

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

Mechanisms To Combat Tax Evasion In The Algerian Legislation

د. نجوى سديرة (أستاذ محاضر قسم ب)

جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر

nadjouas@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2018/11/18

تاريخ المراجعة: 2018/11/11

تاريخ الإيداع: 2018/05/01

الملخص:

إذا كانت الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العامة، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث ترتكز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي، فعدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن التهرب الضريبي، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، ومن أجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، وكذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني مع التنسيق بين مختلف هيئاتها، وبإيجادها للمبادئ الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الاقتصاد، التهرب، التشريع، الإجراءات، الضوابط الجبائية.

Abstract:

If the tax is a financial deduction that the State shall deduct from the individuals in order to achieve the public benefit, then it would be a reflection of the economic, social and political conditions of the society in which it's imposed, thus the state bases on it to pay for its public expenses. However, with the multiplicity of activities and the development of the industrial and commercial sectors, it led to multiple types of imposed taxes; this has resulted in a serious phenomenon called "tax evasion".

The failure to achieve an effective economic policy resulting from the adverse effects of tax evasion, negatively affects the national economy as well as the public treasury, and for this matter, the competent authorities must confront this phenomenon by taking strict measures in combating it, as well as the creation of structured methods under a legal framework with coordination among its various bodies, and the creation of the basic principles through which fiscal controls would be effective in the field.

Keywords : Tax, economy, evasion, legislation, procedures, fiscal controls .

مقدمة:

إن الجزائر على غرار باقي دول العالم تعرف تزايدا للنفقات العامة منذ الاستقلال، حيث قامت بالبحث عن مصادر تمويل مستقرة للخبزينة العمومية لسد هذا النقص، لذلك كان من الضروري اللجوء إلى الجبائية لمواجهة عمليات الإنفاق بمختلف أنواعها. فأصبحت الجبائية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخبزينة العمومية على خلاف الجبائية العادية.

ولكن ونظرا للأزمات الاقتصادية العالمية التي أدت إلى انخفاض أسعار البترول ما أنجر عنه صعوبة هيكلية وفقدان لمبالغ ضخمة أوقعت الخبزينة العامة في عجز دائم مما اضطر السلطات إلى زيادة دور مساهمة الجبائية العادية في التمويل، لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضريبة التي تعتبر أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها من أهم الموارد المستقرة والدائمة للخبزينة العمومية، كما تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة والمتزايدة.

وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجبائية العادية في تغذية الخبزينة، حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الاقتصادي، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتمييز النظام الجبائي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية وكذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي، التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد وهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية.

وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة واستنزاف المال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة. ووفقا لما سبق ذكره فإن أهمية الموضوع تبدو لنا من زاويتين علمية وعملية، فالأهمية العلمية تبرز من خلال مواجهة التهرب الضريبي وذلك من أجل الإصلاح المالي الذي يعتبر نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق العام بشقيه التجاري والاستثماري، أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية بشقيها المباشر وغير المباشر أما الأهمية العملية لهذا البحث وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على الوسائل والسبل الكفيلة للحد من هذه الظاهرة التي تعتبر مشكلة أخلاقية أكثر منها اقتصادية، ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية كوسيلة من وسائل مواجهة التهرب الضريبي، وبذلك يتم وضع خطط وخطوات نحو الإصلاح الاقتصادي.

وعليه فإن الهدف الرئيسي من دراسة هذا الموضوع تكمن في: إبراز الوسائل والآليات الكفيلة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

من خلال ما تقدم بيانه تبرز إشكالية الموضوع، والتي تهدف الدراسة لمناقشتها ومحاولة الإجابة عليها كالتالي:

ما مدى نجاعة الآليات التي يفرضها النظام الجبائي الجزائري لمواجهة التهرب الضريبي؟

لمعالجة موضوع الدراسة فقد اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في ما يتعلق بدراسة الجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل القانونية والإجرائية.

ولقد انتهجنا الخطة التالية لمعالجة الإشكالية المطروحة، بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاثة مباحث كالتالي:



المبحث الأول: الوسائل الوقائية

تعتبر الوسائل الوقائية من أهم الوسائل المعتمدة لمواجهة التهرب الضريبي، لذا سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى بعض من التحليل والتمحيص للوسائل الوقائية سواء على مستوى التشريع الضريبي، أو على مستوى الإدارة الضريبية، أو على مستوى المكلف بالضريبة وذلك من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

الفرع الأول: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

يتم العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره من خلال ما يلي:

أولاً: العمل على تحسين التشريع الضريبي: إن العمل على تحسين التشريع الضريبي يكون من خلال الصياغة القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وكذلك موظفي الضرائب، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها¹، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب الضريبي²، وأن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب³ كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي⁴.

ثانياً: العمل على استقرار التشريع الضريبي: نظراً للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال كل قانون مالي والتي تؤدي إلى تعقد مهام موظفي الضرائب، وعدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها، وبالتالي نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة⁵، مما يستوجب العمل على استقرار النظام الضريبي، وإلغاء كل التعقيدات المتمثلة بالأخص في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين والإدارة معا بتبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها⁶، إضافة إلى وضوحه بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي⁷.

التشريع الضريبي يتعقد لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه⁸، فالمشروع من خلال المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قام بفرض الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU)، وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزائي، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة

1 ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص 165.

2 محمد مرسي فهد/ سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون دار نشر، القاهرة، 1999، ص 309.

3 حامد عبد المجيد دراز/ مرسي السيد حجازي، المالية العامة، دون الإشارة إلى دار النشر، بيروت (لبنان)، 2003، ص 272.

4 مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص 52.

5 أحمد زهير شامية، المالية العامة دار زهران للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، دون سنة نشر، ص 210.

6 أحمد يونس البطريق/ حامد عبد المجيد دراز/ محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة دون طبعة، دار شباب الجامعة الإسكندرية (مصر)، 1978، ص 102.

7 أحمد زهير شامية، المالية العامة، المرجع نفسه، ص 210.

8 ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائري، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 30.

على أرباح الشركات (IBS)، بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP) فالمكلف بهذا التعديل يدفع ضريبة جزافية وحيدة (IFU) إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصطلحات مختلفتين. هذا الإجراء يتميز بالإيجابية ليس على المكلفين فقط بل على موظفي الضرائب، كذلك من خلال بساطة الإجراءات وتيسير المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين.

الفرع الثاني: عدالة النظام الضريبي

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي¹، ويقصد هنا بالعدالة الاجتماعية أي تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضها² مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة³ وأن تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته، وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة فالنظام الجبائي العادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها، وأن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة⁴.

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها، سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي، وهو ما سيتم إيضاحه من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الجانب البشري

تتمثل أهم الإجراءات التي لابد للإدارة الضريبية اتخاذها على مستوى الجانب البشري في ما يلي:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر⁵.
- تحسين علاقة الإدارة بالمولدين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لابد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم⁶.
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها الكلف من قبيل تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية⁷.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بإدارة الضريبة قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم فالإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة⁸.
- تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم⁹.

1 عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 181.

2 عادل فليح العلي، المرجع نفسه، ص 124.

3 ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة (الجزائر)، 2003، ص 30.

4 Jean RIVOLI, Vive l'impôt, Edition du seuil collection société, Paris, 1965, P 72.

5 ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة (الجزائر)، 2003، ص 30.

6 عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جريب للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص 229.

7 أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 155.

8 مصطفى الكتيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء (المغرب)، 1985، ص 125.

9 La lettre de DGI (Algérie), Bullent d'information de la direction générale des impôts, 64/2012, P05.

الفرع الثاني: الجانب المادي

من أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي حيث:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90¹.
- إنشاء تسع (09) مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91.
- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة².
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات تقدر بـ 29.000.000 مليون يورو، للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى 2012³.

ومن جهة أخرى يعتبر نقص الوسائل المادية من بين العراقيل الرئيسة التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية. وذلك أن طبيعة عملها يتطلب الحركية الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها إلى حملات الرقابة في عين المكان⁴.

المطلب الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

لعل من أهم الإجراءات التي لا بد من اتخاذها بالنسبة للشخص المكلف بالضريبة هي ضرورة توعيته من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وهو ما سيتم توضيحه من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة

ويكون ذلك من خلال ما يلي:

- إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنزيل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير⁵-ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين⁶، وذلك من أجل الوصول إلى مكلف يقدر واجبه الضريبي ينبغي إقناعه بأن ما يدفعه من التزامات ما هي إلا مساهمات ضرورية في مالية الدولة التي تخصص لإنشاء المرافق العامة لتجسيد ذلك على أرض الواقع من خلال انتهاج سياسة رشيدة في الإنشاء للموارد تعيد ثقته في الدولة.

الفرع الثاني: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي، وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة⁷.

1 مرسوم تنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد (جريدة رسمية رقم 26 الصادرة بتاريخ 1990/06/27).

2 ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 262-263.

3 Séminaire sur la loi finance 2010, intervention du Mr Mostapha ZIKARA, Directeur de la législation et réglementation fiscale, Algérie, 2010.

4 عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت (لبنان)، 1986، ص 164.

5 أعاد حمود القيسي، المرجع السابق، ص 155.

6 Mehel LUCIEN, Science et technique fiscale, Edition PUF, Paris.1984, P 341.

7 غازي حسن عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 345-346.

فالعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة تتميز بالحدز المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم بينهم¹، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال، والتي تضم الاستقبال الهاتفي والاستقبال الشخصي بقصد تحسين صورتها²، وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين بالضريبة، فالعلاقة بينهما يجب ألا تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام³.

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية

تنقسم الوسائل الرقابية التي اعتمدها المشرع لمواجهة التهرب الضريبي إلى رقابة بسيطة والتحقيق الجبائي، وهو ما سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: الرقابة البسيطة

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة⁴، حيث يراقب المفتش التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات مع إرسال التصحيح المزمع القيام به للمكلف بالضريبة⁵. والرقابة العامة أو البسيطة تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهي الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف.

الفرع الأول: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف⁶ تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة⁷، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات، وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية⁸.

فالرقابة الشكلية هي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية، وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر المتداخلة في تحديد الوعاء الضريبي⁹، والتأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات، ومحاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات¹⁰.

1 Jean RIVOLI, Op. Cit, P 69.

2 La lettre de D.G.I (Algérie), Bullent d'information de la direction générale des impôts, N38/2009, P 01.

3 زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت (لبنان)، 1998، ص 189.

4 أنظر المادة 18 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

5 المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017.

6 ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 45.

7 بوعلام ولبي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جمعة سطيف (الجزائر)، 2009، ص 106.

8 لخضري، دور الإمتيازات في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف مسيلة (الجزائر)، 2006-2007، ص 18.

9 P Coline, La vérification fiscale économique, Edition economica, Paris, 1979, P 08.

10 بوعلام ولبي، المرجع نفسه، ص 106.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق

تتمثل في المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة¹، كما يقوم المفتش بمراقبة التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات، ولكن على المفتش وتحت طائلة بطلان الإجراءات أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به².

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصومة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعنية، وينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات³.

فالمفتش يطلبها كتابيا كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، وهذا ما جاءت به المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، كما للمفتش أن يستمع للمعنيين إذا تبيّن أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية هذا من باب طلب المعلومات.

أما في حالة طلب توضيحات وتبريرات يجب أن تبيّن الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما⁴. ومنه نستخلص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء، وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة⁵. غير أن أهم ما يعترض هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الضريبية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى⁶.

المطلب الثاني: التحقيق الجبائي

يتم التحقيق الجبائي عبر ثلاثة مراحل، ففي المرحلة الأولى يتم التحقيق في المحاسبة، وفي المرحلة الثانية يعتمد على التحقيق المصوب في المحاسبة، أما في المرحلة الثالثة فيعتمد أيضا على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهو ما سيتم توضيحه من خلال الفروع التالية:

1 أنظر المادة 18 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

2 المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017، ص 01.

3 فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 168-169.

4 أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2017.

5 فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص 170.

6 بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص 06.

الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹.

حيث يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات² مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت طريقة الحفظ للدفاتر المحاسبية والتجارية الواجب إمسائها يتم بطريقة إلكترونية، ولا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل³.

ويمر التحقيق في المحاسبة بعدة مراحل لا بد من مراعاتها كالتالي:

1- مرحلة التحضير للتحقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁴، بالإضافة إلى المعلومات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق يجب أن يبين الإشعار الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وللمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة⁵.

2- مدة إجراء التحقيق: أما مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، وتحت طائلة بطلان الإجراء وفقا لما جاء في المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن أن تستغرق أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00 دج و 10.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

3- إجراءات التحقيق المحاسبي: بعد إشعار المكلف بالضريبة وإنهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه وشروط الاستغلال (الزبائن،

1 Jean-Pierre CASIMIR, Pour faire face à un contrôle fiscal, seuil, Paris, 1998, P 258.

2 المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017، ص 01.

3 المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017، ص 02.

4 أنظر المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017.

5 أنظر المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017.

الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة...)، وسائل الإنتاج المستخدمة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية...إلخ.

كما تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذهم لعملية الرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاه المكلفين بالضريبة، وهي حق الإطلاع (المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية)، وحق إجراء التحقيق (المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية)، وحق المحاسبة (المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية)¹.

4- نتائج التحقيق المحاسبي: عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

كما منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة ضمانات مرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم والمتمثلة في:

- التبليغ بإعادة التقييم.

- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

بالتالي عند الوصول إلى نتائج التحقيق في المحاسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق، وعليه احترام كل الإجراءات القانونية والالتزام بالسري المنه، ومن خلال ما تطرقنا إليه نجد المشرع منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وأعاونها في إطار عملية الرقابة كحق الإطلاع، حق إجراء التحقيق والمعاينة كما ذكرنا سابقا من أجل محاربة كل التجاوزات والمناورات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالمقابل منح ضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة².

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث هذا النوع من الرقابة "التحقيق المصوب في المحاسبة" بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010³، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات⁴.

وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.

ويتم هذا التحقيق كذلك عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب وتخفيض الأعباء الجبائية.

حيث يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى

1 المادة 33-34-45 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017.

2 المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2017، ص 05-06-07.

3 سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الواد)، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011-2012، ص 134.

4 ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص 14.

المتعلقة بالتحقيق¹ ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

حيث أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة قبل إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وفقا لأحكام المادة 20 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يشمل الإشعار توضيح خاصية التحقيق المصوب والتعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الوثائق والدفاتر تحت طائلة بطلان الإجراءات أكثر من شهرين (02)، كما يمكن تمديد هذا الأجل بستة أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، كما يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما لإرسال وقبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم².

وإن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقا بالرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب وفقا لما جاءت به المادة 20 مكرر فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته، وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته³.

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة طبقا للمادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية⁴. حيث يقوم أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بالتحقيق، ويكون ذلك بإعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا يقدر بـ خمسة عشرة (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى الفترة موضوع التحقيق مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار يختاره⁵.

ولا يمكن أن يمتد التحقيق أكثر من سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه المنصوص عليه في الفقرة 03 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم، كما يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنع عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج، وتمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي⁶.

1 العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دارهومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 46.

2 أنظر المادة 20 مكرر فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

3 العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 46.

4 ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 31.

5 أنظر المادة 21 فقرة 02 و03 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

6 أنظر المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

بعد تحديد العون المحقق أسس فرض الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 فقر 06 من قانون الإجراءات الجبائية. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله عدم الرد في أجل يعد قبولاً ضمناً.

وله أن يستفيد من كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك، وفي حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فعليه إبلاغه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة. عند الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة وفقاً لأحكام المادة 21 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹.

المبحث الثالث: الوسائل العقابية

إن تقديم المادة الخاضعة للضريبة يعتمد على نزاهة المكلف تضامناً مع الإدارة، هذا التضامن الذي يبقى موضع شك مما يستوجب إسناد صلاحية المراقبة وتوقيع الجزاء للإدارة تأميناً لمردودية الضريبة أمامها². فالمشروع الجزائري فرض جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة، وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة على كل من يخالف أحكام ونصوص القانون الجبائي لضمان دقة تقدير وعاء الضريبة والتحصيل الجيد وتأمين المردودية والمساواة أمامها.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامات الجبائية والمصادرات والزيادات، وهو ما سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية، وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي الضريبة، أو مبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"³. أولاً: بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:
- يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بغرامة تتراوح بين 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج⁴

ولقد فصل المشروع في ذلك من خلال المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، أو غرامة تحدد بـ 50.000 دج في حالة غلق

1 أنظر المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية رقم 77 بتاريخ 2015/12/30.

2 عبد الكريم صادق بركات، المرجع السابق، ص 115.

3 الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط01، دار الجامعات المصرية الإسكندرية، (مصر)، 1972، ص 60.

4 أنظر المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وهذا ما تناولته المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.
- وفي حالة إجراء معائنتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة ثلاث (03) مرات، وعند العود للمحكمة أن تقضي بحبس المكلف لمدة من ستة (06) أيام الى ستة (06) أشهر.
- كما يعاق المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج².
- كما أن هناك زيادات بسبب نقص في التصريح بعدم الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد وعاء الضريبة وغيرها وقد حددت هذه النسب من 10% الى 15% و 25% وهو ما أشارت اليه وتناولته المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.
- ثانياً: بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:
- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 50.000 دج إلى 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة وفقاً لنص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة⁴.
- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج⁵، ففي حالة استعمال طرق احتيالية تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج وفقاً للفقرة 02 من المادة 324 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- كما حدد المشرع في المادة 324 أ-01 من قانون الضرائب غير المباشرة الغرامة بأربعة (04) أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100.000 دج في حالة حيازة أو بيع صانع أو تاجر أو مستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة مخالفة لأحكام المواد 359 و 378 من قانون الضرائب غير المباشرة⁶.
- أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر منها:
- رفض تقديم الوثائق قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة ما بين 1000 دج و 10000 دج⁷.
 - كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دينار جزائري⁸.
 - عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج وفقاً للمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.
 - في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1000 دج و 3000 دج⁹.

1 أنظر المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

2 أنظر المادة 194 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

3 أنظر المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.

4 قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

5 أنظر المادة 524 أ-01 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

6 أنظر المادة 324 أ-01، قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

7 أنظر المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

8 أنظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

9 أنظر المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

ثالثا: بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 و 2500 دج¹ على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص تنظيمية بالرسم على القيمة المضافة مع مراعاة أحكام المادتين 115 و 116، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة بـ 1000 دج إلى 5000 دج، كما أشارت المادة 115 على أن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال يترتب عليه تطبيق غرامة نسبتها 10 % وترفع إلى 25 % بعد إعدار الإدارة الضريبية للمدين بالضريبة وغيرها من الغرامات التي تم النص عليها في المادة 116 من نفس القانون. كما يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج و 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، وهذا ما ذهب إليه المادة 122 من نفس القانون.

رابعا: بالنسبة لقانون الطابع في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع، تساوي الغرامة خمسة (05) مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج، وهذا ما تناولته المادة 35 فقرة 02 من قانون الطابع²، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج³، في حين المادة نصت 90 على أن كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 دج و 5000 دج ومبلغ من 50.000 دج إلى 200.000 دج. وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق التملص منها، وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات وإيصالات أو إيرادات عن كل عملية يسد منها رسم الطابع والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج.

في حين كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100 و 101 من قانون الطابع يعاقب عليها بغرامات متفاوتة تتراوح بين 10% و 25%.

خامسا: بالنسبة لقانون التسجيل في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة (04) أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج وفقا لما جاءت به المادة 120 فقرة 02 من قانون التسجيل⁴:

- عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 دج إلى 50.000 دج⁵.
 - بالإضافة إلى الغرامة المقدرة من 1000 دج إلى 50.000 دج في حالة الخزانات المؤجرة وفقا للمادة 49 من قانون التسجيل مع العلم بالوفاء سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين قام بفتح الخزنة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48.
- سادسا: بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية نص على أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج⁶

1 أنظر المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

2 قانون الطابع لسنة 2017.

3 أنظر المادة 37 من قانون الطابع لسنة 2017.

4 قانون التسجيل لسنة 2017.

5 أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

6 أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

الفرع الثاني: المصادرة

انفرد قانون الضرائب الغير مباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها أو صاحبها بغير مقابل¹.
فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار².

وقد تطرق المشرع الجبائي للمصادرة في المادة 525 من قانون الضرائب غير مباشرة للمخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير وكذا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا للمادتين 64 و65 من هذا القانون.

الفرع الثالث: الزيادات

إن الزيادات تختلف عن فوائد التأخير، وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلّف من أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية. أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلّف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الأجل المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبيها كالتالي:

- النقص في تقديم التصريح³.
- التأخر في تقديم التصريح⁴.
- عدم التصريح⁵.

ونشير الى أن هذه زيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج أو ما يعادلها، وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ⁶.

المطلب الثاني: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الرديعي والتي تتمثل في:

الفرع الأول: الغلق المؤقت لمقر النشاط

وهي عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلّف على التسديد، فالمكلّف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

1 رؤوف عبّيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، دون بلد نشر، 1979، ص 868.

2 أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة (مصر)، 1993، ص 237.

3 أنظر المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

4 أنظر المادة 192 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

5 أنظر المادة 194 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

6 أنظر المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

في حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية¹ بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر. وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

الفرع الثاني: التسجيل في بطاقة معلوماتية

لقد قام المشرع الجزائري بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري بموجب تعليمية وزارية مشتركة رقم 127/97 المؤرخة في 1997/07/27. يجب على مصالح المعنية بتبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية.

الفرع الثالث: سحب التوطين المصرفي

وهي عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهريب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/05²، وبالتحديد في المادة 02 منه والتي نصت على أن كل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسييد رقم قدره 10.000 دج. كما جاءت التعليمية الوزارية رقم 04 تحدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.

الفرع الرابع: الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية

لقد أورد المشرع حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية من أجل ردع المكلفين المتهربين الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية، والذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم، وكذا المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة، إضافة إلى أصحاب التصريحات الكاذبة³.

المطلب الثالث: العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبات الجزائية المقررة لجريمة التهريب الضريبي إلى عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية يتم توضيحها في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: عقوبات أصلية

نصت القوانين الجبائية بنصوص صريحة على العقوبات الأصلية، وهي تتمثل في الحبس والغرامة، فمن خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أصبحت عقوبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئي بما يأتي:

1 أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

2 الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، جريدة رسمية رقم 52 بتاريخ 26 جويلية 2005.

3 المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 245/15 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق لـ 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات

العمومية وتفويضات المرفق العام

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) أشهر أي سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- حبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج¹.

أما بالنسبة للمادتين 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 119 فقرة 01 من قانون التسجيل، فالعقوبة المسلطة تتمثل في الحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات وقيمة الغرامة الجزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما قانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في المادة 532 منه على أن تطبيق عقوبة الحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج، ولا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج، وهذا ما ذهب إليه قانون التسجيل في المادة 119 فقرة 01، وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532.

وقد أجمعت النصوص على أن تضاعف العقوبات في حالة العود إلى الجريمة مع تحديد مدة العود بخمس سنوات، وكذا منح المتهم الحق في الاستفادة من الظروف المخففة طبقاً للمادة 53 من قانون العقوبات.

أما **العقوبات الخاصة بالشريك**: إن الشركاء وفقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، والذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير². وتطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبيها مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وفي حالة العود في أجل 05 سنوات ينتج عن ذلك مضاعفة العقوبات بحكم القانون سواء كانت جبائية أو جزائية ذلك دون الأخذ بالعقوبات الخاصة، مثل: المنع من ممارسة المهنة، وغلق المؤسسة وغيرها.

وتباشر هذه المتابعات بتطبيق العقوبات على المكلف بالضريبة بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

- **عقوبات خاصة بأعوان إدارة الضرائب**: من خلال نص المادة 122 من قانون العقوبات نخلص إلى أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، وكذلك كل موظف يصنع جداولها أو يقوم بتحصيله يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى عشر (10) سنوات وبالغرامة الجزائية من 500 دج إلى 10.000 دج.

ومن خلال ما ورد النص عليه في المادة 121 من نفس القانون، تطبق نفس العقوبات على الموظفين الذين يمنحون وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب والرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجاناً منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكاً.

فضلاً عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين إذ يعد المرتكب لهذه الأفعال مرتكباً لخطأ مهني من الدرجة 03 ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي 06-

1 أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

2 أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

03 المؤرخ في 2006/07/15 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوم إلى 06 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل من الرتبة والفصل أو التسريح وغيرها من العقوبات.
- كما يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة (06) أشهر وغرامة من 500 دج إلى 5000 دج كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني بموجب تنظيم الضرائب أو من مراقبتها، أو في المنازعات التي يشاركون فيها¹.
الفرع الثاني:عقوبات تكميلية

لقد تناول المشرع الجزائري العقوبات التكميلية من خلال المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 546 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة، بنصهم أن العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، وغلق المؤسسة...)، فنلاحظ أن هذه المواد نقصد بذكرها: "...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة..." العقوبات التكميلية.
فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التديسية التي تؤدي إلى التهريب الضريبي.

وقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالمادة 306 فقرة 03 وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 544، ونصت عليها المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين.
من خلال ما سبق ذكره، ومن خلال النصوص القانونية السالفة نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية) بل إنه باستقراء المواد نجدها تنص على المبلغ النهائي²، بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

الخاتمة:

من خلال هذه الورقة البحثية تبين لنا أن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أساليب مشروعة وغير مشروعة وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، إذ أن مكافحته ليست بالأمر الهين، نظرا لتعدد أشكاله والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة، مما استوجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين والضغط الجبائي.
هذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن حلول لمكافحة والتقليل من حدة التهريب الضريبي وتجنب آثاره، من خلال آليات موضوعية وأخرى إجرائية، وإذا كانت الرقابة الجبائية سواء بسيطة أو معمقة من أنجع الوسائل لمحاربة التهريب الضريبي باستعمال الإدارة الضريبية كل سلطاتها التشريعية والقانونية إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني رغم الجهود المبذولة من طرف الجهات المعنية.

1أحلام بن صيفي، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير تخصص مالية عامة، جامعة الجزائر1، 2014/2013، ص 79.

2فارس السبيتي، المرجع السابق، ص 319.

كما تناولنا كذلك الوسائل العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي، عن طريق إخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها تحت طائلة توقيع عقوبات جبائية ومهنية وعقوبات جزائية.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب هذه الورقة البحثية توصلنا إلى النتائج التالية:

- التهرب الضريبي هو ظاهرة عالمية أكثر منها وطنية، مما يستوجب التعاون الداخلي والخارجي للقضاء عليه.
- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به، وعدم قدرة أعوان الإدارة الضريبية على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي وارتفاعه.
- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى مقرات الإدارة، وعدم تجهيزها باللوازم الأساسية معقولة وسائل النقل المصلحية، فكل هذا لا يشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة.
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الضريبية الحديثة، ووصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة مع تسهيل الإجراءات الإدارية أعطى تحصيل جبائي متنامي.
- إن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة لاسيما في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب على المكلفين بالضريبة والقضاة الإداريين وحتى الباحثين في هذا المجال التحكم والإلمام به، خاصة وأنه من التشريعات التي تدخل عليها عدة تعديلات سنويا من خلال قوانين المالية سواء السنوية أو التكميلية، من هذا المنطلق ومن خلال الاستنتاجات المختلفة نجد أنه على المشرع استدراك الكثير من الجوانب الخاصة بتسوية النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.
- ضعف مستوى موظفي إدارة الضرائب ونقص الكفاءة ناتج عن نقص التكوين والترقيات، وعدم إحترام الإختصاص عند التوظيف، وكذلك نقص المتقيات والدورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغييرات المحدثة في القوانين الجبائية.
- المستوى الحالي للإدارة الجبائية ليس من حيث الوسائل المادية التي قد تكون متوفرة ولكن من حيث الموارد البشرية، لا يسمح لها بتسيير السياسة الجبائية بحيث أن السلطات العمومية اهتمت بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ هذه الإصلاحات، وبذلك فإن الزيادة في حصيلة الإقتطاعات الجبائية لا ترتبط بأداء الإدارة الجبائية بقدر ما ترتبط بتطور الطرف الاقتصادي.
- اعتبار التهرب الضريبي نتيجة من نتائج عدم فعالية النظام الضريبي، والقضاء على هذه الظاهرة يمر عبر تفعيل النظام الضريبي
- تفشي ظاهرة الرشوة الناتجة عن غياب الرقابة والعقوبات الصارمة ضد أعوان إدارة الضرائب.
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- قلة عدد موظفي إدارة الضرائب بالمقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة المتزايد بصفة مستمرة، وخاصة نقص عدد الموظفين القائمين بالرقابة والتحقيق من أجل كشف التهرب الضريبي.

- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- حساسية المكلفين بالضريبة من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب أداء الأعوان لمهامهم.
- إسناد مراجعة التحقيق "الفحص المضاد" إلى أحد أعوان إدارة الضرائب مسألة غير طبيعية باعتبار إدارة الضرائب طرف أساسي في النزاع، فكيف تسند إليها هذه المهمة.
- عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية نتج عنه اعتماد القضاة اعتمادا كبيرا أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة، ومن هنا فإن فض النزاع الضريبي أمام الجهات القضائية يتطلب وقتا طويلا، خاصة حين تعدد الخبرات التي يأمر بها القاضي، مما يؤثر سلبا على مصالح المكلف بالضريبة.
- إن المكلف بالضريبة مقيد بمجموع الطلبات التي يقدمها أثناء الشكوى الأولية في حين يمكن للإدارة الجبائية أن تقدم أثناء مجريات التسوية وبالتحديد أثناء التحقيق لطلبات جديدة وهذا يعتبر تغليب لسلطة الإدارة على المكلف وإضعاف لضماناته أمام الإدارة.

وعلى ضوء ما تقدم نخرج بالتوصيات والاقتراحات التالية:

- القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة.
- توسيع مجال تطبيق الاقتطاع من المنبع، فبالرغم من أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل "الرواتب والأجور" يطرح إشكال حول مدى عدالته.
- إعداد برنامج وطني لمكافحة الرشوة داخل الإدارة الضريبية بصفة خاصة ومختلف الإدارات العمومية الأخرى.
- صياغة قوانين واضحة خالية من التعقيد والغموض يفهمها جميع المكلفين بالضريبة باختلاف مستوياتهم العلمية.

قائمة المراجع والصادر:

أولا: النصوص التشريعية والتنظيمية:

أ- القوانين العادية والأوامر:

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- 2- قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.
- 3- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.
- 4- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.
- 5- قانون الطابع لسنة 2017.
- 6- قانون التسجيل لسنة 2017.
- 7- الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، جريدة رسمية رقم 52 بتاريخ 26 جويلية 2005.

ب- المراسيم التنفيذية:

- 1- مرسوم تنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد جريدة رسمية رقم 26 بتاريخ 1990/06/27

3- متفرقات:

- ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.

ثانيا: المؤلفات باللغة العربية:

- 1- أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة (مصر)، 1993.
- 2- أحمد زهير شامية، المالية العامة دار زهران للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، دون سنة نشر.
- 3- أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008.
- 4- الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، (مصر)، 1972.
- 5- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط2، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 6- حامد عبد المجيد دراز/ مرسي السيد حجازي، المالية العامة، دون الإشارة إلى دار النشر، بيروت (لبنان)، 2003.
- 7- رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، دون بلد نشر، 1979.
- 8- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدارال جامعية للطباعة والنشر، بيروت (لبنان)، 1998.
- 9- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008.
- 10- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدارال جامعية للطباعة والنشر، بيروت (لبنان)، 1986.
- 11- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011.
- 12- غازي حسن عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 13- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 14- محمد مرسي فهي/ سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون دار نشر، القاهرة (مصر)، 1990.
- 15- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار الثقافة للنشر والتوزيع عان (الأردن)، 2011.
- 16- مولاي ملياني بغداداي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- 17- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 18- يونس أحمد البطريق/ حامد عبد المجيد دراز/ محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دون طبعة دار شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 1978.
- 19- ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

ب- المؤلفات (باللغة الفرنسية):

- 1- Paul marie GAUDEMET, Précis de finances publiques, Tome 2, Edition Montchrestien, Paris, 1970.
- 2- LucienMEHEL, Sciences techniques fiscales, Edition PUF, Paris, 1984.
- 3- JeanRIVOLI, Vive l'impôt, Edition du seuil collection société, Paris, 1965.
- 4- Coline, La vérification fiscale économique, Edition economica, Paris, 1979.

ثالثا: الرسائل والمجلات

أ- الرسائل:

- 1- لخضر يحي، دور الامتيازات في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف مسيلة (الجزائر)، 2006-2007.
- 2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الواد)، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011-2012.
- 3- أحلام بن صيفي، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير تخصص مالية عامة، جامعة الجزائر 1، 2013/2014.

ب- المجلات والمقتنيات:

- 1- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، العدد 02، مجلة الباحث، جامعة ورقلة (الجزائر)، 2003.
- 2_ بوعلام ولبي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.