

دراسة تحليلية لتأثيرات الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية بالجزائر

An Analytical Study Of The Effects Of False, Fraudulent And Courteous Invoices On Tax Declarations In Algeria

أستاذ محاضر أ/ د. بساس أحمد¹ (*)، أستاذ محاضر أ / د. دوة محمد²

¹ مخبر دراسات التنمية الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط،

bessasahmed2015@gmail.com

² مخبر دراسات التنمية الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط،

lagnet.19@gmail.com

استلام المقال بتاريخ: 2020/10/21 مراجعة وتحكيم المقال بتاريخ: 2021/07/05 نشر المقال بتاريخ: 2021/07/18

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعريف بالفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة، وإلى سرد مختلف التصريحات الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري، حيث تكمن أهمية الدراسة في ابراز تأثيرات هذه الفواتير على مصداقية الالتزامات الجبائية مستعنيين بالمنهج الوصفي، التحليلي والمنهج التطبيقي، وخلصنا من الدراستين التطبيقيتين على أن هناك تأثير للفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية جعل هذه الأخيرة غير صادقة أدت إلى التخفيض في الوعاء الضريبي وفي المستحقات الضريبية المفروض دفعها فُدرت بـ (3.473.850) نتيجة التخفيض في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني وفي مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع، وهذا كله بسبب إدراج مبالغ هذه الفواتير بالتصريحات الدورية.

الكلمات المفتاحية: فواتير وهمية، فواتير مزورة، فواتير مجاملة، تهرب ضريبي، تصريحات ضريبية.

تصنيف JEL: H21, H25 , H71, E61, K34

Abstract:

The study aimed to define the fictitious, forged and courteous invoices, and to narrate the various tax declarations in the Algerian tax system, where the importance of the study lies in highlighting the effects of these invoices on the credibility of tax obligations using the descriptive, analytical and applied approach, and we concluded from the two applied studies that there is an effect of fake invoices Forged and complimenting tax declarations by making the latter untruthful led to a reduction in the tax base and in the tax dues to be paid, estimated at (3.473,850) as a result of the reduction in the number of works subject to the fee on professional activity and in the amount of the value-added fee paid, and this is all because Include the amounts of these invoices in the periodic declarations

Keywords: Fake Bills, Fraudulent Bills, Courtesy Bills, Tax Evasion And Tax Declarations.

JEL code: H21, H25 , H71, E61, K34

. مقدمة:

إن الحرية الاقتصادية ومبدأ اقتصاد السوق وتحرير النشاط الاقتصادي من خلال إلغاء القيود على ممارسة النشاطين التجاري والصناعي، ستعود بالفائدة على الاقتصاد، ولكن بالمقابل لوحظ نتائج عكسية تؤدي لا محالة إلى القضاء على المنافسة الحرة الشريفة وعلى الشكل المنظم للحرية الاقتصادية، لذلك اتجهت الدول إلى سن تشريعات وقوانين لمراقبة الممارسات ومعاينة السلوكيات التي من شأنها أن تؤثر على المنافسة الشريفة.

ومن جملة السلوكيات التي تساعد على التهرب من دفع الضرائب والرسوم، استخدام الفواتير الوهمية والفواتير المزورة وفواتير المجاملة من أجل التلاعب في التصريحات الضريبية بقصد تضخيم التكاليف والتقليل من الأرباح والإيرادات الاجمالية وبالنتيجة التهرب من دفع الضرائب والرسوم وبالمحصلة تخفيض الإيرادات الضريبية التي تعتبر من أهم موارد الخزينة العمومية.

1.1. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق ذكره، يمكن أن نخلص إلى الإشكالية التالية: فيما تتمثل تأثيرات الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية بالجزائر؟

2.1. إشكاليات فرعية:

- فيما تتمثل البيئة التي من شأنها التشجيع على استخدام الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة في الجزائر؟
- فيما تتمثل تأثيرات الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة على التصريحات الضريبية؟
- فيما تتمثل تقنيات مكافحة الإدارة الجبائية الجزائرية للفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة؟

3.1. فرضيات الدراسة:

ولمعالجة موضوع الدراسة استدعى الأمر طرح الفرضيات التالية:

- وجود بيئة تشجع على استعمال المكلفين بالضريبة للفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة في الجزائر .
- وجود تأثير كبير للفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة على التصريحات الجبائية.
- وجود العديد من الأساليب والطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية الجزائرية للحد من استخدام الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة.

4.1. أهداف الدراسة:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في الآتي:

- معرفة المدى الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية الجزائرية في الحد من استعمال الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة.
- معرفة أهمية التشريعات والإجراءات الجبائية المتخذة للحد من استعمال الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة.
- معرفة أثر الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على المداخل الضريبية في الجزائر من خلال عرض لأهم التأثيرات المتعلقة بالتصريحات الضريبية وطرق مكافحتها.

5.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في ابراز تأثيرات الفواتير الوهمية ، المزورة والمجاملة على مصداقية التصريحات الضريبية خاصة و أن النظام الضريبي الجزائري يتميز بحرية التصريح من طرف المؤسسات .

6.1. منهجية الدراسة:

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي حيث تم التطرق للمفاهيم النظرية المتعلقة بالفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة، التصريحات الجبائية، المداخل الضريبية...إلخ، بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك بدراسة أثر الفواتير الوهمية المزورة والمجاملة على المداخل الضريبية في الجزائر من خلال عرض لأهم التأثيرات المتعلقة بالتصريحات الضريبية وطرق مكافحتها، ويقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا البحث على النحو التالي :

- ماهية الفاتورة، الوظائف والأشكال.

- تأثير الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة على التصريحات الضريبية.

- تقنيات مكافحة الإدارة الجبائية الجزائرية للفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة.

7.1. دراسات سابقة

- أحمد بساس (2014)، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر - دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط - أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثلجي الأغواط، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تقنيات التحقيق الجبائي لمختلف السجلات، الدفاتر المحاسبية والتصريحات الضريبية، كما هدفت إلى كيفية الكشف عن الفواتير المزورة، فواتير الشراء الوهمية و فواتير المجاملة، وبينت كيفية التصدي لها من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الضريبية وتحمي المكلفين بالضريبة، و خلصت الدراسة إلى أن المراقبة الجبائية الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

- أبو بكر بوسالم ومحمد أمين بوعزة (2017)، واقع الرقابة على الممارسات التجارية في الجزائر، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 03، العدد 05، 2017، هدفت الدراسة إلى تبيان دور مصالح وزارة التجارة في محاربة الغش التجاري بمختلف أنواعه وكذا تعزيز شفافية ونزاهة الممارسات التجارية، وخلصت الدراسة إلى وجود ترسانة من القوانين المنظمة للممارسات التجارية، غير أن هذه الممارسات ميدانيا تحتاج إلى المزيد من العمل في ظل تزايد عدد المخالفات المسجلة كاستخدام الفواتير الوهمية، الفواتير المزورة وفواتير المجاملة.

- أحمد مريشة (2018)، حماية المستهلك في مجال شفافية الممارسات التجارية في ضوء القانون 02/04 المتعلق بالقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محند، جامعة البويرة، هدفت الدراسة إلى تبيان أن موضوع حماية المستهلك هو احد متطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي الجديد، فنظام اقتصاد السوق بما يعنيه من انفتاح اقتصادي وتحرير للتجارة أفضى إلى ظهور ممارسات تجارية لا تمت بصلة لمعالم وتقاليده التجارة، والمستهدف الأول من هذه الممارسات هو المستهلك كونه ليست لديه المؤهل والقدرة الفنية والخبرة على إدراك ما يقدم عليه من تعاملات مقارنة مع نظيره العون الاقتصادي الذي تتوفر لديه المهارات والفنيات المتطورة في مجال التجارة، ولهذا فرض القانون 02/04 سلسلة من الالتزامات في مجال الشفافية التجارية كالالتزام بتحرير الفواتير الحقيقية وتجنب الفواتير الوهمية، وخلصت الدراسة أن فرض التعامل بالفاتورة نحمي اقتصادنا من الممارسات التجارية غير الشرعية ونقضي على المبادلات التجارية التي تتم في السوق غير النظامية وبالتالي نوفر للخبزينة العمومية اموالا كانت متداولة دون اي مصلحة اقتصادية.

فبالرغم من المعلومات الهامة التي تناولتها الدراسات السابقة غير أن دراستنا ركزت على إبراز تأثيرات الفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية بالجزائر من خلال تقديم اطار نظري لماهية الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة، تأثيراتها على التصريحات الضريبية وتقنيات مكافحتها من قبل الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى اعتمادنا على دراسة حالة شركة مختصة في إنتاج البلاط الأرضي وهذا ما ميز دراستنا عن باقي الدراسات الأخرى.

2. ماهية الفاتورة، الوظائف والأشكال

نسعى من خلال هذا المحور إلى إعطاء بعض التعارف والمفاهيم الخاصة بالفاتورة وشروط تحريرها ومعرفة بعض أنواع الفواتير، كالفواتير الوهمية والفواتير المزورة... إلخ.

1.2. مفهوم الفاتورة ووظائفها وشروط تحريرها:

تطرق المشرع الجزائري لمكونات هذا العنصر على النحو التالي:

1.1.2. تعريف الفاتورة:

تعتبر الفاتورة وثيقة تجارية إجبارية تبرم بين الأعوان الاقتصاديين وبين المستهلك، ويجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.د.ش)، 2005، صفحة 19).

2.1.2 وظائف الفاتورة:

تلعب الفاتورة عدة أدوار لا تقل أهمية عن أنها وسيلة لإعلام المستهلك ولعل أهم هذه الأدوار تكمن في:

1.2.1.2 الفاتورة وسيلة لشفافية الممارسة التجارية :

يهدف سند المعاملة التجارية إلى ما يأتي : ضمان شفافية المعاملات بكل صدق ونزاهة، معرفة الكميات المباعة والأسعار المطبقة للمنتجات والمواد المعنية وكذا التحكم في قنوات التسويق التجارية من الإنتاج إلى التوزيع للمستهلك (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.د.ش)، 2016).

2.2.1.2 الفاتورة وسيلة لإثبات المعاملات التجارية:

حيث بين القانون التجاري الجزائري في المادة (30)، بأن كل عقد تجاري يجب أن يثبت بوثيقة، وقد تكون هذه الوثيقة

سند رسمي، سند عرفي، فاتورة مقبولة.. الخ (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.د.ش)، 2007، صفحة 9)

3.2.1.2 الفاتورة وسيلة للمحاسبة:

الفاتورة لها دور كبير في مساعدة التجار في القيام بالعمليات المحاسبية للأنشطة التي أبرمت، حيث فرض المشرع على كل تاجر تسجيل المعاملات في دفتر اليومي وهو ما نصت عليه المادة (9) من القانون التجاري والتي تشترط الاحتفاظ بكل الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات الحسابية ومن هذه الوثائق الفاتورة، كما أنها تساعد المستهلك على قيامه بحسابات حول المصاريف التي تم تقديمها للحصول على السلع أو الخدمات من أجل الميزانية الأسبوعية أو الشهرية التي تم أو سيتم صرفها، كذلك تعتبر الفاتورة كعنصر حيوي بالنسبة للإدارة الجبائية .

4.2.1.2 الفاتورة وسيلة دين:

من الناحية العملية كثيرا ما تستعمل الفاتورة كورقة دين ومن بين التقنيات المستعملة للحصول على دين من البنك

استعمال الفاتورة المسماة الفاتورة الشكلية وهي فاتورة يقتصر دورها على طلب الحصول على دين وليس لها أية قيمة قانونية.

5.2.1.2 الفاتورة وسيلة رقابة:

الفاتورة هي الوثيقة التي تمكن الأعوان المكلفين بالرقابة من مراقبة العمليات التجارية لتنظيم السوق من جهة ولضمان

حق الخزينة من جهة أخرى.

2.2 شروط الفاتورة في تحرير التشريع الجزائري:

أوجب المشرع أن يكون كل تعامل بين الأعوان الاقتصاديين مصحوبا بفاتورة أو وثيقة تقوم مقامها تفرغ في محرر مكتوب، يتكون من أصل وصورة أو عدة صور، وحدد لها بيانات يجب أن تحتوي عليها، ومن جملة البيانات التي يجب أن تحتويها الفاتورة نذكر ما يلي: (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.د.ش)، 2005، صفحة 19)

1.2.2 بيانات تتعلق بالبائع:

اسم الشخص، لقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، العنوان، الشكل القانوني للعون الاقتصادي، طبيعة النشاط، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الاحصائي، طريقة الدفع، تاريخ تحرير الفاتورة، تسمية السلع المباعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة، سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة، السعر الاجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة، طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبها المستحقة، حسب طبيعة السلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة.

2.2.2 بيانات تتعلق بالمشتري:

نفس المعلومات أعلاه، كما يجب ان تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا.

3.2. شكل الفاتورة:

حسب التشريع الجزائري فإن الفاتورة قد تكون إما عادية وإما إلكترونية

1.3.2. الفاتورة العادية:

يجب ان تكون الفاتورة مكتوبة بوضوح ولا تحتوي على أي لطخ او شطب او حشو، وقد حرص المشرع كذلك على ان تتضمن الفاتورة الملغاة عبارة "...فاتورة ملغاة..." تسجل بوضوح بطول خط زاوية الفاتورة (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش)، 2005، صفحة 20).

وتعتبر الفاتورة قانونية إذا حررت استنادا إلى دفتر الفواتير، الذي يتخذ شكلا ماديا يضم سلسلة متواصلة وتسلسلية من الفواتير التي تتضمن لزوما بيانات العون الاقتصادي والمستهلكين اطراف الممارسة التجارية، كما انه يشترط ان يتم استكمال دفتر الفواتير المادي بكامله حتى يسمح قانونا باستعمال دفتر فواتير جديد (لعور، 2014، صفحة 176).

2.3.2. الفاتورة الإلكترونية:

إن التجارة الإلكترونية هي مجموعة التبادلات التجارية التي تتم عبر شبكة اتصالات (زيدان، 2011، صفحة 29)، وهي عبارة عن أنشطة إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتسويقها وبيعها أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائط الإلكترونية. (جامعة الملك عبد العزيز، 2010، صفحة 4)، وقد تكون التجارة الإلكترونية بحتة عندما يكون المنتج رقميا والوسيط رقميا والوكيل رقميا والعملية رقمية مثل شراء برامج من موقع إلكتروني، وقد تكون تجارة إلكترونية جزئية أي انها مزيج ما بين التجارة التقليدية البحتة والتجارة الإلكترونية البحتة، مثل شراء كتاب ملموس من موقع إلكتروني (شافع بالعيد، 2006، صفحة 21). وفي كلتا الحالتين قد تأخذ الفاتورة المتعامل بها هنا الشكل الإلكتروني ولذلك نص المشرع الجزائري بأنه "يسمح بتحرير الفاتورة وإرسالها عن طريق النقل الإلكتروني الذي يتمثل في نظام إرسال الفواتير المتضمن مجموع التجهيزات والأنظمة المعلوماتية التي تسمح لشخص أو لأكثر بتبادل الفواتير عن بعد، ويجب ان يتم استعمال الاسلوب المذكور أعلاه في الفقرة السابقة وفق الكيفيات والإجراءات المحددة بقرار مشترك بين الوزراء المكلفين بالتجارة والمالية وبالمواصلات السلكية واللاسلكية" (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش)، 2005، صفحة 11).

4.2. مفهوم الفواتير الوهمية والفاتورة المزورة وفواتير المجاملة:

في كثير من المعاملات التجارية قد يلجأ بعض الاعوان الاقتصاديين إلى الممارسات التجارية التدليسية، التي تؤدي إلى إخفاء الشروط الحقيقية للمعاملات التجارية، ومن جملة هذه الممارسات، استخدام فواتير وهمية أو مزورة أو مجاملة، وسنحاول التعريف بكل هذه الانواع فيما يلي:

1.4.2. مفهوم الفواتير الوهمية :

هناك تعريفات كثيرة للفواتير الوهمية، ولكن سنكتفي بالتعريف الآتي: الفواتير الوهمية هي الفواتير التي ليس لها وجود حقيقي، وإنما يتم إعدادها لإيهام أعوان المراقبة، بسلامة المعاملات التجارية وشرعيتها، والواقع أنها غير ذلك تماما. (كتو، 2010، صفحة 111)

2.4.2. مفهوم الفواتير المزورة:

وهي من الفواتير التي تؤدي إلى قتامة المعاملات التجارية وإخفاء شروطها الحقيقية، ويمكن تعريفها على النحو التالي: الفاتورة المزورة هي الفاتورة التي تم إعدادها دون الشروع في أي عملية تسليم أو أداء خدمة بغرض القيام بما يأتي: (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش)، 2014، صفحة 9) تخفيض قواعد فرض الضريبة بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم، إخفاء عمليات، نقل وتبييض رؤوس الأموال، اختلاس أموال من الأصول وتمويل عمليات غير قانونية أو قانونية، الاستفادة من بعض الامتيازات كالحق في الحسم في مجال الرسم على القيمة المضافة والحصول على قروض لدى المؤسسات المصرفية بغية تمويل المشاريع الاستثمارية.

3.4.2. تعريف فواتير المجاملة:

يقصد بفاتورة المجاملة القيام بتلاعب أو إخفاء الفاتورة لهوية وعنوان المومنين أو الزبائن، أو القبول الطوعي باستعمال هوية مزورة أو اسم مستعار وذلك بهدف خفض مبلغ الضرائب الواجب دفعها وكذا اختلاس أموال مؤسسة أو أموال شخص ما واستعمالها لأغراض مختلفة، وتمثل فاتورة المجاملة عملية شراء أو بيع أو أداء خدمة حقيقية. (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.د.ش)، 2014، صفحة 9)

ومن أجل مكافحة إعداد الفواتير سواء كانت مزورة أو فواتير مجاملة طبق المشرع الجزائري غرامة جبائية تساوي 50 % من قيمتها.

3. تأثير الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة على التصريحات الضريبية

تؤثر الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة في كثير من الاحيان على التصريحات الضريبية وبالتالي على النتيجة الجبائية والحصيلة الضريبية، مع الإشارة أن التصريحات الجبائية هي تلك الوثائق التي تتضمن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على الوعاء الضريبي، (قحموشي، 2016، صفحة 299) ويمكن عرض بعض هذه التأثيرات على النحو التالي:

1.1.3. تأثير الفواتير على التصريحات الضريبية الخاضعة للرسم على النشاط المهني:

هناك تخفيضات تمنح للخاضعين للرسم على النشاط المهني، حيث يستفيد الخاضعون للرسم على النشاط المهني من تخفيضات بنسب مختلفة، وذلك حسب طبيعة العمليات المحققة وتتمثل هذه التخفيضات فيما يلي: (المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض)، 2020، الصفحات 49-50)

1.1.3.1. تخفيض قدره 30%:

تستفيد من تخفيض قدره 30% العمليات التالية: مبلغ عمليات البيع بالجملة وعمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛

2.1.3.2. تخفيض قدره 50%:

تستفيد من تخفيض قدره 50% العمليات التالية: مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة وعمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 96-31 المؤرخ في 15 يناير 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

3.1.3.3. تخفيض قدره 75%:

تستفيد من تخفيض قدره 75% عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والغازوال أما بالنسبة للعمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على نظام هامش الربح يتكون الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني من الفارق المحسوب بدون رسوم بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم وسعر الشراء.

وحتى يستفيد المكلف الجبائي من هذه التخفيضات، يجب عليه الالتزام بتقديم التصريحات الجبائية اللازمة لذلك، أهمها:

1.3.1.3.1. الكشف التفصيلي للعملاء:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن كل مكلف بالضريبة طبيعي كان أو معنوي خاضع للنظام الحقيقي يمارس نشاط تجارة بالجملة مطالب بتقديم هذا الكشف التفصيلي للعملاء إلى إدارة الضرائب يوم 30 أفريل كآخر أجل من السنة القادمة للسنة المالية الحالية، هذا الكشف التفصيلي يحتوي على المعلومات التالية: (للضرائب (م.ع.ض)، 2020، صفحة 58) رقم التعريف الجبائي، رقم المادة الخاضعة للضريبة، الاسم واللقب أو العنوان التجاري، العنوان الصحيح للزبون، مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المالية المدنية، رقم التسجيل في السجل التجاري ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

كما أنه في كثير من الأحيان قد يقوم المكلف بالتدليس والتزوير في هذا الكشف ومن أمثلة ذلك نذكر:

- اللجوء إلى تضخيم رقم الأعمال بالجملة حتى يستفيد من تخفيض قدره 30 %، لذلك يقوم بتزوير وإدراج أسماء لزيائن لا وجود لهم أصلا في هذا الكشف، كما يُدرج الرقم الجبائي، رقم السجل التجاري ورقم المادة، مع العلم أنه في كثير من الأحيان يعلم أنه سينكشف أمره ولكن فعل ذلك من أجل ربح الوقت واستثمار الفارق في رقم الأعمال ومضاعفة أرباحه؛
- قد يقوم المكلف بتزوير وتضخيم رقم الأعمال لزيائن موجودين أصلا في هذا الكشف من خلال استخدام فواتير وهمية بقصد الاستفادة من التخفيض.

2.3.1.3. التصريح الشهري:

كل مكلف بالضريبة طبيعي كان أو معنوي خاضع للنظام الحقيقي مطالب بدفع الرسم على النشاط المهني لدى قباضة الضرائب خلال 20 يوما الموالية للشهر المصرح به، فعند دفع الرسم على النشاط المهني شهريا أو فصليا قد يقوم المكلف بالتصريح برقم الأعمال الشهري المحقق بالجملة والتجزئة متضمن تضخيم لرقم الاعمال بالجملة والإنقاص من رقم الأعمال بالتجزئة، وبالتالي التخفيض من مبلغ الضريبة المدفوعة.

2.3. تأثير الفواتير على التصريحات الضريبية الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

يصنف الرسم على القيمة المضافة ضمن الضرائب على الإنفاق تخضع له جميع العمليات ذات الطابع التجاري والصناعي والخدمي والحرفي، حيث أن المكلف يحدد الرسم الذي تخضع له عملية البيع أو تقديم الخدمة ويقوم بتجميعه، ويقوم بخصم الرسم على القيمة المضافة المثقلة بالسلع والخدمات واللوازم المكونة لسعر تكلفة السلعة المباعة أو الخدمة المقدمة، وتسديد الفارق بين الرسم الذي تم تجميعه عن عمليات البيع وتقديم الخدمات والرسم الذي تم دفعه في عمليات الشراء، حيث من خلال التلاعب بمختلف الفواتير يستطيع تخفيض قدر الإمكان من الوعاء الضريبي الخاضع لهذا الرسم والذي يكون في الغالب هو نفس الوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني وقد يتعدى التخفيض هذين الرسمين ليمس حتى الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.

1.2.3. تأثير الفواتير الوهمية على التصريحات الشهرية:

يلجأ بعض المكلفين بالرسم العاملين في بعض القطاعات وخاصة قطاع الأشغال العقارية إلى حسم رسوم على المشتريات المثقلة بفواتير شراء وهمية تتعلق بسلع ومواد ولوازم وخدمات أثناء إيداعهم التصريحات برقم الأعمال، هذه الفواتير صادرة عن مكلفين متابعين بقضايا التهرب الجبائي أو غير معروفين بممارسة أي نشاط تجاري، أو صناعي، أو خدمي عند دفع الرسم على القيمة المضافة.

هذه الوضعيّة أثرت سلبا على حقوق الرّسم على القيمة المضافة المحصلة لفائدة الخزينة على أساس أن أغلب تصريحات رقم الأعمال يتمّ إيداعها بملاحظة اقتطاع جديد بدون تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة.

2.2.3. تأثير الفواتير الوهمية على التصريح السنوي:

المكلف بالضرائب طبيعي أو معنوي مطالب بتسليم هذه الميزانية إلى مصالح الضرائب قبل 01 ماي من السنة المقبلة، مع العلم أن هذه الميزانية تحتوي على رقم الأعمال وجميع التكاليف القابلة للخصم بالإضافة إلى الربح الإجمالي الخاضع للضريبة حيث يقوم المكلف الجبائي بتزوير الميزانية الجبائية باستعمال عدة طرق أهمها:

- استخدام الفواتير المزورة والوهمية، حيث يقوم بتضخيم التكاليف الجبائية من خلال فواتير مشتريات المواد واللوازم المستهلكة المزورة مما يؤدي إلى التقليل من الربح؛
- يقوم بتزوير ملاحق الميزانية الأخرى كجدول حركة المخزونات وجدول الأصول الثابتة المباعة؛

- يقوم بتزوير جدول المؤونات وخسائر القيمة من أجل تضخيمها، وذلك من خلال إدراج مؤونات لتدني قيم المخزون تم شراءه بفواتير مزورة أولم يتم الشراء أصلا وإنما استخدم فواتير وهمية، أو قام بتضخيم مؤونات تدني قيم الزبائن، لزبائن لا وجود لهم أصلا؛

- تضخيم الاهتلاكات في جدول حسابات النتائج، لعتاد لا وجود له في الواقع أو موجود ومهتلك بالكامل أو يتلاعب من خلال معدل الاهتلاك؛

- التخفيض من رقم الاعمال من خلال تخفيض مبلغ المبيعات وزيادة المخزونات حتى يظهر وكأنه لم يباع وبقي في المخازن. وعموما كل هذه العمليات تؤدي في النهاية إلى التهرب من دفع الضرائب والرسوم، وبالمحصلة تخفيض الحصيلة الضريبية.

3.2.3. تأثير الفواتير على التصريحات الضريبية الخاصة بالمستخدمين:

كل الأشخاص والهيئات والجماعات التي تقوم بدفع الأجور والمرتببات مطالبة باكتتاب هذا التصريح قبل أول ماي كل سنة لدى إدارة الضرائب.

يقوم المكلف بتضخيم رقم الاعمال في بعض الاحيان بدون تحقيق أي مشاريع حقيقية من أجل الحصول على شهادة الخضوع للضريبة بقصد الاستفادة من مشاريع أضخم وتدر أرباحا من خلال المناقصات، ومن أجل تصوير العملية وكأنها حقيقية يقوم بإضافة عدد من العمال والموظفين في هذا المشروع الوهمي وتضخيم تكلفة المستخدمين، ولا يتم هذا إلا من خلال استخدام فواتير مزورة وهمية تظهر وكان المشروع حقيقي.

4. تقنيات مكافحة الإدارة الجبائية للفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة

من أهم تقنيات مكافحة الفواتير الوهمية والفواتير المزورة وفواتير المجاملة نذكر تقنيات التحقيق والرقابة لمختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والتصريحات الضريبية، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية لاكتشاف التهرب الضريبي، ويتمثل في مجموعة العمليات اللازمة للتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والتأكد من تطابقها مع المعطيات المادية، لهذا يقوم المحقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، والذي قد ينتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء، والإغفالات وعدم الصحة بالدفاتر، وهاته الأخيرة غالبا ما تكون دالة على وجود أفعال احتيالية يتعين إجراء تصحيح لها، ومن ثم تحديد أسس الإخضاع مضافا لها عقوبات مختلفة بما فيها العقوبات الجنائية، وهذا ما قد يحقق الفعالية للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي وخاصة باستخدام الفواتير الوهمية والمزورة.

1.4. التحقيق من صحة الدفاتر والسجلات المحاسبية :

بعد التأكد من وجود السجلات التجارية والوثائق التبريرية (زرقون و سلسمان، 2014، صفحة 46) يجب التحقق من صحتها شكلا وهذا من خلال اثبات تواجد ثلاثة مؤشرات هي:

- التأكد من تاريخ التأشير القانونية للدفاتر ومقارنتها بتاريخ التسجيل للقيود المحاسبية؛
- التأكد من تاريخ شراء الدفاتر الممسوكة ومقارنتها بفواتير الشراء؛
- التأكد من حالة الدفاتر الممسوكة، هل حالتها جيدة جدا بالنسبة لنشاط قديم ؟ قيود المحاسبة تدل على أنها مضافة حديثا...

2.4. التحقق من التسجيلات بالدفاتر والسجلات المحاسبية:

يتم التركيز على المشتريات، المبيعات، التكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر من أهم العناصر التي قد تستفيد من اعداد الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة، لذلك يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة، ويتم ذلك من خلال استخدام العديد من الأساليب نذكر منها على الخصوص الآتي:

1.2.4. مراقبة المشتريات:

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر للمحقق عند مراقبة حسابات المشتريات نوعين من المخالفات والمتمثلة في تضخيم أو تخفيض في فواتير المشتريات.

1.1.2.4. تضخيم فواتير المشتريات:

إن هدف تضخيم فواتير المشتريات يعني زيادة الاستهلاكات، مما يؤدي إلى التصريح بربح وهمي، أي تخفيض الربح الخام ومنه الربح الصافي، وعليه هذا الفعل يصنف من قبيل الأعمال الاحتيالية في حالة التعمد، وتتمثل أساليب تضخيم المشتريات فيما يلي:

- التسجيل لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المتكرر لكل من الفاتورة الأصلية والفاتورة الشكلية؛
- التسجيل الوهمي للمشتريات من دون وجود أي إثبات (الفاتورة)؛
- التسجيل لنفس الفاتورة في دفترين مساعدين مختلفين (دفتر المشتريات ودفتر العمليات المختلفة).

وعليه يقوم المحقق عند إثبات تضخيم للمشتريات التحري والبحث في هذه الزيادة فيما إذا كانت ناتجة عن سهو أو متعمدة (حالة التهرب الضريبي)، مع القيام بعملية التسوية الممكنة المتمثلة في رفع الربح الخام، ومن ثم زيادة الربح الصافي الخاضع بالإضافة إلى العقوبات المعمول بها في مثل هاته الحالات.

2.1.2.4. تخفيض فواتير المشتريات:

عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات مع تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المحقق، ويتم ذلك من خلال استعمال أساليب عديدة نذكر منها على الخصوص الآتي:

- إغفال تسجيل فواتير شراء محررة قانونا من طرف المورد؛
- إخفاء مشتريات بضمها للمصاريف المختلفة؛
- أخطاء مادية متعمدة (خطأ في التسجيل أخطاء في الجمع... الخ)؛
- مشتريات محققة تتضمن خطأ في التعريف؛
- مشتريات بدون فوتر؛

- مشتريات محققة بالتجزئة (تستخدم هاته العملية خاصة من طرف المؤسسات المنتجة).

إن الشراء بدون فوتر، يمكن اكتشافها عن طريق الفحص الدقيق للفواتير، وصول الطلبات، والمراسلات وخاصة المعلومات الواردة في حساب الموردين، كذلك فيما يخص الشراء بدون فوتر فهو صعب الاكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي، إلا أن المحقق يمكن له أن يراقب البضائع المتواجدة بالمستودع، وهذا بطلب الفواتير ووصول الطلبات والتسليم، وبالتالي فإن اكتشاف المشتريات بدون فوتر تدين المورد بالتواطؤ مع المكلف، وهذا لتموينه بطرق غير قانونية وعلى هذا لا يجب أن يتردد المحقق في اتخاذ الإجراءات الرديعية في حالة إثبات شراء أو بيع بدون فاتورة، على اعتبار أنها تصنف ضمن الأعمال الاحتيالية التي يؤكد المشرع الجبائي على مكافحتها.

2.2.4. مراقبة المخزونات:

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية ولذلك ينبغي للمحقق أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزن، وكذا كشوف المبيعات والمشتريات المنجزة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية المخزونات الموجودة فعلا بالمخازن، إذا أن وجود فروقات لهذا العنصر قد يؤكد استخدام المكلف للأعمال الاحتيالية من أجل التهرب الضريبي، ولكتشفه يقوم المحقق على الخصوص بالعمليات التالية: (بشري، 2011، صفحة 129)

- التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير؛
- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة؛

- مراقبة حركة المخزونات من خلال التأكد من أن مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة = الاستهلاكات. لهذا يعتبر المخزون السلعي احد منافذ التهرب الضريبي، ومن هنا تمكن المراقبة الجبائية لهذا العنصر من اكتشاف طريقتين غالبا ما يلجأ إليهما المكلفون من أجل تخفيض أسس الإخضاع وهما: (hilene & fabro, 2008, p. 233)

1.2.2.4. تخفيض قيمة المخزون :

حيث يُظهر الجرد الكمية الحقيقية للمخزون، غير أنه تم تقييمه بقيمة منخفضة عوض تقييمه بقيمة مرتفعة كان من المفروض تطبيقها، مما يدل على استخدام طرق احتيالية تثبت نية التهرب الضريبي.

2.2.2.4. التخفيض في الكمية :

بحيث لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزون الحقيقي.

وفي بعض الحالات يتم استعمال الطريقتين معا أي التخفيض في القيمة والكمية، وعليه يجب على المحقق أن يقوم بمراقبتين في نفس الوقت من جهة على القيمة التي كانت من المفروض تطبيقها من أجل تقييم المخزون، ومن جهة اخرى على الكمية الحقيقية للمخزون عند الجرد.

ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات، فهي تهدف عموما إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي، (colon & autres, 1994, p. 41) ولذلك يجب على المحقق مراقبتها بدقة للتأكد من صحتها.

وتجدر الإشارة إلى ان هناك ثلاثة فرضيات يمكن أن يصادفها المحقق عند مراقبته للمخزونات وهي:

- قيمة المنتوجات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق اكبر من مبلغ المخزونات المصرح بها في هذه الحالة يمكن للمحقق أن يستنتج بأن المخزونات قد قُلصت كليا عند إقفال آخر نشاط من أجل تخفيض الربح الخاضع، أو ان هناك مشتريات تمت بدون فوترة منذ بداية النشاط.

- قيمة المخزونات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق أقل من مبلغ المخزونات المصرح بها وهذا يدل على أن هناك تستر على المبيعات منذ بداية النشاط التجاري أو أن مخزونات آخر السنة المحقق فيها ضخمت لغرض إخفاء مبيعات بدون فوترة للفترة المحقق فيها.

- قيمة المخزونات الناتجة عن عملية الجرد يوم التحقيق هي نفسها المخزونات المصرح بها فهذا يدل ظاهريا عن عدم وجود مخالفة، إلا انها ليست بالضرورة صحيحة، وبالتالي على المحقق أن يتبع طريقة اخرى لأن المكلف يستطيع بالتحضير الجيد أن يتستر على الإيرادات المشتريات، المبيعات والمخزونات بحيث تصبح منسجمة يوم المراقبة وبالتالي عدم إمكانية إثبات عمليات الشراء بدون فوترة.

وعليه نجد بان هناك عدة أساليب ومنافذ للتحايل والتهرب، ولا يمكن الحد منها إلا بالتحقيق المحاسبي الدقيق.

3.2.4. مراقبة فواتير المبيعات:

إن أكثر أساليب التحايل المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات نذكر منها على الخصوص الآتي:

(عوادي، 2009، صفحة 66)

- إغفال فواتير المبيعات التي تتم نقدا وكذا المبيعات بدون فوترة؛

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات؛

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع بحساب المبيعات؛

- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع و/أو لخدمات المتعلقة بحاجات المكلف الشخصية.

ويهدف محقق الضرائب من فحص فواتير المبيعات إلى التحقق من ان الشركة لم تُخف جزءا من مبيعاتها، إذ ان تقليل

المبيعات يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح، وبالتالي صافي الربح الذي هو وعاء هذه الضريبة، لذلك يبذل المحقق عنايته لا سيما وأن المستند المؤيد للمبيعات هي الفواتير.

5.دراسة تطبيقية أولى تخص حالة شركة مختصة في إنتاج البلاط الأرضي

1.5.التعريف بالشركة:

تم تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من طرف شريكين في مارس 2012 ، برأسمال قدره 1.000.000 دج ، و حصص الشركة موزعة بينهما بالتساوي ، وتُشغل 13 عاملا ، و تملك العديد من التثبيات العينية تتمثل على الخصوص في : آلات خلط الإسمنت ، آلات هزازة ، آلات تكبيس ، آلات تقطيع ، آلة للتلميع ومعدات نقل مختلفة ، كما يُشرف على مسك محاسبة الشركة محاسب معتمد.

2.5.دوافع اختيار الشركة للمراقبة على الوثائق:

من أهم دوافع التي أدت بالإدارة الضريبية إلى برمجة هاته الشركة نذكر على الخصوص الآتي:

- الأخطاء الخطيرة والمتكررة في الوثائق المحاسبية خاصة فواتير الشراء، فواتير البيع...الخ؛
- أنها مؤسسة إنتاجية تسوق بالجملة، وهي من بين المؤسسات ذات الأولوية في عملية المراقبة على الوثائق؛
- استعمال طرق احتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة (TVA) حسب ما نصت عليه المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002 ؛
- الأهمية الكبيرة التي تُؤليها الإدارة الضريبية لمثل هاته المشاريع التي تحوم حولها الكثير من الشكوك، خاصة فيما يتعلق بهامش الربح الخام و هامش الربح الصافي ؛
- كثرة الوثائق الثبوتية التي يمكن أن تستعملها الشركة كفواتير الشراء، فواتير البيع...الخ ؛

3.5.الوضعية الجبائية للشركة المعنية بعملية المراقبة على الوثائق:

تخضع الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى كل من الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الخاصة بالشركاء والضريبة على الدخل الإجمالي لسنف الرواتب والأجور (IRG/Salaires) ، كما أن أغلب التصريحات الدورية والسنوية غير مكتتبه في آجالها القانونية.

4.5.أهم إجراءات المراقبة على الوثائق التي خضعت لها الشركة:

أثناء عملية المراقبة للدفاتر المحاسبية اتضح له بأن هاته الأخيرة تتضمن على العديد من الأخطاء الخطيرة نذكر منها على الخصوص الآتي :

- إنجاز الشركة لعمليات شراء البضائع دون فواتير، حيث تم إثبات هاته العمليات من خلال الكمية الكبيرة من مادة الإسمنت الأسود المتواجدة بالمخزن والمقتناة من الأسواق الموازية، وقد برر المسير هذا الفعل بندرة هاته المادة على مستوى نقاط البيع القانونية، وحتى إن وُجدت فقد يتطلب وقت كبير للحصول عليها، في حين الشركة مرتبطة بمواعيد تسليم الطلبات خاصة في ظل إلحاح المسؤولين من مستويات مختلفة على الإسراع في تنفيذ المشاريع الوطنية المبرمجة، كما تم إثبات هاته المخالفة من طرف أعوان مديرية التجارة بموجب محضر رسمي، حيث تم ضبط 620 قنطار من الاسمنت الأسود بدون فاتورة شراء بقيمة 490.000 دج، أرسلت نسخة منه إلى الإدارة الضريبية تضمنها الملف الجبائي للشركة؛

- إغفال تسجيل بعض فواتير الشراء محررة قانونا من طرف المورد وتخص مادة الإسمنت الأبيض ، حيث تم اغفال مجموعة من الفواتير قُدر مبلغها سنة 2019 ب(1.113.040 دج)؛

- عدم وجود أية فاتورة تخص مادة الأحجار الصغيرة (Gravies)، حيث نسبة تكوين هاته المادة في المنتج هي 10% ، أي أنها من بين مكونات المنتج (البلاط) ؛

- وجود العديد من فواتير الشراء (35 فاتورة بقيمة إجمالية 2.980.000 دج) لا تستجيب لقواعد تحرير الفاتورة(عدم وجود رقم التعريف الجبائي، أخطاء في أرقام السجل التجاري، عدم إظهار الرسم على القيمة المضافة...إلخ)

- بطاقة معلومات (مشتريات 2019) بقيمة 1.616.000 دج(2020 قنطار)؛
- عدم تبرير الإيجارات (120.000 دج)؛

ونظرا لاحتواء محاسبة الشركة لهاته الأخطاء والإغفالات الخطيرة، وبالاعتماد على نصي المادتين (191 و193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المتعلقة بحالات رفض المحاسبة والزيادات بسبب النقص في التصريح قرر المراقب تصنيف بعض الأخطاء والاغفالات ضمن الممارسات التدلّسية التي تُثبت قيام الشركة بالتهرب الضريبي، وبالتالي رفض محاسبة الشركة، مما استدعي استخدام التقييم التلقائي في تحديد أسس الإخضاع مع تطبيق كل من عقوبة التقييم التلقائي و عقوبة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تسجيل الشركة ضمن قائمة الغشاشين.

5.5. عمليات التسوية الخاصة بشركة

بعد أن رفض المحقق محاسبة الشركة المعنية بعملية التحقيق المحاسبي انتقل إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية وهذا مرورا بالخطوات التالية :

1.5.5. تحديد عدد الوحدات المباعة بالمتر المربع:

استعمل المحقق طريقة تكوين رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (المواد)، حيث اعتمد على ما تضمنه محضر معاينة سابق (2018) المصادق عليه من طرف مسير الشركة والذي جاء فيه على أن كل قنطار من الإسمنت الأسود يُنتج عشرين (20) متر مربعا من البلاط ، وبالتالي اختيار هاته المادة الأولية الأساسية لتحديد الأسس الحقيقية الخاضعة للضريبة. وقد قام المحقق بجمع كل المعلومات المتعلقة بمادة الإسمنت الأسود من خلال فرز فواتير الشراء المتوفرة لديه، بطاقات المعلومات التي يتضمنها الملف الجبائي بالإضافة إلى مراسلات الموردين ومعطيات دفتر الجرد، حيث تحرى الدقة في حساب هاته المادة متجنبنا بذلك التكرار في الحساب ، ويمكن عرض نتائج العملية بعرض الجدول التالي :

الجدول رقم 1 : تحديد استهلاكات الإسمنت و المبيعات من البلاط

البيان	2019 (قنطار)
فواتير شراء الإسمنت الأسود (1)	29.563
بطاقة المعلومات (الإسمنت الأسود) (2)	17.930
محضر مديرية التجارة (الإسمنت الأسود) (3)	620
مراسلة مؤسسة الإسمنت بالشلف (4)	2.020
مجموع المشتريات (5)=(1)+(2)+(3)	50.133
مخزون أول مدة (دفتر الجرد) (6)	1.110
مخزون آخر مدة (دفتر الجرد) (7)	1.354
استهلاكات الدورة (8)=(5)-(6)	49.889
إستهلاكات مصرح بها (دفتر الجرد) (9)	45.373
الفارق المتستر عليه (10)=(8)-(9)	4.516
عدد الأمتار المربعة المنتجة في القنطار الواحد (11)	20
عدد الوحدات المباعة من البلاط (12)=(8)×(11)	997.780 م ²

المصدر: بالاعتماد على الملف الجبائي و وثائق الشركة.

من خلال معطيات الجدول أعلاه تبين لنا الطريقة التي اعتمد عليها المحقق في تحديد الإستهلاكات ومن ثم المبيعات، حيث قام بجمع كل استهلاكات المؤسسة من فواتير شراء ، مراسلة مؤسسة ، محضر مديرية التجارة وبطاقة المعلومات مستبعدا التكرار الذي قد تتضمنه هذه المعلومات مع إضافة مخزون أول مدة وطرح مخزون آخر مدة لإستخراج استهلاكات الدورة التي قُدرت

بـ49.889 قنطار وهي أكبر من الإستهلاكات المصرح بها التي كانت 45.373 قنطار، مما ينتج عنه العدد الفعلي للوحدات المباعة من البلاط

2.5.5. تحديد الأسس الخاضعة لـ (TAP و TVA):

من أجل حساب الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني (TAP) ، والرسم على القيمة المضافة (TVA) ، قام المحقق و بالاستعانة بفواتير البيع المحررة قانونا بتحديد سعر البيع للمتر المربع من البلاط ، حيث كان في سنة 2019 (490 دج)، ويضرب عدد الوحدات المباعة في سعر البيع تحصل المحقق على الأسس الخاضعة لـ (TAP و TVA)، وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم 2: تحديد الأسس الخاضعة لـ (TAP و TVA)

البيان	2019 (دج)
عدد الوحدات المباعة	997.780 م ²
سعر البيع للمتر المربع الواحد	490
الأسس الخاضعة المتحصل عليها (TAP و TVA)	488.912.200
الأسس الخاضعة المصرح بها (TAP و TVA)	444.656.987
الفارق	44.255.213

المصدر : بالاعتماد على الجدول رقم 1 ووثائق الشركة .

الجدول أعلاه يوضح لنا أنه بعدما قام المحقق باستخراج العدد الفعلي للوحدات المباعة من البلاط والمستخرج وفق الجدول (1)، ضربه في سعر البيع للمتر المربع من البلاط المطبق سنة 2019 ليحصل على الفارق (44.255.213) وهو رقم الأعمال المخفي من طرف المؤسسة أين يتم لاحقا إلزامها بدفع كل من (TAP و TVA) المقابلة للرقم الأعمال المخفي.

3.5.5. تحديد الأسس الخاضعة لـ (IBS)

لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) قام المحقق بضم كل المصاريف غير المبررة، المرفوضة والفائض على رقم الأعمال للريح المصرح به من طرف الشركة، وهذا كآلاتي:

الجدول رقم 3 : تحديد الأسس الخاضعة لـ (IBS)

البيان	2019
الريح المصرح به	1.689.500
الفارق على رقم الأعمال	44.255.213
فواتير شراء غير قانونية(مرفوضة)	2.980.000
الغرامات والعقوبات	23.855
الإيجارات	120.000
المجموع (الأسس الخاضعة لـ (IBS))	49.068.568

المصدر : بالاعتماد على الجدول رقم 2 ووثائق الشركة .

الجدول أعلاه يوضح لنا قيام المحقق بإضافة الإستردادات (التكاليف المرفوضة جبائية مضافا إليها الفارق على رقم الأعمال) للريح المصرح به لكي يتحصل على الريح الجبائي وهو (الأسس الخاضعة لـ IBS) والذي يتم من خلاله احتساب الضريبة على أرباح الشركات باستخدام معدل هذه الضريبة.

4.5.5. تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ (TAP ، TVA ، IBS):

من أجل حساب مختلف المستحقات الضريبية قام المحقق بعرض الجدول التالي:

الجدول رقم 4 : تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ (TAP ، TVA ، IBS)

البيان	TAP (2 %)	TVA (19 %)	IBS (26 %)
الأساس الخاضع المتحصل عليه (التقييم التلقائي) (1)	488.912.200	488.912.200	49.068.568
الأساس الخاضع المصرح به (G50) (2)	379.904.019	379.904.019	1.689.500
الفارق (3) = (1) - (2)	109.008.181	109.008.181	47.379.068
الحقوق المتملص منها (4) = (3) x 2 % / 19/26	2.180.164	20.711.554	12.318.558
عقوبة التقييم التلقائي * (5) = (4) x 25 %	545.041	5.177.888	3.079.639
عقوبة التهرب الضريبي * (6) = (4) x 50 %	1.090.082	10.355.777	6.159.278
المجموع (4) + (5) + (6)	3.815.287	36.245.219	21.557.475

المصدر : بالاعتماد على الجدول رقم 09 ووثائق الشركة .

(*) تم إخضاع الشركة لكل من عقوبة التقييم التلقائي و عقوبة التهرب الضريبي و هذا عملا بنص المادة (193 الفقرة -3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2019) ، و التي نصت على انه تُجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة عند الاقتضاء مع تلك المقررة في المادة (192 المقطعان الأول و الثاني) .
من أجل تحديد الحقوق المقابلة للأسس الخاضعة لـ (TAP ، TVA ، IBS) قام المحقق بضرب معدل الرسمين والضريبة في معدلاتها، وإخضاع الحاصل للعقوبتين المذكورتين أعلاه تحصل المحقق على المستحقات الضريبية الملزمة بها المؤسسة التي قُدرت بـ (61.617.981 دج).

6. دراسة تطبيقية ثانية تخص مكلف بالضريبة أُخضع للتحقيق المصوب

1.6. معلومات حول المكلف المعني بالدراسة :

المكلف (س) خاضع للنظام الحقيقي مختص بالبيع للجملة للمواد الغذائية بدأ نشاطه سنة 2008 ، خضع للتحقيق المصوب سنة 2021 بموجب الإشعار بالتحقيق تحت رقم 2021/04، حيث غطى التحقيق الأشهر (جانفي، فيفري ومارس) 2.6. دوافع اختيار المكلف المعني بالدراسة:

من أهم دوافع التي أدت بالإدارة الضريبية إلى برمجة هذا المكلف للتحقيق المصوب نذكر على الخصوص الآتي:
- المكلف يُمارس نشاط البيع بالجملة، وهي من بين الأنشطة ذات الأولوية في عملية التحقيق المصوب؛
- وجود العديد من الفواتير المزورة و فواتير المجاملة تم اكتشافها اثناء المراقبة على الوثائق وهي التي تم الإشارة إليها بالقرار المؤرخ في 2013/08/01 والذي يُحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفية تطبيق العقوبات المقررة عليها، و هي إحدى الأسباب الهامة التي أدت إلى برمجة المكلف للتحقيق المصوب.
- ظهور التسبب على الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، خلال ثلاثة (3) أشهر متتالية (شهر جانفي، فيفري ومارس).
3.6. معلومات خاصة بالتصريحات الدورية للمكلف المعني بالدراسة :

الجدول رقم 5 : المعلومات الخاصة بالتصريحات الدورية للمكلف المعني بالدراسة

البيان / الأشهر	جانفي	فيفري	مارس	المجموع
رقم الأعمال الإجمالي (1)	650.340	1.222.500	555.700	2.428.540
رقم الأعمال المستفيد من التخفيض 30% (2)	195.102	366.750	166.710	728.562

1.699.978	388.990	855.750	455.238	رقم الأعمال الخاضع (3) = (1) - (2)
34.020	7780	17120	9.120	الرسم على النشاط المهني (TAP) (3) * 2%
461.430	105.580	232.280	123.570	الرسم على القيمة المضافة المستحق (TVA المستحق) (4) = (1) * 19%
1.131.790	= 19% * 1.800.000	= 19% * 2.900.000	= 19% * 1.256.800	الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع (TVA القابل للإسترجاع) (5) = 19%
	342.000	551.000	238.790	
(670.360)	(236.420)	(318.720)	(115.220)	الرسم على القيمة المضافة المدفوع (TVA المدفوع) (6) = (4) - (5)
تسبيق	تسبيق	تسبيق	تسبيق	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على الملف الجبائي للمكلف المعني بالدراسة

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ الآتي :

- أن المكلف سدد فقط الرسم على النشاط المهني (TAP) على رقم الأعمال الخاضع أي أن المكلف استفاد من التخفيض المتعلق بالبيع بالجملة والذي نسبته 30 % (المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021)،

- أن المكلف دائن للإدارة الجبائية بمبلغ التسبيقات (670.360 دج) لأن مبلغ المشتريات أكبر من مبلغ المبيعات (الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع أكبر من الرسم على القيمة المضافة المستحق).

4.6. أهم إجراءات التحقيق التي خضع لها المكلف المعني بالدراسة

أعطى المشرع الجبائي أهمية كبيرة لإجراءات التحقيق، على اعتبار أن هاته الإجراءات يمكن أن تكون باطلة بقوة القانون إذا ما شابها أي عيب، لذا التزم المحقق بالخطوات التالية :

1.4.6. إشعار بالتحقيق :

قبل الشروع في عملية التحقيق المصوب قام المحقق إرسال إشعار مفصل بواسطة رسالة موصى عليها، مع إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف، لإبلاغ المكلف الخاضع لهذا التحقيق مع منحه مدة عشرة (10) أيام لتحضير كافة الدفاتر والوثائق التي تثبت ما جاء في تصريحاته الدورية ، كما تضمن هذا الإشعار إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، مع ذكر أسماء المحققين، والفترة التي يتم التحقيق فيها، وطبيعة مختلف الضرائب والرسوم المعنية بموضوع المراقبة ((TVA et TAP)) ، ولقد تم تسليم هذا الإشعار للمكلف يدا بيد مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المصوب .

2.4.6. الانطلاق في عملية التحقيق المصوب :

بعد ارسال الإشعار للمكلف ومنحه مدة 10 أيام، تم التحقيق في الدفاتر المحاسبية المستلمة (دفتر اليومية ودفتر الجرد) والوثائق الثبوتية (مختلف فواتير البيع وفواتير الشراء) ، حيث أفضى التحقيق إلى الآتي :

- اتضح بأن الدفاتر المحاسبية المستلمة مؤشرة ومختومة وفق نصوص المواد (9، 10 و 11 من القانون التجاري)؛
- اتضح بأن فواتير الشراء للأشهر المعنية بالدراسة (1.256.800 + 1.800.000 + 2.900.000 = 5.956.800 دج) هي فواتير مزورة وفق ما نص عليه القرار المؤرخ في 2013/08/01 والذي يُحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كفاءات تطبيق العقوبات المقررة عليها .

- تحرير محضر معاينة رفض المكلف التوقيع عليه تضمن اثبات حالة التزوير لفواتير الشراء والبيع و المقدر قيمتهما (بـ 5.956.800 دج لعمليات الشراء و بـ 2.428.540 لعمليات البيع) ، حيث أثبتت المعاينة الميدانية عدم الوجود المادي لكل من المشتريات والمبيعات ، كما أن الغرض من حيازة المكلف لهذه الفواتير هو إخفاء لبعض العمليات المتمثلة على الخصوص في التعامل بدون فوتر و البيع نقدا ، بالإضافة إلى الاستفادة من حق الحسم في مجال الرسم على القيمة المضافة.

3.4.6. عمليات التسوية الخاصة بالمكلف المعني بالدراسة

نظرا لطبيعة التصويب التي تعلقت بنوعين من الرسوم (TAP و TVA)، و بفترة ثلاثة أشهر كانت عمليات التسوية وفق المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة إعادة تسديد مبالغ الرسم المستحقة الدفع والتي توافق التخفيض الممنوح) وكذا المادة 4 من القرار المؤرخ في 2013/08/01 والتي تنص على أنه يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة تطبيق غرامة جبائية تساوي 50 % من قيمتها).

1.3.4.6. تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP)

- إعادة مبلغ الرسم المستحق الدفع = 34.020
- غرامة جبائية = 5.956.800 * 50 % = 2.978.400 دج

2.3.4.6. تسوية الرسم على النشاط المهني (TVA)

- إلغاء الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع والمقدر بـ 1.131.790 مما يترتب عليه إلغاء التسبيق المقدر بـ (670.360 دج) وبالتالي إلزام المكلف بتسديد الرسم على القيمة المضافة المستحق والمقدر بـ (461.430 دج).

3.3.4.6. برمجة المكلف المعني بالدراسة للتحقيق الجبائي.

تم برمجة المكلف المعني للتحقيق الجبائي أين يتم إخضاعه للفترات (2021، 2020، 2019 و 2018) تتحقق خلالها الإدارة الجبائية من كافة الالتزامات الجبائية والمحاسبية (التصريحات الدورية، التصريحات السنوية، مسك الدفاتر المحاسبية..إلخ).

5.6. تحليل نتائج التحقيق المصوب

من خلال نتائج التحقيق المصوب استخلصنا أن هناك تأثيرات للفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية جعلت هذه الأخيرة غير صادقة أدت إلى التخفيض في الوعاء الضريبي، مما انجر عنه التخفيض في المستحقات الضريبية المفروض دفعها فُدرت بـ (34.020 + 2.978.400 + 461.430 = 3.473.850)، حيث تبين لنا من هذه الدراسة التطبيقية تخفيض في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني باستفادة المكلف من التخفيض الذي نسبته 30 % والمتعلق بالبيع بالجملة، كما امتدى التأثير إلى التخفيض في مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع، وهذا كله بسبب إدراج مبالغ الفواتير المزورة بالتصريحات الدورية.

7. الخاتمة

يترتب عن استخدام الفواتير الوهمية أو الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة في المعاملات التجارية، انعكاسات سلبية متعددة على الجوانب المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية، وتساهم في زيادة التهرب من دفع الضريبة والتقليل من الحصيلة الضريبية، لذلك فإن مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها، وتجنب آثارها، وذلك من خلال معالجة أسبابها وآثارها ونتائجها، مع العلم أن مسؤولية محاربتها لا تنحصر في الدولة وحدها وإنما هي مسؤولية جميع المواطنين بمختلف فئاتهم موظفين كانوا أو أعوان اقتصاديين.

ومن جملة النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة نذكر:

- من خلال نتائج التحقيق المصوب استخلصنا أن هناك تأثيرات للفواتير الوهمية، المزورة والمجاملة على التصريحات الضريبية جعلت هذه الأخيرة غير صادقة أدت إلى التخفيض في الوعاء الضريبي، مما انجر عنه التخفيض في المستحقات الضريبية المفروض دفعها فُدرت بـ (34.020 + 2.978.400 + 461.430 = 3.473.850)، حيث تبين لنا من هذه الدراسة التطبيقية تخفيض في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني باستفادة المكلف من التخفيض الذي نسبته 30 %

والمترقب بالبيع بالجملة، كما امتدى التأثير إلى التخفيض في مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع ، وهذا كله بسبب إدراج مبالغ الفواتير المزورة بالتصريحات الدورية.

- أن الفواتير الوهمية التي يعتمد عليها المكلفون في عملية حسم الرسم على القيمة المضافة تعتبر بديل بالنسبة لهؤلاء المكلفين عن الفواتير الحقيقية التي لا يستطيعون الحصول عليها عند إنفاقهم على شراء السلع واللوازم والخدمات التي تتطلبها العملية الخاضعة للرسم مع تسجيل أنّ هناك مبالغة كبيرة في عمليات الحسم التي تجعل المكلف دائما في وضعية الدائن تجاه الخزينة عن الرسم على القيمة المضافة؛

- إن الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة تؤثر بقوة في النظام الحقيقي أكثر من نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة؛

- إن الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة تساهم في التخفيض من قيمة الإيرادات؛

- إن الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة تساعد المكلفين في استخدام مستخدمون وهميون مما يضاعف من نفقات المستخدمين دون وجه حق؛

- إن هذه الفواتير كذلك تساهم في الزيادة في نفقات الاستغلال كسواء مواد ولوازم بأسعار مرتفعة جدا؛

- إن هذه الفواتير تساهم في تخفيض الحصيلة الضريبية وتساعد على تفادى التهرب الضريبي.

كما سمحت هذه الدراسة بتسجيل العديد من النتائج نذكر منها على الخصوص الآتي :

- الاستمرار في عملية الكشف والتحري عن المكلفين الذين يعملون على إصدار هذا النوع من الفواتير ومتابعتهم بقضايا التهرب الجبائي والحرص على التكيف الصحيح لمثل هذه القضايا؛

- إكمال النقص المسجل في التشريع الجبائي المترقب بتعريف الفاتورة الوهمية أو الفاتورة المزورة أو فاتورة المجاملة وتحديد طرق كشفها وتثبيتها؛

- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين، وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب؛

ومن خلال مضمون هذه الدراسة وما نتج عنها يمكن صياغة بعض العديد من الاقتراحات يتطلب من مختلف أعوان الرقابة والتحقيق على مستوى كافة الإدارات العمومية ، خاصة الإدارة الجبائية العمل بها لوضع حد لاستعمالات الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة نذكر منها الآتي:

- مطالبة المكلفين بالضريبة باستمرار للفواتير الأصلية عند كل عملية مراقبة للالتزامات الجبائية والمحاسبية؛

- التوسع في استعمال الأساليب الإلكترونية للتأكد من صحة الفواتير المستعملة والمستغلة من طرف المكلفين بالضريبة؛

- ضرورة القيام بدوريات ميدانية فُجائية للإطلاع على الفواتير المستلمة و المحررة من طرف المكلفين بالضريبة؛

- ضرورة التركيز على فحص جدول الزبائن المصرح به من خلال مقارنة محتوياته بالفواتير المصرح بها؛

- الإسراع في تجسيد الإدارة الجبائية الإلكترونية التي من شأنها وضع حد لاستعمالات الفواتير الوهمية، المزورة وفواتير المجاملة.

- تزويد الإدارة الضريبية بعناصر فنية ذات خبرة وكفاءة ومستوى عال من التأهيل؛

- المراجعة المستمرة وجمع المعلومات، وفي هذا الإطار يُعتبر تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؛

- إلزام الأعوان الاقتصاديين بتقديم المعلومة الإحصائية للهيئات المعنية؛

- للقضاء الجذري على الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة، يجب تقوية جهاز الرقابة الجبائية.

قائمة المراجع

1. colon, p., & autres. (1994). *Fiscalité et Entreprise*. Paris: Librairie Vuibert.

2. hilene, m., & fabro, p. (2008). *Audit Fiscal*. Paris: Francism, Le Febvre.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2005). *الجريدة الرسمية العدد: 08 المادة: 03*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2014). *الجريدة الرسمية العدد: 30 المادة: 2*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2005). *الجريدة الرسمية العدد 80 في 11 ديسمبر 2005، مرسوم تنفيذي رقم 05/468 في 10/12/2005، يُحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، المادة 10*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2007). *القانون التجاري، المادة 30*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2016). *الجريدة الرسمية العدد 10 في 22 فبراير 2016، مرسوم تنفيذي رقم 16/66 في 16 فبراير 2016، يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعراف الإقتصادية الملزمين بالتعامل بها*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (ج.ج.د.ش). (2005). *الجريدة الرسمية العدد 80 في 11 ديسمبر 2005، مرسوم تنفيذي رقم 05/468 في 10/12/2005، المادة 2*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
9. المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض). (2020). *قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة: 219*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
10. المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض). (2020). *قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة: 224*. الجزائر: المطبعة الرسمية.
11. بدرة لعور. (2014). *آليات مكافحة جرائم الممارسات التجارية في التشريع الجزائري (أطروحة الدكتوراه)*. الجزائر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
12. جامعة الملك عبد العزيز. (2010). *التجارة الإلكترونية وفرص عمل الخريجات في المملكة. مركز الدراسات الاستراتيجية، المجلد الإصدار 25*.
13. زبيحة زيدان. (2011). *الجريمة المعلوماتية في التشريع الجزائري والدولي*. الجزائر: دار الهدى.
14. سمية قحوشي. (ديسمبر 2016). *المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصاريحات الجبائية - دراسة حالة بإدارة الضرائب بولاية بسكرة. مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، الصفحات 295-313*.
15. عاشور شافع بالعيد. (2006). *العولمة التجارية والقانونية للتجارة الإلكترونية*. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
16. عبد الغني بشرى. (2011). *فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الفترة ما بين (1999 - 2009) (مذكرة ماجستير)*. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تلمسان: جامعة تلمسان.
17. محمد زرقون، و عنتر سلسمان. (2014). *جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصاريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب بالوادي. مجلة البديل الاقتصادي، الصفحات 40-59*.
18. محمد شريف كنو. (2010). *قانون المنافسة و الممارسات التجارية*. الجزائر: منشورات بغدادي.
19. مصطفى عوادي. (2009). *الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري (المجلد الإصدار الطبعة الأولى)*. الوادي-الجزائر: مطبعة مزوار.