

# دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري:

بوداعة حاج مختار<sup>1</sup>

ج. معسكر

ملخص:

يعد النظام الجبائي في الجزائر نظاما تصريحا يقوم على اساس الثقة وافتراض حسن النية في المكلف بالضريبة. والرقابة الجبائية هي المقابل الممنوح للإدارة الضريبية من اجل التحقق من صحة ودقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين والخاصة بالمادة الضريبية.

إلا أن هذا النظام لا يسمح للإدارة بمراقبة التصريحات إلا بعد حلول الأجال القانونية الخاصة بإيداعها، مما يسمح خلال هذه الفترة الزمنية لبعض المكلفين الافلات من أي آلية للرقابة أو الخضوع للتصحيح الضريبي نتيجة قيامهم بأعمال غير مشروعة وارتكاب مخالفات ضريبية من خلال ممارسة نشاطات مؤقتة.

إن التلبس الضريبي هو آلية رقابية غير مستقلة تمارس في إطار باقي آليات الرقابة الضريبية الأخرى كالحق في الزيارة والحق في الحجز والحق في التحقيق وحق الاطلاع، وهو يسمح للإدارة التدخل لوقف جنحة الغش الضريبي

---

1 أستاذ مساعد أ  
جامعة مصطفى اسطوبولي معسكر

الهاتف: 0773666805 البريد الالكتروني: [boudaahadj@yahoo.fr](mailto:boudaahadj@yahoo.fr)

الجارية في حالة توافر مؤشرات قوية علي قيامها وهذا حتى قبل حلول آجال الالتزام بالتصريحات الضريبية.

**الكلمات المفتاحية:** التلبس الجبائي؛ الرقابة الجبائية؛ التملص من الضريبة؛ المادة الضريبية؛ الغش الضريبي؛ تنظيم الاعسار؛ حق المعاينة؛ حق التحقيق؛

## Résumé

Le système d'imposition en Algérie est un système déclaratif car fondé sur la confiance et la bonne foi du contribuable. Le contrôle fiscal est donc la contrepartie de l'obligation faite au contribuable des déclarations sincères et exactes de la matière imposable par ce system l'administration fiscale ne peut intervenir qu'après les déclarations du contribuable pour contrôler et rectifier. Entre le moment où le contribuable commence ses activités et celui où il doit faire ses déclaration, l'administration ne peut lancer ses contrôles puisque les activités n'ont pas encours donnée lieu à déclaration, certaines contribuable profitent de cette période pour commettre des irrégularités à travers des activités éphémères et échappent ainsi au redressement fiscal.

La flagrance fiscale est une procédure de contrôle non autonome qui s'effectue dans le cadre des droits de visite, d'enquête, de saisie de communication ou de contrôle et qui permet à l'administration fiscale d'intervenir pour stopper un délit de fraude fiscale en cours lorsque suffisamment d'indices sont réunis en intervenant avant même l'échéance de l'obligation déclarative.

## مقدمة:

يعد النظام الجبائي في القانون الجزائري نظاما تصريحيًا، حيث أن المكلف بالضريبة يقوم تلقائيًا وطواعية بتقديم تصريحاته الضريبية سواء تلك المتعلقة برقم الأعمال أو تلك الخاصة بالأرباح والمداخيل عند حلول الآجال القانونية بإيداع تلك التصريحات وبالتالي فإن هذا النظام يقوم على مبدأ الثقة وافتراض حسن النية في المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

يقابل هذا النظام الضريبي التصريحي ضرورة وجود نظام رقابي فعال يسمح للإدارة الجبائية بموجب القانون مراقبة مدى صحة ودقة التصريحات الضريبية المقدمة من المكلفين والتحقق من المادة والوعاء الضريبيين قصد القيام بالتصحيحات وإعادة التقويم الضريبي اللازمة حفاظًا على مصالح الخزينة العمومية.

تعد الرقابة الضريبية حالة مهمة في مجال العمل الضريبي، فكلما كانت أساليبها متقدمة تظهر حالة من حالات تقدم العمل، وبيان نشاط الإدارة، و كلما توسع مداها تعطي رادعا في إيقاف التهرب<sup>2</sup>

إلا أن الأشكال المطروح هو أن من المكلف بالضريبة لا يلتزم بإيداع تصريحاته الضريبية إلا بعد مرور سنة كاملة على بداية نشاطه التجاري أو الصناعي وهذا بموجب أحكام القانون<sup>3</sup> وبالتالي لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتدخل في هذه الفترة وتقوم بأي عملية للرقابة الضريبية الأمر الذي قد يستغله بعض المكلفين بالضريبة من أجل القيام ببعض الأعمال التدليسية للتهرب من الضريبة.

وتتمثل هذه الأعمال على وجه الخصوص في ممارسة نشاط خفي، القيام بعمليات البيع او الشراء دون فاتورة وحتى القيام بتحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم، وهذا في إطار أهداف السياسة الضريبية الموجهة أساسا لدعم الاستثمار وبعض القطاعات الاقتصادية الحيوية.<sup>4</sup>

من أجل التصدي لهذه الممارسات الضارة بالخزينة العمومية أوجد المشرع الجزائري من خلال أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2010 من خلال المادة 18 منه إجراء التلبس كآلية للرقابة الضريبية القبلية من اجل ردع وقمع عملية التملص من الضريبة ومحاولة المكلف بالضريبة تنظيم إعساره. وتم تطوير هذه الآلية من خلال احكام المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 .

لقد تأثر المشرع الجزائري بنظيره الفرنسي الذي كان سباقا لإحداث هذا الاجراء في دفتر الإجراءات الجبائية الفرنسي من خلال احكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007، حيث جاءت أحكام المادة 15 منه لتمنح الإدارة الجبائية الفرنسية حق القيام بعمليات الحجز التحفظي وفرض غرامات جبائية تتراوح ما بين 5000 إلى 20.000 أورو، بعد تحرير محضر التلبس الجبائي.

لذلك سوف نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز الإطار القانوني للتلبس الجبائي ودوره كآلية استباقية في كشف وردع جريمة التملص من الضريبة. وهذا من خلال تحديد مفهومه والحالات التي يمارس فيها والأحكام والشروط الإجرائية لهذه العملية في المبحث الأول. أما في المبحث الثاني فستتطرق إلى الآثار المترتبة على تحرير محضر التلبس وإبراز

الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء.

## **المبحث الأول: مفهوم التلبس الجبائي وشروط الخاصة بتطبيقه:**

يعد إجراء التلبس الجبائي وسيلة إضافية منحها المشرع الضريبي للإدارة من أجل تعزيز آليات مكافحة الغش الضريبي، تتميز عن باقي الآليات الآخر بأنها تمنح بموجب القانون للإدارة حق التدخل وممارسة الرقابة قبل حلول آجال التصريحات الجبائية التي تعد من بين اهم التزامات المكلف بالضريبة<sup>5</sup>.

لذلك سوف نحاول تحديد مفهوم هذا الاجراء وإبراز مجال تطبيقه سواء من حيث الحالات الخاصة به أو من حيث طبيعة الضرائب والرسوم التي يشملها في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فسوف نعالج الشروط الموضوعية والاجرائية الخاصة بعملية تحرير محضر التلبس الجبائي.

## **المطلب الأول: مفهوم التلبس الجبائي وحالات تطبيقه.**

### **الفرع الأول: مفهوم التلبس الجبائي.**

عرف المشرع الجزائري التلبس الجبائي من خلال أحكام المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 التي أسست المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>6</sup>، حيث اعتبره عملية مراقبة غير مستقلة عن باقي وسائل التحقيق الجبائي تمارسها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الاعسار،

وبالتالي ضرورة حماية مصالح الخزينة العمومية من أي عمل من شأنه أن يشكل تهديدا أو عائقا امام تحصيل الديون الجبائية المستقبلية.

وقد تأثر المشرع الجزائري من خلال هذا التعريف بما جاء به المشرع الفرنسي من خلال احكام المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 التي عدلت أحكام المادة 6 من دفتر الإجراءات الجبائية وبالتالي فهو آلية للتدخل قبل حلول آجال الالتزام بالتصريحات الضريبية، حيث أن المكلف بالضريبة قد يستغل هذه المدة من أجل القيام بإخفاء العناصر لتلبيد خل في تشكيل الوعاء الضريبي،<sup>7</sup> أو القيام بتنظيم إعساره من خلال التخلي عن أملاكه المنقولة أو العقارية قصد الافلات من عملية التحصيل القصري وعدم دفع الديون الجبائية. كم ان هذا الاجراء يشمل أيضا المكلفين بالضريبة الذين مارسوا نشاط تجاريا لمدة سنة واحدة ثم يتوقفون عن النشاط أو يغيرونه دون الالتزام بالتصريح أو دفع الحقوق الضريبية.

إن إجراء التلبس أصبح يشمل جميع فئات وأنواع الضرائب التصريحية بعدما كان مقتصرًا في البداية على الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، وهذا بهدف الوقاية وردع جريمة النصب والاحتيال بالنسبة لهذه الرسم.<sup>8</sup>

## **الفرع الثاني: مجالات تطبيق التلبس الجبائي:**

يمكن القول أن أهم ما يميز إجراء التلبس الجبائي أنه اجراء داخل اجراء، فهو لا يمارس بشكل مستقل عن إجراءات الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة في مقر

ممارسة النشاط الاقتصادي والمتمثلة في حق المعاينة وحق الحجز وحق الزيارة وحق التحقيق.<sup>9</sup>

إن الشروع في مباشرة هذا الاجراء يتطلب توفر مجموعة من الشروط حددها المشرع الضريبي بموجب احكام المادة 20 مكرر 03 من قانون الاجراءات الجبائية المستحدثة بموجب احكام المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 وتتمثل هذه الشروط في:

- القيام بممارسة نشاط اقتصادي دون أن يتم التصريح به لدى الإدارة الجبائية والذي يعتبره المشرع من بين الممارسات التدليسية التي تشكل الركن المادي لجريمة التملص من الضريبة، إن البحث عن الغش والاحتيال و التدريس واستعمال المناورات للتملص من الضريبة يكون عن طريق الرقابة حسب النظام الضريبي الخاضع له المكلف بها.<sup>10</sup>
- القيام بإصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع والخدمات التي تم تسليمها فعلا، وهذا بهدف زيادة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع إلى الممولين والاستفادة من خلال وسائل تدليسية من نظام الخصم في مجال هذا الرسم مما يترتب نقص الارادات الجبائية في مجال هذه الضريبة الأمر الذي يلحق أضرار بالغة بالخرينة العمومية، وهو ما يعرف بجنحة النصب والاحتيال في مجال الرسم على القيمة المضافة.
- القيام بعمليات البيع والشراء للبضائع والسلع دون تحرير فواتير وهذا ما مهما كان مكان امتلاكها أو تخزينها أو إيداعها بهدف إخفاء رقم الأعمال المحقق وبالتالي التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة.

• الاستعمال الغير مشروع لنظام الامتيازات الضريبة وتحوله عن الأهداف المسطرة خاصة بالنسبة لنظام الشراء بالإعفاء الخاص بالرسم على القيمة المضافة حيث أن الامتيازات الضريبية تعد نفقات جبائية بحكم أنها تنازل بموجب القانون عن إيرادات جبائية بهدف تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية في مجال الانتاج والاستثمار قد يستغلها المكلف بالضريبة المستفيد منها لإضرار بمصالح الخزينة دون تحقيق هذه الاهداف وهنا تبرز أهمية كشف هذه الممارسة من خلال اجراء التلبس الجبائي، القيام بارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وقانون العمل، سواء من خلال عدم مسك الدفاتر التجارية الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر الجرد والدفتر اليومي أو عدم التصريح بالعمال وبالتالي عدم الضرائب الخاصة بأجورهم.

### **المطلب الثاني: شروط الخاصة بمحضر التلبس الجبائي:**

إن توفر هذه الحالات يسمح للإدارة الضريبة بالتدخل لوقف عميات الغش الجبائي الرامية إلى التملص من الضريبة وبالتالي التصدي لها في الوقت المناسب وحتى قبل حلول آجال التصريحات الضريبة. كم يسمح هذا الاجراء أيضا بالتصرف وبشكل فعال ضد الشركات التجارية التي تمارس نشاطها في مدى قصير، والتي تم تأسيسها وفق لهدف واحد هو التهرب الضريبي. وعليه فإن الإدارة الجبائية يجب عليها إثبات الدليل على وجود اعمال ومناورات تدليسية من شأنها تهديد عملية التحصيل الضريبي<sup>11</sup>.



أما بالنسبة للشروط التي يجب توفرها من اجل تحرير محضر التلبس الجبائي فإنها تتم من خلال قيام أعوان الإدارة الضريبية في إطار ممارسة عملية الرقابة الجبائية المتمثلة في حق المعاينة، حق الاطلاع، حق الحجز العادية وحق التحقيق وحق الزيارة، بمعاينة جنحة التلبس ما دام هذا الاجراء لا يمارس بشكل مستقل عن إجراءات الرقابة العادية، وبالتالي ملاحظة حالات التي تستوجب تحرير محضر التلبس الجبائي، إلا أن تحرير هذا المحضر يفرض توفر مجموعة من الشروط تتمثل أساسا في:

- موافقة الإدارة المركزية على تحرير هذا المحضر وهذا تحت طائلة بطلان الاجراء ويجب أن تتم هذه الموافقة في اجل 48 ساعة من تقديم الطلب، وفي حالة عدم الموافقة أو عدم الرد فلا يتم تحرير هذا المحضر وهذا على أساس ان هذه الطلبات تقدم من المديريات الولائية للضرائب أو من مديريات كبريات المؤسسات.
- يجب على الإدارة إثبات توفر تحقق حالات التلبس الجبائي للحصول على موافقة الإدارة المركزية مما يسمح بعد ذلك بالحصول على الوثائق المحاسبية والمالية وحتى الاجتماعية للمؤسسة، مما يسمح بدراستها واستخراج المعطيات الدالة على القيام بعمليات وأعمال تدليسية خاصة فيما يتعلق بإدراج أرقام وهمية في هذه الوثائق المحاسبية.
- إن توفر هذه الشروط يسمح للإدارة بتحرير محضر التلبس وفقا لنموذج المعد لهذا الغرض يوقع فيه أعوان الإدارة والمكلف بالضريبة وفي حالة رفضه بدون ذلك في المحضر. وهذا صيانة لحقوق المكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء.

## **المبحث الثاني: النتائج المترتبة على محضر التلبس الجبائي والضمانات الممنوحة للأشخاص الخاضعين له**

عند توفر الشروط والأسباب الخاصة بالأفعال التي توصف بأنها تلبس جبائي هدفه التملص من إقرار الوعاء الضريبي وتنظيم عملية الاعسار، يقوم أعوان الإدارة بتحرير محضر التلبس. هذا الاجراء القانوني يترتب عليه مجموعة من النتائج والآثار على المكلف بالضريبة الخاضع له<sup>12</sup>.

ونظرا لخطورة هذه النتائج حاول المشرع منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات القانونية لحماية حقوقه ومنعاً لأي تعسف من الادارة.

### **المطلب الأول: النتائج المترتبة على محضر التلبس الجبائي:**

إن تحرير محضر التلبس الجبائي من قبل أعوان الإدارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون اعمالاً من شأنها تهديد عملية التحصيل الضريبي يترتب آثار قانونية مرتبطة أساساً بنظام الخضوع للضريبة وإجراءات المراقبة الجبائية، وحق الاسترداد بالنسبة للارسم على القيمة المضافة. إلى جانب حرمان المكلف بالضريبة من بعض الحقوق التي يمنحها القانون خاصة التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20% من قيمة المبلغ المتنازع فيه في حالة وجود طعن إداري ضد شرعية الضريبة<sup>13</sup>. حيث أن طلب تأجيل الدفع أصبح من الحقوق المعترف بها للمكلف بالضريبة في مختلف القوانين الجبائية في حالة وجود نزاع قائم حول شرعية وأساس فرض الضرائب<sup>14</sup>.

ما يمكن استنتاجه في هذا الخصوص أن المشرع لم يكن ينص على أي إجراءات خاصة تسمح للإدارة القيام بعملية الحجز التحفظي، مما يهدد حماية الديون الجبائية وعملية التحصيل الضريبي وهذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي يعتبر الحجز التحفظي إجراء يسمح بحجز ما يوجد بمخزون المؤسسة الاقتصادية وجميع المنقولات، وهذا دون اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة مما يجعل محضر التلبس الجبائي بمثابة سند تنفيذي<sup>15</sup>.

بالإضافة إلى ذلك فقد نص المشرع الفرنسي أيضا من خلال احكام المادة 1740 من القانون الضريبي العام على فرض غرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 إلى 20.000 أورو حسب رقم الأعمال المحقق على الاشخاص الذين يتم تحرير ضدهم هذا المحضر.

ولقد تدارك المشرع الجزائري هذا النقص المسجل في الآثار المترتبة على تحرير محضر التلبس فقام بتعزيز السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في حالة قيامها بتحرير محضر التلبس وبالتالي توسع في الآثار والنتائج المترتبة على هذا الاجراء. وهذا من خلال أحكام المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 التي عدلت احكام الفقرة 03 من المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>16</sup>، حيث نصت على إمكانية القيام بعملية الحجز التحقيق من قبل الإدارة وكذلك توقيع غرامة جبائية المنصوص عليها في أحكام المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تفرض عادة على الأشخاص الذين يثبت في حقهم القيام بأعمال ومناورات تدليسية للإفلات من تحديد الوعاء الضريبي<sup>17</sup>.

على أن المشرع الجزائري ذهب بعيدا عندما نص في نفس التعديل على حق الإدارة في تمديد آجال تقادم تأسيس الضريبة بسنتين إضافيتين عن الأجل القانوني المحددة بأربعة سنوات. بالإضافة إلى إسقاط حق المكلف بالضريبة القيام بعملية دفع الديون الضريبية بالتقسيط ووفقا للجدول المتفق عليه مع قابض الضرائب المختص إقليميا.

ولقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك عندما نص وكجزء على تحرير محضر التلبس تسجيل الاشخاص الخاضعين له في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش الضريبي. مما يطرح التساؤل حول مبدأ قرينة البراءة كون أنه من المفروض أن عملية التسجيل في هذه البطاقة لا تتم إلى بعد صدور حكم قضائي نهائي بالإدانة الجزائية.

كما يمكن القول أن المشرع الضريبي نص على آثار أخرى على تحرير محضر التلبس مرتبطة بعملية الرقابة الجبائية، تتمثل أساسا في إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة المنتهية، وكذا تجديد آجال التحقيق في عين المكان. الأمر الذي يجعلنا نقول بأن المشرع الضريبي لم يعد ينظر إلى التلبس الجبائي كإجراء للوقاية من أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة من أجل التملص من الضريبة وتنظيم الإعسار قبل حلول أجل التصريحات الجبائية، بل أنه أصبح وسيلة رقابية تضاف إلى الوسائل الرقابية المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية، والذي يهدف أساسا منع وقمع عمليات الغش الضريبي.

**المطلب الثاني: الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف الخاضع لمحضر التلبس الضريبي:**

نظرا للطبيعة القانونية لمحضر التلبس الجبائي باعتباره سندا تنفيذيا وللأثار القانونية المترتبة عنه والمتمثل أساسا في فرض بعض العقوبات الجبائية والحرمان من بعض الحقوق بالإضافة إلى عملية الحجز التحفظي، فإن التشريع الضريبي منح مجموعة من الضمانات للمكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء بهدف حمايته من أي تعسف تقوم به الإدارة الجبائية.

وتتمثل هذه الضمانات أساسا في حق المكلف بالضريبة الحصول على نسخة من محضر التلبس الضريبي. بالإضافة إلى حقه الطعن هذا المحضر أمام القاضي الإداري كما نصت على ذلك الفقرة 04 من المادة 20 مكرر 03 المحدثه بموجب المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

إلا أن المشرع الضريبي أغفل الإشارة إلى مسألتين أساسيتين تتمثلان في أنه لم يحدد الجزاء المترتب على عدم تسليم الإدارة الضريبة نسخة من محضر التلبس الجبائي.

أما المسألة الثانية فإنه لم يحدد الإجراءات القانونية الواجب اتباعها من اجل الطعن في محضر التلبس، حيث اكتفى بالقول بان الطعن يختص به القاضي الإداري وفق للأحكام المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية والإدارية<sup>18</sup>. دون تحديد إذا كان الاختصاص يؤول إلى قاضي الموضوع أو إلى قاضي الاستعجال. ولم يحدد أيضا الآجال القانونية للطعن من يجعل النص القانوني قاصرا من حيث الجاني الاجرائي.

هذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي نص صراحة أنه لا يمكن مباشرة عملية الحجز التحفظي ضد المكلف بالضريبة

إلا بعد تبليغه بمحضر التلبس الضريبي، كما نص على حق المكلف بالضريبة الذي تم تحرير محضر التلبس الجبائي ضده اللجوء إلى القاضي الاستعجالي الإداري في أجل 08 أيام تحسب من تاريخ تبليغه بالمحضر، ويفصل القاضي الاستعجالي بأمر في أجل لا يتعدى 15 يوما، ويكون هذا الأمر قابل للاستئناف أمام قاضي الاستئناف في أجل ثمانية أيام أيضا<sup>19</sup>. وفي حالة قبول الدعوى الاستعجالية الوقفية، يتم رفع اليد عن الحجز كنتيجة لوقف إجراءات التلبس الجبائي.

لذلك فإن على المشرع الضريبي تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع لإجراءات التلبس الضريبي من أجل منع التعسف الإدارة، وهذا من خلال إلزام الإدارة بتبليغ المحضر إلى المكلف بالضريبة قبل مباشرة عملية الحجز أو تطبيق العقوبات وحساب آجال الطعن ابتداء من تاريخ التبليغ، بالإضافة إلى ضرورة تقديم الدليل وتحميلها عبئ الإثبات إثبات أن المكلف بالضريبة يقوم بأعمال تدليسية من شأنها تهديد عملية تحصيل الديون الجبائية مستقبلا ويتم ذلك بالخصوص أمام القاضي الاستعجالي الإداري وفقا لدعوى الاستعجال الوقفي المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية والادارية في الموارد 919 وما يليها.

## الخاتمة:

إن اجراء التلبس الجبائي يعد آلية رقابية فعالة واستباقية ولكشف وقمع المناورات والاعمال التدليسية الهادفة إلى الغش والتملص من الضريبة وبالتالي حماية مصالح الخزينة العمومية في ظل السياسة الاقتصادية والمالية الرامية إلى تحسين الإيرادات الجبائية العادية من اجل تمويل أعباء الميزانية العمومية خاصة في ظل تراجع أسعار النفط وبالتالي تراجع الإيرادات الجبائية البترولية.

كما تبرز أهمية هذا الاجراء في ضرورة تعزيز آليات ووسائل الرقابة الجبائية في التشريع الضريبي خاصة وأن النظام الجبائي المعتمد في الجزائر هو نظام تصريحي.

إن أهمية هذا الاجراء وخطورة النتائج المترتبة عليه تفرض ضرورة وضع إطار قانوني مناسب ومتوازن يضمن من جهة حق الإدارة الجبائية في استعمال هذه الآلية لكشف جنحة الغش الضريبي ومن جهة أخرى ضرورة حماية حقوق المكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء ومنع تعسف الإدارة.

وفقا لهذا الأساس على المشرع الضريبي تحديد الحالات التي تسمح بممارسة هذا الاجراء على وجه الحصر في قانون الإجراءات الجبائية، وعدم الاكتفاء بالصياغة العامة للنصوص عندما أشار أن التلبس الجبائي الذي يهدف أساسا إلى القيام بعملية الرقابة قبل قيام المكلف بالضريبة باي مناورة هدفها تنظيم الأعمار وهذا قبل حلول آجال الالتزامات الضريبة لا يمارس إلا عند توفر مؤشرات مقبولة تدل على القيام بهذه الأعمال. إن عبارة مؤشرات قوية أو مقبولة يمنح سلطة تقديرية واسعة للإدارة خاصة أن هذا الاجراء لا يحتاج إلى

ترخيص من الجهات القضائية ويكفي لصحته موافقة الإدارة المركزية بخلاف حق الزيارة أو المعاينة الذي يتطلب موافقة رئيس المحكمة المختصة إقليميا وهي محكمة مكان القيام بالمعاينة أو الزيارة.

بالإضافة إلى ذلك فإن فعالية عملية التلبس الجبائي وتحقيق الغاية من هذا الاجراء وهي قمع عمليات الغش الضريبي والتملص منها التي يقوم بها المكلفين بالضريبة الذين لم تحل بعد آجاله ايداعهم التصريحات الضريبة عند نهاية السنة المالية تفرض على المشرع أن ينص على القيام بذا الاجراء بشكل مستقل عن باقي آليات الرقابة الجبائية وأن لا يكون مرتبطا بها.

أما بالنسبة لمسالة الآثار المترتبة عن تحرير محضر التلبس والمتمثلة أساسا في توسيع بعض العقوبات والحرمان من بعض الحقوق، فيمكن القول أن المشرع قد تدارك الأمر من خلال قانون المالية لسنة 2013، عندما نص على حق الإدارة عند تحرير المحضر في القيام بعملية الحجز التحفظي. إلا ان ما يمكن انتقاده هو أن المشرع نص كعقوبة على تسجيل المكلف بالضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وفي الحقيقة بان هذا الأثر ينبغي أن يكون مرتبطا بصدور حكم قضائي يقضي بإدانة المكلف بالضريبة بجرائم الغش الضريبي احتراماً لمبدأ احترام لمبدأ قرينة البراءة الذي يعد مبدأ دستوريا.

أما بالنسبة لمسالة الضمانات القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين لمحضر التلبس الجبائي فإنه ينبغي على المشرع التفصيل في المسائل الاجرائية الخاصة بحقوقهم في مسألة الطعن في هذا المحضر، إما من خلال النص في



قانون الاجراءات الجبائة على الحق في اللجوء إلى قاضي الاستعجال الاداري وتحديد الآجال القانونية لذلك وطرق الطعن الممارسة ضد هذه الاوامر.

وإما القيام بالإحالة على أحكام قانون الاجراءات المدنية والادارية وتحديد طبيعة الدعوى الاستعجالية الممارسة ضد محضر التلبس خاصة في ظل توسع المشرع الجزائري بعد تعديل هذا القانون سنة 2008 في حالات الاستعجال.

إن حماية حقوق المكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء تفرض ضرورة وضوح ودقة النصوص الاجرائية الخاصة بممارسة الطعون وأجالها وعدم الاكتفاء بالنصوص والقواعد العامة.

## المراجع:

- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008،
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- قانون رقم 12-12، المؤرخة 30 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، عدد 72.
- الأمر 01-10 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المؤرخ في 26 أوت 2010، الجريدة الرسمية عدد 49.
- القانون 09-08 المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، الجريدة الرسمية، العدد 21.
- الأمر 101-76 المؤرخ في 22/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الجريدة الرسمية، العدد 102.

- Christian Lopez, droit pénal fiscal, L.G.D.j, paris, 2012,  
direction générale des impôts, la lettre de la DGI, N° 68, 2003.
- Gérard Le Grand, la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, édition du jurisclesseur, paris, 2003.
- jacques buisson, le sursis au paiement de l'impôt L.G.D.J, paris, 1996.
- jacques grosclaude, Philippe marchesou, procédures fiscales, édition Dalloz, 6<sup>eme</sup> édition, paris, 2012.
- martin collet, procédures fiscal, presses université de France, 1<sup>er</sup> Edition, paris 2011.

**الهوامش**

- 1- Christian Lopez, droit pénal fiscale , L.G.D.j, paris, 2012, P 153.
- 2- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 56.
- 3- نصت المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 17 أن يكتبون على الأقل يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم للسنة المالية السابقة.
- 4- direction générale des impôts, la lettre de la DGI, N° 68, 2003,P06
- 5-martin collet, procédures fiscal , presses université de France, 1<sup>er</sup> Edition, paris 2011, P49.
- 6- نصت المادة 18 من الأمر 01-10 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 على ما يلي "تنشأ ضمن الجزء الثاني من الباب الأول من الفصل الثاني من القسم الثاني، من قانون الاجراءات الجبائية المادة 20 مكرر 3 وتحرر كما يأتي:
- المادة 20 مكرر 3 – 1 بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي، يمكن اعوان الادارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الاقل و المحلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحري محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذي يمارسون انشطة خاضه لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الاخضاع الضريبي. الجريدة الرسمية العدد 49.
- 7- حيث ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة ومن شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية التدخل لوضع حد لجنحة الغش الضريبي الجارية.
- 8-Christian Lopez, op.cit., P 154.
- 9- قام المشرع الفرنسي بموجب احكام قانون المالية لسنة 2010 بإحداث المادة 60 مكرر في دفتر الإجراءات الجبائية والتي سمحت بإجراء عملية التلبس الجبائي مستقلة عن باقي عمليات الرقابة الجبائية الأخرى وهذا بالنسبة لعمليات تجارة التبغ والمشروبات الكحولية وتجارة الأسلحة وأشار إليه:
- martin coléet ,Op.Cit, P 50.
- 10- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 102.
- 11- Gerard Le Grand, la responsabilité fiscal des dirigeants d'entreprise, édition du jurisclesseur, paris, 2003, P 161.
- 12- Martin collet, Op.Cit, P 51.
- 13- نص على ذلك الفقرة 03 من المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 18 من الأمر 01-10 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010- الجريدة الرسمية العدد 49.
- 14- jacques buisson, le sursis au paiement de l'impôt L.G.D.J, paris, 1996, P11.
- 15- jacques grosclaude, Philippe marchesou, procédures fiscales, édition Dalloz, 6<sup>eme</sup> édition, paris, 2012, p 258.
- 16- المادة 12 من قانون رقم 12- 12 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، عدلت أحكام الفقرة 3 من المادة 20 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 72، المؤرخة 30 ديسمبر 2012.
- 17- نصت الفقرة 2 من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما لي: عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% . وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%
- 18- نصت المادة 919 من قانون 08-08 والمتضمن قانون اجراءات المدنية والادارية على ما يلي: عندما يتعلق الامر ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب الغاء كلي أو جزئي يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار او وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار.
- عندما يقضي بوقف التنفيذ يفصل في طلب الغاء القرار في أقرب الآجال.
- ينتهي آثار وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب.
- 19- article 16 de livre procédure fiscale.