختلف القواعد القانونية كعدم الشطب، عدم وجود فراغات، كذلك كانت مؤشر عليها ومقيدة بكيفية تسهل على المحققين مراجعة قيودها. وبالتالي لم يتم تسجيل أية ملاحظة على محاسبة المكلف من الناحية الشكلية لمطابقتها للقواعد القانونية والواردة في المواد 9، 10، 11، 12 من القانون التجاري. أما من حيث المضمون:

وبعد الانتهاء من التحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، إذ يحاول جميع المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليب المحقق. إتجه المحققان إلى جوهر عملية التحقيق من خلال مضمون المحاسبة حيث يتم إكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات، وعليه قام المحقق بفحص كل الكشوفات المحاسبية، وكذا البيانات والدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية ومختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة حيث تمكن من إكتشاف نقائص تتمثل في:

- بخصوص فواتر الأشغال لسنة 2013 بينت عدم تسجيل في المحاسبة اقتطاعات الضمان les retenues de garanties وعدم تقييدها في الحساب 411 يمكن توضيح هذه الفواتر من خلال الجدول التالي: جدول رقم (04) فواتر لم تقيد بطريقة صحيحة

المبلغ متضمن الرسم	تاريخ ورقم الفاتورة
391.660,80	01/ 24-05-2013
105.620,20	02/ 23-07-2013
144.643,67	03/ 24-08-2013
202.807,80	04/ 24/11/2013
844.732,47	المجموع

- التسجيل بطريقة غير قانونية في القيد 30 مبلغ المشتريات متضمن الرسم، غير أنه يجب أن يدرج مبلغ الرسم على القيمة المضافة في الحساب الخاص به 445.

وفي هذه الحالة يعتبر مبلغ الرسم على القيمة المضافة عبئا عند تحديد الربح بينما هو رسم مسترجع. « TVA à récupérer »

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على المشتريات لسنة 2011 والذي قيمته 1.078.255 دج يسجل في النتيجة المحاسبية لسنة 2011. وبخصوص الرسم على القيمة المضافة على المشتريات لسنة 2012 والذي قيمته 1.250.137 دج يسجل في النتيجة المحاسبية لسنة 2012.

- التسجيل في المحاسبة مبلغ شراء معدات متضمن الرسم، في حين وجوب تقيد مبلغ الرسم على القيمة المضافة في الحساب الخاص به 445. حيث كان مبلغ المشتريات خارج الرسم 4.710.000 دج أما مبلغ الرسم على القيمة المضافة $tva=800.700$ وعليه فان مبلغ الفاتورة متضمن الرسم 5.510.700 دج M_{PTC}^t . في هذه الحالة قد طبق الاهتلاك على المبلغ المتضمن الرسم « M_{PTC}^t » 5.510.700 دج عوض مبلغ 4.710.000 دج وعليه يكون تصحيح عملية الاهتلاك كما يلي:

$$5.510.700 \times 15\% \times 3/12 = 206.651$$

$$4.710.700 \times 15\% \times 3/12 = 176.651$$

$$206.651 - 176.651 = 30.000$$

ثم يتم دمج المبلغ 30.000 دج في النتيجة المحاسبية.

- قيد في النتيجة الجبائية الغرامات بطريقة غير قانونية، حيث يجب إدراج في النتائج المحاسبية المبالغ التالية فقط: بالنسبة لسنة 2010 مبلغ 23.561 دج، السنة 2012 المبلغ 12.387 دج
- في سنة 2011 مبلغ مالي 288.293 دج خضع للرسم على القيمة المضافة وللرسم على النشاط المهني لكن لم يتم قيده في الحساب (411 فوترة) وعليه يجب دمج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية لسنة 2011.
- من خلال فحص الملف الجبائي، تبين أن إدارة المصلحة المكلفة قد أغفلت الاخضاع للضريبة على الدخل الاجمالي للريح المصرح به من طرف الخاضع والمقدر بـ : 8.920.012 دج بالنسبة لسنة 2011. تحديد رقم الأعمال المفوتر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (06) تصريحات برقم الأعمال الخاضع

2013	2012	2011	2010	
14.241.227	15.202.900	68.620.177	59.227.822	رقم الأعمال المصرح به
722.179	/	288.293	/	رقم الأعمال غير مصرح به
14.963.406	15.202.900	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع

تحديد رقم الأعمال المقبوض CA encaissé

سنة 2010 : 59.227.822 ، سنة 2011 : 68.908.470 ، سنة 2012 : 15.202.900 ، سنة 2013 :

14.963.406 أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: سنة 2010 : 59.227.822 ، سنة 2011 :

68.908.470 ، سنة 2012 : 15.202.900 ، سنة 2013 : 14.963.406

جدول رقم (07) إعادة تقييم الرسم على النشاط المهني:

2013	2012	2011	2010	
14.241.200	15.202.900	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع

				بعد التحقيق
14.241.200	15.202.900	57.110.160	59.227.822	رقم الأعمال قبل التحقيق
/	/	11.799.310	/	الفرق
2%	2%	2%	2%	نسبة الرسم
/	/	235.986	/	الحقوق
/	/	58.996	/	الغرامة

جدول رقم (08) تحديد الأرباح بتصحيح جدول النتائج كما يلي

2013	2012	2011	2010	
1.859.904	2.029.383	8.920.012	6.061.441	الربح المصرح به
722.179	/	288.293	/	الادماج
/	1.290.137	1.078.255	/	مبلغ الرسم على القيمة المضافة
29.999	/	/	/	الإهلاك
/	12.387	/	23.561	الغرامات
/	/	-235.986	/	التخفيضات
2.612.082	3.331.907	10.050.574	6.085.002	الربح بعد التحقيق

تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (09) الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

2013	2012	2011	2010	
2.612.082	3.331.907	10.050.57	6.085.002	أساس الضريبة بعد التحقيق
1.859.904	1.623.507	/	4.849.153	أساس الضريبة قبل التحقيق
752.178	1.708.400	10.050574	1.235.849	الفرق

جدول رقم (10) الحقوق الجبائية

2013	2012	2011	2010	
263.262	597.940	3.385.700	432.546	الحقوق
65.485	149.485	846.425	108.136	الغرامات
329.077	747.425	4.232.125	540.682	المجموع

حق الرد على الإشعار بإعادة التقييم:

قام المكلف بتاريخ 2015/01/10 بالرد على الإشعار بإعادة التقييم وهذا في الآجال المحددة قانوناً أي قبل انقضاء (40) يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتقييم، وأشار المكلف في رده فقط على عدم

قانونية تطبيق غرامة 25% على الحقوق فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/BIC لسنة 2011 باعتباره قد صرح بمبلغ 8.920.012 في الآجال المحددة ولا يتحمل مسؤولية إغفال الإدارة لعدم جدولتها وتحصيلها للضريبة المصرح بها. كما أن الخاضع طلب إجراء التحكيم من قبل مدير الضرائب للولاية.

رد الإدارة على ملاحظات المكلف:

بعد دراسة ملاحظات المكلف وإجراء التحكيم بتاريخ 2015/03/10 فقد تم إنصاف المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي بعدم تطبيق غرامة 25% على الحقوق المدرجة في التقييم الأولي وكان تطبيق فقط النسبة القانونية في حدود الفرق ما بين الضريبة المستحقة بعد التقييم والضريبة المصرح بها والتي لم يتم تحصيلها وجدولتها.

الخاتمة

ما يمكن قوله في الختام أن الرقابة الجبائية تعد أداة فعالة لمحاربة الغش الضريبي وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالوجبات الجبائية للمحافظة على حقوق الدولة وضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف، ورغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة، لقمع ظاهرة الغش الضريبي إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فرق الرقابة بينت أن مردودية الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة لسنة 2013 بلغت 1.507.555.995 دج، من 299 ملف جبائي تم مراجعته و 36.255.037.286 دج بالنسبة للمراجعة المحاسبية لنفس السنة عند مراجعة 1809 ملف جبائي، أي أن النقص لازال واضحا، والتهرب مازال قائما.¹

ومن خلال الإحصائيات التي تم عرضها بينت تواجد شريحة واسعة من المكلفين ما زالوا قادرين على التهرب والغش من تسديد مستحقاتهم الضريبية، بل أن هذه الشريحة مازالت تمتنع عن تسديد حتى القيم الدنيا من الضرائب و التي قد تقل قيمتها عن فاتورة أي مكلف من المحسوبين على الدخل المحدود، هذه الوضعية مازالت قائمة إن لم نقل إنها تزداد تضخما، هذا أمام عجز السلطة الجبائية عن مواجهة الظاهرة.

نتائج الدراسة:

1 - Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000- 2013.

من خلال تطرقنا لدراسة ظاهرة الغش الجبائي توصلنا إلى استخلاص النتائج التالية:

- 1- نقص الوعي الضريبي لدى طبقة من المكلفين الجزائريين لإعتبار الغش مشروع اجتماعيا و غياب الحضارة و الثقافة الجبائية خاصة أمام إحساسهم بغياب القانون و ضعف السلطة الجبائية و اللاعدالة الجبائية المطبقة من خلال تركيز الضغط الجبائي على عدد محدود من المكلفين الموجودين في وضعية صحيحة، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة الغش الجبائي.
- 2- إضافة إلى ضعف و نقص التشريع نسجل النقص و التأخر للإجراءات التطبيقية الخاصة بأدوات قمع ظاهرة الغش الجبائي، الرقابة الجبائية، البحث عن المعلومات الجبائية و العقوبات و الغرامات الجبائية، خاصة التحقيق المعمق في الوضعيات الجبائية، علما أن هذه الآليات لا يمكنها الكشف إلا عن جزء محدود من الغشاشين.
- 3- ضعف و غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل الإدارات و هياكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها و بين هذه الهيئات لاعتبارهم أن ظاهرة الغش الجبائي و تبعاتها هي مسؤولية السلطة الجبائية فقط.

التوصيات والاقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي تساهم في الحد من استفحال هذه الظاهرة:

- تربية وتكوين المكلف من خلال نشر الوعي الضريبي في إطار تحسين العلاقة بينهما بخلق جو من الثقة بإقحامه في التشريعات من أداء واجبه الضريبي و التقرب منه من خلال توفير له الوثائق التقنية و التطبيقية و إعلامه عن كل المتغيرات في الآجال المحددة.
- تشديد العقوبات و التطبيق الصارم لإجراءاتها فيما يخص العقوبات المالية أو الجنائية خاصة ما تعلق بتطبيق مواد الجريمة الاقتصادية و هذا لقمع المكلفين من إستعمال الطرق التدليسية و تهريبهم و إبعادهم عن الظاهرة، و نشر قوائم الغشاشين في الأجهزة الإعلامية لردعهم و ردع التعامل معهم.
- تفعيل نظام الإعلام الجبائي ومنحه قدر معتبر من الأهمية لمكافحة الظاهرة من خلال توسيع الإجراءات التي تحكم حق الإعلام إلى حق التفتيش و حق الزيارة والتركيز عليه خاصة في مناطق الخطر، وهذا للتأثير عليها و الحد من نمو الاقتصاد السري.

قائمة المراجع.

المراجع باللغة العربية.

1. نادية فضيل " الغش نحو القانون " دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2005.
 2. بكريتي بومدين "أثر الغش والتهرب الجبائي على الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر" رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، سنة 2009-2010.
 3. طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999.
 4. عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " منشأ المعارف، بدون تاريخ
 5. دوداح رضوان "طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي" مذكرة التخرج للحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006.
- قوانين وتشريعات.

1. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015.
2. المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998 المتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية.
3. قانون الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Emanuel Grouy CHANEL et Autres , Impôt, Edition Dalloz, 2002.
2. Code de Procédures Fiscales, édition 2015.
3. Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1999.
4. Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1984.
5. Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000- 2013.
6. Jean Jacques NEUER, la Fraude Fiscale Internationale, PUF 2001.
7. André MARGAIRAZ, la Fraude Fiscale et ses succédanés, vaudoise Lausanne 1970.
8. HABIB Ayadi, Droit fiscal, CERES, Carthage, 1989.
9. A. Beetschenet et P. Bozzachi, l'intégration fiscale, édition francislefebre, Paris, 1998