

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل-

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم العلوم القانونية والإدارية

## التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون تخصص القانون العام للأعمال

تحت إشراف الدكتور:

بودريوه عبد الكريم

إعداد الطالبة:

عديد أمينة

لجنة المناقشة

الدكتور سمار نصر الدين	أستاذ محاضر	جامعة جيجل	رئيساً
الدكتور بودريوه عبد الكريم	أستاذ محاضر	جامعة بجاية	مشرفاً و مقرراً
الدكتور دنيديني يحيى	أستاذ محاضر	جامعة بومرداس	مناقشاً
الدكتور برحماني محفوظ	أستاذ محاضر	جامعة البليدة	مناقشاً

السنة الجامعية

2011/2010

## مقدمة

إنَّ التنمية الاقتصادية هدف تسعى البرامج الحكومية إلى تحقيقها و تلجأ الدول إلى البحث عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار و الدوام من أجل تغطية نفقاتها المتزايدة و في هذا الصدد تُعتبر الضريبة مورداً هاماً لخزينة الدولة ووسيلة أساسية في مجال السياسة الإقتصادية و الإجتماعية ، و حتَّى تقوم الضريبة بتحقيق الأهداف المسطرة لها و أداء دورها لا بُدَّ أن يُراعى في تحديدها أُسس العدالة الضريبية و المساواة في المراكز القانونية للمواطنين و لن يتأتى ذلك إلا بتقدير الضريبة و حسابها و ربطها بطريقة سليمة متفقة مع أحكام القانون دون أية مغالاة في التقدير أو تجاوز أو إساءة في استعمال السلطة .

فاستخدام الضريبة هدفه تحقيق منافع عامة و ليست خاصة و لهذا أصبح من الضروري التوفيق بين مصلحة الدولة بما توفره لها الضريبة من أموال تُساهم في تغطية نفقاتها المختلفة و تساعدها على تحقيق سياستها الإقتصادية و الإجتماعية التي تعود بالنفع على المجتمع ككل و بين مصلحة المُمولين التي تتحقق من خلال مساعدة المكلف بالضريبة على تأدية أعماله و عدم إعاقة طموحاته و هذا بوضع نظام جبائي خاص بمجالات و طرق تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم ، و هو ما جعل المشرع الجزائري يتبنى نظاماً جبائياً ذو طابع تصريحي بحيث أعطى للمُكَلَّف بالضريبة حرية تحديد أُسس فرض الضريبة ضمن تصريح يُقدمه لمصالح الضرائب مع وضع ضوابط و آليات قانونية لهذه التصريحات ، إذ يُلزم المكلفين بالضريبة على تقديم تصريحاتهم للمصالح الجبائية في الآجال المحددة و التي تتضمن رقم الأعمال و المداخل المُحققة .

و من أجل أن توتي الإلتزامات الضريبية المفروضة على المكلف أكلها لا بُدَّ أن تتجح الأجهزة الرسمية في تأدية واجباتها في مجال الجباية و التحصيل ، و لذلك تمَّ إرساء قواعد و آليات للوقوف على صحة الأُسس المُعتمدة من طرف المُكَلَّف في تحديد وعاء الضريبة الواردة في تصريحاته فأوكل لمصالح الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة في سبيل مراقبة صحة الأُسس المُعتمدة في تقدير الضريبة و هذا قصد تحقيق العدالة و ضمان المنافسة النزيهة بين جميع المكلفين على نطاق أوسع.

و قد سجل النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات رغبة من المشرع في مسايرة التطورات

الإقتصادية من جهة ، ومحاولة منه لايجاد عوامل جديدة لتحسين الحصيلة الضريبية المُتأتية من الجباية العادية وذلك بإحداثه لرسوم جبائية جديدة من جهة أخرى .

يُعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الإقتصادي سواءً على صعيد الإنفاق العمومي أو على صعيد الموارد و في مُقدمتها الموارد الضريبية ، فالعوامل و الاعتبارات الاقتصادية على المستويين الدولي و الاقليمي أدت إلى تسابق معظم الدول إلى تطوير و تبسيط أنظمتها الضريبية بما يتماشى مع الفكر الحديث في مجال الضرائب بحيث تصبح الضريبة أداة مُشجعة للإستثمارات المحلية و الأجنبية .

و بما أن موضوع التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري يحتوي على شق اقتصادي و شق قانوني و نظرًا للتزايد المستمر لحجم الضرائب في ميزانية الدولة نتيجة لتوسع الوعاء الضريبي لمجمل النشاطات و المداخل أصبح من الضروري الوقوف على النظام القانوني الخاص بالتصريحات الجبائية باعتبارها من أهم طرق تقدير أسس الضريبة و كذا الوقوف على أهم الآليات و الصلاحيات المُخولة للإدارة الجبائية لاكتشاف الإغفالات و مواطن النقص في مضمون التصريحات.

وبالتالي فإنّ الهدف من دراسة موضوع التصريح الجبائي يكمن في السعي إلى تبسيط نظام التصريح بغرض تحسيس المكلفين بالضريبة و توعيتهم بضرورة و أهمية التصريح المطابق و فعاليته المزدوجة بالنسبة للمكلف و الإدارة الجبائية ، و هو الشيء الذي من شأنه تقريب الإدارة الجبائية من المواطن مع إبراز أهم الوسائل و الطرق المُستحدثة لتحصيل الضرائب .

و نظرًا لاتصال موضوع التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري بأسس و ركائز هامة في الدولة لارتباطه بعصب حساس و هو الخزينة العمومية فإنّ التصريح هو الوسيلة التي بواسطتها تتمكن الإدارة الجبائية من مراقبة الأسس المُعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي و بالتالي التمكّن من التقييم الفعلي لمبلغ الضريبة المُستحق و تحصيله و الذي يُعتبر في الحقيقة دينًا للخزينة العمومية و من ثمّ تحقيق الوفرة الضريبية المرهونة بدورها بفعالية آليات الرقابة.

وسيتم بلورة إشكالية الموضوع من خلال الجمع بين متغيرين

**المتغير الأول:** يتمثل في الطبيعة المزدوجة للتصريح الجبائي باعتباره واجباً و التزاماً يقع على عاتق بعض المكلفين بالضريبة هذا من جهة ، و كون التصريح الجبائي حق بالنسبة للمكلف بالضريبة يكفل له حرية تقدير أسس فرض الضريبة المستحقة عليه من جهة أخرى .

**المتغير الثاني:** يستند إلى السلطات القانونية الواسعة الممنوحة لإدارة الضرائب في سبيل تحري صحة هذه التصريحات و التي قد تصل إلى درجة التدخل في مجال الحريات الفردية للمكلفين بالضريبة و هو ما ينجم عنه فرض العقوبات اللازمة المُمثلة في الزيادات التي تفرضها إدارة الضرائب و يتحملها المكلف تحت عنوان التصحيح الجبائي أو العقوبات الجبائية و الجزائية في الحالات التي تقتضي ذلك . و مما سبق فإن معالم إشكالية الموضوع تتمحور حول مدى فعالية التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري؟

و لدراسة الموضوع سيتم اتباع خطة من فصلين

**الفصل الأول: التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته**

**الفصل الثاني: الإطار القانوني للرقابة القائمة على التصريحات**

و ستتم دراسة موضوع التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري بإتباع منهج وصفي تحليلي مع التركيز على المنهج التحليلي لكونه يساعد على تحليل مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع مع التدعيم بموقف الإجتهد القضائي في هذا المجال .

# الفصل الأول

التصريح الجبائي بين حرية

تقديره و ضوابط صحته

الضريبة هي اقتطاع نقدي نهائي دون مقابل لفائدة الجماعات المحلية للدولة أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية<sup>(1)</sup> و بذلك فهي تُعتبر ديناً للخزينة العمومية<sup>(2)</sup> و شكلاً من أشكال إبراز سيادة الدولة<sup>(3)</sup> ، و قد تعددت الوسائل و الطرق التي قد تلجأ إليها الدولة في سبيل تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة و بالتالي تقدير الضريبة المستحقة عليه<sup>(4)</sup> إلا أنّ إختيار الأسلوب الأنسب لتحديد الوعاء الضريبي الذي يتماشى مع الأسس العلمية لرسم السياسة الضريبية تحقيقاً لأهداف المجتمع<sup>(5)</sup> هو العملية الأكثر دقة ، إذ تتطلب قدرة للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة و تحديد سعرها .

وباعتبار المكلف بالضريبة هو أعلم شخص بقيمة الضريبة المستحقة عليه و هو أعلم شخص بمقدار دخله على نحو صحيح ، فإنه يُستلزم لقيام نظام تصريحي في المجال الجبائي منح المكلف بالضريبة حرية تقدير قيمة الضريبة ، فإعمال مبدأ حرية التقدير يتناسب مع مبدأ دستوري آخرهو مبدأ العدالة الضريبية .

و طالما أنّ حجم الحصيلة الضريبية يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة<sup>(6)</sup> ، كان لزاماً على المشرع الجزائري أن يُحيط نظام التصريح بجملة من القيود التي تضمن صحة التصريحات و التي تُعتبر في حقيقة الأمر شروطاً لصحة التصريحات الجبائية ، وبالتالي فإنّ إحاطة التصريحات بجملة من الضوابط يؤدي إلى تغادي أي احتمال للتلاعب أو

(1) MUZELLEC Rymond , Finances publiques , 8<sup>eme</sup> édition , Dalloz , Paris , 1993 , p 123 .

(2) للتفصيل أكثر حول آثار اعتبار الضرائب ديوناً للخزينة العمومية أنظر في ذلك : عبد العزيز أمقران ، " عن عريضة

رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص

CAUDMET Paul - (3) ص 21 - 23 .

(4) محمد أبو Marie , Finances publiques , T 01 , Edition Montchrestien , Paris , 1981, P23 .

نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيقية ، الطبعة الثالثة مطابع الدستور

التجارية ، عمان ، 2005 ، ص 14 . (5) حامد عبد المجيد

دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، القسم الثاني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، بدون سنة ، ص 93 .

(6) محمد عباس محرزى ،

اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2004 ، ص 145 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

الفصل الأول

الغش من قبل بعض المكلفين بالضريبة أثناء تحديدهم لمقدار دخلهم و الضريبة المستحقة عليهم .

و لهذا سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول : التصريح الجبائي أسلوب لتقدير الضريبة ذاتياً

المبحث الثاني : المعايير الضابطة لصحة التصريحات الجبائية

### المبحث الأول: التصريح الجبائي أسلوب لتقدير الضريبة ذاتياً

يقتضي التعرف على وعاء الضريبة تقييم العناصر الخاضعة لها و في هذا الصدد تتعدد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لنتناسب مع العديد من المعطيات لدى المكلفين كدرجة الوعي و نسبة الأمية و عادات و تقاليد الأفراد... إلخ، و نظراً لاختلاف هذه المعطيات من دولة لأخرى و حتى داخل الدولة الواحدة فإن ذلك يُؤدي إلى تعدد أساليب تقدير الضريبة على نحو يتناسب مع هذه التغيرات<sup>(1)</sup>.

و يُعتبر الممول من ضمن المحاور الأساسية خلال عملية التقدير، إذ تكون صفة الممول محل اعتبار في أسلوب التقدير القائم على التصريحات و هذا نظراً لخصوصية هذا الأسلوب المباشر في التقدير الذي يستند الإخضاع الضريبي فيه إلى إقرارات بدخل حقيقي يُطابق الواقع و هذا يتأتى بإسناد سلطة التقدير الذاتي للضريبة للمكلف نفسه باعتباره أنسب شخص يعرف مقدار دخله الحقيقي. و من أجل الوقوف على مكانة التصريح الجبائي أو بعبارة أخرى التقدير بواسطة الإقرارات كأسلوب من الأساليب المباشرة التي تلجأ إليها الدول لربط الضريبة سيتم التطرق إلى مفهوم التصريح الجبائي (المطلب الأول) ثم نتناول التصنيفات المختلفة للتصريحات الجبائية (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: مفهوم التصريح الجبائي

إن الإحاطة بمفهوم التصريح في المجال الجبائي يقتضي تعريفاً لهذا الأسلوب المباشر في التقدير (الفرع الأول) مع وجوب التطرق إلى أهم المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التصريح (الفرع الثاني) إلى جانب الوقوف على الأهمية التي تكتسبها هذه الطريقة من طرق التقدير (الفرع الثالث).

#### الفرع الأول: تعريف التصريح في المجال الجبائي

للقوقف على تحديد تعريف التصريح في المجال الجبائي ينبغي أولاً التطرق إلى أهم التعريفات التي جاء بها الفقهاء إلى جانب التطرق إلى أهم ما يميز هذا الأسلوب في تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن غيره من الأساليب .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

### أولاً : تعريف التصريح الجبائي باعتباره أسلوباً لتقدير وعاء الضريبة

تعددت و تباينت تعاريف الفقهاء للتصريح في المجال الجبائي لتباين العناصر المُعتمد عليها و يُمكن تناول أهمها :

يرى جانب من الفقه أن التصريح الجبائي هو " تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية فهو إقرار مكتوب موقَّع عليه من الممول أو وكيله موضحاً به إجمالي الإيرادات و المصروفات و صافي إيراده المُتحقق من مزاولته نشاطه و ربح أو خسارة خلال السنة الميلادية المنتهية "(1)

فالتصريح هو عبارة عن كشفُ تعدده مصلحة الضرائب و يملؤه المكلف بكافة المعلومات المتعلقة بمداخيله و إعفائه و الضريبة المستحقة عليه، حيث يقوم المكلف بتقديم تصريحه بنفسه محددًا به دخله الخاضع للضريبة المُتحقق له من مصدر أو عدة مصادر مبيئاً فيه مقدار الضريبة المستحقة عليه(2). ينطوي التصريح الجبائي على بيان المكلف بنشاطه أو دخله الذي يشكل وعاء الضريبة خلال فترة زمنية(سنة مالية مثلاً) يقدمه إلى الإدارة الجبائية(3) و يُقر فيه بشؤونه الضريبية التي تُساعد الإدارة على تعرف مدى خضوعه للضريبة وربطها .

فبموجب هذا الأسلوب من التقدير فإنَّ المُكَلَّف يتولى عملية القيام بإجراءات تقدير دخله الخاضع للضريبة و مقدار الضريبة المستحقة عليه ضمن التعليمات الصادرة من قبل الجهات الضريبية في الدولة و يُقدم بذلك تصريح موقعا منه بصحة التقدير و المبالغ الواردة فيه(4) .

ويرى البعض الآخر أنَّ المُكَلَّف يقوم بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون يُصرح فيه بنتائج أعماله و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصفة عامة كما

- (1) أحمد يوسف سنية ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 14 .
- (2) خليل عواد أبو حشيش ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن ، 2004 ، ص 371 .
- (3) يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 59 .
- (4) أبو نصار محمد ، المشاعلة محفوظ ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 14 .

## التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

## الفصل الأول

هو مُبين في دفاثره ومستنداته<sup>(1)</sup> مع افتراض حُسن نية وأمانة المُكَلَّف باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح .

ومن خلال هذه التعاريف يتضح أن التصريح الجبائي هو إلتزام قانوني يقع على عاتق بعض المكلفين بالضريبة و يرد على المداخل و الأرباح الخاضعة للضريبة خلال مدة زمنية تختلف من تعريف لآخر و ذلك لارتباط هذه المدة بالسياسة الضريبية للدول و التي تُعتبر أداة هامة من أدوات التدخل الإقتصادي لتحفيز الإستثمارات<sup>(2)</sup> ، و تتشكل السياسة الضريبية من مجموعة القرارات المُتخذة لتأسيس و تنظيم و تطبيق الإقتطاعات الضريبية طبقاً لأهداف السلطات العمومية<sup>(3)</sup> .

و يتميز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام و الذي يُعرف بأنه إقرار شخص بواقعة من شأنها أن تُنتج أثراً قانونية ضده مع قصده أن تُعتبر هذه الواقعة ثابتة في حقه<sup>(4)</sup> ، فالإقرار عموماً يصدر عن المُقر بناءً على مُطلق تقديره دون أن يلتزم بمراعاة الصدق فيه أو تأييده بمستند ما، و هذا خلافاً للإقرار الضريبي الذي يُقدمه الممول نُزولاً عند نص القانون مُتضمناً بيانات مُعينة ملتزماً بالصدق في كل ما يتضمنه من بيانات ومؤيداً بأوراق و مستندات للإثبات<sup>(5)</sup> .

## ثانياً : تمييز أسلوب التصريح عن غيره من أساليب تقدير الضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة ، وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي قد تلجأ إليها الدولة في سبيل تقدير دخل المُكَلَّف الخاضع للضريبة و بالتالي تقدير الضريبة المستحقة عليه ، بحيث يُعتبر تقدير هذه

(1) خالد شحادة الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار وائل ، الأردن ، 2005 ، ص 91 .

(2) CONRIE Jean – pierre , LEMAIRE Dominique , Les impots et la politique fiscal , Paris , 1984 , p 3 .

(3) BEL TRAME Pierre , La fiscalité en France , 10<sup>ème</sup> édition , Hachette supérieur , Paris , 2004 , p 163.

(4) محمد سعدي الصبري ، الواضح في شرح القانون المدني الجزائري : الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، دار هومة ، الجزائر ، 2009/2008 ، ص 213 .  
(5) أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص 363 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

العناصر من أعقد جوانب الفن الضريبي و ثمة العديد من طرق تقدير مادة الضريبة نستطيع ردها إلى مجموعتين ترتبط الأولى بالبيئة و أدواتها إقرار الممول و المجموعة الثانية قوامها تقدير غير مباشر يستند في ذلك إلى القرائن والدلائل لا إلى البيئة بحيث تؤدي إلى تقدير يغلب عليه التقريب و على أساس معايير موضوعية<sup>(1)</sup> .

### 1 \_ تمييز التصريح الحقيقي عن التقدير الجزافي

تبعاً لهذا الأسلوب تُقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي و تقريبي بناءً على عدد من القرائن ، فالتقدير الجزافي عبارة عن تقدير تقريبي بواسطته تُحدد المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية وضعها المشرع مُسبقاً<sup>(2)</sup> إذ يتم تقدير دخل بعض الفئات من المكلفين بشكل جزافي و بقيمة ثابتة ومقطوعة بغض النظر عن الدخل الفعلي للمكلف ، و تنقسم الصور المختلفة للتقدير الجزافي<sup>(3)</sup> إلى نوعين رئيسيين قانونية و إتفاقية<sup>(4)</sup> .

فالتقدير الجزافي القانوني يستند إلى بعض القرائن التي ينص عليها القانون الضريبي نفسه ، كأن ينص القانون على اعتبار الربح السنوي للممول معدلاً لنسبة معينة من قيمة المبيعات الإجمالية في السنة .

أما التقدير الجزافي الإتفاقي أو التعاقدية فيتم نتيجة لمناقشات و اجتماعات بين كل من مندوبي الإدارة الجبائية و الممول يصل الطرفان في نهايتها إلى إتفاق على تقدير الوعاء الضريبي<sup>(5)</sup> ، و لا يتم اللجوء إلى التقدير الجزافي الإتفاقي إلا في الحالات التي يسمح بها القانون بناءً على اتفاق بين الممول

(1) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 58 .

(2) بوزيدة حميد ، الضريبة و إنعكاسها على الاقتصاد الجزائري ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 1997 ، ص 38 .

(3) TROTABAS Louis , Finances publiques , Dalloz , Paris , 1964 , pp. 244 –246 .

(4) كمال محمود متولي ، عدالة الضريبة بين القانون و الشريعة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المالية ، جامعة الجزائر، 1987/1988 ، ص 229 .

(5) حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة، القسم الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة ، ص 98 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

و إدارة الضرائب لفترة محددة<sup>(1)</sup> .

وقد تبني المشرع الجزائري التقدير الجزافي القانوني ، بحيث يتم تقدير أُسس الضريبة بناءً على رقم أعمال سنوي إجمالي و المحقق من طرف المدين بالضريبة ويوجه على إثر ذلك إشعارًا للمُكَلَّف بالضريبة المعني بالأمر يتضمن التقييم الخاص بالضريبة التي أعدته الإدارة الجبائية ، وفي هذا الصدد تمنح الإدارة للمكلف أجل ثلاثين يوما (40) لإبداء قبوله وملاحظاته حول الأُسس الضريبية المُعتمدة و له الحق في قبول تلك الأُسس أو رفضها<sup>(2)</sup> .

فالإدارة الجبائية في ظل النظام الجزافي مُمثلة في اللجنة الفرعية للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي من تقوم بتقدير رقم أعمال الخاضع للضريبة على أساس المعلومات التي أدلى بها المدين بالضريبة أو بالاعتماد على عناصر أخرى ككمية الانتاج مثلا<sup>(3)</sup> و كذا سائر العناصر الأخرى التي تتوفر عليها ، عكس أسلوب التصريح الحقيقي الذي يتولى المُمول نفسه تقديم إقرار بقيمة الضريبة ، بحيث يستند الإخضاع الضريبي إلى التصريح مع احتفاظ الإدارة الجبائية بحق رفض التصريح أو إدخال التعديلات عليه و مناقشة المُكَلَّف في ذلك .

## 2 \_ تمييز التصريح الحقيقي عن أسلوب التقدير الإداري

في ظلّ هذا الأسلوب تتولّى الإدارة الضريبية تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الوسائل التي تُمكنها من ذلك ، فتقوم بالتحريات و التردد على أماكن نشاط الممول و التفتيش و فحص دفاتره و مستنداته و مناقشة المُمول و استجوابه و تجميع كافة البيانات و المعلومات التي تُفيدها<sup>(4)</sup> بما في ذلك إقرار يتقدم به المُمول يتضمن مداخله الإجمالية<sup>(5)</sup> ثم تقوم بتقدير الوعاء الضريبي على هذا الأساس ، وتتشابه هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي مع طريقة التقدير الجزافي .

(1) كمال محمود متولي ، مرجع سابق ، ص 229 .

(2) وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، 2002 ، ص 15 .

(3) LAMULLE Thierry, Droit fiscal , Galino Editeur , Paris , 2004 , p 77 .

(4) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 102 .

يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 63 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

ففي ظل هاتين الطريقتين تتمتع الإدارة الجبائية بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة للوصول إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة على ضوء ما بحوزتها من معلومات<sup>(1)</sup> ، تُعتبر الإدارة الجبائية صاحبة السلطة في تقييم وعاء الضريبة في ظل أسلوب التقدير الإداري مع تبليغ المكلف بالإيرادات المهنية و الربح الخاضع للضريبة ، و في مقابل سلطة الإدارة في تقدير قيمة الضريبة يُمنح للمكلف أجل ثلاثين(40) يوماً إبتداءً من تاريخ تبليغه لإبداء قبوله أو ملاحظاته كما يحتفظ بحقه في رفع دعوى قضائية<sup>(2)</sup> ، و عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش<sup>(3)</sup> .

ولعل أهم ما يُميز هذه الأساليب المعتمدة في تقدير وعاء الضريبة هو اختلاف مجالات أعمالها إذ تختلف كيفية تطبيقها من مجتمع لآخر وحتى داخل الدولة الواحدة ، و يرجع الاختلاف في التطبيق إلى الشروط الواجب توافرها لإعمال كل أسلوب في التقدير، فتطبيق هذه الطرق في تقدير قيمة الضريبة يقتضي توافر مستوى عالٍ من الأخلاق و درجة مرتفعة من الوعي لدى أفراد المجتمع هذا من جهة ، و يقتضي توافر إدارة جبائية على مستوى عالٍ من الكفاءة و الخبرة من جهة أخرى<sup>(4)</sup> .

### الفرع الثاني : المبادئ الأساسية لأسلوب التصريح

إنّ عملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل فهذا يتطلب قدرة للوصول إلى تحديد المبلغ الضريبي المستحق و ذلك حسب القوانين المعمول بها<sup>(5)</sup> ، وفي هذا الصدد يُعتبر أسلوب التصريح من أبرز أساليب تقدير الضريبة حيث يركز على جملة من الاعتبارات الموضوعية و

- (1) الحاج طارق ، المالية العامة ، دار صفاء ، عمان ، 1999 ، ص 73 .
- (2) المادة 45 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج رعد 79 ، مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .
- (3) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 149 .
- (4) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 101 .
- (5) الحاج طارق ، مرجع سابق ، ص 72 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الشخصية و يقوم على جملة من المبادئ التي تتناسب مع مستوى التغيرات و تتلاءم مع الإمكانيات العملية المتاحة .

### أولاً : مبدأ حرية التقدير

ينبثق مبدأ حرية التقدير من صميم النظام التصريحي، فمنح الحرية للمُكلف في تقدير وعاء الضريبة يُعد نتيجة منطقية للنظام الجبائي القائم على التصريحات .

### 1 \_ مضمون مبدأ حرية التقدير

مضمون هذا المبدأ أن يقوم المُكلف بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصفة عامة مع افتراض حُسن نية و أمانة المكلف باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح<sup>(1)</sup> ، حيث يكفل مبدأ حرية التقدير للمكلف بالضريبة حرية تحديد دخله الخاضع للضريبة المُتحقق له من مصدر أو عدة مصادر مبيئاً مقدار الضريبة المستحقة عليه، بمعنى منح المُكلف بالضريبة سلطة التقدير الذاتي ، و يُقصد بالتقدير الذاتي مقدار الضريبة التي يحسبها المُكلف على نفسه من خلال تصريحه الذي ضمنه التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي و دخله الخاضع للضريبة و الضريبة المستحقة عليه<sup>(2)</sup> .

و تستند هذه السلطة على قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتياً من خلال تعبئة نموذج لدى مصلحة الضرائب يُعلن فيه المكلف عن الدخل الذي تحقق له من كافة مصادر دخله الخاضع للضريبة ثم يستدرك من ذلك الدخل المصاريف و النفقات التي تكبدها في إنتاجه ليصل إلى الدخل الصافي، حيث يقوم بتنزيل الإعفاءات التي منحها القانون ليُحدد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المُستحقة ويُسلم هذا الكشف لمصلحة الضرائب<sup>(3)</sup> .

و تطبيقاً لمبدأ حرية التقدير فإن كل مكلف بالضريبة حرٌّ في حساب مداخله و أرباحه و نشاطاته

(1) محمد عباس محززي ، مرجع سابق ، ص 147 .

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 39 .

(3) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 241.

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الخاضعة للضريبة<sup>(1)</sup>.

## 2 \_ أهداف تكريس مبدأ حرية التقدير

إن إرساء مبدأ حرية التقدير يبعث في نفوس المكلفين بالضريبة الطمأنينة و يُجنّب المكلف بالضريبة تحكّم الإدارة الضريبية في تقدير إيراداته بحكم أنه يُفترض في المكلف بالضريبة الذي يُقدر ذاتياً الضريبة المُستحقة العلم التام بكيفية احتساب دين الضريبة و موعد و كيفية أدائها حتى لا يُصبح تحت رحمة موظفي الإدارة الضريبية<sup>(2)</sup> .

كما أنّ مبدأ حرية التقدير يهدف إلى زيادة درجة الوعي لدى المكلف بالضريبة و ذلك من خلال منحه سلطة التقدير الذاتي لوعاء الضريبة و هو الشيء الذي يجعله يقف على حقيقة المسؤولية المُلقاة على عاتقه ، و الواقع أن فُرص نجاح الإدارة الضريبية في مهامها يتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي لدى الممول و كلما ازدادت قناعته بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع ككل<sup>(3)</sup> .

## ثانياً : مبدأ الثقة المتبادلة

إنّ مسألة العلاقات بين الإدارة و المواطن تُحددها النُظم السياسية و الإدارية المختلفة وفقاً لمبدأين دستوريين<sup>(4)</sup> أساسين هما: حماية المواطن ضد تعسف الإدارة ومبدأ مشاركة المواطن في تسيير المجتمع<sup>(5)</sup> ، فالعلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة يجب أن تقوم إنن على مبدأ العلاقات الإنسانية

(1) بولوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 54 .

(2) حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1997 ، ص 258 .

(3) المرجع ، ص 259 .

(4) لم

ينص صراحة في دستور الجمهورية الجزائرية الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96 - 483 مؤرخ في 7 فيفري 1996 يتعلق بنشر

تعديل الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر 1996 ، ج ر عدد 9 مؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم على مبدأ حماية المواطن ضد تعسف الإدارة و لا على مبدأ مشاركة المواطن في تسيير المجتمع و إنما كرس ضمناً هذين المبدأين من خلال منح المواطنين جملة من الحقوق كحق الإنتخاب و الترشح و الحق النقابي . (5) محمد إبراهيمي ، " الأشكال المختلفة لمشاركة المواطن في الإدارة الجزائرية " ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية ، عدد 04 ، 1985 ، ص 862 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

بعيدا عن العداوة و الحساسيات و موجة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف و الإدارة سعيا لإرضاء القيم المثلى مع عدالة إجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب<sup>(1)</sup> بعيدا عن التعقيد الإداري و متاهات البيروقراطية .

### 1 \_ مضمون مبدأ الثقة المتبادلة

تبني القانون الجبائي فلسفة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممول و إدارة الضرائب ، إذ تنثق مصلحة الضرائب بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي ويثق الممول في أن إدارة الضرائب ستعامله بعدالة و احترام<sup>(2)</sup> ، فالتطبيق السليم لمبدأ الثقة المتبادلة في ظل النظام الجبائي التصريحي يتطلب إذن ثقة إدارة الضرائب في أسس فرض الضريبة الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة فمبدئياً يجب على إدارة الضرائب افتراض حسن نية المكلف على أن تصريحاته صحيحة ومحررة طبقاً لمعيار النزاهة و الصدق باعتباره أنسب شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح .

وفي مقابل ذلك يجب على المكلف بالضريبة تغيير نظرتة إزاء الإدارة الجبائية على أنها أداة اغتصاب لأمواله إضافة إلى مختلف الشكوك والشبهات التي تحوم حول الإدارة الجبائية ، كما أنه يجب ألا يشعر بالضعف اتجاهها لأنه يملك حقوقاً في مواجهتها يضمنها القانون ، و بالتالي سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام ومن ثم تلتزم مصلحة الضرائب بقبول الإقرار الضريبي على مسؤوليته ويلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار<sup>(3)</sup> .

### 2 \_ أهداف تكريس مبدأ الثقة المتبادلة

إنَّ الهدف من اعتبار مبدأ الثقة المتبادلة من المبادئ الأساسية التي يركز عليها نظام التصريح

(1) BRAHIMI Abdelhamid , L'économie Algerienne, O.P.U , Alger , 1991 ,p 472 .

(2) محي محمد مسعد ، الإصلاح الضريبي بين الواقع و المأمول ، دار رؤية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 81 . (3) نفس المرجع ، ص 81 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

يكمن في محاولة تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية ، إذ يجب ألاَّ تقوم العلاقة بينهما على أساس خصومة أو على أساس جهتين تسعى كل منهما لإلحاق الضرر بالأخرى عندها يشعُر المكلف بأنه يؤدي واجبا وطنيا بدفع الضريبة<sup>(1)</sup> .

و تعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا الواجب و هذا بُغية تقريب الإدارة من المواطن و تسهילה لهذا الأخير في معرفة أمور ضريبية من خلال تزويده بالمعلومات التي يحتاج إليها وهذا من شأنه أن يُبعد عن ذهن الناس الخوف التقليدي الذي يواجهونه أمام إدارة الضرائب<sup>(2)</sup> ، فالإدارة الضريبية ليست خصمًا في حد ذاتها بل تعمل على تطبيق القانون التطبيق السليم الذي يتفق مع قواعد العدالة و المساواة<sup>(3)</sup> .

ويقع على عاتق إدارة الضرائب واجب حسن إستقبال المكلفين بالضريبة و الإستجابة لمختلف تساؤلاتهم<sup>(4)</sup> المتعلقة بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة و هذا من خلال إرشادهم و توجيههم و إعلامهم بمختلف التغيرات و المستجدات و شرح مختلف الأحكام الجبائية و إعطاء أمثلة تطبيقية بواسطة المناشير المُعدة من قبل الإدارة الجبائية ، و بهذا يتم تحسيس كل المُطالبين بالضريبة بأداء واجبهم الجبائي و مساهمتهم في تنمية موارد الميزانية<sup>(5)</sup> .

كما أن اعتماد الإدارة على تصريح المكلف يُنمي الوعي من جهة ويُشعر المُكَلَّف بواجبه من جهة أخرى ، و بالتالي فإنَّ العمل على تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة يؤدي إلى إيجاد مُكَلَّف واعي بدور الضريبة في التنمية و مُقتنع بواجباته و التزاماته<sup>(6)</sup> .

(1) LEROUGE . G , Theorie de la fraude en droit fiscal , L .G.D.j , Paris , 1994 ,p 17 .

(2) فريجة حسين ، " مسؤولية الإدارة على أعمال موظفيها " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 05 ، 2004 ، ص 31 . (3) تصاص

سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمال ، جامعة قسنطينة ، 2007 / 2008 ، ص ص . 16 - 17 . (4) ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2004 ، ص 38 . (5) محمد الصالح العياري ، " دور الإدارة في توظيف الجباية " ، مجلة إدارة ، عدد 01 ، 1992 ، ص 27 . (6) بولوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 61 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

### الفرع الثالث : أهمية اعتماد التصريحات في تقدير وعاء الضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة<sup>(1)</sup> ، و في إطار تقدير المادة الخاضعة للضريبة يُعد التصريح الجبائي الطريقة الأكثر إنضباطاً و دقة ، إذ يُعتبر أداة اتصال بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة مهما كانت فئاتهم و بهذا يكتسي هذا الأسلوب أهمية بالغة في تقدير قيمة الضريبة سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب .

#### أولاً : بالنسبة للمكلف بالضريبة

إنَّ اعتماد طريقة التصريح في تقدير الوعاء الضريبي إذا ما توافرت شروطُ صحتها أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة ، حيث لا تعتمد على الاستنتاج و القرائن و إنما تعتمد على الممول نفسه الذي هو أعلم الناس بقيمة الضريبة المستحقة عليه<sup>(2)</sup> ، فالممول هو أدرى الناس بطبيعة ومقدار ما لديه من موارد و بظروفه الشخصية التي تُمكنه من تقدير الضريبة و التعبير عن المقدرة الفعلية على الدفع .

طالما أنَّ عدالة و فعالية أي نظام ضريبي تتوقف على اختيار طريقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، إذ يجب ألا يكون تقدير قيمة الضريبة أقل من الحقيقة فتقل الحصيلة كما يتعين ألا يُغالي في تقديرها و تكون أكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض و أقل من ذلك بالنسبة للبعض الآخر فتُخل بالعدالة<sup>(3)</sup> و يُقصد بالعدالة الضريبية المساواة أمام الضريبة بين جميع أفراد المجتمع بحيث أنها تُفرض عليهم دون تمييز<sup>(4)</sup> ، إذ يجب أن يتحمل كل مواطن الضريبة استناداً إلى مقدراته<sup>(5)</sup> و لن يتأتى ذلك إلا

(1) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 145 .

(2) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 100 .

كمال محمود متولي ، مرجع سابق ، ص ص. 277 - 230 . (4)

صحراوي علي ، مظاهر الجباية في الدول النامية و أثرها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي " التجربة الجزائرية " ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد ، جامعة الجزائر ، 1991 ، ص 215 . (5) تنص المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 المعدل و المتمم على " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، و يجب على كل واحد أن يُشارك في تمويل الخزينة العمومية حسب قدرته الضريبية ..."

## الفصل الأول

### التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

بتقدير الضريبة و حسابها وربطها بطريقة سليمة متفقة مع أحكام القانون دون أية مغالاة في التقدير<sup>(1)</sup>. وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن تبني النسب الضريبية يجب أن يكون خاضعا لمبدأ العقلانية الذي يقتضي مراعاة الحيطة و الحذر و عدم المغالاة في التقدير من أجل توزيع الأعباء العامة على الممولين بكيفية تُحقق العدالة<sup>(2)</sup> ، و تُعتبر طريقة التصريح الجبائي كأساس لتقييم الوعاء الضريبي أقرب إلى العدالة وأكثر إيرادًا للدولة<sup>(3)</sup> ، فهي من جهة تُؤدي إلى تقدير الضريبة تقديرًا مُنضبطًا و من ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف و من جهة أخرى فإن النظام الجبائي القائم على التصريحات يُراعي الظروف الشخصية للمكلف و الأعباء التي يتكفل بها لأنّ العدالة الضريبية تقتضي الأخذ في الإعتبار المركز و الظروف الشخصية للمكلف و المتمثلة في : - المركز الإجتماعي و العائلي للمكلف: و ذلك من خلال استبعاد جزء من الدخل في إطار فرض الضريبة و هو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد و هو ما يُطلق عليه بحدّ الكفاف و يختلف هذا الحد من مجتمع لآخر وفي داخل المجتمع من وقت لآخر، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية<sup>(4)</sup> .

- مصدر الدخل : بمعنى الأخذ بالاعتبار مصدر دخل المُكلف ، فالدخل الناتج عن العمل يُعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال<sup>(5)</sup> ، و يرجع ذلك إلى أنّ الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة بالإضافة إلى اختلاف مدة إستثمار كل منهما فالدخل المُتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المُتولد عن العمل وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة مختلفة وفقًا لظروف كلٍ منهما .

- المركز المالي : إنّ العدالة الضريبية تعتدُّ بالمركز المالي للمكلف ، فيتمُّ التمييز بين المداخل

- (1) فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، الجزائر ، 2008 ، ص 5 . (2) صحراوي علي ، مرجع سابق ، ص ص . 215 - 216 . (3) خالد شحادة الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، مرجع سابق ، ص 192 . (4) سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة : النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 ، ص 163 . (5) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 144 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

المختلفة من حيث أحجامها و شرائحها بحيث تخضع كل منها لسعرٍ خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل و ينخفض بانخفاضه (1).

و بالتالي تعتبر التصريحات أساساً عادلاً لتقدير الدخل الخاضع للضريبة لكون هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار الظروف و المركز الشخصي للمكلف مما يجعل هذا الأسلوب يُحقّق أكبر قدر من العدالة لما يُوفّره من امكانيات تشخيص الضرائب و عدالة توزيع عبئها (2) ، كما أنّ قيام المكلف نفسه بتقديم إقرار للإدارة الضريبية يُجنّبه الكثير من الإجراءات المُعقدة التي تتسم بها الأنظمة الأخرى لتقدير الضريبة ، كما يُوفّر عليه الكثير من الوقت بالإضافة إلى ما يكفّلُهُ من ضمانات تُجنّب المُكلف تحكّم الإدارة أثناء سير العمليات الجبائية (3) .

### ثانياً : بالنسبة لإدارة الضرائب

إنّ الأخذ بأسلوب التصريح في تقدير قيمة الضرائب يُمكن الإدارة من تطبيق الضريبة على أساس المادة الخاضعة و ليس على أساس قرائن قد تُباعد بينها و بين الحقيقة فتُحقّق بذلك مزايا العدالة و غزارة الحصيلة و مرونتها ، حيث تُعدّ الإقرارات التي يُقدّمها المُكلفون بنتيجة نشاطهم الخاضع للضريبة إقراراً مبدئياً منهم بالأرباح التي عادت عليهم من مُباشرة هذه الأنشطة تستعين بها مصلحة الضرائب بعد فحصها في تحديد أرباحهم الحقيقية التي يجب أن تُحسب عليها الضريبة (4) .

ومن خلال هذه التصريحات التي تُقدم من المُكلفين بالضريبة تكون الإدارة على علم بمجموعة من المعلومات التي يُصرح بها المكلف و هذا من شأنه تخفيف عبء الإنتقال و البحث عن المعلومات من طرف الإدارة الجبائية ، و ما يُميز أسلوب التصريح هو التعرف على الدخل الحقيقي للمُكلف خاصة إذا

كانت مستنداته و أوراقه صحيحة و بذلك لا تضطر الإدارة الجبائية إلى القيام بمراجعات مُضنية و تتبّع لحالة الممول التي قد لا تُسفر في كل مرة عن النتائج المرجوة<sup>(5)</sup>.

(1) سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة : النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، مرجع سابق ، ص 163 . (2)

(3) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 60 .

(4) . TROTABAS Louis , COTTERT Jean - Marie , Droit fiscal , 8<sup>eme</sup> Edition , Dalloz , Paris , 1997, p33

(5)

خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 371 .

يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 59 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

كما أنّ منح المكلف سلطة تقدير وعاء الضريبة وتبيان حجمها و تحديد دينها من شأنه التخفيف من أعباء الإدارة الجبائية و التي تقتصر على الرقابة<sup>(1)</sup> و كذا التقليل من نفقات الجباية<sup>(2)</sup> ، و نفقات تنفيذ و جباية الضرائب في مفهومها الشامل لا تعني نفقات الإدارة الجبائية فقط و إنّما تتسع لتشمل إلى جانب ذلك التكاليف التي يتحملها المكلفون و الوسطاء لتنفيذ القوانين الضريبية .

و مادام الأمر هنا يتعلق بمستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع فإنّ تخفيض التكاليف التي يتحملها المكلفون و الوسطاء لتنفيذ القوانين الضريبية تعني زيادة الأموال المتاحة لأفراد المجتمع و من ثمّ زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية<sup>(3)</sup>، فعلى المكلف أو الوسيط أن يُحيط نفسه بفحوى القانون الضريبي (لا يُعذر بجهل القانون)<sup>(4)</sup> و أن يحتفظ بالمستندات و السجلات و يُمسك الدفاتر المحاسبية التي ينص عليها القانون و أنّ يُقدّم الإقرارات و المستندات المطلوبة .

و بالرغم من التعديلات التي تُؤدي إلى تخفيض نفقات الإدارة الضريبية مثل تبسيط المستندات و تخفيض عددها قد تؤدي في أغلب الأحيان إلى تخفيض نفقات المكلفين و هذا عن طريق فرض الضرائب التي تُقوم فيها الإدارة الضريبية بتقدير وعاء الضريبة وتحديد دينها و إخطار الممول به . ففي مثل هذا النوع من الضرائب لا يقوم المكلف بأي إجراء و عليه أن ينتظر حتى تُخطر الإدارة الجبائية بمقدار الضريبة المُستحقة عليه حيث يقوم بناءً على ذلك بسدادها ، و لا شك أنّ نفقات المكلف هنا قد انخفضت إلى حدها الأدنى إلا أنّ نفقات الإدارة الجبائية قد ارتفعت في نفس الوقت إرتفاعاً كبيراً<sup>(5)</sup> ، و بالتالي فإنّ

قيام المُكَلَّف نفسه بالتصريح بحجم دخله من شأنه التقليل من تكاليف جباية الضرائب و ما على الدوائر الضريبية إلا المراقبة و التأكد من البيانات التي قدمها<sup>(6)</sup> .

- 
- (1) كمال محمود متولي ، مرجع سابق ، ص 230 .  
(2) السويسي فاطمة ، المالية العامة : موازنة - الضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان ، 2005 ، ص 111 .  
(3) حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 265 .  
(4) المادة 60 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 معدل و متمم ، مرجع سابق . (5) حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 267 .  
(6) الحاج طارق ، مرجع سابق ، ص 76 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته الفصل الأول

---

### المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للتصريحات الجبائية

باعتبار الإقرارات الجبائية طريقة من الطرق المباشرة في ربط الضريبة<sup>(1)</sup> يُسند بموجبها للمُكَلَّف القيام بإجراءات تقييم مقدار الضريبة المُستحقة عليه خلال فترة زمنية محددة قانونا قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سنوية ، يتحمل المكلف بالضريبة عبء أدائها نتيجة قيامه بأعمال و نشاطات يُلزم القانون من يُباشرها بتقديم تصريح بخصوص مزاولتها أو في حالة حدوث أي عارض من شأنه إعاقة أو وقف المُكَلَّف عن مباشرتها .

و نظراً لتعدد الأنشطة و الأعمال فإن طبيعة الأرباح و المداخل الناتجة عنها مختلفة و هو الشيء الذي يجعل المُكَلَّف مُلزماً بالتصريح بكل واقعة تُحقق ربحاً أو مدخولاً ، لذلك تتعدد أنواع التصريح الجبائي بحسب الزاوية التي يُنظر إليه ، إذ يُمكن تقسيم التصريحات الجبائية بالنظر إلى أجل تقديمها (الفرع الأول) أو اعتماداً على معيار مباشرة النشاط (الفرع الثاني) و إما بناءً على الواقعة الموجبة للتصريح (الفرع الثالث).

### الفرع الأول : التصنيف القائم على أجل تقديم التصريحات

إن النظام التصريحي يُلزم كل مكلف بالضريبة(مؤسسة أو فرد) أن يأخذ على عاتقه مسؤولية التصريح وفقاً لما هو مقرر قانونا ، وهذا يعني أنه يتعين على المُكَلَّف بالضريبة الإقتراب من المصالح

الجبائية لمأ التصريحات الدورية و إيداعها في ميعادها المحدد<sup>(2)</sup> و من ثم فإن التصريحات الجبائية تنقسم بالنظر إلى ميعاد تقديمها إلى تصريحات شهرية و تصريحات ثلاثية و تصريحات سنوية .

(1)(2) محمد عباس محرزي ، مرجع سابق ، ص 147 .

AIT BELKACEM Djamel , " La créance fiscale objet de la poursuit pénal pour la fraud fiscale ", Rev de la cour suprême , N° spécial sur la fraude fiscale et contrebande , 2009 , p 42 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

أولا

## التصريح الشهري La déclaration mensuelle

التصريح الشهري بمثابة جدول إشعار بالضريبة و الرسوم المُحصلة نقداً أو عن طريق الإقتطاع<sup>(1)</sup> ، فهو تصريح وحيد يقع على عاتق كل مدين بالضريبة خاضع للنظام الضريبي الحقيقي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة<sup>(2)</sup> كالمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي .

فالتصريح الشهري إلزام قانوني<sup>(3)</sup> ، يقع على جميع الأشخاص الذين يُمارسون عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي أو حر تدخل ضمن المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة الواردة بالمادة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن يُسلموا أو يُرسلوا قبل العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر كشفاً يُبينون فيه من جهة مبلغ العمليات المُحققة من طرف مجمل مؤسساتهم خلال الشهر السابق و من جهة أخرى تفاصيل عملياتهم الخاضعة للضريبة مع تسديد الضريبة المستحقة عليهم في نفس الوقت حسب هذا الكشف<sup>(4)</sup> ، ويجب أن يكون التصريح الشهري مطابق للنموذج المسلم من طرف الإدارة و يحتوي على معلومات خاصة بالشهر السابق التي تتمثل في المبلغ الإجمالي للعمليات المُحققة إضافة إلى العمليات الخاضعة للرسم بالتفصيل<sup>(5)</sup> .

و من ثم يُعتبر التصريح الشهري وسيلة مراقبة جبائية خاص بفتة معينة من التجار مهما كانت نوعية تجارتهم الذين يفوق رقم أعمالهم (1500.000 د ج )<sup>(6)</sup> ، و نظراً لكون التصريح الشهري يُخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي و الحر الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

(1) Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique du contribuable , 2009 ,p 60 .

(2) Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique de la T.V.A , 2009 ,p 66 .

(3) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 111 .

المادة 47 من قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد 86 ، مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .

(5)

خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث : جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، 2006 ، ص 155 .

(6) بوالخوخ

عيسى ، مرجع سابق ، ص 111 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

فإن ذلك يعني أنّ الأشخاص الذين يقومون بعمليات ذات طابع فلاحي أو خدمات عامة غير تجارية<sup>(1)</sup> كالقطاعات الطبية و الشبه طبية غير ملزمين بتقديم تصريحات شهرية طالما و أنّهم لا يخضعون للرسم على القيمة المضافة ، وهذا راجع لأسباب إجتماعية مردها عدم تحميلهم عبء ميزانية الأمن الإجتماعي<sup>(2)</sup> .

### ثانيا : التصريح الثلاثي La déclaration trimestrielle

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط و نظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على أرباح غير تجارية إكتتاب تصريحهم مع التسديد الفصلي للرسم المستحق في العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني<sup>(3)</sup> .

و يُمكن لأصحاب المهن الحرة ( كالمحامين ، المُترجمين والبياطرة ) الذين يتحصلون على أرباح غير تجارية تقديم تصريحات ثلاثية إذا كانوا يُمارسون نشاطاتهم منذ ستة (06) أشهر على الأقل ولهم إقامة دائمة<sup>(4)</sup> ، و من ثم يُعد التصريح الثلاثي إستثناءً فالأصل أنّ المدينين بالرسم على القيمة المضافة

يُقدمون تصريحات شهرية<sup>(5)</sup> ، ويتوقف قبول إعمال نظام التصريح الثلاثي على توافر شرطين أساسيين هما :

- أن يكون المبلغ المتوسط للرسوم على رقم الاعمال المُحقق خلال السنة الماضية يقل عن 2500 دينار جزائري شهريًا .  
إرسال طلب صريح إلى رئيس مفتشية الرسوم على رقم الأعمال المُختص إقليميًا<sup>(6)</sup> .

---

(1) Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique de laT.V.A , 2009 , p 9 .

(2)LAMULLE Thierry, op.cit , p 125 .

(3) المادة 29 من قانون رقم 08-21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 ، مؤرخ في 31(4) ديسمبر 2008 .

Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique de laT.V.A ,op.cit , p 67 .

(5) المادة 76 من أمر رقم 76 - 102 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ر عدد 103 لسنة 1976 .  
رضا ، مرجع سابق ، ص 156 .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

يجب تقديم الطلب الرامي إلى قبول الخضوع لنظام التصريح و الدفع الثلاثي من طرف المكلف بالضريبة المعني إلى المفتشية التي يتبع لها قبل الأول من شهر فيفري ، و في حالة منح الرخصة لصاحب الطلب تبقى صالحة للسنة المالية بأكملها و يُجدد هذا الإختيار ضمناً<sup>(1)</sup> .

### ثالثا: التصريح السنوي La déclaration annuelle

ألزم المشرع الجزائري طائفة من المكلفين بالضرائب على المداخيل و الحواصل و الأرباح سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو شركات بتقديم تصريحات تتعلق بهذه الأرباح والمداخيل العائدة من القيم النقدية أو القابلة للتقدير أو الأرباح الصافية و هذا حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضرائب ، فأوجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل أن يكتبوا ويرسلوا قبل 30 أفريل من كل سنة تصريحا بدخلهم الإجمالي<sup>(2)</sup> ، كما يتعين على الشركات و الأشخاص المعنوية التي تُحقق أرباحًا و مداخيلًا أن يكتبوا قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنوات المالية السابقة و تُستحق هذه الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة الإثني عشرة (12)

و الملاحظ شهرا التي أستعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة<sup>(3)</sup> .

أن المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة ألزمت المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريحهم السنوي الخاص بالدخل الاجمالي قبل الفاتح أفريل من كل سنة ، كما ألزمت المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات باكتتاب تصريحهم قبل 30 أفريل من كل سنة مع إغفال ذكر مصطلح إرسالها أو إيداعها مع العلم أن العبارة بميعاد إرسال أو إيداع التصريحات ، إذ أن مصطلح إكتتابها يعني بالضرورة وجوب إيداع التصريحات .

---

(1) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide pratique de La T.V.A , op.cit , p 67.

(2) المادة 99 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و

(3) الرسوم المماثلة ، ج ر عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .

المادة 139 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، نفس المرجع.

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

## الفرع

### الثاني: إعتقاد معيار مباشرة النشاط في تصنيف التصريحات

بمجرد ممارسة الشخص لنشاط أو عمل معين يجعله خاضعا للضريبة أو الرسم فإن ذلك يقتضي منه التصريح بذلك النشاط و تنقسم التصريحات الجبائية من زاوية إعتقاد معيار مباشرة النشاط إلى التصريحات بالنشاط المهني أو الوجود و تصريحات بالتوقف أو التنازل و تصريحات بالوفاة .

### أولا: التصريح بالنشاط المهني أو الوجود La Déclaration de profession ou d'existence

إن هذا النوع من التصريح يخص جميع المكلفين بالضريبة الجدد<sup>(1)</sup> سواء كانوا خاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي فيتعين عليهم أن يقدموا في الأيام الثلاثين<sup>(30)</sup> الأولى من بداية نشاطهم تصريحًا مطابقًا للنموذج الذي تُقدمه الإدارة و يجب أن يُشير هذا التصريح إلى كل المعلومات عن مكونات المؤسسة أو الدخل<sup>(2)</sup>.

كما يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتتب خلال الثلاثين(30) يوماً من بدء عملياته تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تُقدمه الإدارة يذكر فيه مجموعة من البيانات المتعلقة بشخص المكلف و مؤسسته و كذا بالعمليات التي تجعله خاضعاً للرسم<sup>(3)</sup> ، و يترتب على هذا التصريح بالنشاط المهني حيازة رقم التعريف الجبائي الواجب ظهوره على كل الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني كالفواتير و الذي يجب أن يُعلن عنه للممولين و هذا ما من شأنه التحصيل الجيد للرسم على القيمة المضافة .

بالإضافة إلى وجوب التصريح بالعمليات الموجبة للرسم على القيمة المضافة فإنّ عمليات إنتاج بعض المُنتجات كالكحول أو صناعة بعض المصنوعات كالذهب و الفضة تخضع لرسم خاصة و من

---

(1) Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique du contribuable , 2009 , p 59 .

(2) المادة 183 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(3) المادة 4 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

ثمّ يتعين على صنّاعها و مُنتجها و كذا من يُتاجرون بها تقديم تصريح عن المهنة خلال العشرة أيام التي تسبق عملياتهم إلى مفتشية الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال للمكان الذي يُمارسون فيه النشاط<sup>(1)</sup> مع تضمين التصريح بالمهنة جملة من البيانات الإلزامية المحددة قانوناً و إرفاقه بنسخة مصادقة و مطابقة للقانون الأساسي ، و يُعتبر التصريح ببدء مُزاولة المهنة من بين وسائل الحصر إذ تستعين إدارة الضرائب بهذا النوع من التصريحات لحصر المُكلفين الخاضعين للضريبة<sup>(2)</sup> .

**ثانياً: التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط La déclaration en cas de cession ou cessation de l'activité**

قد يحصل أن يقرر الشخص التوقف أو التنازل عن نشاطه الخاضع للضريبة بمحض إرادته أو نتيجة لأسباب موضوعية أو قانونية تتعلق به ، إنّ توقف الممول عن العمل قد يكون توقفاً جزئياً أو توقفاً

كلياً<sup>(3)</sup> ، و يُقصد بالتوقف الكلي إنهاء الممول لكل أوجه نشاطه أما المقصود بالتوقف الجزئي فهو إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يُزاول فيها نشاطه<sup>(4)</sup> .

و في حالة وقوع عوارض من شأنها إعاقة الاستمرار في مباشرة النشاط الخاضع للضريبة فإنه يجب على المُكلفين بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام و أن يُحيطوه علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً و كذا عند الإقتضاء إسم المُتنازل له و لقبه و عنوانه<sup>(5)</sup> .

---

(1) المادة 4 من أمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير

المباشرة ، ج ر عدد 08 لسنة 1977 .

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 410 .

(3) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 22 .

(4) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 89 .

(5) المادة 195 من أمر رقم 76\_101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

---

كما يُلزم كل الأشخاص و الشركات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن ممارسة مهنتهم أو التنازل عن صناعتهم أو تجارتهم التصريح خلال العشرة (10) أيام التي تلي هذا التوقف أو التنازل لدى مكتب مفتشية الرسوم على رقم الأعمال الذي يتبع له المعنين بالأمر مُرفقين بتصريحهم بوثيقة صادرة عن الغرفة التجارية تُبرر توقفهم عن النشاط<sup>(1)</sup> .

و يُلاحظ أنّ الأحكام الخاصة بالتنازل تشبه إلى حد كبير تلك الخاصة بالتوقف و أنه في كلتا الحالتين يقع على عاتق الممول بعض الإلتزامات التي يتعين عليه أن يُؤديها<sup>(2)</sup> و المتمثلة في تقديم التصريحات الجبائية اللازمة ، أما في حالة توقف مدين بالضريبة عن ممارسة نشاطه الخاضع للرسم على القيمة المضافة دون تقديم تصريح بذلك فسيتم الإعلان التلقائي بالتوقف عن النشاط من طرف مدير

الضرائب على مستوى الولاية و يُحرر محضر مُعلل بذلك من طرف أعوان مصلحة الضرائب<sup>(3)</sup> .

و تبدو الحكمة من ضرورة التصريح في حالة التوقف أو التنازل عن النشاط في التقييم الحقيقي للضريبة المستحقة ، ذلك أنّ التصريح بهذا العارض للإدارة الجبائية يترتب عنه عدم مُحاسبة المُمول المُتوقف أو المُتنازل عن نشاطه إلا على الضريبة الخاصة بالفترة السابقة على التوقف ، كما أنّ التصريح بالتوقف أو التنازل يمنع المكلف من مزولة النشاط مرة أخرى فيوقف النشاط بإرادته و يُزوله متى شاء<sup>(4)</sup>

وبالتالي فإنّ التصريح بتغيير المكان الذي تُمارس فيه المنشأة نشاطها أو التصريح بالتنازل عنها للغير أو توقّفها عن العمل أو تحويل المنشأة الفردية إلى شركة أو اندماج الشركة في شركة أخرى يجعل لهذه التصريحات دوراً في حصر المُكلفين الخاضعين للضريبة<sup>(5)</sup> ، ويترتب عن عدم تقديم

(1) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 156 .

(2) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 24 .

(3) أنظر المادة 57 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم

الأعمال ، مرجع سابق . (4)

سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 16 . (5)

خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 410 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

المُكلفين بالضريبة للتصريح بالتوقف عن النشاط احتساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة<sup>(1)</sup> .

و يُشكل وجوب تقديم تصريح بالتوقف عن النشاط في حقيقة الأمر ضماناً أساسية للمُكلف بالضريبة من تحكّم الإدارة الجبائية و إستمرارها في فرض الضريبة تعسفاً ، إذ أنّ التصريح بالكف عن النشاط يترتب عنه عدم الإخضاع الضريبي و هذا ما أكده مجلس الدولة في تسبب قراره الصادر بتاريخ 2004/6/15 إذ قرر أنّه لا يُمكن لإدارة الضرائب أن تستمر في فرض الضريبة على التاجر الذي توقف عن نشاطه<sup>(2)</sup> .

## ثالثاً : التصريح بوفاة مُمارس النشاط La déclaration en cas de décès

إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها<sup>(3)</sup>، يجب على ذوي حقوقه أن يُقدّموا المعلومات الضرورية في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ الوفاة ، كما يتعين عليهم أن يُشعروا مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية بوفاة مُستغل النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام و أن يُشيرو في تصريحاتهم إلى المبلغ الصافي لفوائض القيمة مع إرفاقه بكل الإثباتات المفيدة تدعيماً لذلك ، وفي حالة عدم تقديم ذوي حقوق المتوفى للتبريرات الضرورية الداعمة للتصريح بأرباح المتوفى في العشرة أيام الموالية لاستيلاء الإشعار الموجه إليهم فإنّ الضريبة يتم تحديدها تلقائياً<sup>(4)</sup>.

و بالنسبة للمزارعين الذين يتولون زراعة التبغ فإنّه في حالة وفاة المزارع المُستغل يُلزم ورثته بتقديم إشعار بذلك خلال الثلاثة (03) أيام التي تلي نقل الملكية بواسطة رسالة موصى عليها إلى رئيس مفتشية الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال المُكفّف بالدائرة التي توجد به المزرعة<sup>(5)</sup>.

---

(1) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 89 .

(2) قرار مجلس الدولة رقم 011888 ، بين (ب.م) و مديرية الضرائب لولاية جيجل المؤرخ في 15/06/2004 ، نشرة القضاة ، عدد

60 ، 2006 ، ص 401 .

(3) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 89 .

(4) المادة 196 من أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .  
المادة 275 (5)

من أمر رقم 76 -104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

و بالتالي في حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب أن تكون المداخل الخاضعة للضريبة موضوع تصريح إجمالي و تصريح خاص<sup>(1)</sup> .

### الفرع الثالث : التصنيف المرتبط بالواقعة الموجبة للتصريح

تنقسم التصريحات الجبائية بالنظر إلى الواقعة المنشئة للضريبة و الموجبة للتصريح إلى تصريحات منسوبة على واقعة تحقيق الدخل و تصريحات بواقعة الإنفاق و تصريحات بواقعة تملك رأس المال.

أولاً : التصريح بواقعة تحقيق الدخل La déclaration des revenus

بمجرد تحقيق دخل مُعين بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي فإنّ ذلك يجعله خاضعاً للتكليف الضريبي إلاّ ما أُستثني من المداخل بنص القانون ، فالنسبة للشخص الطبيعي الذي يُحقق أجرًا إذا كان عاملاً أو يُحقق دخل سنوي إذا كان صاحب نشاط فكلاهما يخضعان إلى ضريبة سنوية وحيدة على مداخلهما الإجمالية الصافية السنوية الموجودة تحت إسم الضريبة على الدخل<sup>(2)</sup> ، أمّا بالنسبة للشخص المعنوي الذي يُحقق أرباحاً يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات ، و على كُلِّ فإنّ الضرائب المباشرة التي تُفرض على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين تقتضي منهم ضرورة التصريح بالمداخل و الأرباح المُشكلة لهذه الضرائب و مجال تطبيق هذه الضرائب المباشرة هو المداخل و الأرباح بأنواعها المختلفة .

وبالتالي فإنّ كُلّ من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي تُعتبر من قبيل الضرائب التصريحية<sup>(3)</sup> إذ يُلزم الأشخاص الخاضعين لضريبة تحقيق الدخل باكتتاب و إرسال تصريح بدخلهم حتى يتسنى إقرار هذه الضريبة<sup>(4)</sup> ، كما يتعين على الأشخاص المعنويين للضريبة

---

(1) Ministere des finances , Direction générale des impôts ، Guide pratique du contribuable , op .cit , p 66 .

(2) LAMULLE Thierry , op.cit . pp 51 – 53 .

(3) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص ص. 29 – 69 .

(4) المادة 99 من أمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

على أرباح الشركات أن يكتتبوا تصريحاً خاصاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة<sup>(1)</sup> .

### ثانياً : التصريح بواقعة الإنفاق

إنّ المادة الأولى التي تخضع إلى تعديلات و تحويلات بغرض الحصول على منتج سواء تام أو نصف مُصنع تنشأ عنها ضريبة على الإنتاج ، كما أنّ عرض أو توجيه أي منتج أو سلعة للإستهلاك النهائي أو للإستهلاك الإنتاجي يترتب عنه تكليف ضريبي هو الرسم على القيمة المضافة و الذي يتميز بكونه رسماً وحيداً يُمس مجموعة المواد المُستهلكة ، إذ تقتضي واقعة الإنفاق استعمال الدخل و إنفاقه إما

على سلعة بعينها كالضريبة على العطور مثلاً و إما على المراحل التي تمر بها السلعة من إنتاج و بيع...الخ<sup>(2)</sup> .

و ينشأ عن واقعة إنفاق الدخل ضرائب غير مباشرة<sup>(3)</sup> ، وهي تلك الضرائب التي تُفرض في حالة إستعمال الدخل و إنفاقه في المجالات المختلفة<sup>(4)</sup> .

و فيما يخص واقعة الإنتاج فإنَّ المبدأ أنَّ الضرائب غير المباشرة التي تتعلق بالمشروبات الكحولية و مزروعات التبغ و مصنوعات الذهب يقع على عاتق أصحابها التصريح بها ، فزارعي التبغ مثلاً مُلزمون بتقديم تصريحتهم الخاصة بالغلة في 31 ديسمبر على أبعد تقدير بالنسبة لتبغ التدخين<sup>(5)</sup> .

كما يُلزم بالتصريح جميع الأشخاص الذين يُقومون بعمليات تخضع للرسم على القيمة المضافة إذ يتعين عليهم تقديم تصريحات بمبلغ العمليات المُحققة من طرف مُجمل مؤسساتهم و كذا تفاصيل

- 
- (1) المادة 152 من أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .  
(2) الحاج طارق ،  
مرجع سابق ، ص 66 .  
(3) سوزي عدلي ناشد  
، مرجع سابق ، ص 180 .  
(4) الحاج طارق ، مرجع سابق ، ص 66 .  
(5) المادة 283 من أمر رقم

76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق

## الفصل الأول

### التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

عملياتهم الخاضعة للضريبة و توجيهها إلى قابض الضرائب المُختص مع تسديدها في نفس الوقت<sup>(1)</sup> .

#### ثالثاً : التصريح بواقعة اكتساب رأس المال

يُقصد برأس المال مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواءً كانت مُنتجة لدخل أو غير مُنتجة<sup>(2)</sup> ، ففي حالة تملك الفرد لرأس المال بغض النظر عن شكله أو طريقة الحصول عليه أو كيفية استخدامه يجعله خاضعاً للضريبة على رأس المال أو الثروة التي تُفرض على أساس الثروة التي يملكها المُمول أو الخاضع للضريبة سواءً كانت أموال عقارية أو منقولة بصرف النظر عن اعتباراتها الإنتاجية<sup>(3)</sup> .

فانتقال رأس المال أيًا كان نوعه عقارا أو منقولاً من شخص لآخر يترتب عنه تكليفاً ضريبياً كان انتقال الملكية عن طريق بيع العقار أو مبادلتة أو بيع القاعدة التجارية أو بيع المنقول<sup>(4)</sup> فجميع هذه التصرفات القانونية التي يُبرمها الأفراد و تؤدي إلى إنتقال رأس المال و تملكه و الإنتفاع به يتعين التصريح بها فالمبادلة الواقعة على العقار مثلاً تقتضي من الأطراف تقديم تصريح تقديري من أجل تصفية دفع الرسوم على هذه المبادلات<sup>(5)</sup> .

و حتى في حالة انعدام العقود الرسمية المثبتة لهذه التصرفات الناقلة للملكيات أو الإتفاقات الأخرى حول تقسيم العقارات أو مبادلتها مثلاً أو أي تصرف في حق من الحقوق الأصلية الواردة على الملكية كحق الإنتفاع ، فإن مثل هذه التصرفات تكون محل تصريحات تقديرية مفصلة خلال شهر من إنتقال الملكية أو التمتع بها<sup>(6)</sup> .

---

(1) المادة 76 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على

(2) رقم الأعمال ، مرجع سابق .

(3) ALBERTIN Jean – Marie , SILEM Ahmed , Lexique d'économie , Dalloz , Paris , 1999 , p 95.

LAMULLE (4)قنطار رايح ، " النزاع الجبائي " ، نشرة القضاة ، عدد 53 ، 1998 ، ص 18 .

(5) المادة 19 . 183 . op.cit , p Thierry

من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، ج ر عدد 81 ، مؤرخ في 18

ديسمبر 1977 . (6) المادة 12 مكرر 5

من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، نفس المرجع .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

---

كما أنّ اكتساب الملكية عن طريق الوصية أو التركة تجعل من الورثة خاضعين للضريبة على التركات و التي تُعتبر من ضرائب رأس المال وعاؤها هو تركة المتوفى<sup>(1)</sup> ، و في هذه الحالة يجب على الورثة أو الموصى لهم أو أوصياءهم تقديم تصريح مفصل و موقع منهم إلى إدارة الضرائب المختصة خلال سنة واحدة ابتداءً من يوم وفاة المورث ، و فيما يخص العقارات التي تقع في دائرة اختصاص مكاتب أخرى غير التي أودع بها التصريح الأول فإن التصريح بمساحتها و تعيينها و تقدير قيمتها يتم في المكتب الذي يقع العقار في دائرة اختصاصه<sup>(2)</sup> ، و يترتب عن عدم تقديم الورثة للتصريح بانتقال الملكية عن طريق الوصية أو الوفاة تقييم رسم نقل هذه الملكية تلقائياً<sup>(3)</sup> .

و بالرغم من أن كل صنف من أصناف التصريحات الجبائية يستند إلى معيار خاص للتقسيم إلا أن ذلك لا يعني أن كل نوع من أنواع التصريحات الجبائية يُعد صنفاً مُستقلاً بذاته بل نجد هناك تداخل و إرتباط بين كل صنف ، فالتصريح بواقعة تحقيق المداخل و الأرباح يعتبر من قبيل التصريحات السنوية إذ يجب تقديم هذا النوع من التصريح لمصالح الإدارة الجبائية كل سنة .

كما أن التصريح بواقعة الإنفاق يجمع بين التصريحات الشهرية و التصريحات الثلاثية ذلك أن واقعة الإنفاق تجعل المكلف بالضريبة خاضعاً للرسم على القيمة المضافة و في هذه الحالة يجب على الممول تقديم تصريحات شهرية بهذه الرسوم مع إمكانية تقديم تصريحات ثلاثية إذا ما توافر شروط أعمال هذا النظام .

- 
- (1) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 107 .  
المادة 171 من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، مرجع سابق . (3)  
المادة 171 مكرر من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، نفس المرجع .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

### المبحث الثاني : المعايير الضابطة لصحة التصريحات الجبائية

إن قيام نظام التصريح على مبدأ جوهرى أساسه منح المكلف حرية تقدير وعاء الضريبة المُستحقة عليه لا يعني عدم إخضاعه لضوابط تحكّم تصرفه القانوني<sup>(1)</sup> المُنصب على واقعة التصريح ، بل إن الحرية الممنوحة للمكلف لا بد أن يُمارسها ضمن الإطار المحدد قانوناً .

و في سبيل رسم حدود حرية المكلف كان لزاماً على المشرع الجزائري من وضع ضوابط قانونية تتعلق بنطاق الخضوع لهذا الإلتزام سواءً من حيث الأشخاص الخاضعين له أو من حيث محله و هذا ضماناً لعدم حيدة المُكلف بالضريبة عن الهدف المرجو من تكريس أسلوب التصريح في تقدير الوعاء الضريبي ، هذا من جهة و حمايةً للمُكلف من تحكّم الإدارة الجبائية من جهة أخرى<sup>(2)</sup> . و حتى

تقبل هذه التصريحات يجب توافر مجموعة من الشروط الشكلية القانونية التي ينبغي التقيد بها من مرحلة اکتتاب هذه التصريحات إلى غاية إيداعها ، إضافة إلى تحميل المكلف عبء تأسيس ما ورد بتصريحاته و هذا من خلال تضمينها جملة من البيانات الإلزامية و إرفاقها بالدفاتر و الوثائق الثبوتية<sup>(3)</sup> حتى تكتسي هذه الإقرارات حجية و قوة للإثبات في مواجهة الإدارة التي تتمتع بكافة الحقوق و الإمتيازات المقررة للسلطات الإدارية في القانون العام واسعة<sup>(4)</sup> .

و في سبيل توضيح طبيعة الضوابط التي تحكم التصريحات الجبائية نتناول في البداية نطاق الخضوع للإلتزام بالتصريح (المطلب أول) ، ثم نتطرق إلى القيود الشكلية و الموضوعية لصحة و حجية التصريحات (المطلب ثاني) .

---

(1)(2) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 14 .

TROTABAS Louis , COTTERT Jean – Marie , op .cit , p 33 . (3)

(4) خالد شحادة الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، مرجع سابق ، ص 191 .  
حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 254 .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

## المطلب الأول : نطاق الخضوع للإلتزام بالتصريح

يقتضي تطبيق النظام التصريحي تحديد الأشخاص الملزمين بالتصريح إضافة إلى المحل الذي ينصب عليه التصريح و الذي يختلف باختلاف النشاط أو العمل ، و من تم فإن الوقوف على مجال الخضوع للإلتزام بالتصريح يتم من خلال الجمع بين معيارين أولهما شخصي (الفرع الأول) والثاني موضوعي (الفرع الثاني) مع وجوب الوقوف على حالات الإعفاء من الإلتزام بالتصريح (الفرع الثالث)

الفرع الأول : المعيار الشخصي

يقوم المعيار الشخصي بالنظر إلى الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي ، إذ يرتكز هذا المعيار على شخص المُكَلَّف بالضريبة فيكون محل اعتبار بغض النظر عن صفته أو نوعه أو حالته طالما أنه مُلزم قانونًا بتقديم تصريحه الجبائي ، وقد ألزم المشرع فئات محددة بتقديم الإقرارات الضريبية تحت طائلة الغرامة و أعفى فئات أخرى من تقديمها<sup>(1)</sup> .

### أولاً : صفة الأشخاص الملزمون بالتصريح

إذا كان المشرع الجزائري قد حدد فئة المُكَلَّفين بالضريبة المُلزمين بتقديم تصريحهم الجبائي ، إلا أنه في بعض الدول كالأردن مثلاً تُسند إلى المدير العام للضرائب صلاحية إلزام فئات معينة من المُكَلَّفين بتقديم إقرارهم السنوي في المواعيد المُحددة و هذا عن طريق قرار يُصدره و يُنشر في الجريدة الرسمية و في صحيفة محلية أو أكثر<sup>(2)</sup> .

بالرجوع إلى المواد 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) مُلزمين بالتصريح بسبب مجموع مداخيلهم<sup>(3)</sup> .

- 
- (1) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 372 .  
محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 124 .  
(3) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص ص 71 - 106 .

### الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

وقد حصرت المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة نطاق الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي في جميع الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر لأجل عائداتهم الجزائرية ، و يُعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من<sup>(1)</sup> .

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له أو مُنتفعين به أو مُستأجرين له عندما يكون الإيجار مُتفق عليه باتفاق وحيد أو باتفاقات مُتتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل .
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامة رئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية .
- الأشخاص الذين يُمارسون نشاطاً مهنيًا سواء كانوا أجراء ام لا .

أعوان الدولة الذين يُمارسون وظائفهم و يُكلفون بمهام في بلد أجنبي و لا يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في هذا البلد<sup>(2)</sup> .

الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يُحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية مُبرمة<sup>(3)</sup> .

إذن في مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المُماثلة يُلزم بتقديم تصريحهم الجبائي جميع الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يُمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو غير تجاري أو حرفياً أو فلاحياً و كذا الأشخاص الطبيعيين الذين يُحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية ، و جميع الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة و كذا الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية زيادة على أجرتهم الرئيسية<sup>(4)</sup> .

ويدخل أصحاب المهن الحرة كالمحضرين القضائيين و المحامين و الاطباء و المهندسين ضمن

---

(1) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 71 .

المادة 3 من أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .  
(3) المادة 4 من

أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، نفس المرجع .

(4) Ministère

des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable, op .cit ,p 61 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

---

الفئات الملزمة بالتصريح بنشاطاتهم غير التجارية طالما أنهم يُحققون أرباحاً غير تجارية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي<sup>(1)</sup> .

وبالتالي فإنّ جميع الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ملزمين بالتصريح بمداخيلهم و أرباحهم الخاضعة لهذه الضريبة ، التي تتميز بكونها ضريبة سنوية و إجمالية و أحادية و تصاعدية و تصريحية لأنّ وضعها و تحصيلها يتم عن طريق جدول أو قائمة إسمية على أساس التصريحات بالمداخيل المُكتتبة من طرف المُكلفين بالضريبة<sup>(2)</sup> .

أما في قانون الرسوم على رقم الأعمال يُلزم بالتصريح المُنتجين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة سواءً كانوا أشخاص أو شركات الذين يقومون بأنفسهم أو يسندون للغير القيام بصفة رئيسية أو ثانوية بإستخراج أو صناعة المنثوجات التي يتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعاً أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تُقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها و ذلك سواءً استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل إستخدام مواد أخرى أم لا .

وكذلك الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحلون فعلاً محل الصانع للقيام في مصانعه أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيها التجاري النهائي مثل التزيم أو التعليب... إلخ<sup>(3)</sup> .

و قد استهل المشرع الجزائري نص المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعبارة " يُقصد بلفظ المنتج " وقام بعد ذلك بتعداد طائفة الأشخاص الذين يقومون بنشاطات خاضعة للرسم على القيمة المضافة دون إعطاء تعريف للمنتج الخاضع للرسم على القيمة المضافة ، و يُقصد بالمكلف بالضريبة الخاضع للرسم على القيمة المضافة ذلك الشخص الذي يُحقق عمليات تقع في مجال تطبيق هذا الرسم ، إذ يُعتبر وسيط اقتصادي من جهة ، و وسيط في جمع الرسم المدفوع من طرف المستهلك

---

(1) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 119 - 120 .

(2) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 97 .

المادة 4 من أمر رقم 76-102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

النهائي<sup>(1)</sup> ، فالمستهلك النهائي إذن لا يشعر بعبء هذا الرسم لأنه يدفعه من خلال ثمن السلعة كما أن معدله عادة ما يكون ضئيلاً مقارنة بثمان السلعة<sup>(2)</sup> .

كما يقع الإلتزام بالتصريح على عاتق التجار الذين يُمارسون تجارة التجزئة أو الذين يمارسون تجارة الجملة بالبيع إما لتجار آخرين بُغية إعادة البيع بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة<sup>(3)</sup> .

كما أنّ بعض المُنتجين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة يتحملون رسوماً خاصة كرسوم المرور un droit de circulation و رسم الضمان un droit de garantie<sup>(4)</sup> ، و من ثمّ يقع على عاتقهم عبء التصريح بنشاطاتهم المُوجبة لضريبة الإنتاج التي تُعتبر ضريبة عينية غير مباشرة<sup>(5)</sup>، فمُنتجي المشروبات الروحية كالكحول و الخمور مثلاً الخاضعين لرسم المرور مُلزَمون بتقديم تصريحات حول نشاطاتهم هذه ، و نفس الشيء بالنسبة لصناع مصنوعات الذهب أو الفضة أو البلاتين من أجل المتاجرة بها ، و كذا أعوان التنفيذ و هيئات التسليف المعتمدة و لو بصفة عرضية أو مزايدات في مواد الذهب والفضة و البلاتين المصنوعة أو غير المصنوعة و الوسطاء و العمال في الغرف و المرصعين و الصقالين و بصفة عامة جميع الأشخاص الذين يحوزون مواد من هذا النوع لممارسة مهنتهم فينبغي على هذه الطائفة التصريح بنشاطاتهم الخاضعة لرسم الضمان<sup>(6)</sup>.

و بالنسبة للأشخاص أو الشركات الذين يقومون عادة بعملية ذبح الحيوانات فإنهم يخضعون

---

(1) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص ص. 126 - 127 .

(2) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 129 .

(3) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide pratique de La T.V.A , op.cit ,p 15 .

(4) المادة 2 من من أمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

(5) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 117 .

(6) المادة 356 من أمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

## التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

## الفصل الأول

للإلتزام بالتصريح بنشاطهم<sup>(1)</sup> ، كما يخضع للإلتزام بالتصريح كل مُشترك خاص لدى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري سونلغاز الذي يستعمل آلات الإستقبال الإذاعي و التلفزيوني الخاضعين للرسم النوعي و الرسم على قيمة البطريات الكهربائية<sup>(2)</sup> ، و يُضاف إلى الفئات المذكورة أعلاه المستثمرين الفلاحيين و مُربي المواشي إذ ينبغي عليهم التصريح بإيراداتهم الفلاحية<sup>(3)</sup>. كما يُلزم كذلك الحرفيين الذين يُمارسون أنشطة تقليدية فنية كالطرز التقليدي و حياكة الزرابي و صنع

البرانيس و القشاييات بالتصريح بنشاطاتهم الخاضعة للرسوم و كذا بمداخيلهم و أرباحهم المستوجبة للضريبة<sup>(4)</sup> .

### ثانيا : الأشخاص المعنوية المُلزَمة بالتصريح

يُلزم الأشخاص المعنوية بالتصريح بمجمل الأرباح و المداخيل المُحققة من طرفهم و التي على أساسها يتم تقدير قيمة الضريبة على أرباح الشركات ( I B S ) ، فالأصل أنّ جميع الأشخاص الإعتباريين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات<sup>(5)</sup> و هذا بالنظر إلى شكل الشركة في حين يخضع البعض الآخر لهذه الضريبة بالنظر إلى طبيعة نشاطه و يستند إخضاع البعض الآخر إلى مميزات الشخص المعنوي<sup>(6)</sup> ، ومن ثمّ يخضع للإلتزام بالتصريح كل الأشخاص المعنوية سواء كانوا شركات أموال أو شركات أشخاص إلاّ ما تمّ إستبعاده صراحة بنص القانون ، و يرجع مناط إخضاع الأشخاص المعنوية لواجب التصريح إلى الخصائص المُميزة لهذه الضريبة و التي تتميز بكونها ضريبة سنوية و وحيدة و عامة و نسبية و تصريحية نظراً لكون المُكفّين بها ملزمين بالتصريح بالربح السنوي<sup>(7)</sup> .

---

(1) المادة 446 من أمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

(2) المادة

485 من أمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، نفس المرجع .

(3) المادة 11

من قانون رقم 2000 - 06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج ر عدد 80 لسنة 2000 .

(4) Ministère des

finances , Guide fiscal de l'artisan traditionnel , 2009 p 18 .

(5) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 232 .

(6) LAMULLE Thierry, op.cit , p 101 .

(7) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 29 .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

## 1 \_ شركات الأموال الخاضعة وجوبا للضريبة على الأرباح

أخضع المشرع الجزائري شركات الأموال التي تُحقق مداخيل و أرباح إلى الإلتزام بتقديم تصريح بمبلغ الأرباح المُحققة الخاضعة للضريبة ، و تدخل ضمن مجال الإلتزام بالتصريح الشركات ذات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و كذا شركات التوصية بالأسهم و كل المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و كذلك الشركات المدنية المُتكونة تحت شكل شركة أسهم و كل المؤسسات و المُنشآت و الدواوين و الإدارات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الفلاحي و البنكي ،

كما تخضع كذلك للإلتزام بالتصريح كل التعاونيات و فروعها و كل المنظمات ذات هدف مريح<sup>(1)</sup> .

## 2 \_ شركات الأشخاص

إنّ تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يُخصّ شركات الأموال كأصل عام أما فيما يخص خضوع شركات الأشخاص لهذه الضريبة فإنّه يستند إلى حق الإختيار في الخضوع من عدمه ، ويُعد إستبعاد خضوع هذا النوع من الشركات للضريبة على أرباحها نتاج الإرادة السياسية<sup>(2)</sup> ، و يتم إختيار شركة الأشخاص الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات بموجب طلب إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا ، وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا الإختيار يتم بصفة نهائية و يُطبق مدى حياة الشركة<sup>(3)</sup> .

و يترتب على إختيار شركات الأشخاص الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وجوب تقديم تصريح حول أرباحها شأنها في ذلك شأن شركات الأموال ، و تتمثل شركات الأشخاص التي منحها المشرع حرية إختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في: شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و كذا جمعيات المساهمة التي لا تتدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم و الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة ذات أسهم و هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة<sup>(4)</sup> .

---

(1) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 31 .

(2) LAMULLE Thierry, op.cit , p 102 .

(3) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 32 .

(4) المادة 136 من أمر رقم 76 -101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

### التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

### الفصل الأول

و طالما أنّ الشركة سواءً كانت شركة أشخاص أو شركة أموال تخضع للضريبة فإنّ التساؤل يثور حول مدى خضوع الشركاء في هذه الشركات للضرائب و بالتالي مدى خضوعهم لواجب التصريح بمدخلهم و أرباحهم الشخصية؟

تجدر الإشارة إلى أنّ الشركاء في الشركات يتحصلون على أرباح و فوائد تتعلق بحقوقهم في الشركة و من تمّ فإنّهم يخضعون شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصصهم من الأرباح ، وهذا ما أكدّه مجلس الدولة الجزائري في تسبب قراره المؤرخ في 20/09/2005 إذ جاء في حيثيات هذا القرار "

حيث فيما يخص الشركاء في الشركات التجارية فإنهم يخضعون للضريبة بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات بما يتناسب مع حقوقهم فيها ، وبما أن المرجع شريك في الشركة تم إخضاعه للضريبة بصفة شخصية على حصته و ذلك طبقاً لما تقتضيه المواد 7 و 45 و 46 من قانون الضرائب المباشرة و بالتالي خضوع المرجع للضريبة و تأسيسها جاء وفقاً للنصوص القانونية المذكورة أعلاه<sup>(1)</sup> .

و بالتالي فإن كل الشركاء في شركات الأشخاص و الشركات المدنية المهنية المُشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها و كذا أعضاء شركات المساهمة الغير معنين و المسؤولين تضامنياً<sup>(2)</sup> الذين يُحققون مداخيل تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ملزمين بالتصريح بها ، طالما أنهم يخضعون شخصياً للضريبة على الدخل ، فالتصريح الجبائي الذي تُقدمه الشركة بأرباحها بإعتبارها شخصاً معنوياً لايعفي الشركاء في الشركة من تقديم تصريحاتهم الخاصة بحصص الأرباح العائدة لهم بصفة شخصية و التي تدخل ضمن فروع الدخل الخاضع للضريبة الإجمالية .

و الملاحظ أن خاصية تعدد الضرائب المفروضة على الشركات أو الأشخاص المعنوية مقارنة بتلك المفروضة على الأشخاص الطبيعيين قد أثار إنتقاد يتعلق بحجم بالمزايا الممنوحة للأشخاص الطبيعيين و بين تلك الممنوحة للأشخاص المعنوية<sup>(3)</sup> ، وبالرغم من اختلاف المزايا المقررة للشخص

---

(1) قرار مجلس الدولة رقم 019920 ، فهرس رقم 617 المؤرخ في 20/09/2005 ، الصادر عن الغرفة الثانية ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، 2005 ، ص 102 .

(2) المادة 7 من أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(3) ALEXANDRE Jean , Droit fiscal Algérien ,O.P.U , Alger ,1990 ,pp.51-52 .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

الطبيعي عن الشخص المعنوي إلا أنهما لا يُمكنهما تجاهل إلتزاماتهما التصريحية عملاً بمبدأ عدم الإعتذار بجهل القانون<sup>(1)</sup> .

### الفرع الثاني: المعيار الموضوعي

إن تحديد المعايير التي من شأنها أن تضبط صحة التصريحات الجبائية لا يتوقف فقط على وجوب تحديد الأشخاص الخاضعين للإلتزام بالتصريح و إنما يتطلب الأمر الوقوف على محل التصريح الذي

يختلف باختلاف نوع الضريبة أو الرسم كما يختلف باختلاف طبيعة الأنشطة و العمليات الموجبة للتصريح .

### أولاً : محل التصريح المنصب على المداخل و الأرباح

يُحقق الشخص سواءً كان طبيعياً أو معنوياً دخلاً من خلال ممارسة نشاط بصفة إعتيادية<sup>(2)</sup> فالمدخل و الأرباح هي تلك الإيرادات التي يحصل عليها الفرد في مدة زمنية معينة و غالباً سنة<sup>(3)</sup> و نظراً لإختلاف طبيعة العناصر المشكلة للمدخل و الأرباح فإن ذلك يقتضي على كل فرد يحقق هذه الإيرادات أن يُصرح بها إلى الجهات الجبائية المختصة .

### 1 \_ المداخل المشكلة للضريبة على الدخل الإجمالي

المدخل هي ثمار دورية من مصادر دائمة<sup>(4)</sup> فهذا التصور لمفهوم المداخل يعني بأنها مجموع المداخل القائمة للمكلف من مصادر دخله الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون و سُمي مجمل الدخل لأنه لا يُمثل النتيجة النهائية للأعمال<sup>(5)</sup> ، و من خلال هذا التعريف يُمكن إستخلاص عناصر الدخل المتمثلة في : الشكل النقدي ، الثبات و الدورية<sup>(6)</sup> .

(1) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 154 .

(2) محمد عباس محرزى، مرجع سابق ، ص 89 .

(3) الحاج طارق ، مرجع سابق ، ص 59 .

(4) LAMULLE Thierry, op.cit . p 52 .

(5) محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 47 .

(6) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 89 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

و تُفرض الضريبة على الدخل الإجمالي و الصافي ، السنوي و الموجود<sup>(1)</sup> ، فالدخل الإجمالي الواجب التصريح به هو دخل المكلف القائم من كل مصدر دخل خاضع للضريبة فقط<sup>(2)</sup> ، وتتشكل الأرباح المُكونة للدخل الإجمالي من الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية و أرباح المهن غير التجارية و عائدات المزارع و كذا الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية و عائدات رؤوس الأموال المنقولة و المرتبات و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية و فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق المتعلقة بها<sup>(3)</sup> . غير أن الدخل

الصافي المُتَبَقِي من الدخل الإجمالي المُتَأْتِي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات و مصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة بمقتضى أحكام القانون<sup>(4)</sup> كالمصاريف الإنتاجية و كذا الإعفاءات الضريبية المُقررة قانوناً هي التي تُشكّل الدخل الخاضع للضريبة الإجمالية<sup>(5)</sup>.

إضافة إلى وجوب التصريح الإجمالي بالمداخيل ، يتعين على المُكَلَّف بالضريبة إكتتاب تصريحات خاصة بكل فئة من المداخيل<sup>(6)</sup> ، فنصنف الأرباح الصناعية و التجارية هي ضريبة وطنية تخص أرباح المهن التجارية و الصناعية و الحرفية المُنجزة من طرف مؤسسات تستغل في الجزائر و تخص هذه الضريبة شريحة واسعة من المؤسسات<sup>(7)</sup> ، و تُعتبر أرباحاً صناعية و تجارية كل الأرباح المُحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المُستغلين للمؤسسة الذين يُمارسون مهناً تجارية و صناعية أو فلاحية<sup>(8)</sup> .

وقد حددت المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المُماثلة النشاطات و العمليات التي تنتج

---

(1) LAMULLE Thierry, op.cit.p.51-52 .

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 36 .

(3) المادة 2 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(4) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 47 .

(5) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 37 .

(6) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable, op .cit , p 62 - 63 .

(7) ALEXANDRE Jean , op.cit , p 51-52 .

(8) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie , op.cit , p 170 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

## الفصل الأول

---

عنها أرباح صناعية و تجارية و تتمثل هذه العمليات في الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو الشراء بغرض البيع و كذلك في حالة الإستفادة من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار مع السعي أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل جزء أو قسم ، و كذلك عمليات تأجير المؤسسات التجارية أو الصناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لإستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أوالصناعي أو جزء منها أم لا .

كما أنّ ممارسة نشاط الراسي عليه المناقصة و صاحب الإمتياز و مستأجر الحقوق البلدية تعتبر من بين النشاطات التي تكون محل تصريح جبائي و يُضاف إليها أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا ، كما أنّ أنشطة التجار الصيادين و الريابنة الصيادين و مجهزي السفن و مُستغلي قوارب الصيد و كذا مُستغلي الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح الذين يُحققون إيرادات<sup>(1)</sup> فإنّ نشاطاتهم هذه تُعتبر من قبيل المهن الصناعية و التجارية التي يستوجب التصريح بالأرباح الناتجة عنها .

وتدخل كذلك ضمن النشاطات محل التصريح ممارسة المهن غير التجارية ( المهندس ، المحامي و الطبيب ) التي تعود على أصحابها بأرباح غير تجارية<sup>(2)</sup> ، فالمهن الحرة بصفة عامة و الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التجار و كذا المستثمرات التي تعود على مُستغليها بأرباح غير تجارية ، وكذا الأرباح المُتأتية من ربيع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكُتاب و المؤلفون الموسيقيون وورثتهم و المُوصى لهم بحقوقهم و كذا الربوع التي يتقاضاها المُخترعون عن منح رخصة إستغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق التنازل عنها<sup>(3)</sup> ، ويُراعى عند إكتتاب التصريح المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إستثمار مقومات الأصول المخصصة لممارسة المهنة و كذا كل التعويضات

---

(1) المادة 12 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(2) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص ص. 119 - 120 .

(3) المادة 22 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

المقبوضة مقابل التوقف عن ممارسة المهنة أو تحويل الزبائن و كذا المكاسب الصافية برأسمال المُحققة بمناسبة التنازل بمقابل عن القيم المنقولة و حصص الشركة<sup>(1)</sup> .

كما أنّ ممارسة الأنشطة الفلاحية و تربية المواشى و كذا سائر أنشطة تربية الدواجن و النحل و المحار و بلح البحر و الأرانب و إستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض ينجم عنها تحقيق إيرادات فلاحية تدخل ضمن المداخل المشكلة لضريبة الدخل الإجمالي ويتم تقدير هذا الصنف من الأرباح بضرب منتج القيمة التجارية المتوسط و المحدد في عدد الحيوانات<sup>(2)</sup> ، و من تمّ يقع على مُمارس هذه الأنشطة إلترام التصريح بالأرباح الناتجة عنها و ينبغي لإعتبار أنشطة تربية الدواجن و

الأرانب من قبيل الأنشطة الفلاحية توافر شرطين أولهما أن تتم ممارسة هذه الأنشطة من طرف مزارع في مزرعة و ثانيهما ألا تكتسي طابعاً صناعياً و إلا أُعتبرت من قبيل الأنشطة الصناعية و التجارية<sup>(3)</sup> .

وينتج عن ممارسة الأنشطة العقارية كإيجار المباني أو أجزاء المباني المبنية كالمساكن و المصانع و المخازن و كذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير الحاوية لتجهيزاتها ، بشرط ألا تكون هذه المداخل ضمن أرباح المؤسسة الصناعية و نفس الشيء بالنسبة لإيجار المستغلات الفلاحية أو المهنية أو غير التجارية و كذا عقد إعارة الإستعمال و إستئجار الأملاك غير المبنية بجميع أنواعها بما فيها الأراضي الزراعية<sup>(4)</sup> عائدات عقارية و التي تُعتبر مورداً للشخص الطبيعي يُطلق عليه مصطلح المدخول العقاري<sup>(5)</sup> .

كما أنّ التنازل بمقابل عن العقارات كلياً أو أجزاءً منها سواء كانت مبنية أم لا و كل الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك فإنّ فوائض القيمة الناتجة عن هذا التنازل تكون محل تصريح بها من

---

(1) المادة 23 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(2)

خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 98 .

(3)

المادة 35 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(4) خلاصي

(5) بوالخوخ

رضا ، مرجع سابق ، ص 84 .

عيسى ، مرجع سابق ، ص 119 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

طرف المكلفين بالضريبة ، و تكتسي عملية تحديد الأملاك العقارية الصافية أهمية في تحرير التصريحات الخاصة بهذه المداخل<sup>(1)</sup> ، غير أنه لا يدخل ضمن المجال التطبيقي لفوائض القيمة التنازلات الواقعة على الأملاك العقارية التابعة للتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود<sup>(2)</sup> ، وبالتالي تنتج عن هذه الأنشطة عائدات عقارية و فوائض يُلزم المستفيدين بها بالتصريح بالعائدات و الفوائض المُحققة .

كما تُعتبر من ضمن فروع الدخل الواجب التصريح بها ريع رؤوس الأموال المنقولة كبيع الأسهم أو حصص الشركة أو الإيرادات المماثلة لها و كذا سائر المداخل الأخرى و يُضاف لها المُرتبات و

الأجور التي تُعتبر دخلاً من مداخيل الفرد سواءً كان عاملاً أو تاجرًا أو شريكًا ، فبمجرد تسديده لأجور عماله تُقتطع منها الضريبة على الدخل الإجمالي و لذلك ينبغي التصريح بهذا الصنف من المداخيل<sup>(3)</sup> .

و بالتالي يقع على عاتق المُكلف بالضريبة واجب التصريح بكل فئة من فئات الدخل بشكل مستقل ، إضافة إلى وجوب تحديدها بدقة ضمن التصريح الإجمالي بالدخل الإجمالي<sup>(4)</sup> ، لأن مُتابعة مداخيل الأشخاص الطبيعية تتوقف على تصريحاتهم المُقدمة للإدارة الجبائية<sup>(5)</sup> ، ففيما يُخصّ الضرائب على الدخل مثلاً يرى البعض عدم إلزام المُكلف بها من تقديم عدة إقرارات لمداخيله المختلفة و بالتالي حصر الإيرادات المختلفة للمُكلف في إقرار واحد و هذا من شأنه تبسيط الإلتزامات المفروضة على المُكلفين ، كما أن قيام السلطة الضريبية بفحص حالة المُكلف في مجموعها يجعل الإدارة الجبائية أقدر للحكم على صحة الإقرار<sup>(6)</sup> .

---

(1) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie, op.cit , p 169 .

(2) المادة 77 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(3)

(4) بالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 120 .

(5) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable, op .cit ,p 62 - 63 .

(6)

بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 120 .

فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة و المالية العامة ، جامعة الجزائر ، 1985 ، ص 126 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

---

## 2 \_ الأرباح الصافية للشركات

تُحقق الشركات سنويا جملة من الأرباح و المداخيل و نتيجة لذلك يقع على عاتق الأشخاص المعنويين المعنين بالضريبة على أرباح الشركات أن يُصرحوا بهذه الأرباح المُحققة بالجزائر أو تلك التي تُعتبر مُحققة بالجزائر بنص القانون كالأرباح المُحققة في شكل شركات و العائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة<sup>(1)</sup> .

لقد توسع المشرع في تفسير مدلول الدخل الخاضع للضريبة على الشركات إسوة بضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين ، بحيث تتضمن جميع الإيرادات الدورية و غير الدورية بما في ذلك المكاسب الرأسمالية<sup>(2)</sup> ، ويرد الإلتزام بالتصريح بالنسبة للأشخاص المعنوية على جميع الأرباح الصافية المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء الإثني عشرة (12) شهرا التي أستعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة ، وهذا بعد تنزيل نفقات و مصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة في أحكام القانون<sup>(3)</sup> كنفقات الإستغلال و نفقات الصيانة و نفقات الإهلاكات<sup>(4)</sup> .

إذن جميع الأرباح الصافية التي يُحققها الممولون و تُظهرها الدفاتر تكون محل تصريح ، على أن يتم تحديدها بعد استبعاد جميع التكاليف الواجبة الخصم و كذا الإستهلاكات<sup>(5)</sup> و هذا بغرض الوصول للدخل الخاضع للضريبة<sup>(6)</sup> .

و يتم تحدد الربح الصافي حسب نتيجة مُختلف العمليات من أي طبيعة كانت للمؤسسة الواحدة بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته و يتشكل الربح الصافي الواجب التصريح به في الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى إختتام و إفتتاح الفترة التي يجب

---

(1) المادة 137 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(2) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 233 .

(3) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 47 .

(4) عباس محرز ، مرجع سابق ، ص ص 94 - 95 .

(5) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 233 .

(6) خليل عواد أبو

حشيش ، مرجع سابق ، ص 37 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

إستخدام النتائج المحققة فيها الصافية الفائض في قيم الأصول و جملة الخصوم المُتكونة من ديون الغير و الإستهلاكات المالية و الأرصدة المُثبتة<sup>(1)</sup> .

### ثانيا : محل التصريح المنصب على العمليات الموجبة للرسم

تتعدد الأنشطة والعمليات التي يقوم بها الأشخاص في سبيل القيام بأعمالهم ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الحرفي أو أعمالهم الحرة ، فإذا كانت النشاطات المتصلة بمهنة الشخص تستوجب خضوعه

لرسوم معينة ، فإنَّ مُجرد قيام الشخص بعمليات تتطلبها مقتضيات الحياة العادية كالانتقال الملكية من شخص لآخر تجعله خاضعاً للضريبة .

تتنوع طبيعة العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الواجب التصريح بها و تتمثل في أغلب عمليات النشاط الإقتصادي<sup>(2)</sup> ، فبعض العمليات تخضع بطبيعتها للرسم على القيمة المضافة أما البعض الآخر فيتم إخضاعها بنص القانون<sup>(3)</sup> ، وتتمثل النشاطات الخاضعة للضريبة الواجب التصريح بها في البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً و يتم إنجازها في الجزائر بصفة إعتيادية أو عرضية و كذا على عمليات الإستيراد أيّا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو شكلهم أو طبيعتهم<sup>(4)</sup> ، وقد أُستُخدم الرسم على رقم الأعمال في الإقتصاد كأداة لتعديل الطلب على مستويات الطلب<sup>(5)</sup> .

و تتمثل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة محل التصريح في :

- العمليات الخاصة بالمنقولات : و تتمثل في المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون و كذا

---

(1) المادة 140 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(2) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 130 .

(3) LAMULLE Thierry , op.cit , p 119 .

(4) المادة 01 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

(5) بوزيدة

حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992 - 2004) ، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 58 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

سائر العمليات المُنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين أو تلك التي يقوم بها تجار الجملة و كذا عمليات البيع بالتجزئة أو تلك التي تُمارس في المساحات الكبرى و مختلف نشاطات التجارة المتعددة الواقعة على عمليات شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة كما ترد على عمليات البيع الخاصة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى و سائر عمليات المتاجرة في الأشياء

المستعملة من غير الأدوات و المكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية و كذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة<sup>(1)</sup>.

- العمليات الخاصة بالعقارات : وتتمثل في سائر الأشغال العقارية و عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية و بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يُمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم وذلك بصفة إعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها و كذا العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية و عمليات بناء و بيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية و كذا عمليات بناء السكنات الإجتماعية<sup>(2)</sup> .

- أداء الخدمات : و تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة و المادية مثل عمليات نقل الأشخاص أو السلع و مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعة شاي) و كذا أداء و الخدمات و أشغال الدراسات و البحث و جميع العمليات غير المبيعات و الأشغال العقارية و الحفلات الفنية و الألعاب و التسليمات و العمليات المتعلقة بالهاتف و التلكس و تلك المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات و نفس الشيء بالنسبة للعمليات المنجزة مابين الوحدات و المحلات من نفس المؤسسة .

- التسليمات لأنفسهم و الخاصة بعمليات القيم المنقولة و الأملاك غير تلك المثبتة على أن تُستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو أن تكون معفاة<sup>(3)</sup>، على أن تتم هذه التسليمات

---

(1) المادة 2 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،  
(2) مرجع سابق .

خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 131 .

(3) Ministère des finances , Direction générale des impôts, Guide pratique de la T.V.A , op.cit ,pp. 11-12 .

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

لتلبية الإحتياجات الخاصة أو إحتياجات المؤسسة<sup>(1)</sup> .

إضافة إلى العمليات الخاضعة لمجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و جوباً توجد طائفة أخرى من العمليات التي تقع خارج مجال تطبيق الرسم يمكن للقائمين بها طلب اكتساب صفة المكلفين بالرسم

على القيمة المضافة و في هذه الحالة إذا ما تمّ قبول هذا الطلب فإنّ عملياتهم تصبح محلّ تصريح شأنها شأن العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة<sup>(2)</sup> .

### الفرع الثالث : الإعفاء من الإلتزام بالتصريح

إسنتى المشرع الجزائري صراحة بعض الفئات من الإلتزام بتقديم تصريح عن أعمالهم و نشاطاتهم و مداخلهم و هذا لأسباب عديدة منها الإعفاء التشريعي من بعض الضرائب التصريحية و بالتبعية الإعفاء من الإلتزام بالتصريح كحالات الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>(3)</sup> ، في حين ترجع بعض هذه الأسباب إلى طبيعة النشاط الذي يُمارسه الشخص أو طبيعة النظام الخاضع له . وقد أسندت بعض الدول كالأردن مثلاً للمدير العام للضرائب صلاحية إصدار تعليمات تنظيمية يعفي بموجبها فئات معينة من تقديم كشوف التقدير الذاتي<sup>(4)</sup> .

### أولاً : الإعفاء المتعلق بطبيعة بعض النشاطات

إنّ ممارسة الشخص لأعمال تدرج ضمن فئة النشاطات المعفاة من تقديم تصريح تجعله غير خاضع لهذا الإلتزام إذا ما توافرت الشروط القانونية لتطبيق هذا الإعفاء .

### 1 \_ إعفاء الأجراء من إلزامية تقديم التصريحات الجبائية

إنّ الأصل يقتضي خضوع الأجراء الذين يتقاضون فضلا عن أجرهم الرئيسي و المنح أو التعويضات المتعلقة به مداخل أجرية أو غير أجرية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي و بالتالي يقع

---

(1) LAMULLE Thierry , op.cit , p 123 .

(2) المادة 3 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،

مرجع سابق . (3)

خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 72 . (4)

محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، مرجع سابق ، ص 217 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

على عاتقهم واجب إكتتاب و إرسال تصريح بدخلهم الإجمالي إلى مفتشية الضرائب المختصة<sup>(1)</sup> ، إلاّ أنّه و إستثناءً من القاعدة أعفى المشرع الجزائري طائفة من الأجراء من إلزامية التصريح بمداخلهم و هذا

إستنادًا إلى سببين رئيسيين أولهما ينصب على أجرة الأجير و الثاني يرجع إلى طبيعة النشاط الذي يُمارسه إلى جانب نشاطه كأجير .

## 2 \_ حالات إعفاء الأجراء من الإلتزام بالتصريح

أعفى المشرع الجزائري الأجير من إلزامية تقديم تصريح بدخله الإجمالي في حالتين:

الحالة الأولى تتعلق بالأجير الذي يتقاضى أجرًا وحيداً و لا يحوز على أية مداخيل أخرى أجنبية أو غير أجنبية إلى جانب دخله الوحيد ، و الحالة الثانية تخص الأشخاص الذين يُمارسون فضلاً عن نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاطاً تعليمياً أو يقومون ببحث بصفتهم مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية فإنّ هذه الفئة من الأجراء غير ملزمة بتقديم تصريح بمداخيلها الإجمالية و هذا نظراً لطبيعة النشاط المُمارس إلى جانب النشاط الرئيسي كأجير<sup>(2)</sup>.

### ثانياً : إعفاء الأشخاص الخاضعين لبعض الأنظمة الخاصة

نظراً لخصوصية وطبيعة بعض الأنظمة أعفى المشرع الجزائري الخاضعين لها من واجب تقديم تصريح بأعمالهم و أرباحهم المُحققة .

## 1 \_ المؤسسات الأجنبية الخاضعة لنظام الإقتطاع من المصدر

بالنسبة للمؤسسات الأجنبية الخاضعة لنظام الإقتطاع من المصدر التي تقوم إنطلاقاً من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر و ليس لها مقر مهني دائم في الجزائر و كذلك المؤسسات التي تخضع لنظام الإقتطاع من المصدر و المُرتبط تدخلها بتواجد خبراءها في الجزائر لمدة لا تتجاوز 183 يوماً خلال فترة 12 شهراً مهما كانت هذه الفترة<sup>(3)</sup> فإنّ هذا النوع من المؤسسات أعفاها المشرع (1)

المادة 99 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(2) المادة 99 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، نفس المرجع .

(3) المادة 21 من قانون رقم 02 - 11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد 86 مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

## الجزائري

صراحة من الخضوع لالتزامات التصريح بالوجود وكذا التصريح السنوي بالمداخيل و الأرباح<sup>(1)</sup> .

### بالرسم على القيمة المضافة الخاضعين للنظام الجزائي

أعفى المشرع الجزائري صراحة المُكَلَّفِين المدينين بالرسم على القيمة المضافة الخاضعين للنظام الجزائي من تقديم تصريحاتهم الجبائية بموجب المادة 89 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و قد تم ربط هذا الإعفاء بعدم تجاوز رقم الأعمال السنوي المُحقق 1.200.000 د ج بالنسبة لمقدمي الخدمات و 2.500.000 د ج بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين<sup>(2)</sup> .

و بالتالي لا تُفرض أي غرامات في حالة تأخر أو عدم تقديم الإقرارات الضريبية من طرف الفئات غير الخاضعة للالتزام بالتصريح ، و إذا كان الإعفاء التشريعي من بعض الضرائب التصريحية يعفي من الإلتزام بالتصريح فإنّ العكس ليس صحيح فالإعفاء من تقديم الإقرارات الضريبية لا يعني إعفاءً من الضريبة<sup>(3)</sup> .

و من تمّ فإنّ تحديد نطاق الخضوع للإلتزام بالتصريح يكتسي أهمية بالغة في تقرير العديد من القواعد المتعلقة بالمسؤولية و الإختصاص .

---

(1) Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique de contribuable , op.cit ,p 59 .

(2) تنص المادة 89 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على : " يُعفى المدينون بالرسم على القيمة المضافة ، الذين يُمارسون بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص و يقومون بأعمال مع غير الخاضعين لهذا الرسم من الإلتزامات المشار إليها في المواد 65 ، 66 ، 74 ، 76 ، و يخضعون للنظام الجزائي المُقرر لمدة سنتين مدينتين عندما لا يتجاوز 1.200.000 د ج بالنسبة لمقدمي الخدمات و 2.500.000 د ج بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين " .

(3) محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص ص. 217 - 218 .

إنَّ المُكَلَّف هو خير من يستطيع الإبلاغ عن المادة الخاضعة للضريبة<sup>(1)</sup> ، و قد تمَّ منحه حرية واسعة في تقدير مبلغ الضريبة المستحقة عليه<sup>(2)</sup> في ظل النظام التصريحي ، و في مقابل ذلك أحاط المشرع الجزائري هذه التصريحات بجملة من القيود ترتبط بعضها بالجانب الشكلي (الفرع الأول) و البعض الآخر بالجانب الموضوعي (الفرع الثاني) و رتب على مخالفتها أثارًا متفاوتة من شأنها التأثير على صحة و حجية هذه التصريحات (الفرع الثالث) و قد تصل إلى درجة توقيع عقوبات مختلفة على المُكَلَّف بالضريبة<sup>(3)</sup> .

### الفرع الأول: الشروط الشكلية لصحة التصريحات الجبائية

إنَّ صحة التصريحات الجبائية تتوقف على مدى مراعاة الشروط الشكلية المقررة قانونًا و المتعلقة بشكل التصريح في حد ذاته و ما يتطلبه من ضرورة إيداعه لدى المصالح المختصة في الأجل المحددة<sup>(4)</sup> مع الأخذ بعين الاعتبار الإختصاص الشخصي لمكتب التصريح .

### أولاً : الشكليات اللازمة في التصريحات الجبائية

تخضع التصريحات الجبائية لشكليات موحدة بالنسبة لجميع الفئات الملزمة بالتصريح المتواجدين في نفس المراكز القانونية و إن كان هناك إختلاف فهو ناتج عن تعدد النشاطات و الأعمال و إختلاف المداخل و الأرباح بالنسبة لكل مُكَلَّف بالضريبة .

### 1 \_ إلزامية التصريح وفق نموذج محدد

تعمل الإدارة الجبائية على تطبيق روح السياسة الضريبية في الدولة ، إلى جانب قيامها بوظائف

---

(1) طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، عمان ، 2008 ، ص 58 .

كربي زوييدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، 2005 ، ص 12 . (3)

جبالي محمد ، مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ، تخصص قانون السوق ، جامعة جيجل ، 2008/2007 ، ص 4 . (4) طالب

نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 59 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

---

عديدة كإصدار التعليمات التفسيرية و إعداد النماذج المستندية<sup>(1)</sup> كنماذج التصريحات الجبائية مثلاً ،

التي هي عبارة عن نماذج يُعلن فيها المُكلفين عن جميع مصادر دخلهم الخاضع للضريبة و النفقات الإنتاجية بالإضافة إلى التنازلات و الإعفاءات التي يتمتعون بها و مقدار الضريبة<sup>(2)</sup> .

و قد لا تشترط القوانين الضريبية لبعض الدول تقديم الإقرار في النموذج الذي حددته اللائحة التنفيذية للقانون ، فهذا النموذج أراد به القانون تنبيه الممول إلى ما يجب استيفائه من بيانات ، إلا أنه ليس هناك ما يحول دون تقديمه في أي ورقة عادية مادام قد استوفى البيانات التي ينص عليها القانون<sup>(3)</sup> ، فالمشرع إهتم بجوهر الإقرار لا بشكله<sup>(4)</sup> .

و إذا كانت بعض الدول لا تشترط لصحة التصريح الجبائي تقديمه في النموذج الذي تُعده الإدارة الضريبية ، فإنّ المشرع الجزائري نص صراحة على وجوب تقديم التصريحات الجبائية على الإستثمارات التي تُعدها و توفرها الإدارة الجبائية<sup>(5)</sup> ، و بالتالي فإنه لا يُمكن قبول التصريح على مجرد ورقة عادية و لو إستوفت جميع البيانات و الشروط الإلزامية إذ يجب أن تُحرر جميع التصريحات على الإستثمارات التي تُقدمها الإدارة الجبائية ، طالما أنها تعمل على توفيرهذه النماذج و تمكين المكلفين منها في أي وقت .

و فيما يخص النماذج التي تُصدرها الإدارة فإنها تكون على ورقة عادية تحمل أرقام تسلسلية و ألوان تختلف حسب طبيعة و نوع الضريبة أو الرسم الواجب التصريح به .

فبالنسبة للتصريحات بالوجود التي يجب إكتتابها من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة على دخلهم الإجمالي أو للضريبة على أرباح الشركات فإنها تتم وفق نموذج يحمل رقم G 08 أما بالنسبة لتصريحات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فتتم على إستمارة ذات لون أزرق بالنسبة للخاضعين

---

(1) حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 260 .

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 38 .

(3) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 365 .

(4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 60 .

(5) المادة 323 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ضوابط صحته

---

للنظام الحقيقي و ذات لون بني بالنسبة للخاضعين للنظام الجزافي تحمل رقم تسلسلي G50 و تحمل إستمارة التصريحات الخاصة بالدخل الإجمالي رقم G 01 ، و فيما يخص كل فرع من الفروع المشكلة

للدخل فلكل منها نموذج خاص به ، ففيما يخص الأرباح غير التجارية فيتم التصريح بها وفق نموذج G 13 أما الأرباح الفلاحية فيتم التصريح بها وفق إستمارة تحمل رقم G 15 أما التصريح بأرباح الشركات فيتم وفق نموذج G 04 (1) .

وقد لجأت الإدارة الجبائية إلى تقسيم نماذج التصريحات إعتقاداً على الأرقام التسلسلية والألوان في سبيل تنظيم شؤونها الداخلية و تيسيراً لها في أداء مهامها و هذا نظراً لكثرة التصريحات و تنوعها.

و الملاحظ أن نماذج التصريحات الجبائية بعضها محرر باللغة العربية و البعض الآخر باللغة الفرنسية فهل يعني هذا عدم إشتراط إكتتاب الإقرار الضريبي باللغة العربية ؟

إشترطت بعض الدول العربية كمصر مثلاً لصحة الإقرار أن يرد باللغة العربية أي يجب تقديم الإقرار الضريبي و ما يلحق به من مستندات و غيرها باللغة العربية ، فإذا كانت هذه المستندات محررة بلغة أجنبية وجب أن تُرفق بها ترجمة باللغة العربية(2) ، إلا أن الإشكال الذي يُطرح عملياً و بشكل جدي أن الكثير من مؤسساتنا العمومية على اختلاف درجاتها تعتمد الفرنسية كلغة تعامل عادي و كأن الأمر لا يخضع لا للتشريع و لا للتنظيم(3) .

إلا أنه لا يوجد في قوانين الضرائب الجزائرية أي نص قانوني صريح يستلزم إكتتاب التصريحات الجبائية بلغة معينة ، و بذلك يبقى المكلف بالضريبة حراً في إختيار لغة تحرير تصريحه و هذا شيء منطقي في ظل وجود مؤسسات و إستثمارات أجنبية بالجزائر ملزمة هي الأخرى بتقديم تصريح عن أرباحها الخاضعة للضريبة ، ومع ذلك فقد تتعارض حرية إختيار لغة إكتتاب التصريح الجبائي في بعض الأحيان مع بعض الأحكام الواردة في نصوص قانونية أخرى

---

(1) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Calendrier fiscal , 2004 , p 7 –26 .

(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 60 .

(3) بربارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2009 ، ص 27 .

الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

---

كالمادة 08 مثلاً من قانون رقم 08 / 09 المؤرخ في 23 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(1) ، خصوصاً و أن التطبيق المرن لنص المادة 08 المذكورة آنفاً من شأنه أن يعفي

المواطن من تحمل تبعه أخطاء موظفي الإدارة و المسؤولين على اختلاف مراكزهم سواء من الناحية المادية و ما تقتضيه الترجمة من مصاريف أو من ناحية عدم قبول الوثائق و المستندات التي يراها المتقاضى ضرورية لتعزيز إدعاءاته<sup>(2)</sup> في حالة اللجوء إلى القضاء .

و نظرًا للتطور التكنولوجي السريع الوتيرة الذي يعرفه العالم و ظهور تقنيات حديثة تُعرف بتقنيات المعلومات و الأنترنت ، فإنّ التساؤل يثور حول مدى إمكانية إستعمال الوسائل الإلكترونية الحديثة للتصريح الجبائي؟ ، و قد كرس المشرع الجزائري في تعديله للقانون المدني سنة 2005 الكتابة في الشكل الإلكتروني و أعطاه نفس القيمة القانونية كالأثبات بالكتابة على الورق بشرط إمكانية التأكد من هوية الشخص الذي أصدرها و أن تكون مُعدّة و محفوظة في ظروف تضمن سلامتها<sup>(3)</sup> ، و بالتالي ليس هناك ما يمنع الإدارة الجبائية من المعالجة الآلية للأعمال الكثيفة و هذا بتقديم خدمات إلكترونية للمُكلفين بالضريبة تتمثل في تكريس منظومة التصريح و التحصيل الإلكتروني<sup>(4)</sup> بإستعمال شبكة الأنترنت ، و من ثمّ تُساهم في تخفيف الأعباء على المكلفين بالضريبة .

## 2 \_ وجوب توقيع التصريح الجبائي

إنّ توقيع التصريح الجبائي يُعد من الشكليات الجوهرية الواجب مراعاتها باعتبار أنّ التوقيع هو بمثابة إقرار المُكلف بنسبة التصريح إليه بكل ما إشتهل عليه من معلومات و بيانات و يُعد التوقيع

- 
- (1) تنص المادة 08 من قانون رقم 08 - 09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر عدد 21 لسنة 2008 على : " يجب أن تتم الإجراءات و العقود القضائية من عرائض و مذكرات باللغة العربية تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تُقدم الوثائق و المستندات باللغة العربية أو مصحوبة بترجمة رسمية إلى هذه اللغة تحت طائلة عدم القبول..."
  - (2) بربارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 27 .
  - (3) المادة 323 مكرر 01 من قانون رقم 05 - 10 مؤرخ في 20 جوان 2005 ، معدل و متمم للأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1795 يتضمن القانون المدني ، ج ر عدد 44 لسنة 2005 .
  - (4) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، " دعم نظم المعلومات بالتكامل و التنسيق و أهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب \_ الجزائر \_ " ، أعمال الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، أيام 14 - 15 أفريل 2009 (غير منشور).

## الفصل الأول التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

من الشكليات الواجبة حيث أنّ جميع التصريحات يجب أن توقع من قبل المكلفين بالضريبة أو من قبل الأشخاص المؤهلين قانوناً لذلك<sup>(1)</sup> ، و يثور التساؤل حول مدى إمكانية إنابة المكلف لغيره في التوقيع

عن تصريحه ؟ و بالرجوع إلى نص المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنها تُجيز للمكلف بالضريبة تفويض التوقيع على تصريحه إلى الغير .

فإذا كان التوقيع من قبيل الشكليات الإلزامية في التصريح فهل يجوز للمكلف بالضريبة الذي سهى عن توقيع تصريحه تصحيح هذه الشكلية لاحقاً ؟ طالما أن المشرع الجزائري لم يرتب صراحة أي أثر أو جزاء نتيجة لتخلف شرط التوقيع على التصريح فإنه يجوز تصحيح هذه الشكلية لاحقاً سواءً بسعي من المكلف بالضريبة أو بطلب من الإدارة الجبائية .

### ثانياً : الإختصاص الشخصي و الإقليمي في التصريحات

إن صحة التصريحات الجبائية تتوقف على مراعاة القواعد المتعلقة بإختصاص الشخص مُكتتب هذه التصريحات و كذا مراعاة إيداع التصريحات لدى الجهات المختصة قانوناً.

### 1 \_ إكتتاب التصريح من طرف المكلف بالضريبة

يُلزم كل مُمول بتقديم الإقرار الضريبي سواءً كان ممولاً فردياً أو شريكاً<sup>(2)</sup> ، و ينصرف لفظ الممول إلى المُلتزم بأداء الضريبة و هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقع عليه الإلتزام بدفع الضريبة عما حققه من أرباح من نشاطه أو عمله<sup>(3)</sup> ، فالممول الملزم بإكتتاب الإقرار قد يكون فرد و هو الشخص الطبيعي أو مكلف على شكل شركة من الشركات<sup>(4)</sup> ، و بما أن الإقرار تصرف قانوني فإنه يجب أن يصدر من شخص بالغ كامل الأهلية<sup>(5)</sup> و مع ذلك فإنه يجوز للمكلف بالضريبة الخاضع للإلتزام بالتصريح إسناد مهمة اكتتاب إقراره إلى الغير سواءً كان شخصاً عادياً أو مستشاراً قانونياً

---

(1) المادة 323 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(2)

(3)

سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 14 .

حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2005 / 2006 ، ص 44 . (4) خليل

عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 36 . (5) سنية أحمد

يوسف ، مرجع سابق ، ص 14 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

فإذا وكل الممول إلى غيره مهمة الوفاء بهذا الإلتزام و لم يُقْم به هذا الأخير فإن ذلك لا يعفي الممول الملتمزم من اعتباره مُخالفاً للإلتزام المفروض عليه<sup>(1)</sup> .

فواجب إكتتاب التصريح يقع في الأصل على الأشخاص المدينين بالضريبة أو الرسم أنفسهم إلا أنه يجوز إكتتاب التصريح من طرف شخص آخر غير المكلف بالضريبة<sup>(2)</sup> بشرط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة و شخص الغير ، و مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تدخل ضمن الدخل الخاضع للضريبة كصاحب العمل الذي يُقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده و الخاضعة للضريبة على الأجور و المرتبات كما يتم اللجوء إلى تصريح الغير بشأن تحديد وعاء الضريبة على نواتج القيم المنقولة وكذا الضريبة على فوائد الديون و التأمينات و الضريبة على دخل كراء الملكية العقارية المبنية و غير المبنية) و في العلاقة بين المالك و المستأجر) .

وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة فالحقيقة أن المُكَلَّف هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنها تُقتطع من دخله مباشرة أما الغير فيقتصر دوره على إقتطاع الضريبة و توريدها إلى إدارة الضرائب<sup>(3)</sup> ، و بذلك يكون المشرع الجزائري قد منح لغير الممول إستثناءً التصريح في بعض الحالات عن مادة الضريبة الخاصة بالمكلف رغم عدم وجود أي مانع يحول دون تقديم هذا المُكَلَّف للتصريح بنفسه ، و تتميز طريقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق تصريح الغير باقترابها إلى درجة كبيرة من الحقيقة لأن الغير الذي يتقدم بالإقرار لا تكون له مصلحة في التهرب أو في إعلان دخل الممول بأقل من حقيقته<sup>(4)</sup> .

و بما أن إكتتاب الإقرار هو تصرف قانوني فإنه يجب أن يصدر عن شخص بالغ كامل الأهلية فإن التساؤل يثور حول مدى إمكانية إكتتاب التصريح الجبائي من قبل القاصر ؟

- 
- (1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 365 .  
محمد الأمين ولد عبد الرحمن ولد شريف أحمد ، الإصلاح الضريبي من خلال إستراتيجيات التنمية في موريطانيا ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، فرع نظرية التنمية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2002 - 2003 ، ص 20 . (3) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 148 - 149 .  
محمود متولي ، مرجع سابق ، ص 231 .

التصريح الجبائي بين حرية تقديره وضوابط صحته

الفصل الأول

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى إمكانية إكتتاب تصريح جبائي من طرف القاصر عن مداخله و أرباحه الخاضعة وجوبا للضريبة ، و بالرجوع إلى القواعد العامة في القانون المدني فإنَّ الشخص يكون كامل الأهلية إذا بلغ سن الرشد المقررة ب 19 سنة كاملة و كان متمتعا بقواه العقلية و لم يُحجر عليه<sup>(1)</sup> ، ولا نتصور نشوء إشكالية مدى إمكانية إكتتاب التصريح الجبائي من طرف القاصر إلا بالنسبة للقاصر المرشد المأذون له بممارسة التجارة الذي بلغ 18 سنة<sup>(2)</sup>.

وقد راعى المشرع الجزائري في تصنيفه لتصرفات القاصر المميز النتائج المترتبة عنها فصنفها إلى تصرفات نافعة نفعاً محضاً و تصرفات ضارة ضرراً محضاً و تصرفات دائرة بين النفع و الضرر<sup>(3)</sup> و طالما أنَّ إكتتاب التصريح الجبائي لا يعود على القاصر المرشد للممارسة التجارة بأي ضرر فإنَّ ذلك لا يمنع القاصر المرشد من إكتتاب تصريحه الجبائي خصوصاً أنه يترتب على إلتزم المكلف بالمصدقية و إحترمه لكافة الشروط المتعلقة بكيفية التصريح عدم المساءلة و الجزاء ، كما أنَّه ليس هناك ما يمنع من إلتزام الولي بتقديم الإقرار نيابة عن الممول القاصر<sup>(4)</sup> .

أما فيما يخص إمكانية إكتتاب التصريح من طرف الشخص الذي بلغ سن الرشد و لكن تأثرت أهليته بعد ذلك بعارض يرجع إلى التمييز و العوارض أربعة وهي الجنون و العته و الغفلة و السفه<sup>(5)</sup>، و في ظل إنعدام نص صريح يُحدد الشخص المُخول قانوناً لإكتتاب التصريح الجبائي في حالة إصابة المُكلف بالضريبة بعارض من عوارض الأهلية فإنَّ إكتتاب الإقرار الضريبي يُسند إلى الولي أو

---

(1) المادة 40 من الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المعدل و المتمم ، يتضمن القانون المدني ، ج ر عدد 78 لسنة 1975 .

(2) المادة 5 من أمر رقم 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، معدل و متمم ، يتضمن القانون التجاري ، ج ر عدد 101 لسنة 1975 .

(3) محمد سعيد جعفرور ، تصرفات ناقصي الأهلية المالية في القانون المدني الجزائري و الفقه الإسلامي ، دار هومة ، الجزائر ، 2002 ، ص 14 .

(4) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 15 .

(5) السنهوري عبد الرزاق ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد : مصادر الإلتزام، الجزء الأول، دار إحياء التراث ، بيروت ، بدون سنة ، ص 279 .

الوصي أو القيم بحسب الأحوال نيابة عن المحجور عليه وفقاً للأحكام العامة للولاية<sup>(1)</sup> .

و إذا كان المشرع الجزائري قد فصل في مسألة إكتتاب التصريح في حالة وفاة المكلف بالضريبة و أسند القيام بذلك لورثة المتوفى<sup>(2)</sup> ، إلا أن التساؤل الذي يثور يتعلق بمن يتولى إكتتاب الإقرار الضريبي نيابة عن الغائب و المحكوم عليه بعقوبة جنائية ؟ و إن كان المشرع الجزائري لم يُحدد بنصوص قانونية صريحة الشخص المكلف بإكتتاب التصريح نيابة عن الغائب و المحكوم عليه بعقوبة جنائية إلا أنه بالرجوع للقواعد العامة في القانون المدني فإن الغائب يُقام عنه وكيل و لا مانع من قيام هذا الأخير بإكتتاب تصريح جبائي بدلاً عن الغائب ، أما فيما يخص المحكوم عليه فيُنصب عليه قيم بإمكان هذا الأخير إكتتاب التصريح نيابة عن المكلف بالضريبة المحكوم عليه<sup>(3)</sup> .

## 2 \_ إيداع التصريحات لدى المصالح الجبائية المختصة إقليمياً

يجب تقديم الإقرار إلى مديرية الضرائب المختصة الذي يقع المكلف صاحب الإقرار ضمن منطقة عملها<sup>(4)</sup> ، و ينبغي إيداع الإقرارات لدى الإدارة الضريبية المختصة إختصاصاً مكانياً فلا عبرة بما يُقدم من إقرارات إلى غير هذه الإدارة<sup>(5)</sup> ، إلا إذا بادرت الجهة غير المختصة بتحويل الإقرارات إلى الفرع المختص<sup>(6)</sup> و يمكن للممول أن يُقدم إقراره الضريبي إما بالتسليم باليد مقابل إيصال من إدارة الضرائب يُثبت فيه تاريخ تقديمه للإقرار<sup>(7)</sup> و إما بإيداع الإقرار بالبريد المسجل مقابل إشعار بالوصول خلال المدة المحددة و في هذه الحالة يُعتبر الإرسال بالبريد بمثابة تقديم للإقرار<sup>(8)</sup> و هنا يُحل علم

(1) المادة 44 من أمر رقم 75 - 58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، معدل و متمم ، يتضمن القانون المدني ، مرجع سابق . (2) المادة 275 من أمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق . (3) سنوية

أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 15 . (4) محمد أبو

نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 214 . (5) أحمد فتحي

سرور ، مرجع سابق ، ص 366 . (6) نفس المرجع ،

ص 366 . (7) طالب نور

الشرع ، مرجع سابق ، ص 61 . (8) سنوية أحمد

يوسف ، مرجع سابق ، ص 17 .

## الوصول

مكان الإيصال المسلم من الإدارة و الذي يُثبت تقديم الممول للإقرار<sup>(1)</sup> .

فالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل فإنهم يُلزمون بإرسال تصريحاتهم إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم<sup>(2)</sup> ، أما فيما يخص مكان إيداع التصريحات الخاصة بفروع الدخل فإنها تختلف من فرع لآخر، فيتم إيداع التصريحات الخاصة بالأرباح الصناعية و التجارية لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط و في حالة تعدد الإستغلالات يتم الإيداع لدى المفتشية التي يتبع لها مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسي .

أما الأرباح غير التجارية فيتم إيداع التصريح الخاص بها لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط أو مقر المؤسسة الرئيسي ، و فيما يخص المداخل الفلاحية فيتم إيداع التصريحات الخاصة بها لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الإستغلال ، أما صنف مداخل رؤوس الأموال المنقولة فيودع التصريح الخاص بها لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها الموطن الجبائي للمستفيد ، و تُودع التصريحات الخاصة بالرواتب و الأجور لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية الدفع أو لدى مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخل الخاضعة للضريبة<sup>(3)</sup> . و فيما يخص مداخل الإيجار العقاري المبني و غير المبني ترسل التصريحات الخاصة بها إلى مفتشية الضرائب التابعة لمكان وجود البناية<sup>(4)</sup> .

أما الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فيتم إيداع التصريح الخاص بها لدى مفتش الضرائب المباشرة الموجود بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها<sup>(5)</sup> ، كما يتعين على

(1) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، مرجع سابق ، ص 213 .

(2) المادة 99 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(4) Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable, op .cit , p 63 .

(5) خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص 108 .

المادة 151 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

منتجي المشروبات الكحولية و غيرها من المشروبات الروحية الخاضعين للرسم تقديم تصريحاتهم إلى مفتشية الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، و بالنسبة للأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة يتعين عليهم إيداع تصريحاتهم لدى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو مؤسسته الرئيسية في دائرة إختصاص<sup>(1)</sup> .

ولعل السبب الرئيسي لإختلاف أماكن إيداع كل نوع من أنواع التصريحات يرجع إلى الرغبة في تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة و بالتالي تخفيف عبء الإنتقال عليه .

وقد يحدث أن يُخطأ المكلف بالضريبة في تحديد الجهة المختصة بتلقي التصريحات و هذا لعدم علم المكلف بأن الإختصاص المكاني قد تغير ، ففي هذه الحالة احتمال الخطأ أمر مقبول فخطأ المكلف في تحديد الجهة المختصة بتلقي التصريحات لا ينفي قيامه بالتزامه و هذا في حالة ما إذا كانت الجهة التي وصل إليها الإقرار كانت مُختصة ثم أصبحت بعد التغيير غير مختصة ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الجبائية إحالة الإقرارالذي وصل إليها عن طريق الخطأ إلى الجهة المختصة<sup>(2)</sup>.

### ثالثا : ميعاد إيداع التصريحات الجبائية

حدد المشرع الجزائري ميعادا معيناً لتقديم التصريحات الجبائية و أوجب على المكلفين بالضريبة إحترام هذه المواعيد تحت طائلة توقيع عقوبات مختلفة قد تأخذ شكل غرامات جبائية .

## 1 \_ إختلاف ميعاد الإيداع بإختلاف نوع التصريح

يختلف ميعاد إيداع التصريحات من نوع لأخر ففيما يخص جميع التصريحات الخاصة بالأنشطة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فيجب إيداعها قبل العشرين يوما من كل شهر<sup>(3)</sup> كأصل عام و إستثناءً يُمكن منح الإذن ببناء على طلب بإيداع التصريح الخاص ببعض الأنشطة الخاضعة للرسم على

(1) المادة 76 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم

الأعمال ، مرجع سابق . (2)

طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 61 - 62 . (3) المادة

76 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع

سابق .

القيمة المضافة كل ثلاثة أشهر<sup>(1)</sup> ، أما التصريح الخاص بممارسة النشاط ووجوده فيقتضي القانون إيداعه خلال الثلاثين يوماً الأولى من بداية من بداية ممارسة النشاط<sup>(2)</sup> و فيما يتعلق بالتصريحات الخاصة بأرباح و مداخيل الأشخاص و الشركات فإنه يتعين إيداعها قبل الفاتح أبريل من كل سنة . و يرجع الاختلاف في مواعيد إيداع التصريحات إلى إختلاف محلها هذا من جهة ، كما أنّ الإختلاف في الإيداع من شأنه تسهيل عمل إدارة الضرائب من جهة أخرى .

و يُعتبر هذا الميعاد من المواعيد الناقصة لأنه يتعين أن يتم التصريح خلال هذه المدة<sup>(3)</sup> و يبدأ سريان المواعيد من اليوم التالي له أي أنه لا يُحسب يوم صدوره و ينتهي بإنقضاء اليوم الأخير وإذا صادف هذا اليوم عطلة رسمية إمتد الميعاد إلى أول يوم عمل تالي له<sup>(4)</sup> ، وقد نص المشرع الجزائري صراحة على أنه: "إذا انقضى أجل إيداع التصريح في يوم عطلة قانونية يُمدد إلى أول يوم عمل يليه"<sup>(5)</sup> . و يُمكن للمُكلف بالضريبة الذي قدم تصريحه خلال الميعاد المحدد قانوناً العدول عنه و إستبداله بإقرار آخر<sup>(6)</sup> طالما أنّ الإقرار البديل سيتم تقديمه في الميعاد المحدد قانوناً<sup>(7)</sup> .

## 2 \_ تمديد مواعيد الإيداع في حالة القوة القاهرة

إنّ الأشخاص المُلزَمين بإيداع تصريح بمداخيلهم الإجمالية لهم الحق في تمديد أجل تقديم تصريحهم السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية في حالة وجود أسباب موضوعية أو في حالة القوة القاهرة ، و هذا بموجب قرار من الوزير المُكلف بالمالية إلا أنّ هذا التمديد لا يُمكن أن يتجاوز

(1) المادة 29 من قانون رقم 08-21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 ، مؤرخ في

31 ديسمبر 2008. (2)

المادة 183 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق . (3) سنوية

أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 16 . (4) طالب

نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 62 . (5) المادة 76

فقرة 4 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق . (6) أحمد فتحي

سرور ، مرجع سابق ، ص 366 . (7) طالب نور

الشرع ، مرجع سابق ، ص 62 .

مدة ثلاثة 03 أشهر<sup>(1)</sup> ، و ينفرد وزير المالية بصلاحيّة إصدار قرار تمديد مواعيد الإيداع<sup>(2)</sup> .

كما تستفيد كذلك الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من إمكانية تمديد ميعاد إيداع التصريح الخاص بأرباحهم وهذا بناءً على قرار من الوزير المُكلف بالمالية مع تحديد مدة التمديد بعدها الأقصى ثلاثة(03) أشهر<sup>(3)</sup> ، و إذا كان هذا التمديد ضماناً كفلها المشرع للمكلف بالضريبة فإنّ مجال أعمال هذا التمديد يبقى غامضاً فإذا كان مفهوم القوة القاهرة لا يكتنفه الغموض فإنّ عبارة الأسباب الموضوعية الواردة بنص المادتين 102 و 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تجعل مجال تفسيرها مفتوحاً أمام الممول و الإدارة الجبائية على حد سواء .

### الفرع الثاني : الشروط الموضوعية لتأسيس التصريحات الجبائية

أحاط المشرع الجزائري التصريحات الجبائية بجملة من الشروط الشكلية و الموضوعية ، ونظراً لما تكتسبه الشروط الموضوعية من أهمية في تأسيس التصريح فإنه لا بد من الوقوف على طبيعة البيانات الواجب إدراجها في التصريح و كذا مختلف الوسائل التي من شأنها إثبات مضمون هذه التصريحات.

### أولاً : البيانات الإلزامية في التصريح الجبائي

فرض المشرع على المكلف الصدق في إقراراته فألزمه بإعطاء بيانات صحيحة لتتوصل الإدارة الضريبية إلى ربط و تحصيل الضريبة على الوجه الصحيح<sup>(4)</sup> ، و هناك نوعين من البيانات الإلزامية الواجب إدراجها بالتصريح منها ما يتعلق بشخص المُكلف بالضريبة و منها ما يتصل بطبيعة المادة الخاضعة للضريبة .

(1) المادة 102 من أمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و (2)الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(3) . (3) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie, op.cit , p 167 .

المادة 151 من أمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(4) جبالي

محمد ، مرجع سابق ، ص 81 .

## 1 - البيانات المتعلقة بشخص المكلف بالضريبة

يجب تضمين التصريحات الجبائية بيانات إلزامية تتعلق بشخص المكلف بالضريبة سواءً كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً ، و الهدف من إدراج هذه البيانات هو تحديد هوية المُصرح و حالته الإجتماعية و العائلية فالبنسبة للشخص الطبيعي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يجب عليه ذكر إسمه و لقبه و عنوان إقامته المعتاد و حالته العائلية ( متزوج ، أعزب، أرمل ، مطلق) ، و في حالة ما إذا كان متزوجا ينبغي عليه ذكر إسم و لقب زوجته و كذا تاريخ زواجه و في حالة طلاقه ينبغي ذكر تاريخ وقوع الطلاق كما يجب عليه ذكر عدد الأبناء الأحياء و عدد الأبناء المكفولين و بالتالي فإنه يجب على المصريحين أن يُقدموا كل المعلومات اللازمة بخصوص وضعهم وتكاليفهم العائلية<sup>(1)</sup> .

و يتمثل الهدف من إدراج مثل هذه المعلومات المتعلقة بشخص المُمول في السعي إلى مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة و الإعفاء المُقرر للأعباء العائلية<sup>(2)</sup> ، إذن على أساس هذه البيانات الواردة بالتصريح يتم خصم مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمُمول بما يتفق مع مقدرته التكلفة و هو ما يُحقق العدالة الضريبية<sup>(3)</sup> .

وفيما يخص الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فإنه يقع على عاتقهم واجب إدراج بيانات بغرض التعريف بمؤسستهم و التي تتمثل أساسا في تحديد شكل و غرض المؤسسة السلع و المواد التي يُتاجرون فيها ، إضافة إلى طبيعة ورقم النشاط و السجل التجاري و العنوان الإجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة و رقم الهاتف و الترقيم الجبائي و إسم الخبراء المحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم و عناوينهم<sup>(4)</sup> ، و بالتالي فإن إدراج مثل هذه البيانات من شأنه الموازنة في

(1) المادة 100 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و

الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(2) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 98 .

(3) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 42 .

(4) نفس المرجع ، ص 42 .

الحقوق و المزايا التي يحصل عليها مختلف فئات المجتمع مع إعطاء ميزات أكبر لأصحاب الدخل الإعفاءات الإجتماعية و الشخصية<sup>(1)</sup> ، و من ثمَّ فإنَّ تقدير الضريبة إعتماًداً على أسلوب الإقرارات يأخذ بعين الإعتبار الظروف الشخصية للمكلف كالمركز الإجتماعي و العائلي و كذا مصدر الدخل و المركز المالي و سائر الأعباء التي يتكفل بها و ذلك مراعاةً للحد الأدنى للمعيشة و الإعفاء من الأعباء العائلية<sup>(2)</sup> على نحو يُؤدي إلى تناسب ربط الضريبة مع الدخل الحقيقي للمكلف .

## 2 \_ البيانات المتعلقة بالمدخيل و الأنشطة الموجبة للضريبة

إنَّ تحديد وعاء الضريبة يقوم على أساس الدخل المحقق من مصدر أو عدة مصادر المصرح به و من هنا تظهر أهمية إدراج البيانات المتعلقة بكل صنف من المدخيل و الأرباح الموجبة للضريبة إذ يجب على المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي إدراج بيانات تتعلق بتفصيل كل صنف من أصناف المدخيل الموجبة للضريبة ثم تحديد الدخل المحقق و إدراج بيان يتعلق بالدخل الصافي مع بيان قيمته بالدينار الجزائري مع إحتساب كافة الإعفاءات و التخفيضات ، أما فيما يخص الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات فإنه يتعين عليهم أن يحددوا بدقة حجم الأرباح المحققة بالتفصيل مع ذكر مبلغ هذه الأرباح بالدينار الجزائري<sup>(3)</sup> و كذا ذكر مختلف الأنشطة و العمليات الموجبة للرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على رقم الأعمال مع تحديد قيمة الناتج عن كل عملية على حدى بالدينار الجزائري و بعد ذلك إدراج بيان يتعلق بالمبلغ الإجمالي للعمليات المحققة<sup>(4)</sup>.

وبالإضافة إلى ضرورة إدراج البيانات المتعلقة بشخص المكلف فإنه يتعين على الأشخاص

الطبيعيين أن يُدرجوا العمليات الموجبة للرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على رقم الأعمال مع

(1) المادة 152 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(2) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 60 .

(3)(4) سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة : النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، مرجع سابق ، ص 121 .

Ministère des finances, direction générale des impôts ,calendrier fiscal , op.cit .

تحديد قيمة الناتج عن كل عملية على حدى بالدينار الجزائري وبعد ذلك إدراج بيان يتعلق بالمبلغ الإجمالي للعمليات المحققة وبالإضافة إلى ضرورة إدراج البيانات المتعلقة بشخص المكلف فإنه يتعين على الأشخاص الطبيعية والمعنوية الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يُحددوا طبيعة العمليات التي تجعلهم خاضعين للرسم على القيمة المضافة .

و بالنسبة للتصريح الخاص بالإيرادات الفلاحية فإنه يجب أن يتضمن بيانات تتعلق بالمساحة المزروعة حسب نوع المزروعات و عدد النخيل المُحصى و عدد الرؤوس و الماعز و الدواجن و الأرنب و عدد خلايا النحل و الكميات المُحققة من نشاط تربية المحار و بلح البحر و إستغلال الفطريات و السرايب داخل باطن الأرض<sup>(1)</sup> .

و لعل كثرة البيانات الإلزامية و إختلافها بحسب نوع التصريح هو الشيء الذي أدى بالإدارة الجبائية إلى توفير إستمارات التصريح التي تحتوي على مختلف البيانات الضرورية و هو ما يُجنب المكلف بالضريبة مشقة كتابة كافة هذه البيانات و ليس عليه سوى ملئها بما يتلاءم و حقيقة الضريبة المستحقة عليه لأن العبرة بجوهر الإقرار لا بشكله<sup>(2)</sup> .

و بالتالي فإن الإدلاء ببيانات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة في الإقرارات الضريبية و غيرها من الأوراق الضريبية التي تُقدم تنفيذاً للقانون الضريبي سواءً تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة المكلف الإجتماعية و غير ذلك من البيانات التي تُؤثر في تحديد الضريبة أو استحقاقها<sup>(3)</sup> يُشكل تغييراً للحقيقة و تنشأ عنه جريمة التزوير الضريبي<sup>(4)</sup> ، و في هذه الحالة فإن نجاح أسلوب التصريح يتوقف على توقيع العقوبات الرادعة على من يُقدم بيانات غير صحيحة<sup>(5)</sup> .

(1) المادة 11 من قانون رقم 2000 - 06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج رعدد 80

لسنة 2000 . (2)

طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 60 . (3) أحمد

فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 358 . (4) طالب نور

الشرع ، مرجع سابق ، ص 74 . (5) حامد عبد

المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 101 .

## ثانيا : الوثائق المثبتة لمضمون التصريحات الجبائية

مادام المكلف بالضريبة هو من يقوم بتحديد دخله الخاضع للضريبة المُستحق له من مصدر أو عدة مصادر ، و بالتالي يُبين الضريبة المُستحقة عليه فإنه يقع على عاتق المُمول عبء إثبات صحة مضمون التصريح و هذا بإرفاقه بمجموعة من الوثائق .

## 1 \_ الدفاتر التجارية الإلزامية

نظراً للدور الذي تلعبه الدفاتر التجارية في معرفة نشاط التاجر و بيان حقيقة مركزه المالي و تحديد أرباحه و بالتالي فرض الضريبة على أساس قيمة هذه الأرباح<sup>(1)</sup> ، فقد ألزم المشرع فئات معينة من المكلفين أن تنظم أعمالها بالإعتماد على دفاتر و مستندات محددة من شأنها إذا ما أُحسن إستعمالها و إنتظم إمساکها أن تكون الوسيلة الفعالة التي تُعبر عن حقيقة نشاط المكلفين<sup>(2)</sup> .

و يقع على عاتق الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات واجب إمساک مُحاسبة مطابقة للقوانين و الأنظمة السارية المفعول<sup>(3)</sup> و خاصة المُخطط المحاسبي الوطني و هذا ما يسمح بتأكيد دقة النتائج المُصرح بها ، كما يجب مراعاة إنشاء حسابات خاصة سنوية عند إقفال الدورة مُعتمدين في ذلك على قاعدة التسجيلات المحاسبية و الجرد (الميزانية و جدول حسابات النتائج) .

و بذلك فإنه يجب على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها أن تقوم بتسجيل العمليات المحاسبية في دفاتر مدعمة بوثائق إثبات هما دفتر اليومية و دفتر الجرد ، فدفتر اليومية هو دفتر إجباري تُسجل فيه كل العمليات المحاسبية حسب التسلسل التاريخي وفقا لقوانين ومبادئ ينص عليها المخطط الوطني المحاسبي و تشمل اليومية المعلومات المتعلقة برقم و إسم و مبلغ الحساب<sup>(4)</sup> .

(1) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 82 .

(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 64 .

أنظر المادة 152 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و

(3) الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(4) حواس صلاح ، المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، دار غرناطة ، الجزائر ، 2008 ، ص 14 .

إضافة إلى ذلك فإنه يجب على الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أن يُجري سنويا جردًا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يُقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج و تُنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد<sup>(1)</sup> و الذي يتضمن كل ما لدى المكلف من أصول (الألات و البضائع و النقود...) والخصوم مع صورة للميزانية العامة السنوية للمنشأة و يجوز أن يتم القيد بشكل إجمالي إذا كانت التفاصيل قد وردت في دفاتر أو قوائم مستقلة و في هذه الحالة تُعتبر الدفاتر و القوائم المذكورة جزء متمم لدفتر الجرد<sup>(2)</sup> .

و يُمسك كل من دفترتي اليومية و الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش و تُرقم صفحات كل من الدفترين و يُوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد<sup>(3)</sup> ، و تُحفظ هذه الدفاتر لمدة 10 سنوات كاملة كما يجوز مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية إلا أنه يجب ترجمتها من طرف مترجم معتمد و المصادقة عليها في حالة ما إذا طلبها مفتش الضرائب<sup>(4)</sup> ، و قد تبني المشرع الجزائري إمكانية استعمال أنظمة الإعلام الآلي لمسك المحاسبة<sup>(5)</sup> كما يجوز للمكلف أن يُمسك أية دفاتر مساعدة لتُكمل حلقة سجلاته و لتسبغ على حساباته الدقة و الترابط المطلوبين<sup>(6)</sup> .

وبالتالي فإنّ الإلتزام بطريقة المحاسبة مهم جدًا لأنّ مجموع الدفاتر التي تُمسكها المنشأة و تُقيد فيها عملياتها المختلفة هي التي تُوضح لإدارة الضرائب حقيقة النشاط و صافي الربح للوقوف على

(1) المادة 10 من أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل و المتمم ، يتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 381 .

(3) المادة 11 من أمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل و المتمم ، يتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

(4) المادة

152 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(5) المادة 20 من

قانون رقم 2000 - 06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80 لسنة 2000

(6) خليل عواد أبو

حشيش ، مرجع سابق ، ص 382 .

حقيقة الوعاء الخاضع للضريبة لتأخذ الدولة حقها الضريبي منه<sup>(1)</sup> .

كما أنّ مسك الدفاتر الإلزامية يُؤكد دقة النتائج الواردة في التصريح و يمنع المُكلفين من إخفاء مداخلهم الأمر الذي يُضر بالخزينة العمومية ، و من ثمّ يتم ربط الضريبة على أساس سليم بدلاً من ربطها على أسس تقديرية قد تؤدي إلى نتائج خاطئة ، فإرفاق الدفاتر المُحاسبية بالتصريح يوفر على إدارة الضرائب كثيراً من الوقت و الجُهد ويحد من تلاعب المُكلف في تصريحاته و يحفظ للخزينة حقوقها و يضع حداً للخلافات التي تقع بين المُكلفين و إدارة الضرائب<sup>(2)</sup> .

## 2 \_ الفواتير و الوثائق

زيادة على الدفاتر التجارية الإلزامية الواجب مسكها لإثبات مضمون التصريحات يُلزم الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بتدعيم تصريحهم الجبائي بجملة من الوثائق الخاصة بقائمة الأشخاص الذين يُعتبرون جبائياً تحت كفالتهم و كذا جدول الأعباء الواجب خصمها من دخلهم الإجمالي مع تبيان الديون المترتبة و الربوع المدفوعة بصفة إلزامية و كذا الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة القابلة للخصم من الضريبة على الدخل الإجمالي إضافة إلى ضرورة إرفاق تصريحهم بجدول يتعلق بعناصر نمط المعيشة<sup>(3)</sup> .

كما أنّه يتعين على الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أن تُرفق زيادة على الدفاتر الإلزامية كشف الدفوعات الخاص بالرسم على النشاط المهني و كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات كما يتعين على المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة تحرير فواتير ضريبية عند بيع السلع أو أداء الخدمة الخاضعة للرسم بهدف ضمان إنتظام الفواتير و تسييرها و مراقبتها و مراجعتها<sup>(4)</sup>، إضافة إلى وجوب الفوترة فإنه يتعين على

(1) محمد محمد على طيطة ، " التهرب الضريبي "، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ،

2009 ، ص 163 .

(2)

(3)طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 324 .

(4) . 64 . p . cit . op . Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable,

يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 402 .

مُنظمي الحفلات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يُمسكوا سجل خاص بكل حفلة مرقم و موقع عليه من طرف مصلحة الضرائب يقيدون فيه الإيرادات المختلفة مُجمعة كل يوم و تُقفل عند نهاية كل شهر و تُحفظ هذه السجلات لمدة عشر 10 سنوات ، كما يجب على تجار الأملاك العقارية و المتاجر مسك دفترين ذي أعمدة يُعَيّدُ فيهما يوماً بيوم دون بياض أو شطب كل الحوالات و الوعود بالشراء و كذا العقود الناقلة للملكية<sup>(1)</sup> .

فإذا كانت الوثائق و الفواتير و الدفاتر ممسوكة بإنظام وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وفي ظل مراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن ، فإن إدارة الضرائب مُلزّمة بقبول الإقرار الضريبي كما جاء من المُمول لأنّ العبرة بمدى إظهار هذه الدفاتر و السجلات و المُستندات للحقيقة<sup>(2)</sup> .

و من ثمّ تُساعد المستندات و الدفاتر المُنتظمة شكلاً و موضوعاً على الربط الصحيح لمبلغ الضريبة المُستحق على المكلف و بذلك ينتقل عبء الإثبات في حالة عدم الإعتداد بهذه الوثائق رغم مطابقتها للمواصفات السليمة إلى مصلحة الضرائب<sup>(3)</sup> .

### الفرع الثالث : حجية التصريحات الجبائية

يتمتع المكلف بالضريبة في ظل النظام التصريحي بحرية واسعة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه ، إلا أنّ هذه الحرية المكفولة قانوناً خصها المشرع الجزائري بمجموعة من الضوابط الواجب مراعاتها خصوصاً ما يتعلق منها بشكل و مضمون التصريح .

فالأصل أنّ التصريحات الجبائية المُكتتبه من قبل المكلف وفقاً للضوابط القانونية تتمتع بالحجية المطلقة في الإثبات ، إلا أنّ حدود حجية التصريح الجبائي تصطدم أحياناً بالتقصير أو التدليس من جانب الممول و هو الشيء الذي من شأنه التأثير في القوة الثبوتية لهذه التصريحات .

(1) Ministère des finances, direction générale des impôts, guide pratique de la T.V.A , op.cit , p 65.

(2) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 82 .

(3) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 324 .

## أولاً : الحجية المطلقة للتصريحات الجبائية

أحاط المشرع الجزائري التصريحات الجبائية بجملة من القيود الشكلية و الموضوعية فأوجب على المكلف بالضريبة إكتتاب تصريحه وفق نموذج معين تُعده إدارة الضرائب<sup>(1)</sup> مع إشتراط تقديم خلال الميعاد المحدد قانوناً إلى الجهة المختصة مع ضرورة تضمينه مجموعة من البيانات الإلزامية و تدعيمه بوثائق و دفاتر مُنتظمة و سليمة لإثبات صحة ما ورد به<sup>(2)</sup>.

فإذا ما تم تحرير التصريح الجبائي وفقاً للأشكال المقررة قانوناً و تم التقيد بجميع الشروط الشكلية و الموضوعية المنصوص عليها و راعى المُصرح عند إكتتاب تصريحه الأمانة و تحرى الدقة تكون النتائج التي يُدرجها الممول في إقراره معقولة و مطابقة للحقيقة و الواقع و مستندة إلى عناصر ملموسة و دقيقة و بيانات صحيحة<sup>(3)</sup> مُستمدة من واقع سجلات و دفاتر و وثائق المكلف المستوفية لجميع شروطها ، ففي هذه الحالة تتمتع التصريحات الجبائية بالحجية الكاملة في الإثبات في مواجهة الإدارة الجبائية و يترتب على إكتساب التصريحات الجبائية للحجية الكاملة عدة نتائج منها : - إن ربط الضريبة يتم على أساس الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار الحائز على الحجية المطلقة المُقدم من الممول طالما و أنه مُستوفي لجميع الشروط و مؤيد بجميع الوثائق و الدفاتر المُنتظمة و السليمة<sup>(4)</sup> .

- إن مُجرد الخطأ البسيط أو العارض في بعض الحسابات أو إنخفاض نسبة الربح عن السنوات السابقة أو تخلف شرط من الشروط الشكلية في دفاتر و وثائق المكلف لا يستدعيان بالضرورة الطعن<sup>(5)</sup> في دفاتر المكلف و عدم الأخذ بها و بالتالي إستبعاد تصريح المُكلف و عدم الإعتماد به بل يبقى لهذا

(1) المادة 323 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة ، مرجع سابق . (2) خالد

شهادة الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، مرجع سابق ، ص 192 . (3) خليل عواد

أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 384 . (4) خالد شهادة

الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، مرجع سابق ، ص ص . 191 - 192 . (5) خليل عواد أبو

حشيش ، مرجع سابق ، ص 385 .

التصريح الحجية المطلقة طالما و أن هذه الأخطاء يسهل تصحيحها دون الإخلال بشكل جدي بالنتائج العامة الواردة بالتصريح<sup>(1)</sup>.

- كما أنّ تخلف بعض الشروط الشكلية في التصريح كإغفال توقيعه لا يترتب عليه التأثير في القوة التّبوتية للإقرار طالما و أنّ هذا الإجراء الشكلي يجوز تصحيحه لاحقاً .

- إنّ التصريح الجبائي المستوفي لجميع شروط صحته و المعزز بالوثائق و المستندات التّبوتية يكتسب قوة كاملة في الإثبات و ينتج عن ذلك إنتقال عبء إثبات العكس إلى مصلحة الضرائب في حالة عدم إعتادها بالإقرار المعتمد فيجب عليها أن تُوفر الأدلة الكافية لإثبات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة<sup>(2)</sup> .

و قد إنصرفت نية القضاء الجزائري إلى تطبيق قاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعي أحياناً و الذي قد يكون المُكَلَّف بالضريبة أو إدارة الضرائب وعلى المدعى عليه أحياناً أخرى<sup>(3)</sup> .

### ثانيا : حدود حجية التصريحات الجبائية

إذا كان إكتتاب التصريحات الجبائية يجب أن يتم في ظل الإطار المحدد قانوناً فإنّ مخالفة هذه الضوابط ينجم عنه التأثير في حجية هذه التصريحات و بالتالي ينجر عنه إتخاذ إجراءات و توقيع جزاءات جزائية و جبائية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة<sup>(4)</sup> .

و من تمّ فإنّ أي إغفال أو نقص أو سهو أو تدليس أو عدم مراعاة للضوابط الشكلية أو الموضوعية في التصريحات الجبائية من شأنه أن يحد من القوة التّبوتية لها فتصبح لهذه الإقرارات

(1) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 385 .

(2) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 82 .

(3) للمزيد من التوضيح حول موقف القضاء الجزائري من مسألة عبء الإثبات في حالة المنازعة الناتجة عن الإخلال بالإلتزامات

الجبائية أنظر في ذلك : تصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 115 - 116 . (4) محمد

عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 148 .

حجية نسبية في الإثبات فإذا تخلف مثلاً أي بيان من البيانات الإلزامية في التصريح سواءً عن قصد أو نتيجة سهو المكلف فإن ذلك من شأنه المساس بحجية الإقرار، و في حالة ما إذا ثبت للإدارة الجبائية أن الوثائق و الدفاتر المثبتة لمضمون التصريح ممسوكة بصورة غير منتظمة أو أنها لا تُعطي صورة واقعية عن نشاط الممول و عن الأعمال التي يُمارسها أو كان الجانب الأكبر من القيود الواردة بهذه الدفاتر مُفتر على المستندات التي تُؤيدها فإن ذلك له تأثير كبير على حجية هذا التصريح و يترتب على الحجية النسبية للتصريحات الجبائية عدة نتائج أبرزها :

- لجوء الإدارة الجبائية إلى إستعمال سلطتها في الرقابة كنتيجة للنظام الجبائي التصريحي<sup>(1)</sup> و تتصب هذه الرقابة على الإقرارات المقدمة من الممول و كذا على كافة الوثائق و الدفاتر و المستندات المؤيدة لها و تتم إجراء تحقيقات و معاينات لدى المُكَلَّف بالضريبة.
- إنتقال عبء إثبات صحة ما ورد بالتصريحات الجبائية إلى المكلف بالضريبة و له أن يسلك في سبيل إثبات عكس ما تدعيه الإدارة الجبائية جميع الطرق القانونية.
- نُشوء حق الإدارة في التعديل الكلي أو الجزئي للإقرارات<sup>(2)</sup> ذات الحجية النسبية إذا ما أثبتت مخالفتها للحقيقة بموجب محاضر محررة وفقاً للأشكال المقررة قانوناً.
- إستعمال الإدارة الجبائية لسلطتها في تحديد الأرباح و المداخل الخاضعة للضريبة عن طريق التقدير الذي تُجره بمعرفتها دون الإعتماد بالإقرار المُقدم من طرف الممول<sup>(3)</sup>.

(1) LAMULLE Thierry, op.cit , p 217 .

(3)

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 377 .

يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 325 .

## الفصل الثاني

الإطار القانوني للرقابة القائمة

على التصريحات

كرس المشرع الجزائري نظام جبائي يتميز بكون الضريبة تصريحية<sup>(1)</sup> ، إذ تُعتبر تصريحات المُكلفين بالضريبة صحيحة و حقيقية و يُعتبر المُكلف ذو نية حسنة وبالتالي يقع على عاتق الإدارة الجبائية إثبات عدم صحة هذه التصريحات باستعمال سلطتها الرقابية<sup>(2)</sup> التي هي مفهوم لنظام أساسه التصريحات<sup>(3)</sup> ، و يُعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المُقدمة ضمن التصريحات المُكتتبه و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي<sup>(4)</sup> .

فالرقابة الجبائية هي نتيجة حتمية لنظام جبائي أساسه التصريحات ، و هي تُترجم مبدأ العدالة الذي يحمي مصالح المُكلف بالضريبة النزيه و يضمن المنافسة العادلة بين المُكلفين بالضريبة من خلال التوزيع العادل للأعباء الجبائية<sup>(5)</sup> .

و قد أحاط المشرع الجزائري سلطة الرقابة المُقررة للإدارة الجبائية بقيود مرتبطة بمراعاة ضمانات المُصرحين ، و تبقى رقابة القضاء هي الضمانة الأساسية لحماية الحقوق الفردية للأشخاص الذين لا يشعرون بالإطمئنان على حقوقهم لأن الإدارة في رأيهم حكم و خصم في نفس الوقت لذلك كان طريق الطعن القضائي هو أنجع الضمانات للمُكلفين<sup>(6)</sup> و الإدارة الجبائية على حد سواء إلى جانب سلطته في ردع المُخيلين بالالتزامات الجبائية ، و من أجل الوقوف على الإطار القانوني الذي يجب تتم في ظلّه الرقابة على التصريحات سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

**المبحث الأول : سلطات الإدارة الجبائية في إبراز و تدعيم الرقابة على التصريحات**

**المبحث الثاني : مساهمة القضاء الجزائري في تفعيل الدور الرقابي للإدارة الجبائية**

(1)

(2)

كريبي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 12 .

(3)

صالح العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 ، ص 24 .

بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 60 .

(4)

COLIN Philippe , La vérification fiscale , Edition Economica , Paris , 1979 , pp. 17 – 89.

(5)

YECHOU Lynda , Le contentieux fiscal en droit Algerien : les limites des pouvoirs de l'administration en matière de contrôle fiscal , mémoire en vue de l'obtention du master en droit privé , université de perpignan , 2001 -2002 , p 29 .

(6) تصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 81 .

**المبحث الأول : سلطات الإدارة الجبائية في إبراز و تدعيم الرقابة على التصريحات**

تحتفظ الإدارة الجبائية بحق الرقابة لضمان صحة التصريحات المقدمة من طرف المُكَلَّفِين بالضريبة إلى المصالح الجبائية<sup>(1)</sup>، ويقتضي الدور الرقابي السماح لموظفي الإدارة الجبائية باتخاذ جميع الإجراءات و التقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة ما إذا أهمل المُكَلَّف واجباته و إمكانية إلحاقه لضرر بخزينة الدولة عند مُخالفته للقانون الجبائي<sup>(2)</sup> .

و تعتمد الإدارة الجبائية في مُمارستها لمهامها على التصريح الجبائي الذي يُعد آلية للرقابة على صحة و مصداقية ووعي المُكَلَّف مُستعملة في ذلك سلطات و وسائل قانونية متنوعة ، إلا أن مُجرد الوقوف على مدى مراعاة المُكَلَّف بالضريبة المُصرح لمعيار الصدق و النزاهة لا يكفي بل لا بدّ من تدعيم الدور الرقابي للإدارة الجبائية بصلاحيات و سلطات إستثنائية تعكس من خلالها النتائج الملموسة للدور الرقابي ، و سيتم إبراز الدور الرقابي للإدارة الجبائية على التصريحات (المطلب الأول) ثم تدعيم رقابة الإدارة الجبائية على التصريحات (المطلب الثاني) .

**المطلب الأول : إبراز الدور الرقابي للإدارة الجبائية على التصريحات**

إنّ الرقابة الجبائية تخص أساساً الضرائب التصريحية لأنّ تقدير هذه الضرائب يتم وفق ما جرى التصريح به<sup>(3)</sup> فمفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساساً على التصريحات المقدمة من طرف المُكَلَّفِين بالضريبة إلى المصالح الجبائية و ينطوي على فحصٍ للسجلات و التقارير المالية المُعدة بغرض التعبير عن مدى الإخلاص في طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير و يتم الفحص وفقاً لطرق مُسطرة مما يضمن درجة عالية من الإمتياز<sup>(4)</sup> .

(1)(2) محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص 147 .

(3) LAMBERT Thierry , Le contrôle fiscal droit et pratique , P.U.F , Paris , 1991 , p 43 .

(4) P.F Racine , " L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal " , Rev du conseil d'état N° special sur le contentieux fiscal , 2003 , p 16 .

A. Beetschen ,P.H Bouzachi ,L'integration fiscale , Edition Francis le Febre , Paris ,2001, p 102 .

## الفرع

## الأول : إعمال آلية التصريح للرقابة على صحة تنفيذ الإلتزامات

تتعدد الوسائل التي يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي ، و من أهم وسائل الرقابة ما يفرضه القانون الضريبي من واجب تقديم التصريحات و هذا من شأنه أن يكفل لإدارة الضرائب التحقق من الواقعة المنشئة و صحة ربطها و ضمان تحصيلها<sup>(1)</sup> .

## أولا : طبيعة الإلتزامات الواجب مراعاتها

تنقسم الإلتزامات الضريبية من حيث مضمونها أو موضوعها إلى قسمين إلتزامات بعمل و إلتزامات بالإمتناع عن عمل<sup>(2)</sup> ، و يُعد التصريح الجبائي من قبيل الإلتزامات بعمل الواقعة على عاتق بعض المكلفين بالضريبة تنشأ عنه إلتزامات فرعية تتعلق في مجملها بمراعاة الشروط التي تضمن صحة وسلامة التصريحات في جانبها الشكلي كما يقترن إحترام الإلتزامات المحاسبية بالإلتزام الأصلي بالتصريح .

## 1\_ الإلتزامات الناشئة عن التصريح

يقع على عاتق كل مُكَلَّف بالضريبة مُلزم بالتصريح عدة إلتزامات فرعية ناشئة عن الإلتزام الأصلي بالتصريح و التي تُمثل في حقيقة الأمر شروطاً شكلية لصحة التصريح ، إذ ينبغي وُجوباً أن يرد التصريح وفق النموذج الذي تُعده الإدارة الجبائية ، كما يتعين على المُصرح مراعاة الشكليات الجوهرية المتعلقة بتوقيع التصريح و إكتابه من طرف المُكَلَّف المعني به<sup>(3)</sup> .

و إن كان المشرع الجزائري لم يستلزم طريفاً خاصاً لتقديم التصريح يكفي لإعتبار الواجب القانوني قد تحقق أن يتم تسليمه باليد أو إرساله بالبريد ، فالعبرة بوجود تقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية المختصة إختصاصاً مكانياً في الميعاد المُحدد قانوناً لتقديمه<sup>(4)</sup> .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 361 .

(2) نفس المرجع ، ص 112 .

(3) أنظر المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الأول .

(4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 61 .

ويجب على المُكَلَّف بالضريبة مراعاة هذه الشروط التي على أساسها يتم التأكد من صحة تنفيذ الإلتزامات الناشئة عن التصريح ، ذلك أن حق الرقابة المُخول قانوناً للإدارة الجبائية ينصب في مرحلته الأولى على مدى صحة تنفيذ الإلتزامات الناشئة عن التصريح .

#### 4 - الإلتزامات المحاسبية المُقترنة بالتصريح

تُعتبر الإلتزامات المحاسبية من قبيل الإلتزامات المُقترنة بواجب التصريح و ترجع طبيعة العلاقة بينهما إلى أن الوثائق المحاسبية هي أداة إثبات لمضمون التصريحات الجبائية ، إذ ألزم المُشرع الجزائري فئات معينة من المُكَلَّفين بالضريبة بتنظيم أعمالهم بالإعتماد على دفاتر و مُستندات محددة من شأنها إذا ما أحسن إستعمالها و إنتظم إمساكها أن تكون الوسيلة الفعالة التي تُعبر عن حقيقة نشاط المُكَلَّفين بالضريبة<sup>(1)</sup> .

فدفاتر المُمول يجب أن تكون مُنظمة من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة و بمراعاة القوانين و القواعد المُقررة<sup>(2)</sup> ، و ترد رقابة الإدارة الجبائية على مدى إنتظام و إظهارالدفاتر و السجلات و المُستندات التي يُمسكها المُمول للنتيجة الحقيقية المُصرح بها و يقع عبء إثبات عدم صحة الدفاتر على مصلحة الضرائب التي يجب عليها أن تُقدم دلائل قوية و مُقنعة<sup>(3)</sup> .

#### ثانيا : سلطات الإدارة الجبائية للكشف عن صحة تنفيذ الإلتزامات

تملك الإدارة الجبائية سلطات قانونية واسعة في سبيل التأكد من صحة تنفيذ المُكَلَّفين بالضريبة لإلتزاماتهم التصريحية و المحاسبية .

#### 1 - سلطة إجراء رقابة شكلية على التصريح Le contrôle formel

الرقابة الشكلية هي أول شكل للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنوياً<sup>(4)</sup>

- (1) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 64 .  
 (2) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 425 .  
 (3) محي COLIN (4) محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 82 .

فهي إذن رقابة بسيطة لإختبار شكلي للمعطيات و المعلومات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة

لإكتشاف الأخطاء و الإغفالات المُحتملة و يتعلق هذا النوع من الرقابة بمجموع التصريحات المكتتبة من

طرف المُكلفين بالضريبة<sup>(1)</sup> ، إنَّ ما يتم ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو :

- الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ .

- الرقابة الشكلية تكون سنوية .

إنَّ الإدارة الجبائية تنتظر إلى الشكل أو الكيفية الذي جاءت به هذه التصريحات و لا تنتظر في مدى

صحة التصريح<sup>(2)</sup>

و تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مُفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص التابعة لمكان مُمارسة

النشاط الخاضع للضريبة ، و تُعتبر مرحلة تمهيدية و خطوة أولى تهدف إلى :

- تصحيح الأخطاء المادية المُحتملة و المُثبتة في التصريحات كأخطاء الجمع مثلا مع عدم إجراء أي

تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة الجبائية .

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المُصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تمت

بها ملء هذه التصريحات أي أنَّ هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات

دون تصحيح ما صرح به المُكلف، فالعملية لا تغدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات

المقدمة من طرف المُكلفين ، كما تهدف إلى التأكد من هوية و عنوان المُكلف بالضريبة و كشف

المعلومات أو العناصر المُهملة و تكليف المُكلف بالضريبة بتصحيح هذه الإغفالات<sup>(3)</sup> .

## 2 \_ سلطة إجراء رقابة على الوثائق المُرفقة بالتصريح Le controle sur les piéce

إنَّ الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به مصالح الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، حيث تقوم

الإدارة بفحص دقيق للتصريحات و مقارنتها بالمعلومات و المعطيات التي تكون بحوزتها<sup>(4)</sup> .

(1) AIT BELKACEM Djamel, op.cit , p 43.

(2) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(3) بو الخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 57 .

(4) COLIN Phlippe , op.cit , p 9 .

هذا النوع من الرقابة يتم بطريقة إنتقائية بإجراء تحليل إنتقادي مُعمق للتصريحات الجبائية و الأرقام المُصرح بها مع مُقارنتها بالوثائق و المعلومات المُتوافرة لدى الإدارة الجبائية و يتم الحصول على توضيحات و تبريرات عن طريق مُعاينة مادية و شخصية في عين المكان<sup>(1)</sup> .

و تتم هذه الرقابة من طرف مُفتشية الضرائب المُسيرة للملف الضريبي الخاص بالمُكلف بالضريبة التابع لها وذلك بإطلاعها على التصريحات المُوجهة لها من طرف المُكلف و مُقارنتها مع ما يُوجد من معلومات بملفه الجبائي (المعلومات الواردة إليها من المؤسسات البنكية أو من مصالح الجمارك أو من المُؤمنين)<sup>(2)</sup> .

و يتميز هذا النوع من الرقابة بأنه يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب<sup>(3)</sup> ، فالرقابة على الوثائق عكس الرقابة الشكلية تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المُحاسبية و تتم حول مضمون التصريحات المُقدمة ، إذ تُقارن كل محتويات التصريح بالوثائق المُلحقة به و مجموع المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة مصلحة الضرائب التي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و المؤسسات المُتعاملة مع المُكلفين بالضريبة و ذلك في إطار حق الإطلاع المُخول لها ، فالنسبة للمحامين مثلا تقوم مصلحة الضرائب بالتنسيق مع كتابة ضبط المحكمة بتزويدها بكشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي<sup>(4)</sup> .

و في إطار الرقابة على الوثائق بإمكان المُحقق طلب معلومات و تبريرات أخرى من المُكلف<sup>(5)</sup> حول أو T.V.A خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصصة التحقق في المعدلات المُطبقة و ما إذا كانت فعلاً خاصة بالعمليات المُحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم إعفائها<sup>(6)</sup> .

(1) AIT BELKACEM Djamel, op.cit , p 43 .

(2) كريبي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 13 .

(3) P.F Racine , op.cit , p 16 .

(4) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 58 .

(5) (6) المادة 59 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

CASIMIR Jean – Pierre , Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt , Paris , 1990 , p 33 .

بموجب المهام و الإمتيازات المُخولة من قبل القانون الجبائي للمُحقق يُمكنه أن يطلب من المُكلف بالضريبة إمداده بمعلومات حول نقاط معيشته التي يشوبها الغموض و الشك ، و قد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية و هذا الإجراء يُساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين<sup>(1)</sup> ، و في حالة رفض المُكلف الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها على المُفتش أن يُعيد طلبه كتابيًا بشرط أن يُبين الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المُفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات<sup>(2)</sup> ، و لكلا المُصطلحين معنى خاص ، إذ لا يُمكن طلب التوضيحات إلاّ حول الأشياء ذات الأهمية البسيطة في التصريح و ليس حول العناصر الأساسية فيه<sup>(3)</sup> .

و بالتالي فإنّ أهداف الرقابة على الوثائق تتمثل أساسًا في تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مُكلف من سنة لأخرى ، بالإضافة إلى التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية بالنظر إلى طبيعتها و إن كانت فعلاً مُتعلقة بالعمليات المُحققة أو كانت من العمليات المخفية<sup>(4)</sup> و هذا من خلال فحص تصريحات المُكلفين إنطلاقًا من الوثائق المُدرجة بملفهم الجبائي ، و ينتج أحيانًا عن هذا النوع من الرقابة تصحيح مختلف الإغفالات و الأخطاء المُسجلة<sup>(5)</sup> .

و كلا نوعي الرقابة ( الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ) تتم على مستوى المكتب من طرف مفتشية الضرائب أو من طرف الأجهزة المُكلفة بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمُكلفين بالضريبة و تتبّع لحالتهم و هذا في إطار التشريع الجبائي<sup>(6)</sup> .

### الفرع الثاني : الكشف عن المصادقية في تنفيذ الإلتزامات التصريحية

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح الذي يُدلي به المُكلف بالضريبة سواء كان

(1) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(2) العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 34 .

(3) P.F Racine , op.cit , p 16 .

(4)(5) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 58 .

LAMULLE Thierry, op.cit , p 221

(6) AIT BELKACEM Djamel, op.cit ,p 44 .

شخصاً طبيعياً أو معنوياً مع إفتراض حسن نية و أمانة المُكَلَّف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح و تحتفظ الإدارة الجبائية بحق الرقابة (1) من أجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات الجبائية المُكْتتبه من طرف المُكَلِّفين بالضريبة ، و في سبيل التأكد من صحة المعلومات المُقدمة و منع أي غش من طرف المُمول تُباشِر المصالح الجبائية عمليات الرقابة التي تُعتبر اللآلية الأكثر أهمية لمكافحة الغش الضريبي و مُتابعة احترام الواجبات الجبائية(2) .

### أولاً : وسائل تحري المصدقية في تنفيذ الإلتزامات

تقتضي مسألة الكشف عن مدى مراعاة المُكَلِّفين بالضريبة للمصدقية في تنفيذ إلتزاماتهم إعمال رقابة مُعمقة في مضمون التصريحات و هذا باستعمال الإدارة الجبائية لسلطاتها التحقيقية المُتمثلة في إجراء تحقيق مُحاسبي أو تحقيق مُعمق لمُجمل الوضعية الجبائية .

## 1 - سلطة إجراء تحقيق محاسبي La vérification de comptabilité

عرفت المادة 60 فقرة 01 من قانون المالية لسنة 2002 التحقيق في المحاسبة بنصها "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المُكْتتبه من طرف المُكَلِّفين بالضريبة"(3) ، و تستهدف هذه المراقبة فحص محاسبة المُكَلِّفين بالضريبة مهما كانت طريقة حفظها و التأكد من مدى تطابقها مع المُعطيات المادية(4) و هذا حتى يتسنى الوقوف على مدى مصداقية تنفيذ الإلتزامات(5) .

إذ خول المُشرع لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المُكَلِّفين بالضريبة و إجراء التحريات الضرورية لتأسيس و عاء الضريبة و مراقبتها(6) ، فمن خلال إجراء الفحص المُحاسبي

(1) بوناظور بوزيان ، " الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهد القضائي في الجزائر "، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص

بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 24 .

(2) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 129 .

(3) المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4) كربي CASIMIR (5) زوييدة ، مرجع سابق ، ص 14 .

(6) Jean-pierre , Pour faire face a un contrôle fiscal , Paris , 1998 , p 258 . 60 (المادة 60)

من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

تتمكن الإدارة الجبائية من الوقوف على مدى مصداقية تنفيذ المُكَلَّف لإلتزاماته التصريحية و هذا من خلال مُقارنة التصريحات بعناصر خارجية كالدفاتر المُحاسبية و من تمّ يتأكد العون المُراقب من صحة تصريحات المُكَلِّفين من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة<sup>(1)</sup> .

فالتحقيق الجبائي بصفة عامة و الفحص المحاسبي بصفة خاصة يجب أن يتمّ من قبل المصالح المُتخصصة للإدارة الجبائية في إطار مُنظم تحكمه نصوص قانونية بهدف تجنب كل ما قد ينتج من إعتداءات و تجاوزات ، و يجب مُباشرة التحقيق المُحاسبي من طرف الأجهزة المُكلفة قانونًا و المُتمثلة في :

- مصالح البحث و المُراجعات التابعة لمديرية البحث و المُراجعات المُتواجدة بالجزائر ، وهران، قسنطينة المُتخصصة في التحقيق في وضعية كبار المُكَلِّفين بالضريبة لأهمية نشاطهم على المستوى الوطني

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية

- المصلحة

الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب

- مديريةية المؤسسات الكبرى<sup>(2)</sup> .

إنّ الإدارة الجبائية المُكلفة بالتحقيق في المُحاسبة لا تقوم بمراجعة جميع إقرارات المُمولين للتأكد من صحة البيانات الواردة بها بل تختار عينهًّ منها طبقًا لأُسس علمية دقيقة<sup>(3)</sup> و معايير يتمّ تحديدها بقرار من وزير المالية<sup>(4)</sup> ، ويرجع سبب تحديد برنامج الفحص المُحاسبي على أساس العينة إلى إستحالة إجراء عمليات الفحص و المراجعة الكاملة لجميع الإقرارات المُقدمة سنويًا لأنّ حجم القوى العاملة بالإدارات الضريبية و ضخامة الجهد و الوقت الذي تستنفده عملية الفحص و المراجعة الكاملة لكل إقرار تجعل من المُستحيل إتمام هذه العملية بالنسبة لجميع الإقرارات خلال السنة المالية هذا من

(1) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 59 .

(2) كربي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 15 .

(3) يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 231 .

(4)

محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 82 .

جهة ، كما أن تكلفة زيادة حجم و نوعية القوى العاملة و الإمكانيات العملية المتاحة لمراجعة جميع القرارات سوف لا يتناسب مع الزيادة في الحصيلة الضريبية التي سوف تحققها الإدارة من جراء ذلك من جهة أخرى<sup>(1)</sup> .

ويجب على العون المحقق مراعاة جملة من الإجراءات قبل مباشرة التحقيق في المحاسبة سواء كان المحقق معه شخصا طبيعياً أو معنوياً ، فالبنسبة للشخص المعنوي يجب إعلام ممثله القانوني و هذا عن طريق توجيه إشعار بالتحقيق إلى المكلف عن طريق البريد مقابل إمضائه على إشعار بالإستيلاء كما يمكن تسليمه للمكلف شخصياً في يده شرط توقيع إشعار بالإستيلاء .

و يجب تضمين الإشعار بالتحقيق جملة من البيانات الإلزامية المقررة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 ، إذ " يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها..."<sup>(2)</sup> .

رتب المشرع الجزائري على تخلف بيان من البيانات المذكورة في نص المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 بطلان إجراءات التبليغ ، و قد أكد مجلس الدولة في قراره رقم 001987 المؤرخ في 30/07/2001 الصادر عن الغرفة الثانية على بطلان إجراءات التحقيق في حالة عدم قيام المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق ، إذ جاء في تسبيب هذا القرار " حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 190 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة فإنهما تُلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يَقم به المحققون و هو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب " ، " حيث أن إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل كلها باطلة نظراً لمخالفتها لأحكام القانون مما يجعل كل ما بُني على باطل فهو باطل"<sup>(3)</sup> .

(1) حامد عبد المجيد

دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 303-304 .

(2) المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

(3) قرار مجلس الدولة رقم 001987 ، مؤرخ في 2001/7/30 ، الصادر عن الغرفة الثانية ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص

بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 65 .

غير أن هناك إستثناء أوردته المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 يتعلق بإمكانية حدوث مراقبة مفاجئة دون إشعار المكلف بالتحقيق و يكون الهدف منها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها ، و في هذه الحالة يُسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة<sup>(1)</sup> ، إلا أنه في حالة المراقبة المفاجئة لا يُمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير<sup>(2)</sup> ، و يتم اللجوء إلى طريقة الرقابة المفاجئة في بعض الأحيان حتى لا تفقد المراقبة فعاليتها عند إرسال الإشعار فمثلاً في حالة وجود مُحاسبة حقيقية يُمكن للمُكلف أن يُخفيها في حالة إستيلائه للإشعار بالتحقيق<sup>(3)</sup> .

وبعد إستيفاء إجراءات إعلام المُكلف بالضريبة المعني بالتحقيق يتم تحويل التصريح الجبائي مُرفقاً بالملف المُتعلق بالمُكلف إلى المُحقق من قبل اللجنة المعنية<sup>(4)</sup> ، و تبدأ مرحلة الفحص الميداني بإنتقال المُحقق لمعاينة مركز نشاط المُمول إذ يختلف مركز نشاط المُمول فقد يكون محلاً تجارياً أو مصنّعاً أو شركة مساهمة أو مكتباً مهنيًا... إلخ<sup>(5)</sup> .

و يُعتبر اللقاء الأول بين المُحقق و المُكلف المعني بالتحقيق ( مالك المؤسسة أو مسيرها مثلاً) هاماً جداً بُغية خلق جو من الثقة المُتبادلة بينهما لإيجاد المساعدة المطلوبة<sup>(6)</sup> ، كما يجب أن يتميز هذا الإتصال بالإحترام المُتبادل بين الطرفين و يتم خلال هذا اللقاء تبادل أطراف الحديث خاصة فيما يتعلق بوضعية المُكلف و طريقة التسيير و على المُحقق ألا يُعلم المُكلف بالضريبة عن الأخطاء المُكتشفة خلال الدراسات الأولية<sup>(7)</sup> .

يتولى المُحقق بعد ذلك فحص الإقرار و مراجعته مراجعة مُستندية و فنية ، إذ تتم المراجعة المُستندية عن طريق مطابقة الأرقام المُختلفة مع بعضها في نفس السنة و مقارنتها بمثيلاتها في

(1) العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 39 .

(2) LAMBERT Thierry , Le contrôle fiscal , Edition Economica , Paris , 1988 , p 66 .

(3) COLIN Phlippe , op.cit , p 39 .

(4) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهوان ، مرجع سابق ، ص 311 .

(6) حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص ص 307 - 308 .

(7) COLIN Phlippe , op.cit , p 39 .

MARGUET Christian , Le controle fiscal , L .G.D.J , Paris , 1984 , p 431 .

السنوات المختلفة و معرفة أسباب الفروق و الإختلاف إن وجدت<sup>(1)</sup> عن طريق طلب توضيحات و تيريرات و لكلا المُصطلحين معنى خاص ، إذ لا يُمكن طلب التوضيحات إلاّ حول الأشياء ذات الأهمية البسيطة في التصريح و ليس حول العناصر الأساسية فيه<sup>(2)</sup> .

ويستطيع العون المُحقق التقدير الجيد لوضعية المُكَلَّف عن طريق التأكد من مقدرة المُكَلَّف على الإجابة عن مجموع مطالب تقرير التحقيق من جهة ، ومن خلال جمع المعلومات المُتعلقة بطبيعة وهدف النشاط و شروط الإستغلال و المُخطط المُحاسبي و غيرها من المعلومات من جهة أخرى<sup>(3)</sup> . و قد أجاز المشرع الجزائري للمُكَلَّف بالضريبة إمكانية حفظ الوثائق و الدفاتر المحاسبية المُثبتة لمضمون التصريحات بإستعمال تجهيزات الإعلام الآلي<sup>(4)</sup> .

وبعد الإنتهاء من مرحلة فحص الأوراق و المُستندات و الحسابات و السجلات التي يملكها المُمول يجب على المُحقق أن يتأكد قبل إختتام أعمال التحقيق من أنه وضع يده على العناصر التي تُمكنه من تحرير تقريره ، و لا يُلزم المُحقق بإعلام المُكَلَّف بالضريبة بالأخطاء المُكتشفة خلال الدراسات الأولية و إنما يعمل على جمع كل المعلومات التي توصل إليها خلال بحثه لاستغلالها عند دراسته لمُحاسبة الشركة<sup>(5)</sup> ، و يقوم المُحقق إثر انتهاء عملية التحقيق بإعداد تقريره و إبلاغ المُكَلَّف أو المُحاسب عن طريق إجراءات التبليغ المعمول بها .

## 2 - سلطة إجراء تحقيق مُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية

### La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

إنّ هذا النوع من التحقيق يرمي إلى تحليل الوضعية الجبائية لمجموع الأشخاص الطبيعيين بهدف مراقبة الفارق بين المداخل المُصرح بها من جهة و الوضعية المالية و عناصر نمط معيشة المعنيين بها من جهة أخرى<sup>(6)</sup> .

(1)(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 378 .

(3) P.F Racine , op.cit , p 16 .

(4) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص ص 74 - 75 .

المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

(5) MARGUET Christian , Le contrôle fiscal , L.G.D.G , Paris , 1984 , p 431 .

(6) AIT BELKACEM Djamel ,op .cit ,p 44 .

و قد كفل المشرع الجزائري لأعوان إدارة الضرائب سلطة إجراء تحقيق مُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية ، حيث نصت المادة 61 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه: " يُمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المُعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل و في هذا التحقيق يتأكد المُحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المُصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المُكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى" (1) .

إذ يتبين من خلال نص المادة 61 من قانون المالية لسنة 2002 أن مجال تطبيق التحقيق المُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية يقتصر على الأشخاص الطبيعيين فقط مما يعني إستبعاد الأشخاص المعنوية من نطاق الخضوع لهذا النوع من التحقيق ، كما أن هذا التحقيق يرد على الضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها من الضرائب .

و يهدف التحقيق المُعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من تناسق المداخل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة و عوامل حياة المُكلف بالضريبة(2) ، و يقتضي البحث عن مدى الإنسجام و التجانس بين المداخل المُصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمُكلف و نمط معيشتة(3) جمع كل الوثائق و العناصر الضرورية الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المُكلف بالضريبة من إدارات و بنوك و مؤسسات(4) .

ويتم التحقيق المُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية من طرف هيئات مُكلفة خصيصًا للقيام بهذه المهام و تتمثل هذه الأجهزة المُكلفة بهذا النوع من التحقيق في :

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، ومديرية الضرائب على مستوى الولاية و كذا مصلحة البحوث و الرقابة بالجزائر و قسنطينة وهران ذات الإختصاص الواسع(5) .

(1)(2) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

LAMBERT Thierry , OP.CIT , p 283 .

(3)CASIMIR jean-pierre , contrôle fiscal : droit , garanties ,et procedures , 7eme édition

Groupe rev fiduciaire , 2000 , p 32 .

(4) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 59

(5) AIT BELKACEM Djamel , op .cit , p 45 .

و قبل مباشرة إجراء تحقيق مُعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ينبغي إعلام المُكلف بالضريبة بذلك و يُعتبر هذا الإجراء وُجوبي يترتب على مُخالفته بُطلان إجراءات التحقيق برمتها ، حيث نصت المادة 61 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه : " لا يُمكن القيام بتحقيق مُعمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المُكلف بالضريبة بذلك مُسبقًا من خلال إرسال إشعار بالإستيلام"<sup>(1)</sup>.

و يُمكن برمجة التحقيق المُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية إثر تحقيق في المُحاسبة سواءً باسم المُستغل الشخص للمؤسسة أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة ، كما يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق في حالة ما إذا لُوَظ فارق محسوس بين مدخول المُكلف بالضريبة و نفقاته و أملاكه<sup>(2)</sup> . يُباشِر المُحقق عمليات التحقيق بتقديرٍ لأرباح و مداخيل المُمول على ضوء ماتجمع لديه من بيانات و معلومات<sup>(3)</sup> المُتحصل عليها عن طريق الأبحاث الخارجية المُعمقة لدى مُختلف الهيئات و المؤسسات التي يتعامل معها المُكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى الإطلاع على الوثائق المُشكلة لملفه الجبائي، و يعمل المُحقق بعد فحصه للمعلومات و الوثائق الخاصة بالمُكلف بالتركيز على النقاط الهامة التي يكون لها فعالية في إكتشاف الأخطاء و التدليس المُمكن وُقوعه كما يُمكنه طلب توضيحات و تبريرات حول المعلومات أو الأرقام المشكوك فيها.

و بعد الإنتهاء من عملية الفحص يقوم المُحقق بكتابة تقريره النهائي الذي يجب أن يحتوي مُلخصًا وافيًا عن المُكلف<sup>(4)</sup> ، ويقع على عاتق المُحقق إثر إنتهاء التحقيق واجب إبلاغ المُكلف بنتائجه وفقًا للإجراءات المُقررة قانونًا مع إعلامه بالضمانات المُقررة له في مجال الطعون و المنازعات .

### ثانيا : إرتباط صحة التحقيق بمراعاة ضمانات المُصرح

تقوم كل جهة إدارية بمباشرة نشاطها وفقًا للقانون في إطار القدر من الحرية الذي يتركه لها

(1) المادة

61 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2) بوالخوخ

(3) حامد عبد

عيسى ، مرجع سابق ، ص 83 .

(4) نفس المرجع

المجيد دراز ، دراسات في السياسات المالية ، مرجع سابق ، ص 311 .

، ص 311 .

المُشرع لمباشرة وظيفتها الإدارية على أكمل وجه<sup>(1)</sup>، فالسلطة التقديرية للإدارة بصفة عامة<sup>(2)</sup> و تلك التي تتمتع بها إدارة الضرائب بصفة خاصة في مجال التحقيق مُقيدة بالحقوق المُقررة من طرف المشرع للمُكلف الخاضع للتحقيق<sup>(3)</sup>، فضمانات المُصرح تم تنظيمها لتجنب أي تحك من طرف الإدارة أثناء سير العمليات الجبائية و هذا بغرض خلق جوٍ من التفاهم بين موظفي الضرائب و المُكلفين<sup>(4)</sup>.

### 1 - الضمانات السابقة على إجراء التحقيق الجبائي

وضع المشرع الجزائري حدودًا للإدارة الجبائية قصد حماية المُكلفين من تعسف الإدارة<sup>(5)</sup> ، و يتمتع المُكلف بالضريبة المعني بالتحقيق بجملة من الضمانات و هذا قبل الشروع في عمليات التحقيق تتعلق بعض هذه الضمانات بالحق في الإعلام و يرجع البعض منها إلى صفة العون القائم بالتحقيق .

يُعتبرالحق في إعلام المُكلف بالضريبة قبل مُباشرة أي إجراء من إجراءات التحقيق شرطاً لصحة التحقيق بنوعيه المُحاسبي و التحقيق المُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية ، فقد أوجبت المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 ضرورة إعلام المُكلف بالضريبة قبل مُباشرة إجراءات التحقيق في المُحاسبة و منحه أجل عشرة (10) أيام كحد أدنى لتحضير نفسه<sup>(6)</sup> ، كما أن المادة 61 نصت كذلك على إلزامية الإعلام المُسبق للمُكلف المعني بالتحقيق في مجمل وضعيته الجبائية مع منحه أجل للتحضير يُقدر بخمسة عشرة (15) يوماً ابتداءً من تاريخ إستيلاء الإشعار<sup>(7)</sup> .

(1)DELAUBADERE André , GAUDEMET Yves , Traité droit administratif , T 01 , L.G.D.J , Paris , 1999 , p 578 .

(2) للمزيد من التوضيح حول طبيعة سلطات الإدارة و أنواعها راجع :

ABERKANE Farida , " Le contrôle discrétionnaire de l'administration par le juge administratif " , Rev du consiel d'état , N° 01 , 2002 , pp .25 \_ 26 .

(3) كريبي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 16 .

(4) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie , op.cit , p 33\_34 .

(5) غانم جوهر ، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي فرع قانون الأعمال ، المدرسة العليا

للمصرفة ، الجزائر ، 2006 ، ص 47 .

(6) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (7) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

فالإدارة الجبائية مُمثلة في شخص العون المُحقق مُلزمة إذا بإعلام المُكلف بالطرق المُقررة قانونًا مع وجوب احترامها لمدة التحضير الممنوحة له و إرفاق الإشعار بميثاق حقوق و واجبات المُكلفين الخاضعين للرقابة<sup>(1)</sup> الذي هو عبارة عن وثيقة تُصدرها الإدارة الجبائية تشرح من خلالها حقوق و واجبات المُكلفين، فإرسال ميثاق المُكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة إلى المُكلف المُحقق معه يُسهل عملية التحقيق و يخلق جو من التفاهم بين الطرفين<sup>(2)</sup> ، و يترتب بطلان إجراءات التحقيق في حالة في حالة عدم تبليغ المُكلف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق المُرفق بميثاق المُكلف<sup>(3)</sup> .

إلى جانب ضرورة إحترام حق المُكلف في الإعلام فإن المادة 60 فقرة 02 من قانون المالية لسنة 2002 كفلت حقًا آخر للمُكلف بالضريبة يتمثل في وضع معايير مُتعددة في الشخص المنوط به إجراء التحقيق ، حيث نصت على مايلي: " لا يُمكن إجراء تحقيق في المُحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل " ، فالعون المُكلف بالتحقيق المُحاسبي أو التحقيق المُعمق في مُجمل الوضعية الجبائية يجب أن يكون برتبة مراقب على الأقل ، يُمارس المُراقبون مهامهم بالبحث عن الأخطاء و عن كل خلل أو سهو أو إخفاء يمس بالخزينة العامة شريطة توفر شرط الإختصاص المكاني و الرتبة و يكون هدفهم الرئيسي إما اكتشاف الخلل الذي يُؤثر على الوضعية الجبائية للمُكلف<sup>(4)</sup> .

يُمكن لذوي التصنيف الأعلى في الإدارة الجبائية القيام بعملية التحقيق ، كما ينبغي على المُحقق أن يكون مُختصًا إختصاصًا زمنيًا و مكانيًا و ذلك بالنظر إلى المصلحة التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة .

ولعل حرص المُشرع الجزائري على صفة و إختصاص العون المُحقق مرده إلى الرغبة في إسناد مهمة التحقيق إلى أشخاص على قدرٍ من المعرفة و التأهيل و هو ما يضمن للمُكلف إجراء تحقيق موضوعي نزيه و من تمّ تفادي الأخطاء التي يُمكن أن يرتكبها الأعوان الأقل درجة نظرًا لقلة خبرتهم

(1)

Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable, op .cit , p 79 . (2)

JACQUE B , Le contrôle fiscal , L.G.D.J , Paris , 1991 , p 101 . (3)

(4) نفس

كربي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 16 .

المرجع ، ص 15 .

و معرفتهم المحدودة لمختلف القوانين التي تحكم التحقيق بالإضافة إلى خطورة النتائج المترتبة عنه .

## 2 - ضمانات مرحلة الشروع في التحقيق الجبائي

بعد استنفاد المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير دفاعه و المقدرة بعشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و خمسة عشرة (15) يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ، يُباشِر المحقق عمله الميداني ويتعين عليه أثناء ذلك إحترام مجموعة من الضمانات الجوهرية المقررة للمكلف و التي قد ينجم عن المساس بها التأثير على صحة إجراءات التحقيق .

إن مباشرة إجراءات التحقيق في حضور و مواجهة الممول يُعتبر من بين الضمانات الهامة المكفولة للمكلف بالضريبة ، و يقتضي إعمال هذه الضمانة إبلاغ المكلف بكيفية سر عمليات التحقيق و فتح حوار معه لتمكينه من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المقترحة<sup>(1)</sup> .

و يُعتبر مبدأ الوجاهية مفهوم لحق الدفاع الذي يُعتبر من المبادئ المقررة دستورياً بموجب المادة 33 من دستور 1996 ، إذ في ظل إحترام مبدأ الوجاهية يُسمح للمكلف بالضريبة من إبداء ملاحظاته و تقديم تفسيرات من شأنها إنارة المحقق<sup>(2)</sup> .

و قد أقر المشرع العديد من الضمانات الكفيلة بتعزيز مبدأ الوجاهية و ذلك من خلال منح المكلف حق الإستعانة بمستشار من إختياره أثناء عملية التحقيق<sup>(3)</sup> ، و يُمكن للمكلف اختيار أي وكيل ليقوم بدور المستشار ( محاسب ، محامي )<sup>(4)</sup> مادام المشرع لم يُحدد صاحب مهنة معينة بشرط إناطة هذه المهمة لشخص واحد و ذلك لتجنب عرقلة السير الحسن لعملية التحقيق في حالة تعدد المستشارين و غالباً ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى ذوي الخبرة في المجال الجبائي .

(1) كريبي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 17 .

(2) لم ينص المشرع الجزائري صراحة في قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إحترام مبدأ الوجاهية خلال مباشرة إجراءات التحقيق ، إلا أنه إشتراط كأصل عام في نص المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 أن يتم التحقيق بعين المكان و هي ضمانة تُعزز (3) إحترام مبدأ الوجاهية .

Ministère des finances, direction générale des impôts , Guide du contribuable , 2009, p101 .

(4) غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 47 .

و نظراً للدور الهام الذي يلعبه المستشار خلال مرحلة التحقيق فإن عدم مراعاة حق المُكَلَّف في الإستعانة بمستشار يترتب عنه بطلان إجراءات التحقيق<sup>(1)</sup> و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 003975 المؤرخ في 2001/11/12 ، إذ جاء في تسبيب هذا القرار: " حيث يتجلى أن إدارة الضرائب لم تحترم النصوص القانونية الخاصة بالضمانات المخولة قانوناً للمُكَلَّف بالضريبة بإعتبارها قامت بتعديل تصريحات العارضة إنطلاقاً من إشعار بالمرور و ليس بموجب إشعار بالتحقيق و تكون بذلك قد منعتها من حقها في الدفاع عن نفسها و لا سيما تعين مستشار يُساعدها أثناء عملية المراقبة " حيث أن إغفال هذا الحق يترتب عليه طبقاً للمادة 190 السالفة الذكر بطلان الإجراءات<sup>(2)</sup> .

كما يتمتع المُكَلَّف بالضريبة الخاضع للتحقيق بضمانة تحديد مدة التحقيق ، حيث نصت المادة 60 فقرة 5 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه : " لا يُمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (1.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية مُحقق فيها .

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (2.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية مُحقق فيها، إلا أن ميعاد التحقيق المُحدد يُمدد إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي (5.000.000) و (10.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية مُحقق فيها .

و يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات سنة واحدة<sup>(3)</sup> .

إلا أن المشرع الجزائري أورد إستثناءً فيما يتعلق بتحديد مدة التحقيق و ذلك في حالة إستعمال المُكَلَّف

(1) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 139 .

(2) قرار مجلس الدولة رقم 003975 المؤرخ في 2001/11/12 بين شركة أوطيب و مديرية الضرائب لولاية وهران الصادر عن

الغرفة الرابعة ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 02 ، 2002 ، ص 193 .

(3)

المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

لمناورات تدليسية مُثبتة قانونًا أو إذا قدم المُكَلَّف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير ففي هذه الحالات لا يحق للمُكَلَّف التمسك بحقه في تحديد مدة التحقيق ، كما حدد المشرع مدة التحقيق في الوضعية الجبائية بمدة سنة واحدة إعتبارًا من تاريخ إستيلاء الإشعار بالتحقيق<sup>(1)</sup> .

إنَّ تحديد مدة إجراء التحقيقات تجعل المُكَلَّف بالضريبة في موقع مُمتاز في مواجهة الإدارة الجبائية و تقيه تعسف أعوانها و تماطلهم في التحقيقات و عرقلته في مُمارسة نشاطه أو إخراجهم أمام زبائنه .

وأمام السلطات الواسعة التي تملكها إدارة الضرائب أثناء قيامها بالتحقيقات يثور التساؤل حول مدى إمكانية أخذ المُحقق بعض وثائق المُكَلَّف التي تُهم عملية التحقيق ؟ ، في ظل غياب نص قانوني صريح يُخول للمُكَلَّف إمكانية أخذ بعض وثائق المُكَلَّف التي تُهم التحقيق ، فإنَّ ذلك يفرض على المُحقق عدم أخذ وثائق المُكَلَّف معه خاصة منها الأصول .

ماعدا الإستثناء المُتمثل في الطلب المكتوب الصادر عن المُكَلَّف أو في حالة القوة القاهرة حيث تُسلم للمُكَلَّف بالضريبة وثيقة مكتوبة تُثبت الوثائق المُسلمة للمراقبين<sup>(2)</sup> ، و يبقى أخذ نسخة عن الوثيقة الأصل مُقترن برضى المُكَلَّف ، و يرجع سبب عدم السماح للمُحقق بأخذ الوثائق الأصلية إلى أنَّ عملية التحقيق يجب أن تتم في عين المكان و في مواجهة المُكَلَّف المُحقق معه و هذه ضمانات أساسية لحقوق الدفاع<sup>(3)</sup> .

### الفرع الثالث : الوقوف على درجة الوعي لدى المُصرح

إنَّ الوعي يقتضي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تُعين الدولة على مواجهة ما يُلقى على عاتقها من أعباء<sup>(4)</sup> .

(1) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2)

(3) كريببي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 17 .

(4) LAMULLE Thierry, op.cit , p 224 .

محمد مرسي فهمي ، سيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية ، بدون دار نشر ، القاهرة ، 1999 ، ص 301 .

## أولاً : إعتاد نتائج التحقيق كوسيلة للوقوف على درجة الوعي

تحتل النتائج التي تخلص إليها التحقيقات الجبائية إذا ما تمت في ظل الإطار القانوني المحدد لها أهمية بارزة للوقوف على درجة الوعي لدى المُصرحين و تُعتبر نتائج التحقيق هي آخر مرحلة في التحقيقات الجبائية و فيها يُقرر المُحقق إما إعتاد القاعدة الضريبية المُصرح بها من طرف المُكلف بالضريبة أو إحداث بعض التعديلات عليها إذا ما إستدعت الضرورة ذلك ، و يتوصل المُحقق بعد الفحص الدقيق إلى إستخلاص النتائج التالية<sup>(1)</sup> :

- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات

- إستحداث تعديلات قانونية إن وجدت<sup>(2)</sup> .

و بالتالي فإنّ نتائج التحقيقات تؤدي إما إلى عدم إجراء أي تقويم و هذا عند قبول مُحاسبة المُكلف الخاضع للتحقيق المُحاسبي لكون النتائج المُتحصل عليها مُطابقة لما هو مُصرح به و أن مسك الدفاتر و الوثائق المُحاسبية تمّ بشكل مُنظم يعكس النشاط الحقيقي للمُكلف ، وكذلك في حالة وجود تقارب بين موارد ونفقات المُكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في مُجمل وضعيته الجبائية ، إذ لا يتمتع المُكلف بمداخل أخرى تمّ إخفاؤها عن الإدارة الجبائية ففي هذه الحالة لا يتم أي تقويم لأساس فرض الضريبة. أما في حالة إثبات تجاوزات و أخطاء تُعبر عن عدم إنسجام النشاط الحقيقي مع التصريحات المُقدمة من طرف المُكلف فإنّ ذلك يستوجب إعادة تأسيس الوعاء الضريبي عن طريق التقويم الثنائي الذي يتم عن طريق المُناقشة بين المُحقق و المُكلف بالضريبة<sup>(3)</sup> .

و تلعب نتائج التحقيقات دوراً في قياس درجة الوعي لدى عينة من المُكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق ، فإذا ما كانت نتائج التحقيق إيجابية فهذا يُنم عن وعي لدى المُكلف الذي قدم تصريحه إلى إدارة الضرائب بأمانة و لم يُحاول اللجوء إلى الطُرق المُلتوية لتأخير دفع الضريبة أو التهرب منها<sup>(4)</sup>

(1) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 76 .

(2) نفس المرجع ، ص 76 .

(3) جبالى محمد ، مرجع سابق ، ص 140 \_ 152 .

بشور عصام ، المالية العامة و التشريع المالي ، الطبعة الثانية ، مطبعة طبرين ، سوريا ، 1978 ، ص 263 .

أما إذا كانت نتائج التحقيقات سلبية فهذا يدل على نقص وعي المُكَلَّف و عدم إقتناعه بالدور الذي تلعبه الضريبة في تغطية النفقات العامة للدولة .

### ثانيا : طبيعة العلاقة بين صحة التصريحات و درجة الوعي

للعوي أهمية بالغة في أداء المُكَلَّف لواجباته الجبائية و يتجلى ذلك في إقتناع كل مُكَلَّف بالدور الذي تلعبه الضريبة بإعتبارها من واجباته الإجتماعية ، وتكون العلاقة بين الوعي و صحة التصريحات علاقة طردية فكلما إرتفعت درجة الوعي كانت نتائج التحقيقات إيجابية و أصبح بالتالي للتصريحات دور ملموس في عملية حصر المُكَلَّفين ، حتى أن بعض الدول المتقدمة مثل ألمانيا و أمريكا و فرنسا و إنجلترا تتخذ من التصريحات الأساس الذي يقوم عليه الحصر (1) .

و على العكس كلما إنخفض الوعي كانت نتائج التحقيقات سلبية و أصبح بذلك دور التصريحات ضئيلاً ، و يترتب على نقص الوعي لدى المُكَلَّفين المُصرحين الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية إخلالاً صارخاً ، إذ يُحاول المُكَلَّفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الخاطئة عدم الإسهام في تحمل الأعباء العامة و هذا من شأنه بث روح التدمير و الإستياء في نفوس دافعي الضرائب مما يُحفز باقي المُكَلَّفين على محاولة إخفاء بعض إيراداتهم الخاضعة للضريبة ، فضلاً عما يُؤدي إليه عدم مُحاسبة كل مُكَلَّف على ما حققه من أرباح أو إيرادات و تحصيل الضريبة المُستحقة عليه في المواعيد المُحددة من تعريض بعض حقوق خزينة الدولة لخطر الضياع (2) .

---

(1) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 413 .  
نفس المرجع ، ص 414 .

## المطلب الثاني : تدعيم رقابة الإدارة الجبائية على التصريحات

إن إقرار سلطة رقابة الإدارة الجبائية يُعد نتيجة منطقية للنظام الجبائي القائم على التصريحات<sup>(1)</sup> وقد عمل المشرع على تعزيز سلطة الرقابة عن طريق توسيع صلاحيات و إختصاصات الإدارة الجبائية (الفرع الأول) و كذا منحها سلطات إستثنائية لتقويم أسس فرض الضريبة (الفرع الثاني)، و قد تصل هذه السلطات الإستثنائية إلى حد التقييم التلقائي للضريبة (الفرع الثالث) في الحالات التي تقتضي ذلك .

### الفرع الأول : التوسيع في الصلاحيات و الإختصاصات

تملك الإدارة الجبائية عدة صلاحيات للبحث عن المعلومة الجبائية<sup>(2)</sup> ، و من بين هذه الصلاحيات سلطة الإطلاع على الوثائق و المعلومات الخاصة بالمكلف لدى الهيئات التي يتعامل معها وكذا إمكانية الإنتقال لمُعينة أماكن نشاط المكلف ، و تبقى الإدارة الجبائية صاحبة الإختصاص الأصيل في تحرير المحاضر الجبائية المتعلقة بوضعية المكلف .

### أولا : صلاحيات الإدارة الجبائية لتحري الصحة و المصادقية

منح المشرع الجزائري حقوقًا واسعة للإدارة الجبائية تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات<sup>(3)</sup> و مدى مصداقيتها و قانونيتها و مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة التي من خلالها يُمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها .

#### 1 - إرساء حق الإطلاع على نطاق واسع

يزداد إهتمام الإدارات العمومية بنظم المعلومات نظرًا لدورها الفاعل و الرئيسي في تصويب القرارات بشكل أكثر فاعلية ، حيث ظهرت ضرورة ذات أولوية بالسعي لتعزيز التعاون بين بعض<sup>(4)</sup>

(1) YECHOU I Lynda , op .cit , p 29 .

(2) YACEF Belkacem Arab , " La fraude fiscale " , Rev de la cour suprême ,N° spécial sur la fraude fiscale et contrebande , 2009, p 9 .

(3) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 103 .

(4) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

الإدارات العمومية لضمان القرارات السليمة ، و يتخذ التعاون إما شكلاً بسيطاً ( مجرد تبادل المعلومات ) أو معقداً ( مساهمة في تصويب القرارات من خلال الإقتراحات ) و يتطلب ذلك دعماً أكثر للفاعلية القطاعية من جهة و لدور المعلومات من جهة أخرى<sup>(1)</sup> .

و يُعتبر حق الإطلاع الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية لتحقيق أهدافها و بالتالي الحفاظ على مصالح الدولة و يُشكل هذا الحق كسراً لمبدأ السر المهني مع بعض الإستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق<sup>(2)</sup> ، و إن كان المشرع الجزائري لم يُعطي تعريفاً لحق الإطلاع إلا أن المادة 85 من قانون المالية لسنة 2002 نصت على : " يُسمح حق الإطلاع لأعاون الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه "<sup>(3)</sup> . إن حق الإطلاع هو السلطة التي منحها المشرع لإدارة الضرائب كي تطلب بمقتضاها من المؤسسات الحكومية و الهيئات و المنشآت الخاصة أن تُقدم لها كل ما ترى الإطلاع عليه من دفاتر و أوراق و مستندات ، و ينبغي عدم الخلط بين الإطلاع و التفتيش فالأول لا يتعدى أن يكون إجراء من إجراءات الإستدلال أريد به التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي بخلاف الثاني الذي يُعتبر من إجراءات التحقيق لا يجوز مُباشرته إلا بعد وقوع الجريمة بقصد ضبط أدلتها<sup>(4)</sup> .

و يستخدم هذا الحق موظفوا إدارة الضرائب الذين من إختصاصهم ربط الضريبة و أعضاء لجان الطعن التي عهد إليهم القانون بإعادة النظر في الضريبة و أعضاء لجان الإستئناف<sup>(5)</sup> ، ويتم حق الإطلاع على مستوى الإدارات الجبائية فيما بينها و كذا الإدارات العامة و التنظيمات الخاضعة لرقابة السلطات الإدارية و حتى على مستوى السلطات القضائية<sup>(6)</sup> .

(1) عبد الله الحرثسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(2) العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 62 .

(3) المادة 85 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 235 .

(6) أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 414 .

لم يشترط القانون لمباشرة حق الإطلاع إلا أن يلتزم موظفي مصلحة الضرائب بمشروعية الدليل بمعنى أنه عند مباشرة هذا الحق ينبغي ألا تمس مصلحة الضرائب بحريات الأفراد<sup>(1)</sup> ، وتكمن الغاية التي من أجلها وجدت سلطة الإطلاع في تمكين الإدارة الضريبية من التثبت من المعلومات التي يتقدم بها المكلف ضمن إقراراته و الوقوف على التقدير العادل للضريبة إن لم يُقدم المكلف تلك الإقرارات فالإطلاع سلطة تستطيع من خلالها الإدارة تحقيق العدالة الضريبية و الحيلولة دون وقوع حالات التهرب من الضريبة<sup>(2)</sup> .

### أ : الهيئات الفاعلة في تعزيز حق الإطلاع

نظرًا لأهمية بعض الهيئات في البناء الاجتماعي للسياسة الاقتصادية من جهة و كذا صعوبة تحديد الأساس الضريبي لبعض المهن من جهة أخرى أفرد المشرع حق الإطلاع كآلية لتجميع المعلومات<sup>(3)</sup> . و يُمارس حق الإطلاع قبل جميع الإدارات و المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات ، إذ " لا يُمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة و الولايات و البلديات والمؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك المؤسسات أو الهيئات أيًا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها..."<sup>(4)</sup> . و تُعتبر هيئات الضمان الاجتماعي من بين الهيئات الفاعلة في تعزيز حق الإطلاع إذ نصت المادة 86 من قانون المالية لسنة 2002 " من أجل مُمارسة الحق المنصوص في هذه المادة يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن تُوفي سنويًا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيبة أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يُبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دُفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج و كذا مقدار المبالغ المُسددة من قبل

(1) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 92 .

طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 92 .

صالح ، مرجع سابق ، ص 64 .

85 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . الفصل

قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له..."<sup>(1)</sup> .

كما يجوز لإدارة الضرائب ممارسة حق الإطلاع قبل الجيئات القضائية في حالة رفع دعوى أمام القضاء المدني أو الإداري أو الجزائي ، إلا أن ممارسة حق الإطلاع في هذه الحالة يتوقف إذن النيابة العامة بالإطلاع على عناصر الملفات ، و من تمّ تُساهم الجيئات القضائية في تعزيز حق الإطلاع من خلال قيامها بإبلاغ الإدارة الجبائية بكل المعلومات المُتحصل عليها إذ : " يجب على السلطة القضائية أن تُطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يُمكن أن تتحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من لضريبة سواء كنت دعوى مننية أو جزئية حتى وإن أفضى الحكم إلى إنتفاء وجه الدعوى..."<sup>(2)</sup>.

و يبقى حق إطلاع إدارة الضرائب قائماً حتى بعد النطق بالحكم في موضوع الدعوى ، إذ إن الوثائق المودعة بكتابة ضبط المحكمة تظل تحت تصرف إدارة الضرائب مدة خمسة عشرة (15) يوماً الموالية للنطق بالحكم أو القرار و تُخفف هذه المدة إلى عشرة (10) أيام فيما يخص الجنايات .

كما يُساهم كلّ من الموثقين و المُحضرين القضائيين و كُتاب الضبط و كُتاب الإدارات المركزية و المحلية و كل الموظفين المُكلفين بالأرشيف و كل من لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب في تعزيز حق الإطلاع من خلال تمكين أعوان إدارة الضرائب من كل المعلومات و المُستخرجات و النسخ الازمة من أجل حماية مصالح الخزينة العامة على أن يتم هذا الإطلاع بعين المكان دون إمكانية نقل تلك الوثائق ، و يقع على عاتق مسؤولي الإدارات و الولايات و البلديات و كل من يُمارس قبلهم حق الإطلاع الذين سبق ذكرهم المسؤولية الشخصية في حالة رفضهم تقديم وثائق المصالح التي هي بحوزتهم إذ يُثبت كل رفض بمحضر يُحرره العون<sup>(3)</sup> .

كما ألزم المشرع الجزائري الهيئات المالية بوجوب تمكين الإدارة الجبائية من ممارسة حق

(1) المادة 86

من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2) المادة 87 من

قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (3) المادة 88 من

قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

الإطلاع إذ: " يجب على المؤسسات و الشركات و المؤمنين و شركات التأمين و مقاولي النقل و كل الخاضعين لمراقبة الإدارة الجبائية أن يُطلعوا أعوان الإدارة الجبائية سواءً في المقر الرئيسي أو في الفروع و الوكالات على عقود التأمين و كذا على دفاترهم و سجلاتهم و سنداتهم و أوراق الإيراد و النفقات و المحاسبة حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية" (1) .

كما كفل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية في سبيل تجميع المعلومات و مراقبة التصريحات ممارسة حق الإطلاع لدى هيئات التأمين و الهيئات التي تدفع مرتبات ، و ينبغي على هذه الهيئات المالية المعتمدة أن تُمسك سجلاً خاصاً مرقماً و موقعاً تُسجل فيه يوم بعد يوم دون ترك بياض و لا قفز على السطر كل عملية دفع أو تداول أو أية وسائل قرض تتعلق بقيمة منقولة أجنبية خاضعة للضريبة(2) ، كما يُمكن لأعوان إدارة الضرائب ممارسة حق الإطلاع تجاه شركات الأسهم و شركات الوساطة و كذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية مهما كان نوعها(3) .

إن حق الإطلاع لا يقتضي حالياً مجرد فحص وإطلاع على المُستندات الضرورية التي تتعلق بالمكلف بل يقتضي مشاركة فعالة من قبل العديد من الهيئات في مجال الرقابة الجبائية و هذا عن طريق تمكين أعوان الإدارة الجبائية من نُسخ عن كل الوثائق الهامة(4) .

#### ب : الإستبعاد من نطاق الخضوع لحق الإطلاع

إن حق الإطلاع المُخول للإدارة الجبائية يصطدم أحياناً بالسّر المهني ، و هذا السّرلا يكون في مواجهة الإدارة الجبائية إلاّ عندما يتعلق الأمر بالسّر المهني المُطلق مثل السّر الطبي(5) و قد حرص المشرع الجزائري على تبيان إلتزامات المُتعاملين مع الإدارة الجبائية أثناء قيام هذه الأخيرة بممارسة حق الإطلاع إلاّ أنه قيد حرية ممارسة حق الإطلاع(6) و ذلك باستبعاد بعض أنواع العقود و

(1) المادة 92 من

قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2) المادة 93 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (3) المادة 97 من قانون رقم

01TROTABAS Louis , 21 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (4)

COTTERT Jean-marie , op.cit , P35 .

(5) LAMULLE

Thierry, op.cit , p 218 .

(6) العيد

صالحى ، مرجع سابق ، ص 74 .

المعلومات من نطاق الإطلاع .

و نصت المادة 86 من قانون المالية لسنة 2002 على " غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الإقتصادي أو المالي المُحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 65 \_ 279 المؤرخ في 2 ديسمبر 1965 و المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يُمكن بأي حال من الأحوال إستعمالها لأغراض المراقبة الجبائية إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست مُلزَمة بما تستوجبه الفقرة السابقة<sup>(1)</sup> .

و يُستبعد كذلك من نطاق الخضوع لحق الإطلاع الوصايا و الهبات المُعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة<sup>(2)</sup> ، أما الإستثناء الأخير فيتعلق بأنواع العقود التي لا يُمكن الإطلاع عليها من طرف أعوان الإدارة الجبائية حيث نصت المادة 89 من قانون المالية لسنة 2002 على : "لا يُمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات و الدوائر و البلديات إلا على العقود المُحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل" ، وبالرجوع إلى نص المادتين فإن العقود المذكورة هي :

- العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الإنتفاع للأموال العقارية و المحلات التجارية أو التنازل عن إيجار أو عن الإستفادة بوعده بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار .
- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية .
- العقود التي تتناول تكوين شركة و مد أجلها و دمجها أو حلها و زيادة أو إستهلاك أو تخفيض رأسمالها و كذلك التنازلات عن الأسهم و الحصص في الشركة .
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الإنتفاع بالأموال المنقولة .
- العقود التي تتناول قسمة و مُبادلة الأموال العقارية بأية صفة كانت<sup>(3)</sup> .

(1) المادة 86 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

(2) المادة 88 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

العبد صالح ، مرجع سابق ، ص 76 .

## 2 - تكريس صلاحية الانتقال للمُعَايَنة

حتى تُمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة و جيدة تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخول لها القيام بالرقابة و تعزيزاً لذلك خول المشرع الجزائري لأعوان إدارة الضرائب مجموعة من الصلاحيات و الحقوق لأداء مهمتهم الرقابية<sup>(1)</sup> .

يتولى الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي القيام بالمُعَايَنة عندما تكون لديهم قرائن تدل على مُمارسات تدليسية قصد البحث و الحصول و حجز المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تُبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة<sup>(2)</sup> .

### أ : المُعَايَنة الواقعة على المحلات المهنية

يتمتع أعوان الإدارة الجبائية بالحق في القيام بكل التحقيقات و المُعَايَنة التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمُكَلَّفِينَ بالضريبة<sup>(3)</sup> ، و يُقصد بالمُكَلَّفِينَ الصناع و التجار و المُكَلَّفِينَ بالضريبة الآخرين<sup>(4)</sup> و يُعتبر حق زيارة المحلات المهنية من بين حقوق المُتَابَعَة و الرقابة على حركة البضائع في مادة الضرائب غير المباشرة<sup>(5)</sup> .

و إن كانت الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحية معايَنة المحلات المهنية فإنه " لا يُمكن الأعوان الدخول إلى محلات الصناع و الصناعيين و التجار و المُكَلَّفِينَ بالضريبة الآخرين المنصوص عليهم في المادة 62 أعلاه من أجل القيام بكل أعمال المُعَايَنة و التحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال

### ساعات النهار و في الساعات الأتية:

(1) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(2) معاشو عمار، " خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي "، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 143 .

(3) المادة 62 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4) العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 52 .

(5) LAMULLE Thierry, op.cit , p 219 .

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساءً

- من أول أفريل إلى 30 ديسمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الثامنة مساءً <sup>(1)</sup> .

إِلَّا أَنْ هَـ إِسْتِثْنَاءًا " يُمَكِّنُ الْأَعْوَانُ الدَّخُولَ لِيَلْبَأَ إِلَى مَصَانِعٍ وَ مَعَامِلِ التَّقْطِيرِ وَ الْمَوْسِسَاتِ الْأُخْرَى الْخَاضِعَةَ لِرَقَابَتِهِمْ عِنْدَمَا تَكُونُ هَذِهِ الْمَوْسِسَاتُ مَفْتُوحَةً لِلجَمْهُورِ أَوْ عِنْدَمَا أَوْ عِنْدَمَا يَتَبَيَّنُ مِنْ تَصْرِيحَاتِ الصِّنَاعِيِّينَ وَ التَّجَارِ أَنْ مَوْسِسَتِهِمْ فِي حَالَةِ نَشَاطٍ " (2) .

و نظرًا لخصوصية بعض النشاطات أفرد لها المشرع الجزائري إجراءات خاصة تتمثل هذه النشاطات في صناعة الخمر و مزارع التبغ و النشاطات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة<sup>(3)</sup>، كما أحاط المشرع عملية صناعة الخمر بجملة من القيود و هذا تمكينًا للإدارة الجبائية من بسط رقابتها خلال جميع مراحل الإنتاج إذ أن نقل الخمر يجب أن يتم عن طريق سندات الحركة المُسماة " رخص النقل"<sup>(4)</sup> أو عن طريق سند الإعفاء بكفالة الذي يُثبت أو يتضمن دفع حسب الحالة . و من أجل منع أي تهريب أو تبديل للسوائل أو تغيير تركيزها أثناء عملية النقل يتأكد الأعوان من نوع السوائل الموجودة في كل إناءٍ و تُختم الفُتُحات الرئيسية للوانوي التي تحتوي على الكحول بالرصاص أو بالشمع و تُبين سندات النقل كل الإيضاحات التي من شأنها أن تكشف عن نوع و كمية و سعر المنتجات الخاضعة للضريبة ، وعند وقف النقل يجب التصريح بذلك خلال إثني عشرة (12) ساعة و قبل تفريغ المنتجات يُؤشر بذلك على سند الحركة بعد التحقق من المنتجات و يُمدد الأجل بالمدة التي تثبت توقف النقل فيها ، كما يُلزم القانون في حالة القوة القاهرة التي تتطلب تفريغًا عاجلاً لحمولة سيارة أو نقلًا لمنتجات من مركبة لأخرى على السائق أن يُثبت الحادث بواسطة أعوان الضرائب أو رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أي ضابط تابع للشرطة القضائية<sup>(5)</sup> .

(1) المادة 63 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2)

المادة 64 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (3)

جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 110 . (4)

المادة 65 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (5)

جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 111 - 112 .

كما يجوز لأعوان إدارة الضرائب مُعينة مزارع التبغ و في هذه الحالة يتعين على زارعي التبغ أن يكونوا مُستعدين لتقديم إيصالات التصريحات التي هم مُجبورون على الإداء بها و ذلك عند كل طلب من أعوان الضرائب ، كما يتعين عليهم أن يقودوا أعوان الضرائب إلى مزارعهم و أن يُدخلوهم إلى مناشرهم و مخازنهم للتبغ الموجود على شكل أوراق كما طلب منهم هؤلاء ذلك<sup>(1)</sup> ، و يحق لأعوان الضرائب طلب الإستعانة بالأعوان البلديين لإيصالهم و مرافقتهم إلى المزارع و كذا المناشر و المخازن التي يُخصصها الزارع لمستثمراتهم<sup>(2)</sup> .

يُشكل كل مجموعة بالعكس بالنسبة لدرجة إنتظام الغراس ، ولا يُمكن زارعي التبغ أن يعترضوا على نتائج التقديرات الخاصة بالمساحات و إحصاء القطع المغروسة إذا لم يكونوا قد صرحوا بصفة منتظمة بالمساحات و عدد القطع المغروسة<sup>(3)</sup> .

كما يتمتع أعوان المصالح المالية بصفة عامة و المصالح الجبائية بصفة خاصة بحق القيام بكل التحقيقات و التحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و تجري عملية المعاينة لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة و لدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المُخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل و كذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها ، و تتم معاينة نشاطات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة تحت قيادة عون له رتبة مراقب على الأقل<sup>(4)</sup> ، و خلال التدخل الأول يتم إعلام المُكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق و يحق للأعوان القائمين بالمعاينة الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة الثامنة صباحاً إلى الساعة الثامنة مساءً إلى المحلات ذات الإستعمال المهني ووسائل نقل البضائع و كذا حمولتها<sup>(5)</sup> .

ويقع على عاتق المُكلفين بالضريبة واجب تسليم الفاتورات و المحاسبة المالية و الدفاتر و كذا كل

---

(1) المادة 70 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2) المادة 71 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (3) المادة 72 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (4) العيد صالح ، مرجع سابق ، ص ص. 54 - 55 .

قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

دعامة و السجلات و الوثائق المهنية التي يُمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يُمكن أن تُسفر عن وضع فاتورات<sup>(1)</sup> ، و تُسفر عملية المعاينة عن تحرير محضر تُدون فيه التحريات التي تمت و تفصل المُخالفات المُلاحضة و يُسجل فيه جردٌ للوثائق التي سلمها المُكلف بالضريبة<sup>(2)</sup> .

و إذا كان لإدارة الضرائب حق دخول المحلات المهنية للمُكلفين بالضريبة فما هو الحال لو كانت تلك المحلات ذات طبيعة مزدوجة أي يستعملها المُكلف للعمل و السكن في نفس الوقت؟ بالرغم من الطبيعة المزدوجة لتلك الأماكن إلا أنه يُسمح بزيارتها ذلك أن المُكلف يعلم مُسبقًا أنه قد يتعرض لزيارة موظفي الضرائب و بذلك فإنه يكون قد إرتضى مُسبقًا تلك الزيارة<sup>(3)</sup> .

إذًا يُمكن مُمارسة حق المعاينة و البحث عن التصرفات التدليسية في المحلات المهنية التي يُمكن أن تُستعمل لتخزين السلع أو في وسائل النقل أو المحلات ذات الإستعمال السكني التي تحتوي على مستندات تهم المصلحة ، كما يُمكن أن تتم المعاينة في الأماكن المملوكة للغير المشكوك في أنهم يملكون أو يُخفون مستندات تهم المصلحة مثل مسيروا الشركات ، الشركاء ، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي<sup>(4)</sup> .

### ب : المعاينة نتيجة المُمارسات التدليسية

من بين الوسائل المُستحدثة بموجب قانون الإجراءات الجبائية الحق في الزيارة الذي يُمارسه المُراقبون في جميع الأماكن تحت رقابة القاضي المُختص ، ونظرًا للطبيعة الخاصة لحق المعاينة(الزيارة) فإنه يجب مراعاة جملة من الضوابط المُتعلقة على الخصوص بالتبليغ و الترخيص بالزيارة و مواقيت الزيارة و سير المعاينة و الحجز .

(1) العيد صالحي ، مرجع سابق ، ص 56 .

(2) المادة 73 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (3)

طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 157 . (4)

معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 146 .

إن ممارسة حق الزيارة يتم في إطار الحق في الرقابة المقرر للإدارة الجبائية<sup>(1)</sup>، و أهم ما يميز هذه المعاينة هو اعتمادها على دافع قوي يُبرر هذا الإجراء و الدافع الأساسي هو وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية<sup>(2)</sup> حيث " تُعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مُصرح به
- إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو إستياداعها
- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية التي يكون مسكها إجباريًا بمقتضى القانون التجاري
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مُكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه<sup>(3)</sup>.

و تجدر الإشارة إلى أنه بعد تعديل المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تم حذف ما كانت تعتبره من قبيل الأعمال التدليسية و نقلها إلى المادة 76 من قانون المالية لسنة 2002 بمناسبة ما يُعرف بحق الزيارة أو إجراءات المعاينة، إلا أنّ الحالات التي تلجأ فيها الإدارة الجبائية إلى إجراء المعاينة و الواردة بالمادة 76 المذكورة أعلاه جاءت على سبيل المثال لا الحصر مما يفتح المجال لتصور ممارسات إحتيالية أخرى قد يلجأ إليها المُكلف<sup>(4)</sup>.

فإذا ما ثبت لأعوان إدارة الضرائب وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية فإنه لا يجوز لهم مباشرة إجراءات المعاينة إلا بأمرٍ من رئيس المحكمة المتخصصة إقليميًا أو قاضٍ يُفوضه هذا الأخير، و يجب أن يحتوي طلب الترخيص على جُملة من البيانات المتعلقة بالشخص المعني بالمعاينة و العناصر الفعلية و القانونية التي يُفترض بموجبها وجود ممارسات تدليسية وأسماء الأعوان المُكلفين

" , BENALI Brahim (1)

Presentation du nouveau code des procédures fiscales " , Rev du consiel d'état, numero special sur le contentieux fiscal , 2003 , p 30 . مرجع سابق . (2) العيد صالح، مرجع سابق . (3) المادة 76 من قانون رقم 01 -

ص 57 . 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4) بودالي محمد ، " أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري : دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 99 .

بعمليات المعاينة و صفتهم و رتبهم التي يجب ألا تقل عن رتبة مُفتش على الأقل<sup>(1)</sup> ، و بعد إستيلاء الطب يجب على القاضي دراسة العناصر و المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية و تحليلها ثم إستخراج القرائن التي تدل فعلاً على وجود مُماسات تدليسية و سلطات القاضي هنا مُقترنة بالتأكد من عدم إنتظام عمليات المُكف (2) .

ويجب أن تُباشر إجراءات المعاينة الميدانية بمُشاركة ضابط شرطة قضائية على أن تتم بعد الساعة السادسة صباحاً و تنتهي قبل الساعة الثامنة مساءً و بحضور الشخص المعني أو مُثله أو أي شاغل للأماكن<sup>(3)</sup>، و في حالة غياب الشخص المعني بالمعاينة عن الأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين إثنين خارج تعداد المُستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية و في حالة إستحالة طلب الشاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي<sup>(4)</sup> ، و يتم إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تُدون فيه المعاينات المُسجلة<sup>(5)</sup> . و بالتالي يجب ان تُمارس المعاينة بشكل يُؤدي إلى الحفاظ على الحياة الشخصية للأشخاص الخاضعين للرقابة و لا يُمكن أن تتجاوز بأي حالٍ من الأحوال الإطار المُخصص لحق المعاينة<sup>(6)</sup> .

### ثانياً : إختصاص الإدارة بتحرير محاضر جبائية

في إطار تدعيم الدور الرقابي للإدارة الجبائية منح المُشرع الجزائري لأعوان إدارة الضرائب إختصاص تحرير محاضر خاصة لإثبات الوضعية الجبائية<sup>(7)</sup> تصلح أن تكون وسيلة لإثبات المُخالفات و الجرائم المُرتكبة من قبل المُكلفين بالضريبة .

(1) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص ص 115 \_ 116 .

(2) LAMULLE Thierry, op.cit , p 220 .

(3) المادة 77 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4)

العبد صالح ، مرجع سابق ، ص 61 . (5)

المادة 78 من قانون رقم 06 - 24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، مرجع سابق . (6) معاشو

عمار ، مرجع سابق ، ص 146 . (7) بوالمخوخ

عيسى ، مرجع سابق ، ص 116 .

### 1 - الحكمة من تحرير المحاضر الجبائية

أوجب قوانين الضرائب المختلفة على موظفي إدارة الضرائب تحرير محضر لإثبات ما يقع من جرائم ضريبية<sup>(1)</sup> ، فإذا قام موظف مصلحة الضرائب ممن له الصفة بتحرير محضر يُثبت فيه المعلومات و البيانات التي توصل إليها فإن ذلك من شأنه تنظيم العمل وضمان حسن سيره ، و الحكمة من تحرير المحضر هو إثبات الحالة و جمع المعلومات كتابةً لذلك يقتصر أثره القانوني على إثبات ما يتلقاه ضابط الشرطة القضائية من أقوال و ما يُدرجه من بيانات و ملاحظات من أجل المحافظة على المعلومات و القرائن المتوافرة في الدعوى .

و يوجد سبب جوهري آخر يُبرر ضرورة تحرير المحضر و هو طبيعة عمل مأموري الضرائب الذي يتصل بالدفاتر و المُستندات و المُحررات الخاصة بالمُمول ، و يُلزم أن يُثبت المأمور فحصه لملفات المُمولين و إنتقاله إلى مقر عملهم و الإطلاع على هذه المحررات و دخوله العقار .

كما أن قيام الموظف المُختص بتحرير محضر بالإجراءات التي باشرها هو واجب وظيفي له أثره في الإثبات و يصح لمحكمة الموضوع الإستشهاد به و من ثم فإنه لا يصلح في مجال الإستدلال في الجرائم الضريبية الإكتفاء بالإدلاء بأقوال شفوية<sup>(2)</sup> .

علاوةً على ذلك فإن موظف إدارة الضرائب لا يُمارس عملاً مستقل هو بتقريره و إنما قد يلي ذلك إتخاذ سلسلة من الإجراءات التي يُباشرها الوزير أو النيابة العامة تحت رقابة محكمة الموضوع و لذلك يُلزم موظف إدارة الضرائب أن يُثبت عمله في محضر مكتوب كما قد يقتضي الأمر ضرورة إطلاع آخرين كالمحامين أو الخبراء على الإجراءات المُتخذة من قبل الموظف و لا يتحقق ذلك إلا إذا كان عون إدارة الضرائب قد حرر محضر بإجراءاته<sup>(3)</sup> .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 239 .

(2) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 231 - 232 .

(3) نفس المرجع ، ص ص. 230 - 232 .

## 2 - حجية المحاضر الجبائية

## أ : إكتساب المحاضر الجبائية للحجية المطلقة

تتمتع المحاضر الضريبية لاسيما محاضر المعاينة و الحجز المُحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية بالحجية المطلقة بحيث تكون صحيحة إلى أن يُطعن فيها بالتزوير و هذا بشرط توافر المحاضر على جميع الشروط المنصوص عليها قانونًا سواءً تلك السابقة على تحرير المحاضر أو أثناء تحريره أو اللاحقة على تحريره و كذا عند توافر الإجراءات الشكلية الجوهرية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون و الأعوان المُحررين لها و الأفراد المُحررة ضدها<sup>(1)</sup> .

حيث أن المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري تنص على : " لا يكون للمحضر أو التقرير قوة في الإثبات إلا إذا كان صحيحًا في الشكل و يكون قد حرره واضعه أثناء مُباشرة أعمال وظيفته و أورد فيه موضوع داخل في نطاق إختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه بنفسه "<sup>(2)</sup> .

و عليه فإن محاضر المعاينة و الحجز المُحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية تكون صحيحة و لها حجية كاملة إذا حُررت وفقًا للشروط و الإجراءات المنصوص عليها في المواد من 75 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية ، إذ ينبغي مُراعاة الشروط المُتعلقة بصفة الأعوان و عددهم و شرط الترخيص المُسبق من رئيس المحكمة أو القاضي المفوض و سائر الشروط المُتعلقة بشكل المحاضر مضمونه<sup>(3)</sup> .

فبالرجوع إلى المادة 505 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المُتضمن قانون الضرائب غير المُباشرة التي تنص على أنه تكون المحاضر المُحررة من قبل عونين حجة إلى أن يُطعن فيها بالتزوير<sup>(4)</sup> ، كما أن المادة 218 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على : " إنَّ المواد

(1) السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 167 . (2)  
المادة 214 من أمر رقم 66 - 155 مؤرخ في 1966/06/08 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، ج ر عدد 48 لسنة 1966 . (3) السبتي

(4) جيلالي

فارس ، مرجع سابق ، ص 167 - 171 .

بغداد ، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية ، الجزء الأول ، المؤسسة الوطنية للإتصال و النشر و الإشهار ، الجزائر ، 1996 ، ص 22 .

التي تُحرر عنها محاضر لها حجية إلى أن يُطعن فيها بالتزوير تُنظمها قوانين خاصة " ، و بالتالي فالأدلة الواردة بهذه المحاضر لها حجية مطلقة و هي مُلزمة للقاضي مالم يُطعن فيها بالتزوير<sup>(1)</sup> .

#### ب : حدود حجية المحاضر الجبائية

إنَّ حجية المحاضر الضريبية تتوقف على مدى مراعاة الشروط الجوهرية ، فالمحاضر التي تحوز قوة الإثبات هي المحاضر الصحيحة شكلاً المُحررة من طرف الموظف المُختص<sup>(2)</sup> ، أما محاضر المُعاینات و الحجوز المُحررة من طرف عون واحد أو من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك و فقاً للقانون أو المحضر الذي تمّ إعداده أو الحصول عليه عن طريق الإكراه لا يصلح أن يكون دليلاً تُبنى عليه الإدانة ، فهذه المحاضر لها حجية نسبية إالّ أنه يُمكن الإستناد إليها في الإدانة إذا كان المحضر بُني على إجراءات مشروعة و صحيحة إالّا أنه تعتريه بعض النقائص الشكلية كأن يكون محرر من طرف عونٍ واحد أو تضمن محجوزات تنقص عن الكمية الحقيقية فهذا المحضر يُمكن دحضه بالأدلة و إثبات عكسه سواءً بالشهود أو الخبرات أو الكتابات... إلخ<sup>(3)</sup> و يُمكن للقاضي الأخذ بهذا المحضر على سبيل الإستثناء فقط .

و قد أجاز المشرع الجزائري للمُكلّفين بالضريبة الذين يكونون محل متابع جزائية الطعن في المحاضر الضريبية عن طريق البطلان كما أنه يُمكن اللجوء إلى الطعن بالتزوير في المحاضر الناتجة عن التحقيق المحاسبي أو والتحقيق المُعمق ، و من أهم الحالات التي يُبنى عليها طلب البطلان هي :

- عدم إختصاص مُحرر المحضر

- عدم مراعاة الشكليات المُتعلقة بتحرير المحضر سواءً تلك السابقة على تحرير المحضر أو أثناء

تحريره .

(1) مرويک نصر الدين ، " مراحل جمع الدليل الجنائي " ، نشرة القضاة ، العدد الأول ، 2003 ، ص 67 .

المادة 214 من من أمر رقم 66 - 155 مؤرخ في 1966/06/08 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، مرجع

سابق .

(3) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 177 .

و تختص بالنظر في بطلان المحاضر الضريبية الجهة القضائية التي تنظر في الدعوى الأصلية و نص المشرع الجزائري صراحة في المادتين 60 و 61 من قانون الإجراءات الجبائية على بعض الإجراءات التي يترتب على مخالفتها البطلان و جعلها من النظام العام ، أما حالات البطلان المنصوص عليها بالمواد 75 و 77 و 78 من قانون الإجراءات الجبائية و يقع على الأطراف المعنية أن تُثير الدفع بالبطلان أمام محكمة أول درجة .

و يترتب على بطلان المحضر الضريبي صيرورته لاغياً و من تم تُصبح كل الإجراءات اللاحقة كأن لم تكن ، أما فيما يخص أثر البطلان على المُتابعات القضائية فإنه وفقاً لإجتهد المحكمة العليا في القضايا الجمركية فإن بطلان المحاضر الجمركية لا يؤدي إلى بطلان المُتابعة الجزائية و عليه يُمكن الإعتماد على هذا الإجتهد فيما يخص القضايا الضريبية فبطلان المحضر الضريبي لا يُمكن أن يترتب عليه بطلان الدعوى الجزائية<sup>(1)</sup> .

### الفرع الثاني : إعمال سلطة التقويم نتيجةً لسلبية التحقيقات Le pouvoir de redressement

بمجرد ممارسة سلطة الرقابة و قبل توقيع أي عقوبات تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح الوعاء بمعنى أنها تفحص الضريبة بالنظر إلى المادة المُشكلة لها<sup>(2)</sup> .

#### أولاً : ضوابط سلطة التقويم

إذا ما قرر العون المُحقق إعادة تقويم أُسس فرض الضريبة يجب عليه أن يُراعي جملة من الضوابط

التي يترتب على مخالفتها بطلان إجراءات التقويم<sup>(3)</sup> .

- 1

#### إلزامية الإعلان عن التعديلات

يجب على العون المُحقق إشعار المُكلف بالضريبة بنتائج الرقابة و التحقيقات حتى و لو لم يكن هناك

تعديلات<sup>(4)</sup> إذ نصت المادة 81 من قانون المالية لسنة 2002 على: "إذا حدد العون المُحقق

(1) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص ص 178 - 183 .

(2) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie, op.cit , p 140 .

(3) كربي زوييدة ، مرجع سابق ، ص ص 20 - 21 .

(4) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 77 .

أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمُكلفين بالضريبة و هذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض المحاسبة<sup>(1)</sup>.

كما نصت المادة 61 من قانون المالية لسنة 2002 على وجوب إعلام المُكلف بالضريبة المُحقق في مُجمل وضعيته الجبائية بنتائج التحقيقات حتى في غياب إعادة التقويم برسالة موسى عليها مع إشعار بالإستيلام<sup>(2)</sup> ، و يجب أن يكون التحرير النهائي لنتائج التحقيق مُفصلاً بشكل جيد و يُعبر عن الحالة الفعلية للمُكلف ثم بعد ذلك يقوم المُحقق بإعادة النظر في النقاط المُتنازع فيها المُقدمة من طرف المُكلف و دراسة ملاحظاته و اعتراضاته<sup>(3)</sup>.

ففي مجال التحقيق المُحاسبي عندما ينتهي العون المُحقق من فحص المحاسبة شكلاً و مضموناً و يصل إلى قرار بإعادة التقويم يجب عليه أن يُرسل إشعار بإعادة التقويم للمُكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها موسى مقابل إشعار بالإستيلام أو يُسلم له شخصياً مقابل إشعار بالإستيلام ، ويشترط أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مُفصلاً بقدرٍ كافٍ و مُعللاً بطريقة تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها<sup>(4)</sup>.

كما يقع على عاتق العون المُحقق بعد إنتهاء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية إشعار المُكلف بإعادة تقويم أسس فرض الضريبة<sup>(5)</sup> ، و تُعتبر التعديلات قانونياً مُعلنة حتى لو رفض المُكلف إستقبال الإعلان من المُحقق أو من مصالح البريد أو حتى في حالي تغيير عنوانه دون إشعار مصالح الضرائب التابعة لها<sup>(6)</sup> ، فالإشعار بالتقويم يُرسل إلى المُكلف عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالإستيلام أو يُسلم إلى المُكلف مباشرة ، و تُعد الإشعارات بالتقويم مُبلغة بشكل قانوني حتى و إن

(1) المادة 81 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2)

(3) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

(4) BRURON Jacque , Le contrôle fiscal , L.G.D.j , Paris , p 101 (4) .

المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (5) المادة

61 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع . (6) بالخواص

عيسى ، مرجع سابق ، ص 78 .

إن رفض المُكَلِّف إستيلاء التبلّغ من المُحقِّق أو من أعوان البريد<sup>(1)</sup> ، و في حالة المُنازعة يقع عبء إثبات كون الإشعار بالتصحيح قد بُلغ للمُكَلِّف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية<sup>(2)</sup>.

## 2 - منح المُكَلِّف أجل التعبير عن إرادته

بعد إعلام المُكَلِّف بالضريبة بنتائج التحقيق يحق لهذا الأخير أن يُعلن عن قبوله أو رفضه لهذه النتائج و يتمتع المُكَلِّف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله<sup>(3)</sup> و يُمكن للمُحقِّق أن يُصادف الحالات التالية :

**الحالة الأولى :** عندما يُعطي المُكَلِّف بالضريبة إجابته في الأجل المُحدد قانوناً فإنه يتعين على الأعوان المُحقِّقين فحص عذا الرد مهما تكن الأسباب و الحجج المحتواة فيه و من أمثلة ذلك أن يُطالب بتخفيض نسبة هامش الريح المُستعمل من طرف المُحقِّق في حالة رفض المُحاسبة .

**الحالة الثانية :** عندما يُجيب المُكَلِّف بعد إنقضاء الأجل و هنا الأعوان المُحقِّقين ليسوا مُجبرين على قبول ملاحظات المُكَلِّف بعد إنقضاء أربعين (40) يوماً ، لكن في بعض الحالات يتعين على المُحقِّقين أن يأخذوا بعين الإعتبار الإجابات التي تصل مُتأخراً و هذا لتفادي منازعات غير مرغوب فيها ، ذلك أنه يُمكن أن تكون الإجابات مبنية على حجج و عندما تكون الدلائل المُقدمة ضمن الرد من طرف المُكَلِّف صحيحة و لا تحتل أخطاء كلية أو جزئية يجب على المُحقِّق أن يُصحح القواعد المُعلنة سلفاً<sup>(4)</sup> .

و يتعين على المُحقِّقين القيام بقراءة مُتمعنة لعناصر إجابة المُكَلِّف بالضريبة بعد تحليلها نقطة بنقطة ، كما يستطيع المُكَلِّف خلال هذه الفترة أن يطلب من الإدارة الجبائية إفادته و إعطاءه تفسيرات

(1) LAURENT Claude , Le contrôle fiscal : la verification de comptabilité , Edition comptabilité malsebre , 1995 , p 47 .

(2) T. Lambert , op .cit , p 79 .

(3) المادة 61 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (4) بو

الخواح عيسى ، مرجع سابق ، ص 78 .

حول بعض النقاط الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم<sup>(1)</sup> ، كما له أن يطلب كذلك من المُحققين العودة لمقره للتأكد من بعض النقاط إذا تطلب الأمر ذلك<sup>(2)</sup> .

**الحالة الثالثة :** تتجسد بسكوت المُكَلَّف بالضريبة عن الرد و يُفسر ذلك على أنه قبول ضمني بقواعد الفرض الضريبي المُعلنة من طرف المُحقق ، حيث نصت كل من المادة 60 و 61 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه: " يُعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني " .

و بعد دراسة إجابة المُكَلَّف بالضريبة يقوم المُحققون بتحرير الإبلاغ التصحيحي (التقويمي) الذي يعكس الوضعية الجبائية الحقيقية للمُكَلَّف بالضريبة و يجب على المُحققين عند الإبلاغ النهائي أن يُجيئوا بكل وضوح على نقاط النزاعات المثارة من طرف المُكَلَّف الواردة في إجابته عن الإبلاغ الأولي حتى لا يكون هناك غموض حول إنتظام التعديلات .

### ثانياً : إرتباط صحة التقويم بمراعاة ضمانات المُصرح

في حالة عدم إحترام المُكَلَّف بالضريبة لإلتزاماته التصريحية يخضع في نهاية التحقيق لإجراءات التصحيح الجبائي ، و يتعين على المُحققين أن يحترموا أثناء تأدية مهامهم القواعد التشريعية التي تحكم عملية الرقابة ، فتحصيل ديون الخزينة العمومية يجب أن يتم في ظل الإحترام المطلق لحقوق المُكَلَّف بالضريبة<sup>(3)</sup> .

و يُعتبر التصحيح الوجيهي المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي ، كما يتمتع المُكَلَّف بالضريبة بعد إنتهاء التحقيق الجبائي بضمانات تُعطي طابعاً نهائياً لعملية الرقابة أهمها : ضمانة عدم إمكانية إعادة التحقيق بعد إختتامه و ضمانة عدم رجعية التفسيرات المُعتمدة من طرف الإدارة الجبائية<sup>(4)</sup> .

(2)

(1) غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 48 .

بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 79 .

(3) YECHOUY Lynda , op.cit , p 29 .

(4) بو الخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 79 - 80 .

## 1 - مبدأ وجاهية إجراءات التقويم

يُعتبر التصحيح الوجيه المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي حيث نصت المادة 60 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه: " يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يُشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المُكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمُستشار من إختياره من أجل مناقشته إقتراحات إلى أن المُكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمُستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها<sup>(1)</sup> .

و يُعرف التصحيح الوجيه بأنه إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المُصححة مُباشرة دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المُكلف بالضريبة<sup>(2)</sup> ، فالطابع الوجيه يقتضي وجود حوارٍ مستمر بين الإدارة الجبائية و المُكلف بالضريبة أثناء التحقيق سواءً كان تحقيقاً كتابياً أو شفاهياً<sup>(3)</sup> .

و لا تشرع الإدارة الجبائية في التصحيح الوجيه إلا بعدما تُشعر المُكلف بالضريبة عن طريق إشعارٍ بالتصحيح يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية كالنتائج المُتوصل إليها بعد التحقيق<sup>(4)</sup> ، ويُعتبر الإشعار من أهم مظاهر الوجاهية في إجراءات التصحيح حيث يتمكن المُكلف بالضريبة من خلاله أخذ فكرة عن موقف الإدارة تجاه وضعيته الجبائية لذلك خصه المُشرع بتنظيم دقيق و كفل للمُكلف بالضريبة حق الرد على إقتراحات الإدارة الجبائية ، وتجدر الإشارة إلى أن الرسالة المُتضمنة تعليل الإدارة و تأكيدها للتصحّيات السابق إقتراحها لا تفتح أمام المُكلف بالضريبة أجلاً جديداً للرد و من ثم فإن ردّ الإدارة الجبائية على ملاحظات المُكلف بالضريبة يُؤدي بالضرورة إلى نهاية الحوار الوجيه بينهما .

(1)(2) المادة 60 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

(3) CASIMIR Jean-pierre , Contrôle fiscal et contentieux , Paris , 1990 , p 100 .

(4) LAMBERT . Thierry , op.cit , p 99 .

العبد صالح ، مرجع سابق ، ص 51 .

## 2- الطابع النهائي لإجراءات التقويم

إنّ إجراءات الرقابة الجبائية نهائية لا يُمكن التراجع عنها بأي حالٍ من الأحوال إذ أنه بمجرد إنتهاء عملية التحقيق و تبليغ النتائج إلى المُكلّف بالضريبة لا مكان للرجوع عن التحقيق ، فلا يجوز بعد انتهاء فترة التحقيق في ضريبة أو رسم معين برمجة تحقيق جديد<sup>(1)</sup> عن نفس السنوات الضريبية و حول نفس الضرائب و الرسوم ماعدا في حالة التدليس أو عدم صحة المعلومات المُقدمة أثناء التحقيق<sup>(2)</sup> .

ومجال تطبيق هذه الضمانة هو التحقيق في المحاسبة و التحقيق في مُجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، وبالتالي فإذا قامت الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في التصريحات على مستوى المفتشية بخصوص ضريبة معينة عن مدة معينة ثم قامت بعد ذلك بإجراء تحقيق في المحاسبة أو تحقيق في مُجمل الوضعية الجبائية فلا يُمكن للمُكلّف بالضريبة في هذه الحالة الإحتجاج بتطبيق ضمانة نهائية لإجراءات التحقيق لأنّ كلا النوعين من التحقيق تختلف عن بعضها ، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أنّ هذا المنع لا يُمكن أن يُطبق إلا إذا كان التحقيقان من نفس الطبيعة و يؤسسان نفس الضرائب و نفس المُدد المُحقق فيها .

و السؤال الذي يثور يتعلق بمدى إمكانية إجراء تحقيق مُعمق في الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي ؟  
كمدير مؤسسة مثلاً بعد الإنتهاء من التحقيق في محاسبة المؤسسة أو الشركة ؟ و هل يُعتبر التحقيق الثاني إعادةً للأول ؟  
إنّ

المشرع الجزائري لم يتطرق صراحة لهذه الحالة و كذلك إجتهد مجلس الدولة ، إلا أنه بالرجوع إلى نص المادة 7 من قانون الضرائب المباشرة فإنها تنص على: " يخضع لضريبة الدخل بصفة شخصية على  
حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسبياً مع حقوقهم فيها :  
- الشركاء في

شركات الأشخاص

(1) غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 48 .

(2) كريبي زوييدة ، مرجع سابق ، ص 18 .

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكّلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها
- أعضاء شركات المساهمة... إلخ<sup>(1)</sup> .

كما أنه بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة الجزائري المؤرخ في 20/09/2005 الحامل لرقم 019920 قرر أنّ الشركاء في الشركات التجارية يخضعون للضريبة التكميلية على الدخل بصفة شخصية في حدود حصة الأرباح العائدة لهم إذ جاء في تسبب هذا القرار: "حيث فيما يخص الشركاء في الشركات التجارية يخضعون للضريبة بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تتناسب مع حقوقهم فيها و بما أنّ المرجع شريك في الشركة تمّ إخضاعه للضريبة بصفة شخصية على حصته و ذلك تطبيقًا لما تقتضيه المواد 7 و 45 و 46 من قانون الضرائب المباشرة..."<sup>(2)</sup>، و من ثمّ ينتفي الشرط المتعلق بمنع مباشرة تحقيقين جبائيين يؤمسان نفس الضرائب فخضوع الشركة أو المؤسسة للتحقيق المحاسبي مرده ووجوب دفعها للضريبة على أرباح الشركات أما خضوع الشريك للتحقيق المُعمق في مُجمل وضعيته الجبائية يرجع إلى وجوب دفعه للضريبة على الدخل الإجمالي .

إنّ هذا التساؤل طُرِح على مجلس الدولة الفرنسي و كان رده من خلال قراره المؤرخ في 08 ديسمبر 1976 عند تفسيره لهذه الضمانة أنّه لا يوجد مانع أمام الإدارة في أن تُقدم على إجراء تحقيق مُعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشريك أو المسير بعد إجرائها لتحقيق في المحاسبات الخاص بالشركة و هذا نظرًا لإختلاف التحقيقين موضوعًا<sup>(3)</sup> .

و خلافاً للضمانات الممنوحة للمُكلّف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية فإنّ ضمانة عدم رجعية التفسيرات المُعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لم ينص عليها المشرع الجزائري صراحة في قانون

(1) المادة 7 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع

سابق .

مجلس الدولة رقم 019920 المؤرخ في 20/09/2005 الصادر عن الغرفة الثانية ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، 2005 ، ص

(3) 102 - 103 .

LAMARQUE Jean , Livre des procedures fiscales , DALLOZ , PARIS , 1999 , p 212 .

## الإجراءات

الجبائية ، إذ أن الإدارة الجبائية تُفسر النصوص القانونية و خاصة الجبائية منها عن طريق إصدار منشير و توجيهات و وثائق إدارية ، و تُعتبر عملية إصدار المنشير التنظيمية من قبيل التصرفات القانونية و من ثم تخضع لرقابة القضاء و يسري عليها ما يسري على التصرفات القانونية الأخرى الصادرة عن الإدارة أهمها مبدأ عدم رجعية التصرفات ، و بالتالي يُمكن للمُكلف بالضريبة أن يحتج بالتفسيرات المُعتمدة من طرف الإدارة و لا يُمكن الرجوع عن هذه التفسيرات و تطبيق تفسيرات جديدة على وضعية تمت معالجتها من طرف الإدارة الجبائية و خضعت للتفسير القديم لما في ذلك من مساسٍ بالحقوق المُكتسبة و المراكز القانونية للمُكلف بالضريبة .

و تبقى الضمانة الأساسية للمُصرح هي حقه في سلوك طرق الطعن الإداري أو الإلتجاء إلى الطعن القضائي لإلغاء أو تخفيض قيمة الضريبة المفروضة عليه و يقع على عاتق المُكلف عبء إثبات سوء تقدير وعاء الضريبة التي تمّ تحديدها وفقاً لتصريحاته أو بناءً على معطيات واردة في تصريحه أو إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المُقدمة من طرف المُكلف باتّباع إجراءات التقييم (1) .

الفرع الثالث : إرساء سلطة التقييم التلقائي للضريبة *Le pouvoir d'imposition d'office*

يُمكن للإدارة الجبائية في حالات محددة قانوناً أن تلجأ لتطبيق إجراءات التصحيح التلقائي (2) ، و تُعرف سلطة التقييم التلقائي للضريبة أو التصحيح التلقائي بأنها إجراءات لها لديها نقطة مشتركة وهي مُعاقبة المُكلف بالضريبة الذي لم يحترم إلتزاماته القانونية و ذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة عليه بناءً على العناصر المُتوفرة مع جعل عبء إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المُكلف بالضريبة .

## أولاً : إعمال سلطة التقييم التلقائي نتيجة الإخلال بالإلتزامات الجبائية

حدد المشرع الحالات التي يتم خلالها رفض المحاسبة و هذا لحماية المُكلف بالضريبة من تعسف

(1) تصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 33 .

(2)

المادة 83 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

و تمادي العون المُحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة<sup>(1)</sup> .

### 1 - إستحالة المراقبة الجبائية

إنّ مُجرد قيام المُكلف بمنع أحد أو كل لجنة التقدير المؤلفة بمقتضى القانون أو الشخص أو الأشخاص المُفوضون من قبل هذه اللجان عن القيام بعملها المُتمثل في إجراء الكشف و الرقابة يُعتبر عرقلة لمهام الإدارة الرقابية ، و لكي يُسأل المُكلف بالضريبة عن عرقلته للأعوان القائمين بالرقابة يجب أن يكون قد تمّ إخطاره مُسبقاً بقدوم العون المُحقق كما أنّه لا يُسأل عن إعاقته أو منعه دخول العون المُحقق الذي يأتي في أوقات الليل أو في وقت مُتأخرٍ من النهار<sup>(2)</sup> ، ويجب على العون المُحقق يُمارس سلطته في الرقابة خلال أوقات العمل العادية بالنسبة للمنشأة أو الشخص الذي ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطتها في الإطلاع لديه ، لا أوقات العمل العادسي للإدارة الضريبية<sup>(3)</sup> .

و حرصاً على ضمان قيام الموظفين المؤهلين التابعين لإدارة الضرائب بمهامهم على أكمل وجه قرر لهم من جهة أولى إختصاصات معينة بموجب القوانين المُختلفة للضرائب و الرسوم و من جهة ثانية قرر توقيع العقاب على أي أفعال تحول دون قيامهم بتلك المهام<sup>(4)</sup> ، حيث أنّ " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مُخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يُعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 100 إلى 10.000 د ج " كما نصت المادة 537 من قانون الضرائب المباشرة على أنّه : " يُعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 د ج و تُعتبر الغرامات مُستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى"<sup>(5)</sup> ، و في حالة إستحالة المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب المكلف أو بفعل الغير فإنّه يحق لإدارة الضرائب إتباع

(1) عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 73 .

(3) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 368 .

بودالي محمد ، " أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ( دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ) " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 126 .

، ص 112 .

إجراءات الفرض التلقائي للضريبة .

## 2 - الإخلال بالالتزامات التصريحية أو المحاسبية

من أبرز الحالات التي تستوجب إعمال سلطة التقييم التلقائي للضريبة هي حالة عدم تقديم المُكَلَّف بالضريبة لتصريحه ، حيث جاء في نص المادة 84 من قانون المالية لسنة 2002 " يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها " و خصت الفقرة الرابعة من نفس المادة " كل مُكَلَّف بالضريبة لم يُقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المُحدد وفقًا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المُعفى من الضريبة " كما تناولت الفقرة السابعة من المادة 84 " كل مُكَلَّف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخله العينية على المجموع المُعفى و لم يُقدم تصريحًا بذلك أو يكون دخله المُصرح به بعد خصم الأعباء المُحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخل غير المُصرح بها أو المُغفلة أو العائدات العينية "<sup>(1)</sup> .

كما تلجأ إدارة الضرائب إلى التقييم التلقائي للضريبة في حالة رفض المحاسبة نتيجة الإخلال بالالتزامات المحاسبية فقد أوردت المادة 84 من قانون المالية لسنة 2002 حالات الإخلال بالمحاسبة - عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مُقنعة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطير و مُتكررة في عمليات المحاسبة<sup>(2)</sup> .

- في حالة عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المُصرح به .  
- في حالة عدم إكتتاب كشوف رقم الاعمال المنصوص عليه في المادتين 76 و 77 من قانون الرسوم

(1) المادة 84 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2)

المادة 83 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة للمُكلف عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستيلام بتسوية وضعيته<sup>(1)</sup> .

كما يخضع كل مُكلف بالضريبة يتمتع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مُفتش الضرائب و المُحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها إلى إجراءات التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة ، و كذا كل شركة أجنبية لا تتوفر على مُنشآت مهنية بالجزائر و تكون خاضعة للضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات إمتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب الذي يتضمن تعيين مُمثل لها بالجزائر ، و بالتالي إذا توافرت حالة من الحالات التي تجعل المُحاسبة قابلة للرفض فإن حقوق المُكلف بالضريبة تسقط و لا يحق له التعقيب على قرار التحقيق و يُصبح خاضعاً لنظام فرض الضريبة التلقائي<sup>(2)</sup> .

#### ثانيا : شروط صحة إجراءات التقييم التلقائي للضريبة

إنّ توافر حالة من حالات رفض المُحاسبة يؤدي إلى التشكيك في مدى صحة ومصادقية تنفيذ المُكلف لالتزاماته الجبائية بصفة عامة و التصريحية بصفة خاصة و يفتح مجالاً للشك حول إمكانية وقوع غش ضريبي من طرفه ، و بالرغم من احتمال وجود غش ضريبي إلا أنّ المُشرع عمل على إحاطة المُكلفين بالضريبة بضمانات قانونية واسعة ضد الإدارة الجبائية<sup>(3)</sup> .

#### 1 - تبليغ المُكلف بأسس فرض الضريبة

يجب على الإدارة الجبائية أن تُبلغ أسس فرض الضريبة المُحددة تلقائياً على إثر رفض المُحاسبة<sup>(4)</sup> ، فإذا حدد العون المُحقق أسس فرض الضريبة إثر تحقيق في المُحاسبة يجب على الإدارة

(1) المادة 84 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (2)

عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، مرجع سابق . (3)

مرشان حسن ، " الغش الضريبي غي القانون المغربي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 70 . (4) المادة

83 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق .

تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة<sup>(1)</sup> ، ولم يُحدد المشرع الجزائري طريقة إعلام المكلف هل تتم عن طريق رسال موصى عليها أو بمجرد تبليغ شفوي؟ ، و الأرجح أن تبليغ المكلف يتم عن طريق رسالة مُضمنة الوصول مع إشعار بالإستلام كما يُمكن أن يتم التبليغ إلى بتسليم إلى يد المكلف مقابل إشعار بالإستلام و هذا نظرًا لخطورة و تأثير إجراء التقييم التلقائي على المكلف بالضريبة حتم على الإدارة الجبائية وجوب اللجوء إلى التبليغ الرسمي و عدم الإكتفاء بالتبليغ الشفهي كما هو الشأن في الإجراءات المُتبعة في حالة إعادة تقويم أسس فرض الضريبة .

## 2 - منح المكلف بالضريبة أجل لإبداء ملاحظاته

نصت المادة 83 من قانون المالية لسنة 2002 على أنه : " تُبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المُحددة تلقائيًا على إثر رفض المحاسبة و هي مُلزَمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة "<sup>(2)</sup> فالمادة 83 من قانون المالية لسنة 2002 نصت صراحة على وجوب منح المكلف بالضريبة أجل لإبداء ملاحظاته و بالرجوع إلى المادة 84 الفقرة 7 من قانون المالية لسنة 2002 نصت : " في الحالة المذكورة في هذه الفقرة يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يومًا للإدلاء بملاحظاته"

و يُمنح أجل عشرون يومًا لكل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخله العينية على المجموع المُعفى و لم يُقدم تصريحًا بذلك لإبداء ملاحظاته حول أسس فرض الضريبة و كذا يُمنح أجل 20 يومًا لكل مكلف يكون دخله المُصرح به بعد خصم الاعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخل المُصرح بها أو المُغفلة أو العائدات العينية ، إلا أن مهلة العشرون (20) يومًا الممنوحة لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة تكون بغرض الإدلاء بالملاحظات و لا يُمكن بأي حالٍ من الأحوال الاعتراض على أسس فرض الضريبة<sup>(3)</sup> .

(1) العبد صالحى ، مرجع سابق ، ص 45 .

المادة 83 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، مرجع سابق . (3) المادة

84 من قانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، نفس المرجع .

يلجأ المحقق عندما يتم رفض المحاسبة إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة ، و يتم هذا التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة و يقوم المحقق باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ، و من بين هذه الطرق طريقة تأسيس رقم الأعمال إنطلاقاً من عناصر مادية كما قد يتم إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات أو عن طريق الفوترة(1) .

و طالما أنه يترتب على رفض المحاسبة إسناد مهمة تقدير الضريبة إلى الإدارة الجبائية دون العودة إلى تصريحات المكلّف فهذا يستوجب منح هذا الأخير ضمانات واسعة في مواجهة الإدارة إذ يملك المكلّف جميع الوسائل للدفاع عن حقوقه(2) ، و من بين هذه الوسائل سلوك طريق الطعن الإداري أو الطعن القضائي باللجوء إلى المحاكم الإدارية من أجل إلغاء الضريبة المفروضة عليه إذا تبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة(3) ، وفي هذه الحالة يقع على عاتق الإدارة عب إثبات عدم صحة مزاعم المكلّف حول سوء تقدير الإدارة للضريبة المفروضة على المكلّف(4) . كما يبقى للمكلّف في حالة فقره أو عوزه أن يلتمس من إدلة الضرائب إسترجاع أو تخفيض قيمة الضريبة(5) و إما طلب إرجاء دفع الضريبة في حالة توافر الشروط القانونية اللازمة لإعمال هذه الضمانة(6) .

فإذا كان للمكلّف بالضريبة يتمتع بحق اللجوء إلى القضاء الإداري لإعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه ، فإن الإدارة الجبائية تتمتع بحق اللجوء إلى القضاء الجزائي لردع المخالفين للإلتزامات التصريحية لأن توقيع الجزاءات الجزائية من شأنه تفعيل عمليات الرقابة التي تُبأشرها الإدارة الجبائية .

(1) عبد الله الحرتسي ، رداوية معمر ، مرجع سابق .

(2) YECHOUY Lynda , op.cit , p 28 .

(3) فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 5 .

(4) تصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 34 .

(5) KRIOUY Mehieddine , Le contentieux fiscal en Algérie , mémoire en vue de l'obtention du master en droit privé , université de perpignan , 2005 , p 47 .

(6) للمزيد من التفصيل حول ضمانات إرجاء دفع الضريبة أنظر في ذلك : مرحوم محمد الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة " ، مجلة

مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 49 - 53 .

## المبحث الثاني : مساهمة القضاء الجزائي في تفعيل الدور الرقابي للإدارة الجبائية

أدى الإنفتاح الإقتصادي إلى كثرة الأعمال و النشاطات وقد نجم عن ذلك قيام بعض الأشخاص بتصرفات من شأنها عرقلة التطبيق العادي و السليم للقانون الجبائي<sup>(1)</sup> ، مما جعل الدولة تعمل على محاربة هذه التجاوزات و كذا سائر الهيئات المتعاونة معها لقمع الجرائم الناتجة عن هذه المخالفات<sup>(2)</sup>.

وتلعب الهيئات القضائية الجزائية دورًا هامًا في إطار تفعيل رقابة الإدارة الجبائية و هذا من خلال متابعة الجرائم الناشئة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية خصوصًا في ظل ما تتسم به هذه الجرائم عن جرائم القانون العام سواءً من حيث التجريم أو من حيث إجراءات المتابعة أو من حيث الجزاء<sup>(3)</sup> .

و يظهر دورالقاضي الجزائي في توقيع الجزاءات باعتبار الجزاء هو الوسيلة التي تكفل للقاعدة القانونية فاعليتها ، فمحاربة الجرائم الناجمة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية و قمعها يمر حتمًا عن طريق توقيع جزاء كفيل بردع المخالفين<sup>(4)</sup> ، و يختلف الجزاء حسب المخالفة المرتكبة .

و من ثم تُعتبر المتابعة و العقوبات الجزائية و الجبائية مسلغًا ردعيًا يبعث الخوف في نفس كل من يُحاول التهرب الضريبي<sup>(5)</sup> ، وسيتم الوقوف على دور القضاء في تفعيل رقابة الإدارة الجبائية من خلال متابعته لجرائم الإخلال بالإلتزامات التصريحية(المطلب الأول ) مع التطرق لأثر الإختصاص الردعي للقضاء الجزائي في تفعيل رقابة الإدارة الجبائية ( المطلب الثاني ) .

(1) MARGAIRTAZ André , MERKLI Roger , La fuite devant l'impôt et les controles dus ,  
imprimerie Vaudoise , Lausanne , 1985 , p 26 .

(2) معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 136 .

(3) بوسقيعة أحسن ، " المخالفة الضريبية ( الغش الضريبي ) ، المجلة القضائية ، العدد الأول ، 1998 ، ص 34 .

(4) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 169 .

غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 59 .

### المطلب الأول : متابعة جرائم الإخلال بالإلتزامات التصريحية

تتوقف متابعة الجرائم الناشئة بفعل الإخلال بالإلتزامات التصريحية على توافر أركان الجريمة الضريبية ، و أركان الغش الضريبي هي نفس الأركان الكلاسيكية لجرائم الغش بصفة عامة<sup>(1)</sup> ، و تتمثل في الركن المادي (الفرع الأول) و الركن المعنوي (الفرع الثاني) إضافة إلى الركن الشرعي . كما تقتضي المتابعة توافر شروط تتعلق بالإلزامية تقديم شكوى بخصوص الجريمة و كذا وجوب إحترام قواعد الإختصاص المحلي (الفرع الثالث) .

### الفرع الأول : تجسّد الركن المادي للجريمة في صور التصريحات المخالفة

يتمثل الركن المادي للجريمة الضريبية في مخالفة الإلتزام الضريبي ، إذ أنّ الجريمة تفترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المُكَلَّف بالضريبة) و الدولة (شخصاً معنوياً) فالمُكَلَّف هو الطرف السلبي في هذه العلاقة يقع على عاتقه إلتزام ضريبي بالقيام بعمل أو بالإمتناع عن عمل و بمخالفة هذا الإلتزام تقع الجريمة الضريبية<sup>(2)</sup> ، فالركن المادي للجريمة قد يكون إذن عملاً إيجابياً أو سلبياً<sup>(3)</sup> ، ونظراً للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية فإنّ الركن المادي فيها يظهر غالباً بمظهر السلوك دون الحاجة إلى بحث النتيجة<sup>(4)</sup> .

يتحقق الإخلال بواجب التصريح في حالة عدم قيام المُكَلَّف بالتصريح بنشاطه و مداخيله أصلاً أو في حالة تقديم تصريح بعد إنقضاء الأجل المحدد قانوناً كما يتحقق الإخلال بواجب التصريح نتيجة إسقاط عناصر إيرادات أو إغفال ذكر بعض العمليات المفروض أداء الضريبة عنها<sup>(5)</sup> .

### أولاً : صورة عدم التصريح بالنشاط

إنّ جريمة الإخلال بواجب الإقرار عن طريق الإمتناع عن التقديم يجعلها من مصاف الجرائم

(1) MARCHAT .D , Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise , Edition L'hérmès , 1994 , p320 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 110 – 113 .

(3) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 81 .

(4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 56 .

(5) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 100 .

السلبية و يأخذ عدم التصريح بالنشاط صورتين ، الصورة الأولى تتمثل في إخفاء النشاط بكامله عن أعين الرقابة الضريبية و الصورة الثانية تتجسد بإخفاء جزءٍ من النشاط الخاضع للضريبة فمثلاً الشحص الذي تُفرض عليه الضريبة لإنتاجه لسلعة معينة فيعمد إلى إنتاجها في أماكن سرية لا تستطيع إدارة الضرائب الوصول إليها أو بيع الإنتاج بدون فواتير أو أوراق<sup>(1)</sup> ، وقد أوردت المادة 76 من قانون المالية لسنة 2002 خمس حالات تُعتبر من قبيل الممارسات التدليسية من بينها ممارسة نشاط غير مُصرح به و تتميز هذه الحالة بأنها الأكثر إنتشاراً و يقوم هذا النوع من الغش بمجرد الإمتناع و لا يُشترط لقيامها أي طريقة إحتيالية أخرى<sup>(2)</sup> .

و يترتب على مخالفة الإلتزام بتقديم تصريح بوجود النشاط توقيع عقوبات على المُكلف بالضريبة كما تُطبق عقوبات على الصناعة المغشوشة للكحول و الغش في المشروبات الروحية بأي طريقة كانت و كذا صناعة و نقل و بيع وحياسة أنبيق أو جزء من الأنابيق بدون تصريح مسبقٍ بالمهنة<sup>(3)</sup> ، كما يُشكل عدم تصريح الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة صورة من صور الإخلال بواجب التصريح .

### ثانيا : التصريح بعد إنقضاء الأجل

حدد المشرع ميعاداً معيناً لتقديم الإقرارات يتعين على المُكلف تقديمها فيه<sup>(4)</sup> و يختلف هذا الميعاد بحسب نوع الضريبة أو الرسم ، و تتحقق جريمة التصريح بعد إنقضاء الأجل عن طريق التأخر في إيداع التصريحات في تاريخها المحدد أي مباشرة الإلتزام بتقديم التصريح عقب حلول التاريخ المحدد<sup>(5)</sup> فالركن المادي في جريمة التصريح بعد إنقضاء الأجل يتجسد في واقعة عدم إكتتاب التصريحات في الأجل المحدد<sup>(6)</sup> ، فالمُكلف بالضريبة بالضريبة يُصبح إذاً مسؤولاً عن الجريمة متى أُخلّ القيام

(1) محمد محمد علي طيطة ، مرجع سابق ، ص 159 .

(2) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص 100 .

(3) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص ص 46 - 47 .

(4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 62 .

(6) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 117 .

بواجب التصريح في الميعاد المحدد<sup>(1)</sup> ، و يقع النشاط الإجرامي في جريمة التصريح بعد إنقضاء الآجال بمخالفة الإلتزامات التي فرضها القانون<sup>(2)</sup> و يُعتبر التصريح بعد إنقضاء الآجال من قبيل الجرائم الضريبية السلبية<sup>(3)</sup>، كما أنّ الإخلال بواجب تقديم التصريحات للإدارة الجبائية في الوقت المُحدد من الجرائم الوقتية التي تقع بعد انتهاء الموعد المُحدد للقيام بواجب التصريح و تُصنف جريمة عدم تقديم الإقرار عن الأرباح التجارية و الصناعية مثلاً ضمن فئة الجرائم المُستمرة<sup>(4)</sup>.

### ثالثا : إخفاء أو إغفال أو نقص في التصريح

يتحقق السلوك الإجرامي في هذه الصورة بإتيان الجاني سلوك غير مشروع قد يجعله مُتهرباً من أداء الضريبة المفروضة عليه قانوناً<sup>(5)</sup> و ذلك بإعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ، و لا يُشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية إنما قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات أو حالة المُكلف بالضريبة الذي يُقدم للإدارة الجبائية مُحاسبة مزورة أو فواتير غير صحيحة<sup>(6)</sup> ، و من ثم نستخلص أنّ المقصود بالطرق الإحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المُكلف في إقراراته و الأوراق التي يُقدمها للإدارة الضريبية<sup>(7)</sup>.

و يُعتبر الإخفاء من بين الطرق الإحتيالية يرمي إلى حجب حقيقة أرباح المُمول أو الحالة المالية

له<sup>(8)</sup> ، كما أنّ الإدلاء ببيانات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة في الإقرارات و غيرها من الأوراق

(1)

TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie, op.cit , p 43 . (2)

(3) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 95 .

(4) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 117 .

عكوش حسن ، جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالاقتصاد القومي ، دار الفكر الحديث للطباعة و النشر ، القاهرة ، 1973 ، ص 439 .

(5) حسني

الجندي ، مرجع سابق ، ص 96 .

(6) COZIANE Maurice , Précis de la fiscalité des entreprise , 24<sup>eme</sup> édition , Librairie de la cour de cassation , Paris , 2000/2001 , p 18 .

(7) بوسقيعة أحسن ، "المخالفة الضريبية(الغش الضريبي) " ، مرجع سابق ، ص 20 .

حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 99 .

الضريبية التي تُقدم تنفيذًا للقانون الضريبي سواءً تعلقت هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو إستحقاقها أو بحالة المُكلف الإجتماعية و غير ذلك من البيانات التي تُؤثر في تحديد الضريبة أو إستحقاقها ، فعلى سبيل المثال تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالإستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مُصطنعة مع تضمينه بيانات تُخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب<sup>(1)</sup> ، و يجب أن يتم تغيير هذه البيانات بإحدى طرق التزوير المادي أو المعنوي التي نص عليها قانون العقوبات<sup>(2)</sup> .

فالتزوير لا يقع إلا في مُحرر يُشترط أن تتوفر فيه صفة المُستند في حين أن الإقرارات الضريبية هي من قبيل الإقرارات الفردية<sup>(3)</sup> و أن الكذب في الإقرارات الفردية لا يُعد تزويرًا مُعاقبًا عليه ، ذلك أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقًا خاصة لصاحب الإقرار و لا يتناول إلا مركزًا شخصيًا للمُقر و لا يصلح بذلك سندًا يُحتج به على الغير، إلا أنه خروجًا عن الأصل فيما يخص الإقرارات الضريبية بإعتبارها إقرارات فردية فإن أي حذف أو إضافة أو تغيير في مضمون التصريح الذي يرتكبه المُكلف أثناء كتابة التصريح يُعتبر تزويرًا معنويًا و ليس ماديًا<sup>(4)</sup> يُعاقب عليه المُمولين نظرًا لوجوب تحليلهم بالصدق فيما يُدلون به من بيانات و تقديرًا لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم و إقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية .

و بالتالي فإنّ التزوير في الإقرارات عن طريق الإدلاء ببيانات غير صحيحة يُشكل الركن المادي لجريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية<sup>(5)</sup> ، و لا يكفي لقيام جريمة الضريبية الناشئة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية مجرد إثبات بيانات غير صحيحة في الأوراق الضريبية و إنما لا بدا لقيامها من تقديم هذه الأوراق إلى مصلحة الضرائب ، فإذا قُدمت هذه الأوراق المزورة و البيانات الخاطئة

(1) محمد علي أحمد قطب ، الموسوعة القانونية و الأمنية في حماية المال العام ، إيتراك للنشر، القاهرة ، 2006 ، ص 507 . (2)

أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ، ص 357 . (3)

طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص ص 74 - 75 . (4)

بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الثاني ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 347 . (5)

أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 356 - 357 .

لجهة أخرى غير إدارة الضرائب لغرض معين فلا تُعتبر هذه الاوراق و البيانات من الوسائل الإحتيالية المؤدية لجريمة الغش الضريبي<sup>(1)</sup> .

إلا أنه لا يُشترط لقيام جريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية عن طريق إخفاء أو إغفال أو نقص في البيانات تحقق نتيجة ضارة بل يكفي وقوع نتيجة خطيرة ، إذ جاء في نص المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه : " يُعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او رسم خاضع له أو تصفيته كُلّيًا أو جزئيًا " . كما نصت المادة 32 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: " يُعاقب كل من يستخدم طرقًا إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسم التي هو خاضع لها"<sup>(2)</sup> ، و ذهبت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في نفس الإتجاه إذ نصت على: " يُعاقب طبقًا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها "<sup>(3)</sup> .

و بالتالي فإنّ المشرع الجزائري لم يشترط لقيام الركن المادي لجريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية أن ينشأ عن إعداد و تقديم البيانات غير الصحيحة تخلص الفاعل من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو إسترداد مبلغ دفعه ، إذ لا يتطلب الأمر تحقق نتيجة ضارة بل إن مجرد النية في التملص من الضريبة يكفي لوقوع الجريمة<sup>(4)</sup> ، فالنتيجة الإجرامية ليست عنصرًا ضروريًا في جريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية و يترتب على ذلك إنتفاء رابطة السببية أما إذا كانت هذه النتيجة تدخل في تكوين الركن المادي للجريمة فإنّه يلزم قيام رابطة السببية بين عنصري السلوك و النتيجة<sup>(5)</sup> .

(1) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 82 .

(2) المادة 532 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(3) المادة 117 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم

(4) الأعمال ، مرجع سابق .

(5) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص ص 82 - 83 .

حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 130 .

وقد أثار إثبات الركن المادي في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية مسألة شائكة تتعلق بمدى جواز التمسك أمام القاضي الجزائري بالمنازعة في فرض الضريبة أو قيمتها ، و قد كان للغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية إجتهد مستقلاً قرر إرساء قاعدة مفادها أنّ الجهة الجزائرية تتمتع بسلطة كاملة في هذا الشأن و أنّه إذا كان يجوز أن يُحدد الوعاء الضريبي مُسبقاً من قبل القاضي الإداري فإنّ ذلك يترتب عليه نتيجتين هما :

**الأولى :** أنّ القاضي الجزائري غير مُختص بمسائل الوعاء الضريبي .

**الثانية :** أنّ قاضي الضريبة لا يُمكن أن يُقيد بأي شكل من الأشكال الجهة الجزائرية و في مقابل ذلك قرر مجلس الدولة الجزائري أنّه في حالة المتابعة الجزائرية ينبغي القضاء بإيقاف الدعوى الإدارية حتى يفصل القاضي الجزائري<sup>(1)</sup> ، فإذا لجأ المُكَلَّف بالضريبة إلى القضاء الإداري فإنّ ذلك لا يُؤثر لاحقاً على قناعة و حكم القاضي الجزائري في حالة مُتابعة المُكَلَّف جزائياً ، و قد سلكت محكمة النقض الفرنسية مسلك الإستقلالية و قضت بأنه في حالة ما إذا أُدين الشخص جزائياً و استعاد بعد ذلك بقرار صادر عن القضاء الإداري يُؤكد بأنّ الضريبة التي كانت أساس الحكم بالإدانة جزائياً غير واجبة الأداء فإنّ الحكم الجزائري يبقى قائماً فليس ثمة واقعة جديدة تسمح بمراجعة حكم الإدانة جزائياً باعتبار أنّ النزاعين الجبائي و الجزائري يختلفان من حيث طبيعتهما و من حيث موضوعهما<sup>(2)</sup> .

و إذا كان ذلك هو حاصل المبدأ العام المسمى إستقلالية الخصومة الجزائرية فإنه لا يجري التسليم به على إطلاقه ، بمعنى أنّه لا يجب على القاضي الجزائري أن يستبعد العمل الذي قامت به إدارة الضرائب أو قاضي الضريبة بل يجوز له أن يستمد عناصر إقتناعه من المُعاینات التي قام بها أعوان الرقابة مادام أنّه توصل إلى صحتها عن طريق سلطته التقديرية<sup>(3)</sup> .

(1) فنيش كمال ، " الغش و التهرب الضريبي و العقوبات المقررة " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش و التهريب الجمركي ،

(2) بوسقيعة

2009 ، ص 61 .

حسين ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، الطبعة العاشرة ، دار هومة ، الجزائر ، 2009 ، ص 424 .

(3) فنيش كمال ، مرجع

سابق ، ص 61 .

و باعتبار الدعوى الجزائية و الدعوى الإدارية مختلفتين و مستقلتين من حيث طبيعتهما و موضوعهما<sup>(1)</sup> و عملاً بمبدأ إستقلالية الخصومة الجزائية فإنه من صلاحيات القاضي الجزائي تمديد رقابته لمعرفة مدى خضوع المتهم للضريبة موضوع الإتهام بحكم طبيعة النشاط الذي يمارسه فدور رقابته لمعرفة مدى خضوع المتهم للضريبة موضوع الإتهام بحكم طبيعة النشاط الذي يمارسه فدور القاضي الجزائي ينصب على تحديد مدى التملص و الطرق الإحتيالية المُستعملة<sup>(2)</sup> إنَّ الإخلال بالإلتزامات التصريحية يدخل ضمن حالات الغش المحددة ضمن قوانين الضرائب ، و لا يُمكن توقيع العقاب على مُرتكبي أعمال الغش ما لم يتمَّ الإستناد إلى نص تشريعي إلزامي<sup>(3)</sup> يُشكل الركن الشرعي للجريمة .

### الفرع الثاني : الركن المعنوي في جرائم الإخلال بالإلتزامات التصريحية

لا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي فقط إلى من صدرت منه و إنما يجب أيضاً تحقق الإرادة الآثمة لدى الجاني و هو ما يُسمى بالإسناد المعنوي فلا تقع الجريمة من دون توافر الخطأ سواء كان عمدياً أو غير عمدي .

يجب لقيام الجريمة الضريبية(الغش الضريبي) توافر الوعي و الإرادة لدى المُكلف بالضريبة ، و يُعتبر الركن المعنوي من الأركان الهامة و هذا راجع لصعوبة إثباته إذ و يرتكز الركن المعنوي على الإرادة الآثمة ، فمن القواعد المُقررة في قانون العقوبات أنَّ الجريمة لا تقع مالم تتوافر الإرادة الآثمة لدى الجاني إلاَّ أنَّ الإرادة لا تُعد آثمة إلاَّ إذا توافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية<sup>(4)</sup> و يتجلى الركن المعنوي في جريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية في صورتين : صورة القصد الجنائي و صورة الخطأ الجزائي .

(1) AIT BELKACEM Djamel , op.cit , p 51 .

(2) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص 97 - 98 .

(3) MARTINEZ Jean -Claude , La fraude fiscale , P.U.F , Paris , 1984 , p 82 .

(4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 110 .

### أولاً : القصد الجنائي

يعني الركن المعنوي للجريمة أنَّ المُكَلَّف بالضريبة يعلم ويعي أنَّ إتيانه لفعل الغش سبب ضرراً للخزينة العمومية بفعل التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup> ، وجريمة الإخلال بالالتزامات التصريحية تتطلب كأصل عام بالإضافة إلى القصد العام قصداً خاص .

#### 1 - القصد العام

يتمثل في إنصراف إرادة الجاني الجاني نحو القيام بفعل و هو يعلم أن القانون ينهي عنه<sup>(2)</sup> ، و القصد العام في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية يتحقق بعلم المُكَلَّف بالضريبة أنه يقوم بفعلٍ من شأنه أن يؤدي إلى التخلص كلياً أو جزئياً من الضريبة<sup>(3)</sup> ، وعليه فإنَّ القصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم و الإرادة .

و يُقصد بالعلم إدراك الأمور على نحو صحيح مطابق للواقع ، فقيام القصد الجنائي العام يقتضي علم الجاني بأنَّ أركان الجريمة متوافرة و أن القانون يُعاقب عليها و العلم بالقانون هو علم مُفترض لدى الكافة و لا يجوز الدفع بجهل القانون ، أما الإرادة فيُراد بها إتيان إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة ، فالقصد الجنائي العام يتطلب توافراً للإرادة لدى الجاني لإرتكاب الفعل المعاقب عليه و تحقيق النتيجة كما يتطلب إتجاع إرادة الجاني إلى الإحتيال و التدليس لإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط أي أنَّ المُكَلَّف رغم علمه بتجريم الفعل الذي يقوم به إلاَّ أنَّ إرادته تتجه مباشرة للقيام بهذا الفعل.

يتعين لقيام الركن المعنوي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال الذي يتحقق عن طريق الإخفاء أو التدليس<sup>(4)</sup> ، و لا يعتد القانون بالإرادة مالم تتوافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية و أن تصدر عن حرية تامة أثناء ارتكاب الفعل<sup>(5)</sup> .

(1) بوناطور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 30 .

(2) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، مرجع سابق ، ص 105 .

(3) كمال ، مرجع سابق ، ص 51 .

(4) محمد ، مرجع سابق ، ص 95 - 96 .

(5) الجندي ، مرجع سابق ، ص 133 .

## 2 - القصد الخاص

إنَّ القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلاً عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائري<sup>(1)</sup> ، و يتجسد القصد الخاص في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية في علم المُكَلَّف بالضريبة أنَّ أفعاله تُؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من حقوقها المشروعة<sup>(2)</sup> ، و تُثير مسألة إثبات القصد الجنائي الخاص بعض الإشكالات من بينها على من يقع عبء الإثبات ؟ ، و الأصل أنَّ عبء إثبات توافر القصد الجنائي يقع على عاتق من إدعى أي على عاتق النيابة العامة و إدارة الضرائب<sup>(3)</sup> .

## ثانيا : أثر الخطأ الجزائري في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية

إنَّ الصورة العمدية هي الأصل في الجرائم و لا تحتاج إلى نصٍ يقرها أو يؤكدها و إذا ما أغفل المشرع بيان صورة الركن المعنوي في جريمة ما أو سكت عنه فإنَّ هذه الجريمة تكون عمدية و ركنها المعنوي هو القصد الجنائي ، أما الخطأ غير العمدي فهو إستثناء و لذلك يجب أن ينص عليه القانون<sup>(4)</sup> ، و يُمكن تعريف الخطأ الجزائري بأنَّه تقصير في مسلك الإنسان لا يقع من شخص عادي وجد في نفس الظروف الخارجية و قد ترك القانون الجزائري للقاضي أمر مقارنة تصرف الفاعل بتصرف رجل عاد في نفس الوضع الذي وُجد فيه و هناك نوعين من الخطأ الجزائري :

- خطأ عدم الإحتياط و هو خطأ ذو طبيعة جنحية يستلزم وجود ضرر ، و يأخذ هذا الخطأ عدة صور تتمثل في الرعونة و عدم الإحتياط و عدم الإلتباه و عدم مراعاة الأنظمة و هي الصور المنصوص عليها في المادتين 288 و 289 من قانون العقوبات ، و ما يُميز هذه الصور أنَّ بعضها يتمثل في سلوك إيجابي (الرعونة و عدم الإحتياط) و البعض الآخر في سلوك سلبي (الإهمال و عدم الإلتباه)

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، مرجع سابق ، ص 105 .

(2) فنيش كمال ، مرجع سابق ، ص 51 .

(3) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 430 .

(4) حسني

الجندي ، مرجع سابق ، ص 132 .

فضلاً عن عدم مراعاة الأنظمة .

- أما النوع الثاني من الخطأ هو خطأ المخالفة فإنه يختلف عن خطأ عدم الإحتياط ، إذ لا يُشترط لقيامه عدم إحتياط أو إهمال و إنما يقوم بمجرد مخالفة موجب ينص عليه القانون أو التنظيم بصرف النظر عما إذا كانت هذه المخالفة قد صدرت عن قصد أو بسبب عدم إحتياط أو بحسن نية أو عن جهل و لا يستلزم خطأ المخالفة وجود ضرر إذ يتم توقيع العقاب بمجرد وقوعه بصرف النظر عما يترتب عنه من ضرر ، و مرد ذلك إلى كون المخالفة تتمثل غالباً في عدم إحترام قاعدة ضرورية لحفظ النظام أو تدبير بوليس و يستلزم خطأ المخالفة أن يصدر الفعل عن إرادة حرة ، و من ثمّ تعدم مسؤولية مرتكبها في حالة القوة القاهرة أو الجنون أو حالة الضرورة و إنعدام التمييز<sup>(1)</sup> .

إذا كانت المسؤولية الجنائية تتأسس على القصد الجنائي فما النتيجة في حالة ما إذا تقاعس المُكلف بالضريبة عن تنفيذ إلتزاماته الجبائية بسبب غلط أو سهو على نحو يؤدي إلى انتفاء أحد عناصر القصد الجنائي العام ؟

إنّ إنتفاء عنصر الإرادة يتصل بالعوامل التي تُؤثر على الإختيار و حرية الإرادة لدى المتهم و هي تنحصر في الإكراه و حالة الضرورة و الإكراه هو أحد أسباب إمتناع الإثم لانه يترتب عليه غياب إرادية التصرف ، و قد يكون الإكراه مادياً كأن يحدث حريق ينتج عنه إتلاف مستندات و دفاتر الممول أو يحدث فيضان يمنع الممول من تقديم إقراره السنوي لإدارة الضرائب ، فكل ذلك يحول بين تنفيذ الممول لإلتزاماته و هنا تنتفي مسؤولية الممول لأن لا دخل له في عدم تنفيذ إلتزاماته الضريبية ، أما إنتفاء العلم فيحدث في حالة وقوع الجاني في غلط جوهري لا يُمكن تجنبه أو تلافيه و مثال ذلك أن يوجد مال ينبغي أداء الضريبة عنه دخل في ذمة الممول دون علمه فلم يُثبتته في إقراره الضريبي<sup>(2)</sup> أو سهو المكلف عن تقديم هامش من أرباحه عن غير قصد .

(1) بوسقيرة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، مرجع سابق ، ص ص 138 - 139 .

(2) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص ص 138 - 139 .

و يُمكن القول أنه في حالة الغلط يكون المُكَلَّف حسن النية فهو بتصرفه لا يقصد و لا تتجه إرادته إلى تخفيف أعبائه الضريبية أو إسقاطها<sup>(1)</sup> ، أما إذا دفع المُكَلَّف بالضريبة بجهله للقانون أو الغلط فيه فإنَّ هذا الدفع مردود عليه و لا يُقبل منه لأنَّ القاعدة أنه لا يُعذر أحد بجهله للقانون و هي قاعدة عامة مُقررة في سائر القوانين دون الحاجة إلى تقريرها بنص<sup>(2)</sup> .

إلا أنه لا محل لبحث تأثير الجهل أو الغلط في القانون إستنادًا إلى أنَّ عدم السعي نحو العلم بالقانون ينطوي على الإهمال ، و من ثمَّ يجب التسليم بأنه متى ثبت أنَّ المتهم قد بذل كل ما في وسعه لكي يعلم بالقانون لكنه لم يستطع على الرغم من ذلك أن يُحيط به على وجه صحيح فإنه لا يُسأل عن فعله و لو لم تكن الظروف التي حالت دون علمه تُعدُّ قاهرة لأنه في هذه الحالة تُرفع عن الجاني شبهة الإخلال بالالتزام بالعلم بالقانون<sup>(3)</sup> ، فإذا أخفى المُمول مثلاً بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة فلا يُعدُّ القصد مُتوافر لديه لأنَّ القصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط<sup>(4)</sup> .

### الفرع الثالث : شروط متابعة جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية

تتميز الجريمة الضريبية بصفة عامة بالطابع التقني مما دفع بالمشروع إلى تنظيمها بأحكام تجزئية و إجرائية خاصة بها تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم و قمع جرائم القانون العام سواءً فيما تعلق منها بإجراءات المتابعة<sup>(5)</sup> التي تستوجب شروطاً خاصة تتعلق بالشكوى المُسبقة و ضرورة مراعاة قواعد الإختصاص المحلي و كذا إثبات جرائم الإخلال بالالتزامات .

(1) سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهريب الدولي و أثارها على إقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، 1999 ، ص 32 .

(2) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 139 .

(3) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 185 - 186 .

(4) بوسقيعة احسن ، " المخالفة الضريبية(الغش الضريبي) " ، مرجع سابق ، ص 22 .

معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 139 .

### أولاً : إثبات جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية

إنّ عملية التحقيق في الجرائم في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص للضبطية القضائية<sup>(1)</sup> و كل الأشخاص المُتمتعين بصفة ضباط الشرطة القضائية الوارد تعدادهم بموجب المادة 15 من قانون الإجراءات الجزائية من ضباط شرطة و درك و محافظو الأمن...إلخ ، إلّا أنّه إستثناءً تم منح أعوان إدارة الضرائب صلاحية إثبات هذه الجرائم و الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونًا إذ يُلقى على أعوان إدارة الضرائب واجب إثبات ما يقع من جرائم ضريبية<sup>(2)</sup> .

إلّا أنّ هناك عدم إنسجام بين النصوص القانونية فيما يتعلق بالأشخاص المُؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية فقائمة هؤلاء الأشخاص تختلف من نص إلى آخر، فقانون الضرائب المباشرة وقانون الطابع حصراً صلاحية إثبات الجريمة الضريبية في أعوان الضرائب أما قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد وسع من قائمة الأشخاص المُؤهلين لإثبات المخالفات بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المباشرة و التسجيل و أعوان الجمارك و أعوان قمع الغش و الجرائم الإقتصادية .

و يثور التساؤل حول مدى جواز إثبات الجرائم الضريبية من طرف ضباط الشرطة القضائية؟ و الرأي الراجح أنّه طالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يُحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها<sup>(3)</sup> . و يتحدد نطاق إختصاص الأشخاص المُؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية بالكشف عن هذه الخروقات<sup>(4)</sup> وبالتالي يُعتبر محضر إثبات المخالفة أهم صلاحية خولها المشرع للأشخاص المُؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية<sup>(5)</sup> .

(1) معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 139 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 239 .

(3) بوسقيعة أحسن ، " المخالفة الضريبية (الغش الضريبي) " ، مرجع سابق ، ص ص 23 - 24 .

(4) معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 142 .

(5) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول ، مرجع سابق ، ص 435 .

و تتشابه المحاضر الجبائية مع المحاضر المحررة في المواد الجمركية ، فهذه الطائفة من المحاضر التي وردت بموجب قوانين خاصة تنزع من القاضي الجزائري حرية التقدير و تُقيّد إقتناعه فيلتزم بما جاء في مضمونها و لا يستبعدها إلا إذا أثبت عدم صحتها عن طريق الطعن بالتزوير، و بالتالي يلتزم القضاة بما ثبت في هذه المحاضر حتى لو وجدت هناك وسائل إثبات مُعاكسة أو مُناقضة<sup>(1)</sup> وغالبًا ما يلعب قاضي الموضوع الجزائري دورًا في تقدير قيمة العناصر المُنتجة في الدعوى<sup>(2)</sup> .

و عليه تلعب المحاضر الضريبية المحررة في مادة الضريبة دورًا بارزًا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة ، لأنه لا يُمكن تقديم شكوى مالم يتم إثبات الجريمة بموجب محاضر مدعومة بالوثائق و الجداول<sup>(3)</sup> .

### ثانيًا : إلزامية تقديم الشكوى

إنّ الأصل يقتضي أنّ النيابة العامة هي الجهة المختصة لتحريك الدعوى العمومية ، إذ تنص المادة 01 من قانون الإجراءات الجزائية على أنّ : " الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يُحركها و يُباشرها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بها بمقتضى القانون"<sup>(4)</sup> ، كما أنّ المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على أنه: " تُباشر النيابة العامة الدعوى العمومية بإسم المجتمع و تُطالب بتطبيق القانون و هي تُمثل أمام كل جهة قضائية"<sup>(5)</sup> .

(1) محمد مروان ، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 486 .

(2) GUERRI Rachid , " Le contentieux de la fraude fiscale aspects pratiques " , Rev de la cour suprême , numéro spécial sur la fraude fiscale et contrebande, 2009, p 36 .

(3) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 146 .

(4) المادة 01 من أمر رقم 66 - 155 مؤرخ في 08 يونيو 1966 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، مرجع سابق .

(5) المادة 29 من أمر رقم 66 - 155 مؤرخ في 08 يونيو 1966 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، نفس المرجع .

و قد قيد قانون الإجراءات الجزائية حرية النيابة العامة فس إستعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية و أخضعها لقيود و شكليات معينة<sup>(1)</sup> و يتمثل القيد الوارد على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في صورة شكوى المجني عليه بالنسبة لبعض الجرائم<sup>(2)</sup> ، و يُقصد بالشكوى في الإصطلاح القانوني هو البلاغ الذي تتقدم به الإدارة الجبائية إلى المصالح القضائية<sup>(3)</sup> أو هي تعبير المجني عليه أو من يقوم مقامه عن إرادته الصريحة في تحريك و رفع الدعوى الجزائية لإثبات مسؤولية المشكو منه<sup>(4)</sup> .

و بالتالي لا تُحرك الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية إلا بناءً على شكوى من إدارة الضرائب دون إنذار المُخالف بأن يُقدم أو يُكمل تصريحه أو يُسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي<sup>(5)</sup>، و السبب في اشتراط تقديم شكوى عن الجرائم الضريبية راجع إلى ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المُمولين و الإدارة الضريبية من تفاهم<sup>(6)</sup> ، إذ تتمتع إدارة الضرائب بسلطة تقدير ظروف و ملاسات كل جريمة على حدى .

و قد منح المشرع الحق لإدارة الضرائب في تحريك الدعوى العمومية ، و إن كان يرى البعض أن شكوى إدارة الضرائب لا تُحرك الدعوى العمومية و إنما هي مُجرد إخطار بالوقائع التي تمت مُعاينتها و التي تختص النيابة بتقديرها<sup>(7)</sup> ، و تكتسي الشكوى أهمية عملية إذ أن إدارة الضرائب لا تلجأ للقاضي الجزائي إلا من أجل طلب مُعاقبة بعض الممارسات و الأخطاء التي تراها خطيرة و

(1) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 193 .  
 (2) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 272 .  
 (3) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 194 .  
 (4) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 192 .  
 (5) بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 30 .  
 (6) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول ، مرجع سابق ، ص 434 .  
 (7) للمزيد

BOUDOKHANE Ammar , من التفاصيل حول مسألة اعتبار شكوى إدارة الضرائب آلية لإخطار النيابة العامة أنظر في ذلك :  
 Le contentieux repressif en matiere fiscal droit comparè (Algerien – Francais), mémoire en vue de l'obtention du master , filière juriste d'entreprise , université de lille 2 , 2004/2005 , p 53 .

يُمكن أن تلجأ قبل تقديم الشكوى إلى توقيع الغرامات الجبائية<sup>(1)</sup>.

إنَّ شكوى إدارة الضرائب لم تشترط فيها قوانين الضرائب المختلفة أي شكلية معينة سوى أنها صادرة عن إدارة الضرائب أي ممضية من مديرها أو من ينوبه و مؤرخة و مُسببة من حيث الوقائع و القانون موجهة ضد شخص طبيعي أو معنوي و يقع عبء إثبات المخالفة على عاتق إدارة الضرائب<sup>(2)</sup> إلاَّ أنه يُشترط لكي تكون الشكوى صحيحة أن يتوافر فيها شرطان أساسيان هما :

- أن تُقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمها غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها و يكفي لذلك مجرد الإنابة العامة و لا تُشترط الإنابة بمُناسبة كل جريمة و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الإجراء باطلاً .

- إضافة إلى وجوب أن تكون الشكوى مكتوبة لأن الشكوى تقتضي توقيعها من صاحب السلطة في

إصدارها<sup>(3)</sup> ، كما أن ذلك يُمكنها من معرفة الأطراف معرفة كاملة و دقيقة مع و ضع ختم الإدارة الجبائية على الشكوى لتكتسب الصفة الرسمية<sup>(4)</sup>.

إلاَّ أنَّ السؤال الذي يُطرح يتعلق بمدى إمكانية رفض وكيل الجمهورية تحريك الدعوى العمومية بعد تقديم إدارة الضرائب لشكاها ؟ .

يتمتع و وكيل الجمهورية بسلطة الملائمة بمعنى أنَّ له الحق في حفظ الشكوى إذا ما رأى ذلك إستناداً إلى سلطة الملائمة و في هذه الحالة يُمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى قاضي التحقيق عن طريق الإدعاء المدني و بدون مصاريف<sup>(5)</sup> ، و يترتب على تقديم الشكوى تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني للمطالبة بحقوقها ضمن الدعوى الضريبية التي تُمارسها طبقاً للمادة 307 من قانون

(1) بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 32 .

(2) نفس المرجع ، ص 32 .

(3) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول ، مرجع سابق ، ص 435 .

(4) السبتى فارس ، مرجع سابق ، ص 194 .

(5) بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 32 .

الضرائب المباشرة و لا تخضع هذه الدعوى المدنية لقواعد القانون العام و ليس موضوعها المطالبة بالتعويضات و إنما تُطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية ، كما أنّ إدارة الضرائب تُعتبر طرف مُنظم و مُساعد حقيقي للنيابة العامة و من ثم لا يُمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها<sup>(1)</sup>.

و بالتالي إذا رُفعت دعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المُخولة لها و يكون ذلك الإجراء باطلاً لأنّه من النظام العام و إذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب إصدار أمر بانتقاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة<sup>(2)</sup> و إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين عليها القضاء بالبراءة لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسها ، و من ثم فإنّ إبداء الدفع المُتعلق بتخلف الشكوى يجوز في أي مرحلة تكون عليها الدعوى و على مستوى كل درجات التقاضي<sup>(3)</sup> و يُلزم لصحة رفع الدعوى و إجراءات التحقيق أن يُثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أنّ رفعها كان بناءً على طلب من يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً<sup>(4)</sup>.

أمّا فيما يخص مسألة سحب الشكوى ، فالأصل أنه لا يترتب على السحب إنقضاء الدعوى العمومية إلا أنّ القانون رقم 02/97 المؤرخ في 31/12/1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 في مادته العشرون المعدلة للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أضافت الفترتين الخامسة و السادسة التي تسمح لمدير الضرائب الولائي إمكانية سحب الشكوى في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقة شريطة موافقة المدير العام للضرائب<sup>(5)</sup>.

وبالتالي فإنّ سحب الشكوى من مدير الضرائب في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية و الغرامات

موضوع المُلاحقات يضع حدًا للدعوى العمومية طبقاً للمادة 6 من قانون الإجراءات

(1)

(2) BOUDOKHANE Ammar , op.cit , p 53 .

(3)

غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 62 .

(4)

جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 159 .

(5) محمود مصطفى ، الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ، الجزء الأول ، بدون دار نشر ، 1953 ، ص 186 .

GUERRI Rachid , op.cit , p 37 .

الجزائية<sup>(1)</sup> ، و يُفهم من هذا أن مديرية الضرائب يُمكنها أن تُصدر العفو على المُتهم بمجرد دفعه لكل الحقوق و الغرامات التي كان محل مُتابعة بها ، و لا يُمكن للنيابة العامة في هذه الحالة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام ، فسلطات النيابة العامة تبقى حبيسة و تخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا لها<sup>(2)</sup> .

وقد قررت مصالح وزارة المالية المختصة إمكانية توقيف الدعوى بالنظر إلى الصعوبات التي تعترض المُكلفين بالضريبة عند دفعهم للحقوق و الغرامات المُطالبين بها و منحهم آجال في شكل رزنامة دفع للمُكلف لتسوية ديونه قبل سحب الشكوى<sup>(3)</sup> ، وعملياً فإنه من بين 600 إلى 800 شكوى سنوياً من طرف إدارة الضرائب يستفيد من 4 إلى 6 مُكلفين بالضريبة فقط من سحب الشكوى<sup>(4)</sup> .

### ثالثاً : الإختصاص المحلي في جرائم الإخلال بالإلتزامات التصريحية

خروجاً على القواعد العامة للإختصاص المحلي المُحددة بالنسبة للجنح في المادة 329 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على أن تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم<sup>(5)</sup> .

نجد أن قوانين الضرائب خيرت إدارة الضرائب في تحديد و اختيار المحكمة إما محكمة فرض الضريبة أو محكمة مكان الحجز أو محكمة مقر المؤسسة و هو الإختيار الوارد بالمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 199 من قانون التسجيل<sup>(6)</sup> .

(1) بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 33 .

(2) معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 152 .

(4) جبالتي محمد ، مرجع سابق ، ص 160 - 161 .

(5) AIT BELKACEM Djamel . op.cit , pp. 49-50 .

(6) بوسقيعة أحسن ، " المخالفة الضريبية ( الغش الضريبي ) " ، مرجع سابق ، ص 28 .

بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 38 .

أما الإختصاص المحلي المُحدد بمكان الحجز يرتبط بمحضر الحجز المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية المُستوفي للشروط الشكلية و الموضوعية<sup>(1)</sup> ، ويُعد حق الإختيار الممنوح للإدارة الجبائية إمتيازاً لأنَّ الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الاحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية<sup>(2)</sup> .

(1) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 168 .

(2) معاشو عمار ، مرجع سابق ، ص 154 .

**المطلب الثاني : أثر الإختصاص الردعي للقضاء الجزائي في تفعيل الرقابة الجبائية**

إنَّ هدف التشريع الضريبي من فرض الإلتزامات الضريبية على الأفراد هو ضمان حق الدولة في إقتضاء الضريبة و تأكيداً لهذا الضمان نص المشرع على فرض مجموعة من الجزاءات<sup>(1)</sup> على من ينتهك أو يُخل بهذه الإلتزامات ، و تبعاً لرقابة الإدارة الجبائية يتم توقيع عقوبات جبائية و جزائية على المُخالفين و الغشاشين<sup>(2)</sup> .

فمن الجائز إذن أن يتعرض مُخالف الإلتزامات التصريحية لجزاء جزائي و جزاء جبائي معاً ، و قد لا يتعرض إلا للجزاء الجبائي كما لو انعدمت الجريمة الجزائية أو إذا رأت الإدارة عدم التمسك بالوصف الجزائي إعتباراً لبساطة الفعل و قد يتعرض المُخالف للجزاء الجزائي فحسب<sup>(3)</sup> .

ولعل أبرز مظاهر مُساهمة القضاء الجزائي في تفعيل الدور الرقابي للإدارة الجبائية يكمن في تشديد تكييف الجريمة الناشئة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية بحيث خولت قوانين الضرائب للقاضي الجزائي تكييف الوقائع على أنها جنائية<sup>(4)</sup> ، و بالتالي توقيع العقوبات المقررة للجنائية(الفرع الأول) كما يجب على القاضي في حالة الإدانة المؤسسة على مخالفة الإلتزامات التصريحية النطق بالعقوبتين الجزائية و الجبائية(الفرع الثاني) و قد يصل الأمر إلى حد توقيع عقوبات تكميلية على المتهم المدان و التي يكون لها تأثير خاص في تعاملاته و نشاطاته مع الغير(الفرع الثالث) .

**الفرع الأول : تشديد وصف جريمة الإخلال بالإلتزامات التصريحية**

تتميز السياسة العقابية في المجال الضريبي طبقاً للتشريع المعمول به حالياً بالتشديد المُفرط من جهة ، وُضعف الضمانات المُقررة للمُكلف بالضريبة من جهة أخرى و تكمن مظاهر هذا التشديد في

(1)(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 215 .

(3) LAMULLE Thierry, op.cit , p 227 .

(4) يلس

. 423 . مرجع سابق ، ص 423 .

شاوش بشير ، "العقوبات الجزائية في المواد الضريبية" ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ،

2009 ، ص 179 .

### تحويل

جريمة الغش الضريبي إلى جناية و تجميع العقوبات في مادة الجباية مهما كان نوعها<sup>(1)</sup>. و يتم تكييف طبيعة الجريمة الناشئة عن الإخلال بواجب التصريح اعتمادًا على معيار مالي ، إذ تنفرد إدارة الضرائب بتحديد المبلغ موضوع التملص و ينحصر دور القاضي في تكييف الواقعة<sup>(2)</sup> على أنها جناية أو جنحة أو مخالفة اعتمادًا على المبلغ المُحدد من طرف إدارة الضرائب .

### أولاً : نُشوء جناية الغش الضريبي نتيجة الإخلال بالإلتزامات التصريحية

يتم تكييف الجرم المُرتكب من قبل المُكلف بالضريبة على أنه جناية أو جنحة اعتمادًا على معيار مالي أي بالنظر إلى أهمية مبالغ الحقوق المُتملص منها<sup>(3)</sup> ، وتقوم جناية الغش الضريبي نتيجة الإخلال بالإلتزامات كالتزوير في الإقرارات و الإدلاء ببيانات غير صحيحة و معلومات خاطئة في الإقرارات و الأوراق الضريبية و تُعتبر كل هذه التصرفات من الطرق التدليسية التي يستعملها المُكلف للتخلص من الضريبة<sup>(4)</sup> ، و لعل أهم تعديل جاء به قانون المالية لسنة 2003 هو تحويل جريمة الغش الضريبي من جنحة إلى جناية عندما يتجاوز المبلغ المُتملص منه 1.000.000.00 دج<sup>(5)</sup> .

كما يُعتبر من قبيل الأعمال التدليسية وفقًا لنص المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم أعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد و كذا إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يُطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين به<sup>(6)</sup> ، ومن ثم تُشكل الأعمال المنصوص عليها في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال جناية إذا تجاوز المبلغ المُتملص منه 1.000.000.00 د ج و تُطبق عليها

(1) يلس شاوش بشير، مرجع سابق ، ص 179 .

(2) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص 80 .

(3) AIT BELKACEM Djamel , op.cit , p 48 .

(4) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 81 .

(5) المادة 303 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ،

(6) مرجع سابق .

المادة 118 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،

مرجع سابق .

نفس العقوبة الواردة بنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

وبالتالي فإن سياسة التشديد التي إنتهجها المشرع الجزائري تُحول للقاضي تكييف واقعة الإخلال بالالتزامات التصريحية على أنها جناية بالنظر إلى المبلغ المُتملص منه و هذا من شأنه بعث الخوف في نفوس المُكلفين بالضريبة و هذا ما يدفعهم إلى الإلتزام بأداء واجباتهم التصريحية وفقاً للقانون .

### ثانياً : الجرح البسيطة و المُشددة

يُشكل إخلال المُكلف بالضريبة بإلتزماته التصريحية جرحاً في حالات محددة قانوناً ، و يتم التكييف إعتماًداً على المبلغ المُتملص منه و طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإذا كان المبلغ المُتملص منه يتجاوز 100.000.00 دج و لم يتجاوز 300.000.00 دج فإن واقعة الإخلال بواجب التصريح عن طريق إستعمال طرق تدليسية تُشكل جرحاً بسيطة ، ويُعتبر الإخلال بواجب التصريح جرحاً مُشددة عندما يفوق المبلغ المُتملص منه 300.000.00 دج و لا يتجاوز 1000.000.00 دج<sup>(1)</sup> ، وينجم عن عدم تقديم التصريح بالمهنة في حالة صناعة و نقل و بيع و حيازة أنبيق أو جزء من الأنبيق من دون الحصول على رخصة إستعمال أنبيق غير مصرح به مخالفة تُعاقب عليها المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة بالحبس من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر<sup>(2)</sup> .

### الفرع الثاني : الجزاءات الجزائية و الجبائية المُقررة لجريمة الإخلال بالالتزامات التصريحية

تتولد عن المخالفة الضريبية دعويان ، دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية و هي الحبس و الغرامة الجزائية و دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية وهي الغرامة الجبائية

(1) المادة 303 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ،

(2) مرجع سابق .

المادة 530 من أمر رقم 76 - 104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع

سابق .

و المصادرة<sup>(1)</sup> ، وقد شدد المشرع الجزائري العقوبة و جعلها على درجات تماشيًا مع أهمية مبالغ الضريبة المتملص منها فكلما كان المبلغ مرتفعًا كلما زادت شدة العقوبة و هذا تناسبًا مع مستويات المبالغ المخفية<sup>(2)</sup> .

#### أولاً : العقوبات الجزائية المُوقَّعة على المتهم المدان

يتقرر الجزاء لكل من تثبت مسؤوليته عن فعل يُجرمه القانون سواءً كان شخصًا طبيعيًا أو معنويًا و يُوقع هذا الجزاء من طرف السلطة القضائية<sup>(3)</sup> ، و يُحكم على المتهم المدان بعقوبات أصلية و عقوبات تبعية في الحالات التي تقتضي ذلك ، و يتم توقيع العقوبات الجزائية من طرف المحاكم بأمرٍ من الجهة القضائية فقط تبعًا للمُخالفات الجزائية و هذه المخالفات ليست مُحددة بقانون العقوبات بل في قوانين الضرائب و يتم النطق بهذه العقوبات من طرف الجبهات القضائية بناءً على طلب الإدارة الجبائية ضد كل من يرتكب مخالفات جبائية تشكل جنحة الغش الضريبي<sup>(4)</sup> .

#### 1 - العقوبات الأصلية المحكوم بها على الشخص الطبيعي

تتمثل العقوبات الأصلية في الحبس و الغرامة و تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بأنه: " يُعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسة في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليًا أو جزئيًا بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المُتملص منه 100.000 د ج -  
بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50.000 د ج إلى 100.000 د ج عندما يفوق  
المبلغ المُتملص منه 100.000 د ج و لا يتجاوز 300.000 د ج . -

بالحبس من سنتين إلى 10سنوات و بغرامة مالية من 100.000 د ج إلى 300.000 د ج عندما

(1)

(2) بوسقيعة أحسن ، المخالفة الضريبية(الغش الضريبي) ، مرجع سابق ، ص ص. 25 - 26 .

(3) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 180 .

(4)

(4)جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 176 .

يفوق المبلغ المُتملص منه 300.000 د ج و لا يتجاوز 1.000.000 د ج .

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300.000 إلى 1.000.000 د ج

- عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 د ج و لا يتجاوز 3.000.000 .

بالسجن الوقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1.000.000 إلى 3.000.00 دينار

جزائري عندما يفوق المبلغ المُتملص منه (3.000.000 د ج) ، و هذه العقوبات هي نفسها المُطبقة في

مجال الرسوم على رقم الأعمال<sup>(1)</sup> .

و في مجال الضرائب غير المباشرة يُعاقب كل من يستخدم طرقًا إحتيالية للتملص أو محاولة

التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع

لها بغرامة من 50.000 د ج إلى 200.000 د ج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى

هاتين العقوبتين فقط<sup>(2)</sup> .

و بالرجوع إلى نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادة 532 من قانون الضرائب

غير المباشرة نلاحظ أنّ المشرع الجزائري قرر عقوبة الغرامة في كل النصوص و هذا راجع إلى أنّ

الغرامة تُعتبر من أنسب العقوبات لإنسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه الجرائم

لحمايتها<sup>(3)</sup> ، و يترتب عن العود في أجل خمس سنوات مضاعفة العقوبات الجزائية<sup>(4)</sup> . و قد

أصبح المشرع يفرض على القاضي في حالة الإدانة المُؤسسة على الغش الضريبي النطق بالعقوبتين

الجزائريتين معًا : العقوبات السالبة للحرية و الغرامات المالية و لم يُعد له الإختيار بينهما و

(1) المادة 117 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم

الأعمال ، مرجع سابق . (2)

المادة 532 من أمر رقم 76 - 104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع

سابق . (3)

حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 169 . (4)

المادة 303 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع

سابق .

يُعتبر العمل بخلاف ذلك خرقاً للقانون و يُشكل حالة من حالات الطعن بالنقض<sup>(1)</sup> .

## 2 - العقوبات الأصلية المُوقعة على الشخص المعنوي

تتمتع الجرائم الضريبية بذاتية خاصة أهم مظاهرها إمكانية المساءلة الجزائية للأشخاص المعنوية كالشركات و الجمعيات والمؤسسات و الهيئات عن الجرائم المرتكبة من طرفهم ، ففي الجرائم الضريبية فضلاً عن الشخص الطبيعي قد يكون الفاعل شخصاً معنوياً لهذا الغرض أقر المشرع الجزائري مبدأ مساءلة الشخص المعنوي و هذا ما نصت عليه المادة 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>(2)</sup> .

إلا أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل استبعد المشرع الدولة و الجماعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي<sup>(3)</sup> .

و يتضح أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية أصلية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتفق مع طبيعته<sup>(4)</sup> ، هذا بغض النظر عن عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تُطبق على المُتصرفين أو المُمثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي<sup>(5)</sup> .

غير أن الإشكال يتعلق بمقدار الغرامة الجزائية المُطبقة على الشخص المعنوي ، إذ أن الشخص المعنوي يخضع لنفس الغرامة المُقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى<sup>(6)</sup> و هذا لا يتفق مع نص المادة 18 من قانون العقوبات التي تُقرر للشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد

---

(1) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 183 .

(2) صمودي سليم ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي : دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي ، دار الهدى ، الجزائر ،

2006 ، ص 53 .

(3) بوسقيعة احسن ، المخالفة الضريبية ( الغش الضريبي ) ، مرجع سابق ، ص 30 .

(4) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 180 .

(5) صمودي سليم ، مرجع سابق ، ص 54 .

(6) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 180 .

الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي<sup>(1)</sup> و الرأي السديد هو تطبيق المادة 18 من قانون العقوبات تماشيًا مع إجتاه سياسة التجريم إلى التشديد من أجل قمع جريمة الغش الضريبي<sup>(2)</sup>.

و إلى جانب العقوبات الأصلية المُوقعة على المتهم المُدان بجريمة الغش الضريبي الناجمة عن الإخلال بالالتزامات التصريحية فإنَّ القاضي يملك أيضًا سلطة توقيع العقوبات التكميلية المنصوص عليها بالمادة 9 من قانون العقوبات و المتمثلة في الحجر القانوني أو الحرمان من مُمارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية أو تحديد مدة الإقامة أو المنع من الإقامة أو المصادرة الجزائية للأموال أو المنع المؤقت من مُمارسة مهنة أو نشاط ، إغلاق المؤسسة ، الإقصاء من الصفقات العمومية ، الحضر من إصدار الشيكات أو إستعمال بطاقات الدفع ، تعليق أو سحب جواز السفر ، نشر أو تعليق الحكم أو قرار الإدانة<sup>(3)</sup> و يتم تطبيق هذه العقوبات مع العقوبات الأصلية<sup>(4)</sup>.

### ثانيًا : العقوبات الجبائية المُوقعة على المتهم المُدان

فرض القانون جملة من الإلتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة في إقتضاء الضريبة و لتأكيد هذا الضمان و حماية هذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض<sup>(5)</sup> و تتولى إدارة الضرائب توقيع العقوبات الجبائية تبعًا لجسامة المُخالفة المُرتكبة من طرف المُكلف بالضريبة<sup>(6)</sup> ، تحت رقابة القاضي الجزائي و أغلب الجزاءات الجبائية هي جزاءات مالية و هي مُحددة في مُختلف قوانين الضرائب<sup>(7)</sup> .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 444 .

(2) جبالي محمد ، مرجع سابق ، ص 181 .

(3) المادة 9 من أمر رقم 66 - 156 مؤرخ في 08 يونيو 1966 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون العقوبات ، ج ر عدد 49 لسنة 1966 .

(4) GUERRI Rachid , op.cit , p 30 .

أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 187 .

(5) LAMULLE Thierry, op.cit , p 227 .

(6) GUERRI Rachid , op.cit , p 26 .

**1 - زيادات النقص و فوائد التأخير**

يُمكن تقسيم الجزاءات الجبائية المُوقّعة من طرف الإدارة إلى غرامات جبائية و فوائد التأخير<sup>(1)</sup>، وتُعدّ الزيادة أو المبلغ الإضافي جزءًا إصطلاح عليه ب " الغرامة الضريبية" و هذا الإصطلاح ليس تشريعيًا لكنه من إبتداع الفقه للدلالة على نوعٍ مُميز من الجزاءات التي توجد في القوانين الضريبية و تُحدد هذه الغرامة عادةً بنسبة معينة مما لم يُؤد من الضريبة<sup>(2)</sup> ، و هذه العقوبات ذات طبيعة مختلطة فهي تُشكل عقوبة و في نفس الوقت لها دور في الإصلاح المدني و يتمّ تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية<sup>(3)</sup> ، وقد نصت المادة 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أنه : " عندما يُصرح مُكلّف بالضريبة مُلزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يُبين ربحًا أو دخلًا ناقصًا أو غير صحيح يُزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

- 10 بالمئة إذا كان مبلغ الحقوق المُتملص منها يفوق عن مبلغ 50.000 د ج أو يُساويه

- 15 بالمئة إذا كان مبلغ الحقوق المُتملص منها يفوق 50.000 د ج و يقل عن مبلغ 200.000

أو يُساويه .

- 25 بالمئة من مبلغ الحقوق المُتملص منها يفوق 200.000 د ج<sup>(4)</sup> .

كما يترتب على عدم التصريح أو التأخير في تقديمه زيادات ، إذ نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على أنه : "تُفرض تلقائيًا الضريبة على المُكلّف بالضريبة الذي لم يُقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات و يُضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% .

---

(1) TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie , op.cit , p 42 .

(2)(3) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 222 .

(4) LAMULLE Thierry , op.cit , p 227 .

المادة 193 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

و يترتب على عدم إرفاق التصريح الجبائي بالوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة إستحقاق غرامة جبائية قدرها 1.000 د ج و هذا في كل مرة يُسجل فيها إغفال الوثائق المُقدمة أو عدم صحتها ، و في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ توجيه الإندار للمُكلف بالضريبة المعني بالأمر في ظرفِ موسى عليه مع إشعار بالإستيلاء فرض الضريبة تلقائياً و يُضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 بالمئة<sup>(1)</sup> ، أما في حالة عدم التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط أو ممارسة المهنة تُطبق نفس الزيادات المقررة في حالة عدم التصريح أو التأخر في تقديمه والمقررة في المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و يُمكن تجميع الزيادات المقررة بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه مع الزيادات بسبب نقص التصريح.

وعندما يتم إيداع التصريحات الخاصة بالمداخيل الإجمالية أو التصريحات الخاصة بأرباح الشركات بعد إنقضاء الآجال المحددة في المواد 151 و 99 و إنما في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إنقضاء هذه الآجال تُنزل نسبة الزيادة بقدر 25 بالمئة على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 129 إلى 10 بالمئة إذا لم تتعدى مدة التأخير شهراً و إلى 20 بالمئة عند خلاف ذلك ، كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لاشيء و التصريحات التي تُكتتب من طرف المُكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق الغرامات الآتية :

- 2.500 د ج عندما تكون مدة التأخير شهراً واحداً .
- 5.000 د ج عندما يتجاوز التأخير شهراً واحداً .
- 10.000 د ج عندما يتجاوز التأخير شهرين<sup>(2)</sup> .

(1) المادة 192 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ،

(2) مرجع سابق .

المادة 322 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، نفس المرجع .

كما يُعاقب المُكلف بالضريبة الذي لا يُقدم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة بدفع غرامة جبائية محددة بـ ( 30.000 د ج ) ، أما المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد نصت على أنه : " يترتب على الإيداع المتأخر لكشف رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه تطبيق غرامة نسبتها 10 بالمئة و تُرفع هذه الغرامة إلى 25 بالمئة بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد" (1) .

أما إذا تبين بعد إجراء عملية التحقيق أن رقم الأعمال المُصرح به من طرف المدين بالرسم ناقص ، تُضاف إلى مبلغ الرسوم المتخلص منها النسب الآتية :

- 10 بالمئة إذا كان مبلغ الرسوم المتخلص منها خلال سنة مالية يقل عن مبلغ ( 50.000 ) د ج .  
- 15 بالمئة إذا كان مبلغ الرسوم المتخلص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ ( 50.000 ) د ج و يقل عن مبلغ 200.000 د ج أو يُساويه .

- 25 بالمئة إذا كان مبلغ الرسوم المتخلص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ ( 200.000 ) د ج (2) .

أما في قانون التسجيل فيترتب على عدم تقديم التصريحات في الأجل القانوني أو تقديم تصريحات خاطئة تطبيق غرامات مُتفاوتة إذ تنص المادة 98 من قانون التسجيل: "إن الوثقة أو الموصى لهم الذين لم يُقدموا خلال الآجال المنصوص عليها التصريحات بأموالهم المنقولة لهم عن طريق الوفاة يدفعون تعويضًا يُحدد مُعدله ب 1 بالمئة عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير مستحق ابتداءً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ إستحقاقية الرسوم التي يتعلق بها و لا يُمكن أن يقل هذا التعويض عن 5000 د ج" (3) .

(1) المادة 115 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم

الأعمال ، مرجع سابق . (2)

المادة 116 من أمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،

نفس المرجع . (3) المادة

98 من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، مرجع سابق .

كما يُعاقب بغرامة تُساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة دون أن تقل هذه الغرامة عن (5000) د ج :

- كل بيان غير صحيح له إنعكاس على مبلغ الرسوم في عقد هبة بين الأحياء أو في التصريح بالتركة  
- كل إغفال يُلاحظ في تصريح بتركة لم تُعطي الحق في أي رسم...<sup>(1)</sup> .

إلا أنّ التساؤل المطروح يتعلق بالطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية المتمثلة في الغرامات و فوائد التأخير هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما؟ و هل الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناءً على طلب إدارة الضرائب أم يقضي به القاضي من تلقاء نفسه؟

و الراجح فقهاً و قضاءً أنّ الغرامات ذات طبيعة مختلطة بين صفة العقوبة و صفة التعويض و لا يُقضي بها إلاّ بناءً على طلب إدارة الضرائب<sup>(2)</sup>، فالمخالفات الضريبية التي لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة فقط لا تُعد جرائم ضريبية لأنّ هذه الزيادة توقعها الإدارة الجبائية من تلقاء نفسها<sup>(3)</sup> كما تملك إدارة الضرائب حق إلغاء الضريبة المضافة (الزيادة) أو تخفيضها إذا اقتنعت أنّ التأخير في تقديم الإقرار كان لأسباب معقولة يُبديها المُكلف<sup>(4)</sup> .

و فضلاً عن الغرامات الجبائية إنفرد قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه على النص على عقوبة المصادرة التي تنصب على أشياء ووسائل الغش<sup>(5)</sup> ، كما تعمل إدارة الضرائب على تسجيل المُكلفين بالضريبة الذين لهم ضلع في عملية التهرب الضريبي في فهرس وطني وُضع بموجب الأمر رقم 12/97 الصادر عن المديرية العامة للإدارة الجبائية بتاريخ 24/8/1997 و يُساعد هذا الفهرس الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى على متابعة المُكلفين بالضريبة على أحسن وجه<sup>(6)</sup> .

(1) المادة 99 من أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون التسجيل ، مرجع سابق .

(2) بوناظور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 35 .

(3) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 31 - 32 .

(4) خليل

(5) بوسقيعة

(6) أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 443 .

مرجع سابق ، ص 70 .

## 2 - تكريس مبدأ الجمع بين العقوبات الجبائية و الجزائية

أصبح المشرع يفرض على القاضي في حالة الإدانة المؤسسة على الغش الضريبي النطق بالعقوبتين الجزائيتين معاً (العقوبات السالبة للحرية و الغرامات ) و لم يعد له حرية الإختيار بينهما ، ويُعتبر العمل بخلاف ذلك خرقاً للقانون و يُشكل حالة من حالات الطعن بالنقض ، و لم يتوقف المشرع الجزائري عند هذا الحد بل راح يُكرس مبدأ الجمع بين العقوبات مهما كانت طبيعتها<sup>(1)</sup> . حيث تنص المادة 303 فقرة 5 على: " تُجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في مادة الجباية مهما كان نوعها".<sup>(2)</sup> ، وحسب قرار المحكمة العليا رقم 303135 المؤرخ في 2005/06/01 فإن الحكم بالمستحقات الضريبية لإدارة الضرائب لا يُعتبر ازدواجية في العقاب ، فبالإضافة إلى العقوبات الجزائية التي يحكم بها القضاء الجزائري يُمكن لإدارة الضرائب أن تُضيف إليها عقوبات جبائية تتخذ شكل الزيادات في الضريبة و الغرامات الجبائية<sup>(3)</sup> .

إلاّ أنّه يبقى للمتهم المدان حق المنازعة في قيمة الغرامات الجبائية عن طريق المطالبة بالخبرة أمام قاضي الموضوع<sup>(4)</sup> ، فالإدارة الجبائية هي الجهة المختصة بتقدير قيمة الغرامات الجبائية و يكون القاضي مُلزَم بالأخذ بطلبات الإدارة بخصوص الغرامات ما لم يطعن المتهم في تقدير القيمة بناءً على رأس ماله و المبالغ المُصرح بها ، إلاّ أنّه يجب على المتهم تقديم إعتراضه أمام قضاة الموضوع فلا يجوز تقديمه أول مرة أمام المحكمة العليا و غالباً ما يُلزم المتهم بتقديم ما يُثبت و يدعم إعتراضه و يبقى للقاضي سلطة اللجوء إلى خبرة محاسبية أم لا و في حالة الرفض يجب على القاضي تبيان الأسباب التي دعت إليه ذلك و إلاّ كان حكمه معيباً بالقصور في التسبب<sup>(5)</sup> ، وبالتالي فإنّه إذا كان

(1) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص ص. 182 - 183 . (2)

المادة 303 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق . (3) يلس

شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 183 . (4) بوناظور

بوزيان ، مرجع سابق ، ص 44 . (5) السبتي فارس

، مرجع سابق ، ص ص 336 - 335 .

بمقدور القضاة التخفيض في الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض في الغرامات الجبائية(1) بناءً على سلطتهم التقديرية .

### الفرع الثالث : إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على المتهم المُدان

إنَّ تطبيق العقوبات التكميلية يجب أن يتم النطق به من طرف المحكمة بغرض تكملة العقوبات الأصلية المحكوم بها(2) ، وتُعتبر العقوبات التكميلية جزاءات غير عقابية لأنها إما تتطوي على فرض أحكام شديدة على مُرتكبي الجريمة مما يؤدي إلى عدم تمتعهم بالمزايا التي يتمتع بها سائر المُخاطبين بالقانون الضريبي أو على فكرة تدبير الوقاية(3) .

#### أولا : طبيعة العقوبات التكميلية

إنَّ حرص المشرع الجزائري على التشديد في العقوبات الغرض منه حماية الحقوق المالية للخزينة العمومية إذ جاء قانون المالية لسنة 1997 ببعض الإجراءات من أجل مكافحة الغش و التهرب الضريبي و التي لها علاقة بمهنة المُكلف بالضريبة المُدان(4) ، و تتمثل العقوبات التكميلية أساسًا في نشر الحكم و تعليقه كاملاً أو مُستخرجًا منه في الجرائد التي تُعينها أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تُحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه(5) .

و في هذا الصدد نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بأن يُنشر الحكم بتمامه أو باختصاره في الجرائد التي تُعينها و يُعلق في الأماكن التي تُعينها و الكل على نفقة المحكوم عليه " كما نصت كذلك المادة 120 فقرة 6 من قانون التسجيل على إمكانية نشر الحكم الصادر بالإدانة .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 443 .

(2) GUERRI Rachid , op.cit , p 30 .

(3) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 188 .

(5)

(4) غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 69 .

بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 442 .

و في حالة العود يُلزم قاضي الموضوع بالقضاء بعقوبة نشر حكم الإدانة<sup>(1)</sup>.

أما الصنف الثاني من العقوبات التكميلية فهي عبارة عن عقوبات مهنية تتمثل في المنع من ممارسة المهنة و غلق مؤسسة المُكَلّف بالضريبة المدان<sup>(2)</sup> ، إذ تمنع المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري بمفهوم القانون المُتعلق بالسجل التجاري<sup>(3)</sup> و تُثير المادة 29 نوعين من الملاحظات أولهما أنّها لم تُحدد لهذه العقوبة مدة معينة و لكن يُمكن في هذه الحالة الإستنتاج بأحكام المادة 14 من قانون العقوبات التي تُحدد المدة القصوى بخمس سنوات .

أما الملاحظة الثانية تكمن في تعارض هذه المادة مع مبدأ المساواة على إعتبار أنّ هذه العقوبة لا تعني إلاّ المُكَلّفين بالضريبة الذين يُمارسون نشاطاً تجارياً و لا تنطبق على أصحاب المهن الأخرى كالمزارعين.

كما نصت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة أنّه فيما يخص رجال الأعمال و الخبراء و المحاسبين في حالة العود أو تعدد الجرائم المُثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تُطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مُستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بصفة مسير أو مُستخدم<sup>(4)</sup> .

و يُمكن أن تُوقع على المُكَلّف بالضريبة المدان عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه و ذلك وفقاً لنص المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 ، إذ يتمّ غلق مقر نشاط المُكَلّف بالضريبة الذي لا يلتزم بواجبه الجبائي و ذلك بغرض حثه على دفع الضرائب و ذلك بعد إستنفاد كل المحاولات الودية

(1) المادة 303 من أمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، مرجع سابق .

(2) GUERRI Rachid , op.cit , p 30 .

(3) المادة 29 من قانون رقم 03 - 22 المؤرخ في 28/12/2003 يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر عدد 83 مؤرخ في 29 ديسمبر 2003 .

(4) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 442 .

للتحصيل طبقاً للتعليمية رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 2/6/1995 و هذا الإجراء مُخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز المدة ستة(06) أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة طبقاً للمادة 318 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997<sup>(1)</sup>.

### ثانيا : تأثير العقوبات التكميلية على الوضعية المهنية للمُكلف بالضريبة المُدان

إذا ما نجم عن الإخلال بواجب التصريح إدانة المُكلف بالضريبة بجريمة الغش الضريبي و من تم توقيع العقوبات التكميلية عليه فإن ذلك له أثر كبير على الوضعية المهنية للمُكلف بالضريبة المُدان خصوصاً في علاقاته مع المنافسين و الزبائن ، إذ أنّ معظم هذه العقوبات تُعد جزاءً أدبي كنشر الحكم مثلاً الغرض منها الشهر بضُعف الحس الوطني لدى المُكلف بالضريبة<sup>(2)</sup> .

أما العقوبات المنصبة على غلق المؤسسة أو المنع من مُمارسة المهنة فيكون يكون لها تأثير كبير بإعتبار أنّ المؤسسة أو مكان مُزاولة المُكلف بالضريبة لنشاطه يكون محلاً لتردد العملاء و الزبائن مما يُؤثر سلْباً على سمعة وثقة المُكلف بالضريبة المُدان ، و من تمّ فإن توقيع مثل هذه العقوبات من شأنه أن يُؤثر على مُستقبل مهنة المُكلف المُدان من حيث المداخل و المردودية ، و يكون لهذه العقوبات وقع كبير على المتهم المُدان و هذا ما قد يُعزز لديه الحس بواجب التصريح الدقيق المُطابق .

---

(1) غانم جوهر ، مرجع سابق ، ص 69 .

(2) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 184 .

إن أساليب و آليات الرقابة الجبائية تتميز بالصرامة من جهة و الردع من جهة أخرى ، إلا أنها تبقى في أمس الحاجة لإيجاد المبادئ و الأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان ، و لإرساء رقابة جبائية أداتها التصريحات ينبغي القيام بجملة من الإصلاحات و التعديلات في المنظومة القانونية الخاصة بالتصريح و كذا تغيير ذهنية المُكَلّف بالضريبة مع ضرورة التركيز على إصلاح و تحديث أساليب عمل إدارة الضرائب .

و من أجل التحقيق الفعلي لمزايا أسلوب التصريح الذي يرمي إلى حماية المُكَلّف من تحكُّم الإدارة الجبائية في تقدير إيراداته بالإضافة إلى تخفيف الأعباء عليه فإنَّ الإنطلاق في إصلاح المنظومة الخاصة بشروط التصريح يُعد أول نقطة تحول في سبيل توسيع نطاق بسط رقابة الإدارة الجبائية ، وينبغي أن يتمحور إصلاح شروط التصريحات في بعض جوانبها خاصة تلك المُتعلقة منها بمكان و آجال إيداع التصريحات إذ يقتضي الأمر من المشرع الجزائري التكريس الصريح للأحكام الخاصة بآثار الخطأ غير العمدي في مكان إيداع التصريحات و كذا النص على الأحكام الخاصة بإمكانية العدول عن التصريحات خلال مُدد زمنية معينة .

و طالما أنَّ الهدف الرئيسي لإنتهاج أسلوب التصريح يرمي إلى تقريب الإدارة من المواطن و تخفيف الأعباء عنه أصبح من الضروري على المشرع الجزائري تبني منظومة التصريح عن بعد أو ما يُعرف بالتصريح الإلكتروني عن طريق إستعمال الأنترنيت على غرار ما إنتهجت بعض الدول العربية كتونس مثلاً ، و هذا بغرض مواكبة التطورات الحاصلة في جميع المجالات على نحو يجعل من تحديث آلية التصريح الأداة المشجعة للإستثمارات المحلية و الأجنبية .

ويقع على عاتق إدارة الضرائب واجب السعي إلى تحسين العلاقة بينها و بين المُكَلّف بالضريبة و هذا من خلال إنتهاج أساليب تحسيسية توعوية بضرورة مساهمة الممول في المجهود الجبائي ، و من أهم الوسائل المُمكن إتباعها إنشاء مركز وطني للإستعلامات الإدارية مُهمته تزويد المُكَلّفين بالضريبة بكل المعلومات التي يحتاجون إليها مع إنشاء قاعات للإستقبال لشرح مختلف الاحكام الجبائية و إعطاء

أمثلة تطبيقية بواسطة المناشير ، كما ينبغي القيام بملتقيات دورية مع المُطالبين بالضريبة للإتصاات إلى مُقترحاتهم و الإسراع في حل مشاكلهم و إجلاء الغموض عن بعض الأحكام التي إستعصى فهمها كما

يُمكن تعزيز ذلك عن طريق برمجة حصص تلفزيونية و إذاعية يحضرها مُمثلون عن إدارة الضرائب و المُكلفين بالضريبة للتعلم في درس بعض الجوانب التقنية و تبسيطها .

و إذا كانت إدارة الضرائب تتمتع بسلطة الرقابة و التحقيق مع المُكلفين بالضريبة إعتيادًا على تصريحاتهم و دفاترهم المُحاسبية و من ثمّ تلجأ إلى إجراءات التصحيح الجبائي و توقيع الغرامات على المُخلين بالإلتزامات التصريحية ، فإنّه ينبغي عليها مقابل ذلك أن تنتهج الأساليب الحديثة في عملها و هذا من خلال الموازنة بين الأسلوب الردعي و الأسلوب التحفيزي و هذا عن طريق :

- نشر بعض التصاريح التي قام أصحابها بذكر مداخلهم و أرباحهم بكل أمانة و جعله مثالاً يُقتدى به و كذلك بعض التصاريح التي إعتد أصحابها على التزوير و عدم التصريح بمداخلهم الحقيقية لجعلهم في وضع يُثنيهم عن اللجوء لمثل هذه التصرفات .

- منح بعض الإمتيازات الخاصة مثل التخفيض في وعاء الضريبة بالنسبة للمُكلف بالضريبة المثالي الذي قام خلال سنوات مُعينة بإيداع تصاريح تتضمن مداخله و أرباحه الحقيقية .

و بالتالي فإنّ مُباشرة الإصلاحات على مستوى منظومة التصريح و كذا تحديث أساليب عمل الإدارة الجبائية من شأنه أن يُبعد عن ذهن المُكلف بالضريبة الفكرة التي مفادها أنّ التصريح هو وسيلة الإدارة الجبائية لسيط رقابتها عليه ، و من ثمّ يقف على حقيقة أنّ مُمارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها الرقابية مُقيد بوجود مراعاة ضمانات المُكلف على نحوٍ يحفظ كرامته و حقه في الدفاع عن نفسه خصوصًا و أنّ الإخلال بهذه الضمانات و مُخالفتها يجعل العمل الرقابي للإدارة الجبائية قابل للإبطال قضاءً .

و إذا كان القضاء كمبدأ عام هو حامي الحقوق و الحريات الفردية ، فللقاضي الجزائري دور هام في تفعيل الرقابة الجبائية و هذا عن طريق مُعاقبة المُخلين بواجب التصريح ، إلّا أنّ مُساهمة الجهات القضائية الجزائرية تبقى مُعتبرة إلى حدٍ ما و يرجع ذلك إلى إنتهاج المشرع الجزائري موقفًا فريدًا فيما يخص النظام الجزائري للجرائم الضريبية بما فيها الجرائم الناتجة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية .

و قد تميز موقف المشرع الجزائري بالتشدد الذي أهم مظاهره تحويل جريمة الغش الضريبي من جنحة إلى جنائية ، بالإضافة إلى إلغاء السلطة التقديرية التي كانت ممنوحة للقاضي فيما يخص إمكانية

الجمع أو عدم الجمع بين عقوبتي الحبس و الغرامة و أصبح يُفرض على القاضي في حالة الإدانة المؤسسة على الغش الضريبي النطق بالعقوبتين الجزائيتين معاً و لم يعد له الإختيار بينهما و هو موقف مُخالف لما هو معمول به في أغلبية الدول التي تأخذ بنظام تجنيح الفعل ، فهذا الإجتهااد الجديد أصبح مُتناقضًا مع السياسة العقابية العامة المُنتهجة منذ 2001 من طرف الجزائر و الرامية إلى خلع الطابع الجنائي عن الجرائم الإقتصادية و التخلي عن ربط العقوبة بالمبلغ المُختلس أو المُبدد ، وهو ما يتطلب التوجه نحو تقليص العقوبات السالبة للحرية و الإكتفاء بفرض الجزاءات المالية مع الزيادة في حدها الأقصى خصوصًا أن الهدف الرئيسي للقانون الضريبي هو تحقيق العدالة و توسيع القاعدة الضريبية و بالتالي ضمان مصلحة الدولة في إقتضاء الضريبة .

و بما أن الجريمة الناشئة نتيجة الإخلال بالالتزامات التصريحية تُعتبر من قبيل الجرائم الإقتصادية التي تنخر الإقتصاد الوطني مثلها مثل جرائم الفساد و تبيض الأموال أصبح من الضروري منح النيابة العامة سلطة تحريك الدعوى العمومية و عدم حصر مُمارسة هذه السلطة على إدارة الضرائب التي تملك حرية تحريك الدعوى من عدمها .

كما أن سلطة القاضي الجزائي في تكييف الوقائع المُشكلة للجريمة و تقرير العقوبة اللازمة لها تتوقف أساسًا على المبلغ الضريبي المُتملص منه المُحدد من طرف الإدارة الجبائية و التي قد تُبالغ في تحديده ، و هو ما يتطلب إسناد مهمة تحديد المبلغ المُتملص منه إلى جهة مُحايدة ذات خبرة و دراية و هذا عن طريق تكوين قضاة مُتخصصين في مجال الجباية أو لجان مستقلة أو خبراء و محاسبين معتمدين تُسند لهم مهمة تحديد المبالغ المُتملص منها ، و في هذا الصدد يتعين تدخل المشرع الجزائري لخلق مثل هذه الضمانات الضرورية لحماية المُكلف بالضريبة المتهم من أي تعسف من طرف الإدارة الجبائية .

## قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

## 1. الكتب

- 1 - أحمد يوسف سنية ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 .
- 2 - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .
- 3 - السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 .
- 4 - السويسي فاطمة ، المالية العامة : موازنة - ضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان ، 2005 .
- 5 - السنهوري عبد الرزاق ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد : مصادر الإلتزام ، الجزء الأول ، دار إحياء التراث ، بيروت ، بدون سنة .
- 6 - العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2006 .
- 7 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 .
- 8 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الثاني ، الطبعة التاسعة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 .
- 9 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول ، الطبعة العاشرة، دار هومة، الجزائر، 2009 .
- 10 - بريارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2009 .
- 11 - بشور عصام، المالية العامة و التشريع المالي ، الطبعة الثانية ، مطبعة طبرين، سوريا ، 1978.
- 12 - جيلالي بغدادي ، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية ، الجزء الاول ، المؤسسة الوطنية للإتصال و النشر و الإشراف ، الجزائر ، 1996 .
- 13 - حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، القسم الثاني ، الدارالجامعية، الإسكندرية ، بدون سنة .
- 14 - حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية ، الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 1997 .
- 15 - حواس صالح ، المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، دار غرناطة ، الجزائر ، 2008 .
- 16 - حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006/2005 .
- 17 - طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، عمان ، 2008 .
- 18 -

يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 . 19 - محي  
محمد مسعد ، الإصلاح الضريبي بين الواقع و المأمول ، دار رؤية ، الإسكندرية ، 2008 .  
20 - محمد

أبونصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيقية ،  
الطبعة الثالثة ، مطابع الدستور التجارية ، عمان ، 2005 . 21 - محمد  
مرسي فهمي ، سيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها  
العملية ، د.د.ن، القاهرة ، 1999 . 22 -

محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2004 . 23 - محمد  
علي أحمد قطب ، الموسوعة القانونية و الأمنية في حماية المال العام ، إيتراك للنشر ، القاهرة ، 2006  
24 - محمود

مصطفى ، الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ، الجزء الأول ، د.د.ن ، 1953 . 25 - محمد  
مروان ، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري ، الجزء الثاني ، ديوان  
المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 . 26 -

محمد سعيد جعفر ، تصرفات ناقصي الأهلية المالية في القانون المدني الجزائري و الفقه الإسلامي ،  
دار هومة ، الجزائر ، 2002 . 27 \_ محمد

سعدي الصبري ، الواضح في شرح القانون المدني الجزائري : الإثبات في المواد المدنية و التجارية ، دار  
هومة ، الجزائر ، 2009/2008 . 28 - ناصر

مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2004 . 29 - سوزي عدلي

ناشد ، ظاهرة التهريب الدولي و أثرها على إقتصاديات الدول النامية ، دارالمطبوعات الجامعية ،  
الإسكندرية ، 1999 . 30 - سوزي عدلي ناشد ،

المالية العامة : النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان  
، 2003 .

31 - عكوش حسن ، جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالاقتصاد القومي ، دار الفكر  
الحديث للطباعة و النشر ، القاهرة ، 1973 . 32 -

فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، عنابة ، الجزائر ، 2008  
33 -

صمودي سليم ، المسؤولية الجزائرية للشخص المعنوي : دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي ،

دار الهدى ، الجزائر ، 2006 . 34 - خالد شحادة

الخطيب ، أحمد زاهر شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار وائل ، عمان ، 2005 .

35 - خلاصي رضا ،

النظام الجبائي الجزائري الحديث : جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، الجزء الأول ، دار هومة ،

الجزائر ، 2006 . 36 - خليل عواد أبو حشيش

، دراسات مُتقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن ، 2004.

## II . الرسائل والمذكرات

1- بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة(1992-

2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 . 2

- بوزيدة حميد ، الضريبة و إنعكاساتها على الإقتصاد الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1997 . 3 -

بوالخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير

في العلوم الإقتصادية ، فرع التنمية ، جامعة باتنة ، 2004/2003 . 4 - جبالي

محمد ، مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ، تخصص قانون

السوق ، جامعة جيجل ، 2008/2007 . 5 - كمال محمود

متولي ، عدالة الضريبة بين القانون و الشريعة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المالية ، جامعة

الجزائر ، 1988/1987 . 6 - محمد الأمين

ولد عبد الرحمان ولد شريف أحمد ، الإصلاح الضريبي من خلال إستراتيجيات التنمية في موريطانيا ،

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، فرع نظرية التنمية ، جامعة باتنة ، 2003/2002 .

7 - فريجة حسين ، منازعات

الضرائب المباشرة في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة و المالية العامة ، جامعة الجزائر

، 1985 .

8 - صحراوي علي ، مظاهر الجباية في الدول النامية و أثرها في الإستثمار الخاص من خلال

إجراءات التحريض الجبائي(التجربة الجزائرية) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ،

جامعة الجزائر ، 1991 . 9

- تصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمال ، جامعة قسنطينة ، 2008/2007 . 10

- غانم جوهر، التهريب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي ، فرع قانون الأعمال ، المدرسة العليا للمصرفة ، الجزائر ، 2006 .

### III. المقالات

- 1- بودالي محمد، "أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري : دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي" ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 77 - 131 .
- 2 - بوناظور بوزيان ، " الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهد القضائي في الجزائر " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 9 - 45 .
- 3 - بوسقيعة أحسن ، " المخالفة الضريبية(الغش الضريبي) " ، المجلة القضائية ، العدد الأول، 1998 ص 17 - 34 .
- 4 - يلس شاوش بشير ، " العقوبات الجزائية في المواد الضريبية " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 177 - 186 .
- 5 - كربي زيبيدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، 2005 ، ص ص 11 - 34 .
- 6 - إبراهيمي ، " الأشكال المختلفة لمشاركة المواطن في الإدارة الجزائرية " ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الإقتصادية والسياسية ، عدد 04 ، 1985 ، ص ص 852 - 862 .
- 7 \_ محمد الصالح العياري ، " دور الإدارة في توظيف الجباية " ، مجلة إدارة ، عدد 01 ، 1992 ، ص ص 15 - 28 .
- 8 \_ محمد محمد على طيبة ، " التهريب الضريبي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 157 - 176 .
- 9 \_ معاشو عمار ، " خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 133 - 155 .
- 10 - مروك نصر الدين ، " مراحل جمع الدليل الجنائي " ، نشرة القضاة ، العدد الاول ، 2003 ، ص ص 27 - 67 .
- 11 - مرحوم محمد الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 49 - 53 .

- 12 - مرشان حسن ، " الغش الضريبي غي القانون المغربي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص. 65 - 75 .
- 13 - عبد الله الحرتسي حميد ، رداوية معمر ، " دعم نظم المعلومات بالتكامل و التنسيق و أهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب - الجزائر - " ، أعمال الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، أيام 14 - 15 أبريل 2009 (غير منشور) .
- 14 - عبد العزيز أمقران ، " عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص. 7 - 15 . 15 - فنيش كمال ، " الغش و التهريب الضريبي و العقوبات المقررة " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص. 47 \_ 63 . 16 - فريجة حسين ، " مسؤولية الإدارة عن أعمال موظفيها " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 05 ، 2004 ، ص ص. 25 - 50 .
- 17 - قنطار رابح ، " النزاع الجبائي " ، نشرة القضاة ، عدد 53 ، 1998 ، ص ص. 15 - 43 .

#### IV. الوثائق

- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، 2002 .

#### V. المجالات القضائية

- 1 - قرار مجلس الدولة رقم 011888 المؤرخ في 15/06/2004 ، نشرة القضاة ، عدد 60 ، 2006 .
- 2 - قرار مجلس الدولة رقم 001987 مؤرخ في 30/07/2001 مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 .
- 3 - قرار مجلس الدولة رقم 003975 مؤرخ في 12/11/2001 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 02 ، 2002 .

#### VI. النصوص القانونية

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96 \_ 483 مؤرخ في 07 فيفري 1996 ، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه بإستفتاء 28 نوفمبر 1996 ، ج ر عدد 9 مؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المعدل بالقانون رقم 02 \_ 03 مؤرخ في 10 أبريل 2002 ، ج ر

عدد 25 مؤرخ في 14 أفريل 2002 المعدل بالقانون رقم 08 \_ 19 مؤرخ في 15 ديسمبر 2008 ، ج ر  
عدد 36 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 .

#### - النصوص التشريعية

- 1 - أمر رقم 66 - 155 مؤرخ في 08 يونيو 1966 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، ج ر عدد 48 لسنة 1966 .
- 2 - أمر رقم 66 - 156 مؤرخ في 08 يونيو 1966 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49 لسنة 1966 .
- 3 - أمر رقم 75 - 58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، معدل و متمم ، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 لسنة 1975 .
- 4 - أمر رقم 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، معدل و متمم ، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 لسنة 1975 .
- 5 - أمر رقم 76 - 101 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ج ر عدد 102 لسنة 1976 .
- 6 - أمر رقم 76 - 102 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ر عدد 103 لسنة 1976 .
- 7 - أمر رقم 76 - 104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، ج ر عدد 08 لسنة 1977 .
- 8 - أمر رقم 76 - 105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81 مؤرخ في 18 ديسمبر 1977 .
- 9 - قانون رقم 90 - 36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر عدد 57 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 .
- 10 - قانون رقم 91 \_ 25 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، ج ر عدد 65 ، لسنة 1991 .
- 11 - مرسوم تشريعي رقم 83 - 18 مؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، ج ر عدد 88 مؤرخ في 30 ديسمبر 1993 .
- 12 - أمر رقم 96 - 31 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، ج ر عدد 85 مؤرخ في 31 ديسمبر 1996 .
- 13 - قانون رقم 97 - 02 مؤرخ في 31 ديسمبر 1997 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1998 ، ج ر عدد 89 ،

- لسنة 1997 . 14 -
- قانون رقم 98 - 12 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، ج ر عدد 98
- لسنة 1998 . 15 -
- قانون رقم 2000 - 06 مؤرخ في 23 ديسمبر 2000 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، ج ر عدد 80
- لسنة 2000 . 16 -
- قانون رقم 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 79
- مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 . 17 -
- قانون رقم 02 - 11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد 86
- مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 . 18 -
- قانون رقم 03 - 22 مؤرخ في 28 ديسمبر 2003 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر عدد 83
- مؤرخ في 29 ديسمبر 2003 .
- 19 - قانون رقم 04 - 21 مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، ج ر عدد 85 مؤرخ في 30 ديسمبر 2004 .
- 20 - قانون رقم 05 - 10 مؤرخ في 20 جوان 2005 ، معدل و متمم للأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، يتضمن القانون المدني ، ج ر عدد 44 لسنة 2005 . 21
- قانون رقم 05 - 16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2005 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، ج ر عدد 85 لسنة 2005 . 22
- قانون رقم 06 - 23 مؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ، معدل و متمم للأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات ، ج ر عدد 84 لسنة 2006 . 23 - قانون رقم 07 - 12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر عدد 82 مؤرخ في 31 ديسمبر 2007 . 24 - قانون رقم 08 - 21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 مؤرخ في 31 ديسمبر 2008 . 25 - قانون رقم 08/09
- 09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ج ر عدد 21 ، مؤرخ في 23 أبريل 2008 .

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

## I. OUVRAGES

1 - A.Beetschen , P.H Bouzzachi ,L'integration fiscal , Edition Francis le Fabre , Paris , 2001 .

2- ALBERTIN Jean - Marie , SILEM Ahmed , Lexique d'économie , Dalloz ,

Paris , 1999 .

- 3 - ALEXANDRE Jean , Droit fiscal Algérien ,O.P.U , Alger, 1990 .
- 4- B Jaque , Le contrôle fiscal , L .G.D.J , Paris , 1991 .
- 5- BEL TRAME Pierre , La fiscalité en France , 10<sup>ème</sup> édition , Hachette supérieur, Paris , 2004 .
- 6 - BRAHIMI Abdelhamid ,L'economie Algerienne , O.P.U ,Alger , 1991 .
- 7- BRURON Jacque , Le contrôle fiscal , L.G.D.J , Paris .
- 8 - CASIMIR Jean-pierre , Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt , Paris , 1990 .
- 9- CASIMIR Jean-pierre , Pour faire face a un contrôle fiscal , Groupe revue fiduciaire , Paris , 1998 .
- 10 - CASIMIR Jean-pierre , Contrôle fiscal : droit , garanties et procedures , Groupe revue fiduciaire , 7 edition, Paris , 2000 .
- 11- CAUDMET Paul - Marie , Finances publiques , T 01 , Edition Montchrestien , Paris , 1981 .
- 12 - COLIN Philippe , La verification fiscale , Edition Economica , Paris , 1979
- 13- CONRIE Jean – pierre , LEMAIRE Dominique , Les impots et la politique fiscale , Paris , 1984 .
- 14- COZIANE Maurice , Précis de la fiscalité des entreprise , 24<sup>ème</sup> édition , Librairie de la cour de cassation , Paris , 2000/2001 .
- 15- DE LAUBADERE André , GAUDEMET Yves , Traité droit administratif, T 01 , L.G.D.J , Paris , 1999 .
- 16- G.Lerouge , Théorie de le fraude en droit fiscal , L .G.D.J , PARIS , 1994 .
- 17 - LAMARQUE Jean ,Livre des procedures fiscales , DALLOZ ,Paris , 1999 .
- 18- LAMBERT Thierry , Le contrôle fiscal : droit et pratique , P.U.F , Paris , 1991 .
- 19\_ LAMULLE Thierry , Droit fiscal , Galino Editeur, Paris , 2004 .
- 20- LAURENT Claude , Le contrôle fiscal : la verification de comptabilité , Edition comptabilité malsebre , 1995 .
- 21- LAURE Martin , Traite de politique fiscale , PUF , Paris , 2001 .
- 22- MARGUET Christian , Le contrôle fiscal , L .G.D.J , Paris , 1984 .
- 23- MARGAIRTAZ André , MERKLI Roger , La fuite devant l'impôt et les controles dus , imprimerie vaudoise , Lausanne , 1985
- 24- MARCHAT .D , Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise , Edition L'hérmès , 1994 .
- 25- MUZELLEC Rymond , Finances publiques , 8<sup>ème</sup> édition , Dalloz , Paris ,

1993 .

26- TROTABAS Louis , Finances publiques , Dalloz , Paris , 1964 .

27- TROTABAS Louis , COTTERT Jean-marie , Droit fiscal , 8 edition , Dalloz, Paris ,1997 .

## II. MEMOIRES

1 - BOUDOKHNE Ammar , Le contentieux reperssif en matière fiscal : droit comparé ( Algerien – francis) , mémoire en vue de l’obtention du mastère , filière juriste d’entreprise, université de lille 2, 2004/2005 .

2 - KRIOUI Mehieddine , Le contentieux fiscal en Algérie , mémoire en vue de l’obtention du mastère en droit privé , université de perpignan , 2005 .

3 - YECHOUI Lynda , Le contentieux fiscal en droit Algerien : les limites des pouvoirs de l’administration en matière de contrôle fiscal , mémoire en vue de l’obtention du mastère en droit privé , université de perpignan , 2001/2002 .

## III. ARTICLES

1 \_ ABERKANE Farida , " Le controle du pouvoir discrétionnaire de l’administration par le juge administratif " , Rev du consiel d’etat , N° 1 , 2002 , pp . 23 – 27 .

2- AIT BELKACEM Djamel , " La créance fiscale objet de la poursuit pénal pour la fraud fiscale", Rev de la cour suprême , N° spécial sur la fraude fiscale et contrebande, 2009, pp.39 – 51.

3 - BENALI Brahim , " Presentation du nouveau code des procédures fiscales " , Rev du consiel d’etat , N° special sur le contentieux fiscal 2003 , pp.27 – 32 .

4- GUERRI Rachid , " Le contentieux de la fraude fiscale aspects pratiques ", Rev de la cour suprême , N° spécial sur la fraude fiscale et contrebande, 2009 , pp.17 – 38 .

5 - P.F Racine , " L’organisation de l’administration fiscal et le contrôle fiscal " , Rev du conseil d’etat ,N° special sur le contentieux fiscal , 2003 , pp .12 – 26 .

6- YACEF Belkacem Arab , " La fraude fiscale " , Rev de la cour suprême ,N° spécial sur la fraude fiscale et contrebande, 2009, pp. 7 – 15 .

#### IV. DOCUMENTS

- 1 - Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide pratique de laT.V.A ,2009 .
- 2 - Ministère des finances, Direction générale des impôts , Guide du contribuable,2009 .
- 3 - Ministère des finances, Direction générale des impôts ,C alendrier fiscal , 2004 .
- 4 - Ministère des finances , Direction générale des impôts , Guide fiscal de l'artisan traditionnel ,2009 .

## الفهرس

01.....مقدمة

04.....الفصل الأول : التصريح الجبائي بين حرية تقديره و ظوابط صحته

07.....المبحث الأول : التصريح الجبائي أسلوب لتقدير الضريبة ذاتيًا

- المطلب الأول : مفهوم التصريح الجبائي.....07.....07
- الفرع الأول : تعريف التصريح في المجال الجبائي.....07.....
- أولاً: تعريف التصريح باعتباره أسلوباً لتقدير وعاء الضريبة.....08.....
- ثانياً: تمييز نظام التصريح عن غيره من أساليب تقدير الضريبة.....09.....
- 1 \_ تمييز التصريح الجبائي عن التقدير الجزافي.....10.....
- 2 \_ تمييز التصريح الجبائي عن التقدير الإداري.....11.....
- الفرع الثاني : المبادئ الأساسية لأسلوب التصريح.....12.....
- أولاً : مبدأ حرية التقدير.....13.....
- 1 \_ مضمون مبدأ حرية التقدير.....13.....
- 2 \_ أهداف تكريس مبدأ حرية التقدير.....14.....
- ثانيا : مبدأ الثقة المتبادلة.....14.....
- 1 \_ مضمون مبدأ الثقة المتبادلة.....15.....
- 2 \_ أهداف تكريس مبدأ الثقة المتبادلة.....15.....
- الفرع الثالث : أهمية اعتماد التصريحات في تقدير وعاء الضريبة.....17.....
- أولاً : بالنسبة للمكلف بالضريبة.....17.....
- ثانيا : بالنسبة لإدارة الضرائب.....19.....
- المطلب الثاني : التصنيفات المختلفة للتصريحات الجبائية.....21.....
- الفرع الأول : التصنيف القائم على أجل تقديم التصريحات.....21.....
- أولاً : التصريح الشهري.....22.....
- ثانيا : التصريح الثلاثي.....23.....

- 24..... ثالثًا : التصريح السنوي.....
- 25..... الفرع الثاني : اعتماد معيار مباشرة النشاط في تصنيف التصريحات
- 25..... أولاً : التصريح بالنشاط المهني أو بالوجود.....
- 26..... ثانيًا : التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط.....
- 28..... ثالثًا : التصريح بوفاء مُمارس النشاط.....
- 29..... الفرع الثالث : التصنيف المرتبط بالواقعة الموجبة للتصريح.....
- 29..... أولاً : التصريح بواقعة تحقيق الدخل.....
- 30..... ثانيًا : التصريح بواقعة الإنفاق.....
- 31..... ثالثًا : التصريح بواقعة اكتساب رأس.....
- 33..... المبحث الثاني : المعايير الضابطة لصحة التصريحات الجبائية.....
- 34..... المطلوب الأول: نطاق الخضوع للالتزام بالتصريح.....
- 34..... الفرع الأول : المعيار الشخصي.....
- 34..... أولاً : صفة الأشخاص الملزمون بالتصريح.....
- 38..... ثانيًا : الأشخاص المعنوية الملزمة بالتصريح.....
- 39..... 1 \_ شركات الأموال الخاضعة وجوبًا للضريبة على أرباح الشركات.....
- 39..... 2 \_ شركات الأشخاص.....
- 41..... الفرع الثاني : المعيار الموضوعي.....
- 41..... أولاً : محل التصريح المنصب على المداخيل و الأرباح.....
- 41..... 1 \_ المداخيل المُشكلة للضريبة على الدخل الإجمالي.....
- 46..... 2 \_ الأرباح الصافية للشركات.....

- ثانيا : محل التصريح المنصب على العمليات الموجبة للرسم.....47
- الفرع الثالث : الإعفاء من الالتزام بالتصريح.....49
- أولا : الإعفاء المتعلق بطبيعة بعض النشاطات.....49
- 1 \_ إعفاء الأجراء من إلزامية تقديم التصريحات الجبائية.....49
- 2 \_ حالات إعفاء الأجراء من الإلتزام بالتصريح.....50
- ثانيا : إعفاء الأشخاص الخاضعين لبعض الأنظمة الخاصة.....50
- 1 \_ المؤسسات الأجنبية الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر.....50
- 2 \_ المدينين بالرسم على القيمة المضافة الخاضعين للنظام الجزافي.....51
- المطلب الثاني : القيود الشكلية و الموضوعية لصحة التصريحات الجبائية.....52
- الفرع الأول : الشروط الشكلية لصحة التصريحات الجبائية.....52
- أولا : الشكليات اللازمة في التصريحات الجبائية.....52
- 1 \_ إلزامية التصريح وفق نموذج محدد.....52
- 2 \_ وجوب توقيع التصريح الجبائي.....55
- ثانيا : الاختصاص الشخصي و الإقليمي في التصريحات.....56
- 1 \_ اكتتاب التصريح من طرف المكلف بالضريبة.....56
- 2 \_ إيداع التصريحات لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا.....59
- ثالثا : ميعاد إيداع التصريحات الجبائية.....61
- 1 \_ اختلاف ميعاد الإيداع باختلاف نوع التصريح.....61
- 2 \_ تمديد مواعيد الإيداع في حالة القوة القاهرة.....62
- الفرع الثاني : الشروط الموضوعية لتأسيس التصريحات الجبائية.....63

- أولا : البيانات الإلزامية في التصريح الجبائي.....63
- 1 \_ البيانات المتعلقة بشخص المكلف بالضريبة.....64
- 2 \_ البيانات المتعلقة بالمداخيل و الأنشطة الموجبة للضريبة.....65
- ثانيا : الوثائق المثبتة لمضمون التصريحات.....67
- 1 \_ الدفاتر التجارية الإلزامية .....67
- 2 \_ الفواتير و الوثائق.....69
- الفرع الثالث : حجية التصريحات الجبائية.....70
- أولا : الحجية المطلقة للتصريحات الجبائية.....71
- ثانيا : حدود حجية التصريحات الجبائية.....72
- الفصل الثاني : الإطار القانوني للرقابة القائمة على التصريحات.....74
- المبحث الأول : سلطات الإدارة الجبائية في إبراز و تدعيم الرقابة على التصريحات.....76
- المطلب الأول : إبراز الدور الرقابي للإدارة الجبائية على التصريحات.....76
- الفرع الأول : إعمال آلية التصريح للرقابة على صحة تنفيذ الإلتزامات التصريحية.....77
- أولا : طبيعة الإلتزامات الواجب مراعاتها.....77
- 1 \_ الإلتزامات الناشئة عن التصريح.....77
- 2 \_ الإلتزامات المحاسبية المقترنة بالتصريح.....78
- ثانيا : سلطات الإدارة الجبائية للكشف عن صحة تنفيذ الإلتزامات التصريحية.....78
- 1 \_ سلطة إجراء رقابة شكلية على التصريح.....78
- 2 \_ سلطة إجراء رقابة على الوثائق المرفقة بالتصريح.....79
- الفرع الثاني : الكشف عن المصدقية في تنفيذ الإلتزامات التصريحية.....81

- 82... أولاً : وسائل تحري المصدقية في تنفيذ الإلتزامات.....
- 1 \_ سلطة إجراء تحقيق محاسبي .....82
- 2 \_ سلطة إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية .....86
- ثانيا : إرتباط صحة التحقيق بمراعاة ضمانات المُصرح .....88
- 1 \_ الضمانات السابقة على إجراء التحقيق الجبائي .....89
- 2 \_ ضمانات مرحلة الشروع في التحقيق الجبائي .....91
- الفرع الثالث : الوقوف على درجة الوعي لدى المُصرح .....93
- أولاً : إعتدال نتائج التحقيق كوسيلة للوقوف على درجة الوعي .....94
- ثانيا : طبيعة العلاقة بين صحة التصريحات و درجة الوعي .....95
- المطلب الثاني : تدعيم رقابة الإدارة الجبائية على التصريحات .....96
- الفرع الأول : التوسيع في الصلاحيات و الإختصاصات .....96
- أولاً : صلاحيات الإدارة الجبائية لتحري الصحة و المصدقية .....96
- 1 \_ إرساء حق الإطلاع على نطاق واسع .....96
- أ : الهيئات الفاعلة في تعزيز حق الإطلاع .....98
- ب : الإستبعاد من نطاق الخضوع لحق الإطلاع .....100
- 2 \_ تكريس صلاحية الإنتقال للمعاينة .....102
- أ : المعاينة الواقعة على المحلات المهنية .....102
- ب : المعاينة نتيجة الممارسات التدليسية .....105
- ثانيا : إختصاص الإدارة بتحري محاضر جبائية .....107
- 1 \_ الحكمة من تحرير المحاضر الجبائية.....108

- 2 \_ حجية المحاضر الجبائية ..... 109.....
- أ : إكتساب المحاضر الجبائية للحجية المطلقة ..... 109.....
- ب : حدود حجية المحاضر الجبائية ..... 110.....
- الفرع الثاني : إعمال سلطة التقويم نتيجة لسلبية التحقيقات ..... 111.....
- أولا : ظروف سلطة التقويم ..... 111.....
- 1 \_ إلزامية الإعلان عن التعديلات ..... 111.....
- 2 \_ منح المكلف أجل للتعبير عن إرادته ..... 113.....
- ثانيا : إرتباط صحة التقويم بمراعاة ضمانات المصحح ..... 114.....
- 1 \_ مبدأ وجاهية إجراءات التقويم ..... 115.....
- 2 \_ الطابع النهائي لإجراءات التقويم ..... 116.....
- الفرع الثالث : إرساء سلطة التقييم التلقائي للضريبة ..... 118.....
- أولا : إعمال سلطة التقييم التلقائي نتيجة الإخلال بالإلتزامات الجبائية ..... 118.....
- 1 \_ إستحالة المراقبة الجبائية ..... 119.....
- 2 \_ الإخلال بالإلتزامات التصريحية أو المحاسبية ..... 120.....
- ثانيا : شروط صحة إجراءات التقييم التلقائي للضريبة..... 121.....
- 1 \_ تبليغ المكلف بأسس فرض الضريبة..... 121.....
- 2 \_ منح المكلف بالضريبة أجل لإبداء ملاحظاته ..... 122.....
- المبحث الثاني : مساهمة القضاء الجزائي في تفعيل الدور الرقابي للإدارة الجبائية..... 124.....
- المطلب الأول : متابعة جرائم الإخلال بالإلتزامات التصريحية ..... 125 .....
- الفرع الأول : تجسد الركن المادي للجريمة في صور التصريحات المخالفة..... 125.....

- 125.....أولا : صورة عدم التصريح بالنشاط
- 126.....ثانيا : التصريح بعد إنقضاء الأجل
- 127.....ثالثا : إخفاء أو إغفال أو نقص في التصريح
- الفرع الثاني : الركن المعنوي في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية ..... 131
- 132.....أولا : القصد الجنائي
- 132..... 1 \_ القصد العام
- 133..... 2 \_ القصد الخاص
- 133.....ثانيا : أثر الخطأ الجزائي في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية
- الفرع الثالث : شروط متابعة جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية..... 135
- 136.....أولا : إثبات جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية
- 137.....ثانيا : إلزامية تقديم الشكوى
- 141.....ثالثا : الإختصاص المحلي في جرائم الإخلال بالالتزامات التصريحية
- المطلب الثاني : أثر الإختصاص الردعي للقضاء الجزائي في تفعيل رقابة الإدارة الجبائية..... 143
- الفرع الأول : تشديد وصف جريمة الإخلال بالالتزامات التصريحية ..... 143
- 144.....أولا : نشوء جنائية الغش الضريبي نتيجة الإخلال بالالتزامات التصريحية
- 145.....ثانيا : الجنح البسيطة و المشددة
- الفرع الثاني : الجزاءات الجزائية و الجبائية المقررة لجريمة الإخلال بالالتزامات التصريحية ..... 145
- 146.....أولا : العقوبات الجزائية الموقعة على المتهم المدان
- 146..... 1 \_ العقوبات الأصلية المحكوم بها على الشخص الطبيعي
- 148..... 2 \_ العقوبات الأصلية الموقعة على الشخص المعنوي

149.....	ثانيا : العقوبات الجبائية الموقعة على المتهم المدان
150.....	1_ زيادات النقص و فوائد التأخير
154.....	2_ تكريس مبدأ الجمع بين الغرامات الجبائية و الجزائية
155.....	الفرع الثالث : إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على المتهم المدان
155.....	أولا : طبيعة العقوبات التكميلية
157.....	ثانيا : تأثير العقوبات التكميلية على الوضعية المهنية للمُكَلَّف بالضريبة المدان
158 .....	خاتمة
	الملاحق
161.....	قائمة المراجع
171.....	الفهرس

يرتكز النظام الجبائي الجزائري على أسلوب مباشر في تقدير قيمة الوعاء الضريبي أدواته تصريحات المكلفين بالضريبة ، إذ تُعتبر هذه التصاريح البينة على التزام المكلف بواجباته الجبائية ، و في سبيل تقييم مدى صحة و مصداقية تنفيذ الإلتزامات تباشر الإدارة الجبائية حقها في الرقابة و المعاينة الميدانية معتمدة في ذلك على السلطات و الآليات المخولة لها قانوناً .

إلا أنَّ المكلف بالضريبة قد يلجأ لاستعمال هذه التصريحات كطريقة لتملص من الضريبة و هو ما يُشكل جريمة الغش الضريبي التي أضحت ظاهرة ملازمة للنظام الضريبي و إحدى المعوقات الأساسية للتممية الإقتصادية ، إذ ينجم عن هذه الظاهرة المساس بمصالح الخزينة العمومية بشكل يؤدي إلى تدني الحصيلة الضريبية و إنخفاض الإنفاق العام ، و بالتالي التأثير على المصالح المالية و الإقتصادية و الإجتماعية للدولة و المجتمع على حد سواء ، و هو ما جعل المجتمع المدني يُطالب بإعمال شعار عدم الإفلات من العقاب بشأن الجرائم الإقتصادية المرتكبة و التي من بينها جريمة الغش الضريبي .

## Résumé

Le système fiscal Algérien est basé sur une méthode des déclarations fiscales pour estimer la valeur de l'assiette fiscale , ces déclarations sont la preuve du respect des obligations fiscales par le contribuable , et en vue d'évaluer la validité et la crédibilité de ces déclarations l'administration fiscale exerce un contrôle qui lui conféré par la loi .

Toutefois , le contribuable peut utiliser ces déclarations comme un moyen d'échapper a l'impôt , ce qui constitue le délit de la fraude fiscale , qui est devenu un phénomène inhérent au système fiscal et l'un des principaux obstacles au développement économique , et affecte les intérêts public et constitue donc une atteinte aux intérêts financiers et économiques de l'Etat .

D'ailleurs , la société civile ne cesse d'appeler a rigueur dans la lutte contre les infractions économiques , notamment La fraude fiscale .

