

دور التحقيق المحاسبي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي
دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف

The Role of Accounting Investigation of Sales Invoices in Detecting Tax
Evasion. Case Study: Setif Province's Tax Center

كشيدة لامية¹، طويرات رابع²

KECHIDA Lamia¹, TOUIRAT Rabe²

¹مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة
ص ب 166 اشيليا، 28000 المسيلة، الجزائر، lamia.kechida@univ-msila.dz

²مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة
ص ب 166 اشيليا، 28000 المسيلة، الجزائر، rabe.touirat@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/06/26

تاريخ الاستلام: 2024/04/03

ملخص:

هدفت الدراسة إلى إظهار دور التحقيق المحاسبي لفواتير البيعي الكشف عن التهرب الضريبي باعتبار الفاتورة وثيقة تجارية قانونية يُعتمد عليها في إعداد المحاسبة والقوائم المالية، تم إعداد دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية سطيف تم التحقيق فيها في ملف مكلف بالضريبة خلال الفترة الممتدة بين 2017 و2020. توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المحاسبي من أهم آليات الرقابة الجبائية المساهمة في اكتشاف جميع أنواع التلاعب والغش من خلال الفحص الدقيق للدفاتر والفواتير والسجلات والوثائق المحاسبية للمكلفين بالضريبة. كلمات مفتاحية: التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، فواتير البيع.

تصنيفات JEL: H21; M42; M48; M41

Abstract:

The goal of the study was to demonstrate how accounting inquiries into sales invoices might help identify instances of tax evasion, given that these invoices are legitimate business documents that are used to create financial and accounting accounts.

An investigation of a tax file that took place between 2017 and 2020 resulted in the preparation of a case study at the level of the state tax center of Setif.

The study came to the conclusion that accounting inquiry, which involves carefully going over taxpayers' accounts, invoices, records, and accounting papers, is one of the most crucial tax control methods that helps find all kinds of fraud and manipulation.

Keywords: Tax evasion, tax audit, accounting investigation, sales invoices.

JEL Classification Codes:H21; M42; M48; M41

المؤلف المرسل: ط. د كشيدة لامية، الإيميل: lamia.kechida@univ-msila.dz

1. مقدمة:

تكتسي الضرائب أهمية بالغة في الاقتصاد والسياسة المالية لأي دولة باعتبارها أحد أهم مصادر تمويل خزنتها العمومية وتحقيق أهدافها الاقتصادية والتنموية، لذا تسعى العديد من الدول من بينها الجزائر إلى إصلاح أنظمتها الجبائية من أجل تحقيق فعالية أكبر في تحصيل الضرائب.

يبقى التهرب الضريبي من أكبر العقبات التي تواجه الجزائر في تحصيل إيراداتها الضريبية نظرا للجوء العديد من المكلفين بالضريبة إلى أساليب مختلفة ومتعددة من أجل تخفيض الوعاء الضريبي. فيلجأ البعض منهم إلى تغيير الحقيقية في فواتير البيع المعدة من قبلهم وبالتالي تغيير صحة التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الضريبية بهدف التهرب جزئيا أو كليا من دفع الضريبة المستحقة، حيث تعد هذه الممارسات التدليسية أكثر شيوعا في الوقت الحالي.

لحفاظ على مداخيل الخزينة العمومية وجب إيجاد وسائل وآليات رقابية فعالة تضمن التحصيل الجيد للضرائب وتعمل على محاربة جميع أشكال التلاعب والغش المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة.

الإشكالية:

منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية كافة الوسائل القانونية والتنظيمية للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، من بين الوسائل الرقابية نجد التحقيق المحاسبي.

مما سبق السؤال الرئيس للبحث يكون كالتالي:

ما دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي انطلاقا من التأكد من صحة فواتير البيع المحررة؟
وتتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هي إجراءات الرقابة الجبائية المساعدة في الكشف عن التهرب الضريبي؟

2- ما هي شروط تحرير الفاتورة والضوابط القانونية للتعامل بها؟

3- كيف يسهم التدقيق في فواتير البيع في اكتشاف ممارسات الغش والتلاعب؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة أعلاه ومن ثم الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

1- للرقابة الجبائية إجراءات وأساليب كفيلة باكتشاف التهرب الضريبي.

2- للفاتورة ضوابط قانونية للتعامل بها وشروط تتعلق بتحريرها محددة قانونا.

3- يسهم التدقيق في فواتير البيع في اكتشاف ممارسات الغش والتلاعب من خلال التأكد من صحة الفواتير المحررة؟

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحديد شروط تحرير الفاتورة والضوابط القانونية للتعامل بها باعتبارها تحقق الشفافية في الممارسات التجارية ووسيلة للتسجيل المحاسبي، كما تهدف إلى عرض مختلف أساليب التهرب الضريبي في البيئة الجزائرية وكذلك التعرف على مختلف وسائل وآليات الرقابة الجبائية والدور الذي تلعبه في اكتشاف والحد من هذه الأساليب.

المنهج المتبع: للإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري بهدف وصف وتحليل المتغيرات، كما استخدم منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، حيث تم دراسة حالة مؤسسة (شخص معنوي) على مستوى مركز الضرائب لولاية سطيف، خضعت للتحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى غاية 2020.

2. الإطار النظري للتهرب الضريبي:

يتناول هذا المحور مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وأشكاله بالإضافة إلى آثاره.

2.1 مفهوم التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي تعريفات مختلفة نذكر منها ما يلي:

يُعرّف التهرب الضريبي على أنه: "عمل فردي طوعي غير عنيف وغير قانوني من قبل المكلف بالضريبة من خلال إتباع

أساليب قانونية بديلة مؤسسة على مبدأ حرية الإدارة من أجل اختيار الوضعية الجبائية المناسبة للحصول على النتيجة الاقتصادية المطلوبة والأكثر ملائمة من الناحية المالية." (JOUSSET, 2016, p. 22)

يُعرّف أيضا على أنه: " الإجراءات التي يتخذها دافع الضرائب بهدف تقليل عبئه الضريبي والتي على الرغم من أنها قد تكون قانونية تماما إلا أنها تتعارض بشكل عام مع روح التشريع التي يفترض احترامها." (CAUSSAD, 2017, p. 84)
عرّفه البعض أيضا على أنه: " تهرب دافعي الضرائب جزئيا أو كلياً من سداد التزاماتهم الضريبية باستخدام ثغرات تشريعية أو اللجوء إلى مناورات بارعة من أجل إخفاء الأساس الخاضع للضريبة" (POPESCU, 2020, p. 49).
يمكن القول أن التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية خطيرة يقوم المكلف بالضريبة من خلالها بالتملص من دفع الضريبة جزئيا أو كلياً بإتباع أساليب قانونية واستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي أو بإتباع أساليب غير قانونية كالتزوير والاحتيال.

2.2 أسباب التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي عدة أسباب من بينها:

1.2.2 أسباب تتعلق بالمكلف: يعتقد المكلفون بالضريبة أن الضريبة اقتطاع مالي إجباري من قبل الدولة ولا يعود عليهم بالمنفعة العامة ولا يعترفون بشرعيتها الدينية عكس الزكاة، ويعتبرونها مرتفعة للغاية ومرهقة خاصة في الحالات المالية السيئة التي يمرون بها وبالتالي يميلون إلى تغليب مصالحهم الخاصة على المصلحة العامة. (بلواضح، 2022، صفحة 152)

2.2.2 أسباب تتعلق بطبيعة النظام الضريبي: يمكن للنظام الضريبي غير المكتمل الذي يحتوي على الكثير من الغموض والعديد من التناقضات أن يؤثر على سلوك المكلفين بالضريبة، حيث يوفر فرصا للتهرب الضريبي نتيجة للتعدلات المتكررة للتشريعات والقوانين الضريبية والتي قد يصعب فهمها بالإضافة إلى الثغرات التشريعية التي تخلق التباسا في كيفية حساب ودفع الضرائب والرسوم والمساهمات الاجتماعية المستحقة. فالتهرب الضريبي نتيجة منطقية وحتمية لعيوب وعدم ملائمة التشريعات المالية والضريبية للواقع الاقتصادي وضعف الأساليب المتعلقة بالتحصيل وكثرة الضرائب، فيعد المشرع هو الآخر مذنبا مثل أولئك الذين يمارسون التهرب الضريبي. (COMANDARU, STANESCU, & PADURARU, 2018, pp. 125-126)

3.2.2 أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية: يمكن للرقابة الجبائية الفعالة والمتقدمة من قبل الإدارة الضريبية أن تكون وسيلة لمنع ومكافحة التهرب الضريبي من خلال تطبيق عقوبات مدنية وجنائية صارمة على المخالفين، حيث يؤدي ضعف الوسائل والإمكانيات المادية للإدارة الضريبية وعدم وجود رقابة جبائية كافية ومنظمة وغياب موظفين مؤهلين ومدربين وغير قابلين للفساد إلى ارتفاع التهرب الضريبي، مما يفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتلاعب والاحتيال والتهرب من دفع الضريبة. (COMANDARU, STANESCU, & PADURARU, 2018, p. 126)

4.2.2 أسباب تتعلق بطبيعة الاقتصاد السائد: تلعب طبيعة الاقتصاد السائد دورا هاما في زيادة حجم التهرب الضريبي، فانتشار الاقتصاد الموازي أو ما يعرف بالاقتصاد غير الرسمي الذي يتسم بالفوضى وغياب المنافسة وأسواق منظمة للسلع والخدمات يجعل الحكومات غير قادرة على تحديد الأنشطة الاقتصادية الممارسة وإخضاعها لأنظمة ضريبية مناسبة، ما يسهم في زيادة حجم التهرب الضريبي. (بلواضح وسعيد، 2014، صفحة 33)

5.2.2 أسباب تتعلق بالسياسة الحكومية: يميل المكلفون بالضريبة إلى التهرب الضريبي أكثر إذا تم استخدام الضرائب التي يدفعونها بشكل مبذر وغير مبال من قبل الحكومة، حيث تؤدي الحكومة دورا هاما في تعزيز موقف المكلفين بالضرائب فبمجرد تذكريهم بالمزايا التي يتلقونها يصبحون أكثر استعدادا لدفع الضرائب، في حين أن الفساد والإهمال في الإنفاق الحكومي يجعل من الصعب تبرير دفع الضرائب. (VENTER, 2011, p. 30)

3.2 أشكال التهرب الضريبي: يأخذ التهرب الضريبي أشكالا عديدة يتم تصنيفها وفقا لمعايير مختلفة.

وفقا لمعيار الامتثال أو عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الضريبية يصنف التهرب الضريبي إلى:

1.3.2 التهرب الضريبي المشروع: ويطلق عليه كذلك التجنب الضريبي وهو ممارسة يقوم بموجها المكلف بالضريبة سواء شخص طبيعي أو اعتباري بالتهرب من دفع الضرائب الواجبة الدفع من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع والقوانين الجبائية، لذا تعمل الدولة على تعديل القوانين وتحسين التشريعات المالية والمحاسبية باستمرار وإنشاء نظام مالي متماسك وعادل بهدف محاربة هذا النوع من التهرب. يستعمل في هذا النوع من التهرب ممارسات المحاسبة الإبداعية،

حيث يقوم خبراء مختصون (محاسبين، مستشارين ماليين وجبائيين....) بتعديل المعلومات المحاسبية وتجميعها لتتلاءم مع احتياجات مستخدميها. (COMANDARU, STANESCU, & PADURARU, 2018, pp. 126-127)

2.3.2. التهرب الضريبي غير المشروع: أو ما يعرف بالغش الضريبي، ويتم عند قيام المكلف بالضريبة عن قصد بإخفاء العنصر الخاضع للضريبة أو التقليل من الأساس الخاضع للضريبة أو استخدام وسائل أخرى لتجنب دفع الضرائب والرسوم المستحقة. (COMANDARU, STANESCU, & PADURARU, 2018, p. 127)

يستخدم المكلف بالضريبة عادة عند قيامه بممارسات الغش الضريبي الأساليب التالية: (COMANDARU, STANESCU, & PADURARU, 2018, صفحة 127)

- القيام بأنشطة سرية وغير مصرح بها لدى مصلحة الضرائب؛

- عدم التسجيل والتصريح الكامل بالإيرادات من أجل تخفيض المبلغ الخاضع للضريبة؛

- تضخيم تكاليف الإنتاج أو المصاريف الناتجة عن النشاط من أجل تقليل الدخل الخاضع للضريبة.

4.2 آثار التهرب الضريبي:

عادة ما تكون آثار التهرب الضريبي سلبية، وتكون إما مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1.4.2 الآثار المالية: بسبب تملص المكلفين بالضريبة من دفع الضرائب والرسوم المستحقة عليهم في تخفيض الحصيلة الضريبية ما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة للخزينة العمومية ومنه التأثير على ميزانية الدولة وبالتالي عجزها في تغطية نفقاتها العامة. (زرقي، 2022، صفحة 53)

2.4.2 الآثار الاقتصادية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إعاقة التنمية الاقتصادية وتعطيل المشاريع الاستثمارية نتيجة انخفاض الإيرادات العامة للخزينة العمومية المساهمة في تمويل هذه المشاريع، كما يؤثر على إنتاجية الاقتصاد من خلال التوجه نحو الأنشطة المستقطبة للتهرب الضريبي رغم قلة فائدتها على الاقتصاد الوطني والمجتمع ككل، بالإضافة إلى التأثير السلبي على المنافسة المشروعة من خلال زيادة المؤسسات القادرة على التهرب الضريبي على حساب مؤسسات أخرى قد تكون أكثر كفاءة. (بساس، 2013، صفحة 205)

3.4.2 الآثار الاجتماعية: يمس التهرب الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية المبني على التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على فئة أخرى، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى تحمل فئة معينة من المجتمع خاصة أصحاب الدخل الثابت لضرائب مرتفعة مقارنة بفئات أخرى يمكنها التهرب ضريبيا، ما يؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وإضعاف النظام السياسي القائم. (زرقي، 2022، صفحة 55)

3. الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي:

تعتبر الرقابة الجبائية وظيفية من وظائف الإدارة الجبائية وحقا من حقوقها تهدف من خلالها إلى مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وفحص ملفاتهم الجبائية باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبة بأنفسهم. من بين أشكال الرقابة الجبائية التي حددها القانون الجبائي الجزائري التحقيق المحاسبي.

3.1 تعريف التحقيق المحاسبي:

يُعرف التحقيق المحاسبي على أنه: " مجموعة الأعمال الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من قبل المكلف بالضريبة بوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من قبل المصلحة ". (عباس، 2023، صفحة 25)

يُعرف أيضا على أنه: " مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجب مسكها قانونا) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ". (ذبيح، 2021، صفحة 14)

دور التحقيق المحاسبي الجبائي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف

يُقصد كذلك بالتحقيق المحاسبي مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة المتعلقة بسنوات مالية مغلقة وفحص محاسبته ودفاتره المحاسبية شكلا ومضمونا والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية.(جامع و كرمية، 2020، صفحة 1354)

يمكن القول أن التحقيق المحاسبي هو مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه للمكلف بالضريبة خلال سنوات مالية مغلقة، تشمل المراقبة فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا ومقارنتها مع المعطيات المادية مع إمكانية الاطلاع على معطيات من مصادر خارجية كزبائن المكلف أو البنوك أو الجمارك...، عادة ما يتم التحقيق المحاسبي في عين المكان ويهدف أساسا إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته.

2.3 مدة التحقيق المحاسبي:

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر بالنسبة ل:

- 1- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - 2- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي: 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، كما يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.(قانون الإجراءات الجبائية، 2024، صفحة 12)

3.3 إجراءات عامة للتحقيق المحاسبي:

تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج تضبط فيه القائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق المحاسبي باقتراح من رؤساء مراكز الضرائب المتواجدين عبر الولاية، يرسل البرنامج إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ليتم إعداد البرنامج الجهوي والمحلي وتحديد القائمة النهائية.

يتم اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي بناء على مؤشرات عديدة من بينها:(بلواضح، 2022، صفحة

(157)

- رقم الأعمال المحقق خلال السنتين الأخيرتين؛

- التصريح بالعجز المتكرر أو متدني بالمقارنة مع رقم الأعمال المحقق أو طبيعة النشاط الممارس؛

- التعديلات العديدة والمتكررة في القوانين الأساسية للمكلف بالضريبة وتغيرات طبيعة ومكان النشاط.

يتم عادة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة بعين المكان من قبل أعوان الرقابة الجبائية الذين تتوفر

فيهم رتبة مفتش على الأقل، كما لا يمكن إجراء هذا التحقيق دون إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال أو إشعار بالتحقيق

على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.(قانون الإجراءات

الجبائية، 2024، الصفحات 11-12)

تتمثل عملية التحقيق المحاسبي في فحص كل الدفاتر والمستندات الخاصة بالمؤسسة، وتكون كالتالي:

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: يتم فيه فحص الدفاتر المحاسبية الإجبارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفاتر اليومية

المساعدة، سجل الرواتب والأجور) الموضحة في المادة 09 و 10 من القانون التجاري ومدى مطابقتها للشروط القانونية

المطلوبة.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون: يتم فيه مراقبة المعطيات والوثائق المحاسبية (الميزانية، جدول النتائج)، ليتم بعد

ذلك قبول المحاسبة أو رفضها وإعادة تأسيس رقم الأعمال.

تجدر الإشارة إلى أن إجراءات التحقيق المحاسبي ذكرت بصفة مفصلة في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية،

حيث عرضت كل التفاصيل المتعلقة بالتحقيق كالضمانات الممنوحة للمكلف، والإجراءات المتخذة بعد نهاية التحقيق.

4. الشروط والضوابط القانونية لتحرير الفاتورة

تعد الفاتورة وثيقة قانونية تجارية ومحاسبية تتطلب شروطا وضوابط قانونية لتحريرها.

1.4 مفهوم الفاتورة: اختلفت التعاريف المتعلقة بالفاتورة غير أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف دقيق وواضح لها سواء في القانون التجاري أو في النصوص التنظيمية المتعلقة بها، فيمكن تعريف الفاتورة كما يلي:

تعرف الفاتورة على أنها: "وثيقة تجارية محاسبية إلزامية يعدها العون الاقتصادي يثبت من خلالها تفاصيل عملية البيع أو تأدية الخدمة تسلم بمجرد إتمام العلاقة التجارية إلى الأعوان الاقتصاديين مع احترام البيانات اللازمة وفقا لما يقتضيه القانون." (لعور، 2014، صفحة 172)

تعرف كذلك على أنها: "وثيقة حسابية تدون فيها البضائع المباعة أو الأعمال المنجزة ومفصل ثمن كل قيد من قيودها إلى جانبه، وتقوم الفاتورة في الأمور التجارية دليلا على العقد، أما الفاتورة المشار إليها بالإلغاء أو التسديد فإنها تبرئ ذمة المدين." (مسكين و بن أحمد، 2020، صفحة 593)

تعرف أيضا على أنها: "وثيقة قانونية ومحاسبية يعدها العون الاقتصادي والتي من خلالها يأمر المستهلك بدفع مبلغ السلعة أو الخدمة المقدمة وتحتوي هذه الوثيقة على مجموعة من البيانات الجوهرية التي تظهر شفافية المعاملة التجارية بين الطرفين، وتسلم الفاتورة بعد التعاقد وبالتالي فإن ما تحتويه من شروط والتزامات لا تعد اتفاقا جديدا بل هي تجسيد لما تم الاتفاق عليه عند التعاقد أو مكمل له." (خديجي، 2016، صفحة 59).

يمكن القول أن الفاتورة هي وثيقة محاسبية قانونية إلزامية يحررها المتعامل الاقتصادي عند بيع سلعة أو تأدية خدمة لفائدة متعاملين اقتصاديين آخرين أو لفائدة مستهلكين نهائيين، يوضح فيها شروط التعاقد التي تمت بين الطرفين وفقا لما يقتضيه القانون.

4.2 الضوابط القانونية للتعامل بالفاتورة:

2.4.1 النشاطات الخاضعة للفاتورة: تخضع للفاتورة سواء كان العقد بيعا أو تأدية خدمة الأنشطة التالية: (القانون

06/10، 2010، صفحة 12)

-نشاطات الإنتاج بما فيها الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي؛

-نشاطات التوزيع ومنها تلك التي يقوم بها مستوردو السلع لإعادة بيعها على حالها والوكلاء ووسطاء بيع المواشي وبأنواع اللحوم بالجملة؛

-نشاطات الخدمات والصناعة التقليدية والصيد البحري.

4.2.2 الأشخاص الملزمون بالتعامل بالفاتورة: تتم الفاتورة بين طرفين متعاقدين إما بين متعاملين اقتصاديين أي البائع والمشتري كلاهما متعامل اقتصادي أو بين متعامل اقتصادي ومستهلك، حيث نصت المادة 10 من القانون 02/04 المؤرخ في 23 جوان 2004 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم على ما يلي: "يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين مصحوبا بفاتورة، يلزم البائع بتسليمها ويلزم المشتري بطلبها منه، وتسلم عند البيع أو تأدية الخدمة. يجب أن يكون البيع للمستهلك محل وصل صندوق أو سند يبرر هذه المعاملة، ويجب أن تسلم الفاتورة إذا طلبها الزبون".

3.4 البيانات الواجب توافرها في الفاتورة:

يجب أن تحتوي الفاتورة على البيانات التالية: (المرسوم التنفيذي 468/05، 2005، صفحة 19)

1.3.4 بيانات تتعلق بالبائع: اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الاقتضاء، الشكل القانوني للعون الاقتصادي وطبيعة النشاط، رأسمال الشركة عند الاقتضاء، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي، طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة ورقم تسلسلها، تسمية السلع المباعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة، سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة، السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة، طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو

دور التحقيق المحاسبي الجبائي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف

المساهمات ونسبها المستحقة حسب طبيعة السلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة ولا يذكر الرسم على القيمة المضافة إذا كان المشتري معفى منه، السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم محمرا بالأرقام والأحرف، التوقيع والختم الندي للبائع.

2.3.4 بيانات تتعلق بالمشتري: اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، الشكل القانوني وطبيعة النشاط، العنوان ورقم الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الاقتضاء، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي. كما يجب أن تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا.

4.4 أهمية الفاتورة: تكمن أهمية الفاتورة في ما يلي:

1.4.4 الفاتورة وسيلة إثبات: تعد الفاتورة وسيلة لإثبات المعاملات التجارية بين المتعاملين الاقتصاديين، كما تعد بمثابة شهادة ضمان وتكفل حق المستهلك في حالة حدوث نزاع ما. (سكفال ومغربي، 2022، صفحة 448)

2.4.4 الفاتورة وسيلة لتحقيق الشفافية في المعاملات التجارية: تعتبر الفاتورة المحررة طبقا للنصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بها وسيلة لإضفاء الشفافية في المعاملات التجارية بما تحتويه من بيانات تتعلق بكل من صفة البائع والمشتري وأسعار البيع المطبقة وكمية المنتجات المباعة ووجهتها الحقيقية وشروط البيع...، حيث تمكن هذه البيانات الدولة من معرفة حجم المبادلات الاقتصادية والوجهة الحقيقية للسلع ومراقبة الأنشطة التجارية، كما تسمح لمختلف الهيئات الرقابية كمجلس المحاسبة ومجلس المنافسة من إنجاز التحقيقات الاقتصادية، فضلا عن تمكين إدارة الضرائب والجمارك من تحديد مستحقاتها ومعرفة مدى احترام القوانين الجبائية والجمركية. (خديجي، 2016، صفحة 61)

3.4.4 الفاتورة وسيلة للمحاسبة: يعتمد العون الاقتصادي في إعداد المحاسبة السنوية والقوائم المالية (الميزانية، جدول حساب النتائج) على الفاتورة، إذ دونها لا يمكنه تسجيل مختلف العمليات المحاسبية كالشراء والبيع...، كما تعتمد عليها إدارة الضرائب في تحديد مختلف الأوعية الضريبية. (سكفال ومغربي، 2022، صفحة 449)

5. دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سطيف

سيتم التطرق في هذا المحور إلى الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مركز الضرائب لولاية سطيف، تم من خلالها التحقيق في ملف جبائي لشخص معنوي.

1.5 تقديم الشركة محل التحقيق: المؤسسة عبارة عن شخص معنوي ممارس لنشاط استيراد قطع الغيار ولواحق السيارات (إعادة البيع على الحالة) الكائن مقرها بولاية سطيف، يقدر رأس مالها الحالي بمبلغ: 40.000.000,00 دج. تم إخضاعها للرقابة الجبائية لسنوات: 2017، 2018، 2019، 2020، بهدف التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة. تخضع المؤسسة للضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

2.5 إجراءات عملية التحقيق المحاسبي:

1.2.5 مراقبة المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية: دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفاتر اليومية المساعدة، سجل الرواتب والأجور. بعد التحقيق في الدفاتر المحاسبية تبين أنها مقبولا شكلا (الدفاتر الإيجابية المقدمة معدودة ومختومة من قبل رئيس المحكمة)، وتخضع للشروط القانونية المطلوبة.

2.2.5 مراقبة المحاسبة من حيث المضمون:

1.2.2.5 تفحص فواتير البيع:

خلال تفحص فواتير البيع المقدمة من المؤسسة محل التحقيق تبين غياب تاريخ التسديد على جميع الفواتير حيث تم ذكر طريقة التسديد فقط (عن طريق البنك/ نقدا). من خلال متابعة التسجيل المحاسبي للمبيعات من أجل التأكد من صحة العمليات الحسابية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي وأنها مطابقة مع قيد دفتر يومية المبيعات تبين أن جميع الفواتير تم تسجيلها محاسبيا بطريقة صحيحة، غير أنه عند مقارنتها مع دفتر يومية البنك لوحظ أن تاريخ التسجيل

لامية كشيدة، رايح طويرات

المحاسبي لعملية التحصيل لبعض الفواتير يأتي قبل حصول عملية البيع حيث يتم تسجيل بعض الإيرادات في حساب العملاء (ح/411) بدل تسجيلها في حساب تسبيقات مستلمة من الزبائن (ح/419).

من أجل التأكد من جدية المعاملات التجارية وصحة فواتير البيع المحررة من قبل المؤسسة موضوع التحقيق لفائدة المتعاملين الاقتصاديين المتواجدين عبر مختلف الولايات تمت مراسلة المديرية الولائية للضرائب المعنية واستدعاء المتعاملين الاقتصاديين الناشطين على مستوى ولاية سطيف.

عند التحقيق في فواتير البيع المقدمة من قبل المتعاملين الاقتصاديين الذين تم استدعاؤهم تبين وجود فواتير تختلف عن تلك المقدمة من قبل المؤسسة والمصرحة بها لدى مصلحة الضرائب، حيث قامت المؤسسة بتحرير نسختين عن الفاتورة لنفس المتعامل الاقتصادي واحدة تم تسليمها للمشتري والثانية تم الاحتفاظ بها والتصريح بها لدى مصلحة الضرائب، عند القيام بعملية المقارنة بين النسختين تبين أنهما تحملان نفس البيانات المتعلقة برقم وتاريخ الفاتورة وطريقة التسديد والمبلغ الإجمالي (مع ودون احتساب الرسوم، الرسم على القيمة المضافة)، غير أنهما تختلفان في نوعية وكمية المنتوجات المباعة والسعر الوحدوي للمنتوج. حيث قامت المؤسسة بإضافة منتوجات (منتوج/منتوجين) في الفاتورة المصرح بها في التصريح الجبائي G50 في حين أن الفاتورة الصحيحة التي تحتوي على المبيعات الحقيقية لا تحتوي على هذه المنتوجات، مع الإبقاء على المبلغ الإجمالي للمبيعات ذاته في كلتا الحالتين والذي تم دفعه مسبقا من قبل الزبون والمسجل محاسبيا في يومية المبيعات ويومية البنك، من خلال التلاعب بالسعر الوحدوي للمنتوجات المضافة حيث تم تخفيضه للحفاظ على قيمة المبيعات وعدم تغييرها، وهذا من أجل تبرير حركة المخزونات التي تم بيعها دون فاتورة والتهرب من تسديد الحقوق المترتبة عنها (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني...).

وعليه يتم احتساب المنتوجات التي تم إضافتها في فواتير البيع الحقيقية واعتبارها مبيعات غير مصرح بها، وبالتالي

إعادة تأسيس رقم الأعمال المغفل كما يلي:

جدول رقم 01: يوضح رقم الأعمال المغفل خلال سنة 2017

رقم الأعمال المغفل			
رمز المنتج	عدد الوحدات	سعر الوحدة	سعر البيع الإجمالي HT
A00043	400	30	12 000
JUT 11/240	30	12 000	360 000
JUT 120/36	40	15 000	600 000
A00032	10	3 000	30 000
مجموع رقم الأعمال المغفل (خارج الرسم)			1 002 000,00

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بلغ رقم الأعمال المغفل خارج الرسم خلال سنة 2017: 1.002.000,00 دج وهو ناتج عن نقص في التصريح بالكميات الحقيقية المباعة.

دور التحقيق المحاسبي الجبائي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي
دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف

جدول رقم 02: يوضح رقم الأعمال المغفل خلال سنة 2018

رقم الأعمال المغفل			
رمز المنتج	عدد الوحدات	سعر الوحدة	سعر البيع الإجمالي HT
A00069	20	2 000	40 000
JUT 11/240	30	13 000	390 000
JUT 120/36	200	15 000	3 000 000
A00029	15	4 500	67 500
A00085	2	200	400
مجموع رقم الأعمال المغفل (خارج الرسم)			3 497 900

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بلغ رقم الأعمال المغفل خارج الرسم خلال سنة 2018: 3.497.900,00 دج وهو ناتج عن نقص في التصريح بالكميات الحقيقية المباعة.

جدول رقم 03: يوضح رقم الأعمال المغفل خلال سنة 2019

رقم الأعمال المغفل			
رمز المنتج	عدد الوحدات	سعر الوحدة	سعر البيع الإجمالي HT
E00036	1	800 000	800 000
AE00036	800	2 500	2.000.000
AB00074	100	2 500	250.000
مجموع رقم الأعمال المغفل (خارج الرسم)			3.050.000

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بلغ رقم الأعمال المغفل خارج الرسم خلال سنة 2019: 3.050.000,00 دج وهو ناتج عن نقص في التصريح بالكميات الحقيقية المباعة.

جدول رقم 04: يوضح رقم الأعمال المغفل خلال سنة 2020

رقم الأعمال المغفل			
رمز المنتج	عدد الوحدات	سعر الوحدة	سعر البيع الإجمالي HT
B00035	100	1 500	150 000
B00045	150	1 500	225 000
B00075	30	1 500	45 000
C00095	50	12 000	600 000
مجموع رقم الأعمال المغفل (خارج الرسم)			1.020.000

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بلغ رقم الأعمال المغفل خارج الرسم خلال سنة 2020: 1.020.000,00 دج وهو ناتج عن نقص في التصريح بالكميات الحقيقية المباعة.

2.2.2.5 تفحص حسابات العملاء:

لامية كشيدة، رايح طويرات

عند القيام بتدقيق حسابات العملاء تبين وجود تسبيقات محصلة من الزبائن مقيدة في الحساب 419 مقدرة ب: 958.604,00 دج بكل الرسوم متحصل عليها في سنة 2018 لم يتم ترصيداها إلى غاية 2020/12/31، وعليه تعتبر مبيعات غير مصرح بها يطبق عليها هامش الربح الخام المصرح لعدم تقديم أي مبرر وإثباتات لهاته المعاملات التجارية.

جدول رقم 04: حسابات العملاء غير المرصدة

المبلغ خارج الرسم	المبلغ المحصل	طريقة تحصيل التسبيق	تاريخ التحصيل	الزبون
420 168	500 000	شيك بنكي (3930135)	2018/09/10	SARL X
400 000	476 000	شيك بنكي (112)	2018/04/26	SARLY
820 168	900 000	المجموع		

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3.5 النتائج النهائية للتحقيق:

بعد إجراء التحقيق المحاسبي في ملف المكلف بالضريبة تم التوصل إلى النتائج النهائية التالية:

1.3.5 تأسيس رقم الأعمال:

يتم إعادة تأسيس رقم الأعمال كما يلي:

جدول رقم 05: تأسيس رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	59.191.099	95.310.496	163.734.722	156.540.667
رقم الأعمال المعترف به	60.193.090	98.808.096	166.784.722	158.380.835
رقم الأعمال المغفل	1.002.000	3.497.900	3.050.000	1.840.168

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الجدول يتضح وجود فوارق بين مبلغ رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعترف به نتيجة التلاعب في كميات المخزون المباعة، وبالتالي يتم إعادة دفع هذه الفوارق بالإضافة إلى الغرامة المالية التي تم تحديدها بناء على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.3.5 الرسم على النشاط المني:

يتم توضيح الحقوق والغرامات المترتبة عن عدم دفع الرسم على النشاط المني خلال سنوات: 2017، 2018، 2019، 2020 طبقا للمواد 217-228 و193 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

دور التحقيق المحاسبي الجبائي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي
دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف

جدول رقم 06: تأسيس الرسم على النشاط المهني

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	59.191.099	95.310.496	163.734.722	156.540.667
رقم الأعمال المعترف به	60.193.090	98.808.096	166.784.722	158.380.835
الفرق	1.002.000	3.497.900	3.050.000	1.840.168
الحقوق	20 004	69 958	61 000	36 843
الغرامات	2 000	10 493	9 150	3 684
المجموع	22 004	80 451	70 150	40 527

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يظهر الجدول وجود حقوق مترتبة عن عدم دفع مبلغ الرسم على النشاط المهني ناتجة عن نقص في التصريح، وعليه يتوجب إعادة دفع الحقوق بالإضافة إلى الغرامة المالية.

3.3.5 الرسم على القيمة المضافة:

يتم توضيح الحقوق المترتبة عن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة خلال سنوات: 2017، 2018، 2019، 2020 طبقا للمواد 02، 15، 18، 29، 41 و 193 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما يلي:

جدول رقم 07: تأسيس الرسم على القيمة المضافة

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	59.191.099	95.310.496	163.734.722	156.540.667
رقم الأعمال المعترف به	60.193.090	98.808.096	166.784.722	158.380.835
الفرق	1.002.000	3.497.900	3.050.000	1.840.168
الحقوق	190 380	664 601	579 500	349 631
حقوق يعاد دفعها	11.495	-	-	-
الغرامات	50 468	166 150	144 875	87 407
المجموع	252 343	830 751	724 375	437 038

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الجدول يتضح وجود فوارق بين مبلغ الرسم على القيمة المضافة المصرح به وبين مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع، وبالتالي يتم إعادة دفع هذه الفوارق بالإضافة إلى الغرامة المالية التي تم تحديدها بناء على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4.3.5 تصحيح نتيجة المؤسسة:

يوضح الجدول التالي الربح المصرح به من قبل المكلف والربح المصحح من قبل إدارة الضرائب والفرق بينهما خلال سنوات: 2017، 2018، 2019، 2020

جدول رقم 08: تأسيس الأرباح

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	4.401.151	10.150.445	17.664.933	18.025.374
رقم الأعمال المغفل	1.002.000	3.497.900	3.050.000	1.840.168
مجموع الإدماجات	205.988	858.906	66.724.09	914.657
التخفيضات:				
الاستهلاكات	752.316	2.554.409	3.094.792	1.520.501
الرسم على النشاط المهني	20 004	69 958	61 000	36 843
مجموع التخفيضات	772 320	2 642 367	3 155 792	1 557 344
الربح المعترف به	4 836 819	11 864 884	24 231 550	19 222 855
الفرق	435 668	1 714 439	6 566 617	1 197 481

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتبين من خلال الجدول وجود فوارق معتبرة بين الربح المصرح به والربح المعترف به والمصحح من قبل مركز الضرائب، هذه الفوارق ناتجة أساسا عن الاختلاف بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال الحقيقي.

5.3.5 تصحيح الضريبة على أرباح الشركات:

يتم إعادة تصحيح الضريبة على أرباح الشركات خلال سنوات: 2017، 2018، 2019، 2020 طبقا للمواد 193، 150، 141، 136، 356 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم 09: الضريبة على أرباح الشركات IBS

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	4.401.151	10.150.445	17.664.933	18.025.374
الربح المعترف به	4 836 819	11 864 884	24 231 550	19 222 855
الفرق	435 668	1 714 439	6 566 617	1 197 481
الحقوق 26%	113 273	445 754	1 707 320	311 345
الغرامات	16 990	111 438	426 830	77 836
المجموع	130 263	557 192	2 134 150	389 181

المصدر: تقرير الرقابة الجبائية بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من خلال الجدول وجود فوارق معتبرة بين الربح المصرح به والربح الحقيقي وعليه يتم إعادة دفع الفارق.

4.5 التعليق على النتائج المتوصل إليها:

من خلال تفحص فواتير البيع المحررة ومدى احترام الشروط الواجب توافرها أثناء تحريرها طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية اتضح وجود نقائص (غياب تاريخ التسديد..)، وعند القيام بالتأكد من صحة هذه الفواتير وتسجيلها المحاسبي تبين وجود مبيعات غير مصرح بها من خلال التلاعب بالكميات المباعة وأسعارها الوحدوية بهدف تبرير المخزونات التي تم بيعها دون

دور التحقيق المحاسبي الجبائي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف

فاتورة من خلال إضافة منتوجات لم يتم بيعها في الحقيقة والتصريح بها ضمن فواتير صحيحة. هذا ما يعتبر تهربا ضريبيا هدف إلى تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي التأثير على كل من رقم الأعمال والريح المحققين.

6. خاتمة:

تم من خلال دراسة هذا الموضوع والمتمثل في دور التحقيق المحاسبي لفواتير البيع في الكشف عن التهرب الضريبي التطرق إلى أنواع التهرب الضريبي وأسباب لجوء المكلف بالضريبة لممارسة أساليبه ومختلف الآثار المترتبة عنه، بالإضافة إلى التطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي كما تم تناول شروط تحرير الفاتورة المحددة طبقا للقوانين السارية المفعول وأهمية هذه الأخيرة باعتبارها أداة لتحقيق الشفافية في المعاملات التجارية ووسيلة في إعداد المحاسبة وتعتمد عليها إدارة الضرائب لتحديد مختلف الأوعية الضريبية.

تطرقنا في جانبها التطبيقي المنجز على مستوى مركز الضرائب لولاية سطيف إلى كيفية الكشف عن التهرب الضريبي من خلال التفحص الدقيق لفواتير البيع والتأكد من صحتها عن طريق مقارنة الفواتير المصرح بها لدى إدارة الضرائب والفواتير الحقيقية المقدمة للزبائن، من خلال التحقيق المحاسبي لملف جبائي للمكلف بالضريبة الخاضع لاختصاص مركز الضرائب لولاية سطيف.

1.6 نتائج الدراسة:

على ضوء الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية إحدى أهم الوسائل الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي.
- يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم آليات الرقابة الجبائية المساهمة في اكتشاف جميع أنواع التلاعب والغش من خلال الفحص الدقيق للدفاتر والفواتير والسجلات والوثائق المحاسبية للمكلفين بالضريبة.
- الفاتورة وسيلة لتحقيق الشفافية في الممارسات التجارية وأداة للمحاسبة.
- للفاتورة ضوابط قانونية للتعامل بها وشروط تتعلق بتحريرها محددة قانونا، يشكل نقص البيانات الواجبة توافرها فيها أو انعدامها ماديًا لجريمة التهرب الضريبي.

2.6 التوصيات:

- من خلال دراسة مختلف جوانب هذا الموضوع واستخلاص النتائج يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- وضع آليات رقابية جديدة وفعالة مثل الرقابة المباشرة عن طريق المواقع الإلكترونية تتميز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات صارمة لردع المخالفين ومنعهم من ارتكاب هذه الممارسات.
 - وضع آليات رقابية حديثة تخص متابعة فواتير البيع المحررة كالفاتورة الإلكترونية.
 - ضرورة رقمنة القطاع المالي في الجزائر والتنسيق بين مصالح الرقابة المختلفة (تجارة، ضرائب، جمارك).
 - ضرورة إدخال تكنولوجيا المعلومات في عمل الإدارة الجبائية خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية.
 - ضرورة تكوين الأعوان المحققين تكوينًا عاليًا فيما يخص المجالات المحاسبية والضريبية والتكنولوجية.
 - تبسيط وتحسين صياغة القوانين الجبائية لتسهيل عمل الإدارة الجبائية وتجنب لجوء المكلفين بالضريبة إلى استعمال التهرب الضريبي.
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لنشر الثقة بين الطرفين والتقليل من حالات الغش والتهرب الضريبيين.

المراجع:

- ❖ الجليلي بلواضح، ويحيى سعدي. (2014). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012). *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* (العدد 12).
- ❖ الجليلي بلواضح. (2022). التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.م اكلوليكس للفترة 2017-2020. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد: 15 (العدد: 01)*.
- ❖ زهرة جامع، وتوفيق كرمية. (2020). أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر- دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23 (العدد 2)*.
- ❖ عبد الرزاق عباس. (2023). *التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي*. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
- ❖ قانون الإجراءات الجبائية قانون الإجراءات الجبائية. (2024). المادة 20. المديرية العامة للضرائب، الجزائر: وزارة المالية.
- ❖ محمد أمين ذبيح. (2021). أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة - دراسة حالة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 1.
- ❖ أحمد بساس. (2013). مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر- حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013. *مجلة دراسات- العدد الاقتصادي، المجلد: 4 (العدد: 2)*.
- ❖ أحمد خديجي. (2016). قواعد الممارسات التجارية في القانون الجزائري- أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص غير منشورة. كلية الحقوق والعلوم السيلسية، باتنة: جامعة الحاج لخضر.
- ❖ القانون 06/10. (15 أوت، 2010). المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل للقانون 02/04 المؤرخ في 23 جوان 2004. الجزائر: الجريدة الرسمية، العدد 46، بتاريخ: 18 أوت 2010.
- ❖ المرسوم التنفيذي 468/05. (10 ديسمبر، 2005). المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصول التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، الجزائر: الجريدة الرسمية، العدد 80، بتاريخ: 11 ديسمبر 2005.
- ❖ بدرة لعور. (2014). آليات مكافحة جرائم الممارسات التجارية في التشريع الجزائري (أطروحة دكتوراه). كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- ❖ حنان مسكين، والحاج بن أحمد. (2020). التزام العون الاقتصادي بالفاتورة كوسيلة لضمان شفافية الممارسات التجارية. *مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12 (العدد 22)*.
- ❖ عبد الجليل سكفال، وقويدر مغربي. (2022). دور الفاتورة في تكريس شفافية الممارسات التجارية. *مجلة الدراسات الحقوقية، المجلد: 9 (العدد: 2)*.
- ❖ وسام زرقواد. (2022). دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- أطروحة دكتوراه غير منشورة- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة امحمد بوقرة.
- ❖ Ana-Maria COMANDARU، Sonia-Geanina STANESCU و Adriana PADURARU. (2018). THE PHENOMENON OF TAX EVASION AND THE NEED TO COMBAT TAX EVASION . *The Journal Contemporary Economy*.(3) 3 ،
- ❖ Damien JOUSSET. (2016). 'l' emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (Thèse de Doctorat .(Faculté de Droit ،Paris: université - Panthéon- Sorbonne- Paris I.
- ❖ JAN HERCULAAS VENTER. (2011). FACTEURS INFLUENCING TAX EVASION, Magister commercii in taxation . Faculty of Economic and Managment Sciences ، South Africa: University of Pretoria.
- ❖ Luigi POPESCU. (2020) .Tax Evasion Between Legality And Fraud . *Annals of The Constantin Brancusi-University of Targu Jui, Economy Series*.
- ❖ Thomas CAUSSAD. (2017). la stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude (thèse de doctorat .(Droit Privé et Sciences Criminelles ،Toulouse: Université de Toulouse.