



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## □ الرقابة الجبائية في الجزائر □ د. نواصرية الزهراء

جامعة عنابة

مداخلة بعنوان

### التبلس الجبائي وأثره عند الرقابة الجبائية

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016م

## الملخص:

تتمتع الإدارة أثناء الرقابة الجبائية بالعديد من السلطات قصد تحديد الوعاء الضريبي او التحصيل، حيث يسمح لها القانون بالإطلاع على وثائق المكلف و الإنتقال و معاينة الأماكن ..وغيرها من السلطات والتي ورغم إتساعها إلا أنها تبقى مضبوطة بحقوق منحها القانون للمكلفين والتي تعد ضمانا له في مواجهة إمكانية تعسف الإدارة.

لكن وبموجب قانون المالية 2013، تكلم المشرع عن وضعية التلبس الجبائي والذي يمكن اعتباره تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية، الأمر الذي يضع المكلف في وضعية المخالف للقانون ويفقده الكثير من الحقوق التي كان يتمتع بها في مواجهة الإدارة . وهذا ما يجعلنا نتساءل عن مفهوم التلبس الجبائي وشروطه ثم أثره على حقوق المكلف عند الرقابة الجبائية والتي ستكون موضوع هذه المداخلة. و التلبس الجبائي هو إجراء من إجراءات الرقابة الجبائية والذي يسمح للإدارة بالتدخل في إطار ما لها من حقوق ( الزيارة ، المعاينة ، التحقيق، الحجز...) من أجل إيقاف جريمة جبائية هي بصدد الإرتكاب وكل ذلك عندما تجتمع لديها مؤشرات كافية على وجود خطر يهدد عملية تحصيل الضريبة سواء المستحقة أو حتى قبل إستحقاقها.

## résumé

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

## المقدمة:

بموجب قانون المالية 2013 إستحدث المشرع الجزائري إجراء التلبس الجبائي في نص المادة 20 مكرر 3 على غرار المشرع الفرنسي والذي جاء به في سنة 2007 وأحدث عليه عدة تعديلات قصد تحقيق الغاية المرجوة منه ، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وعند معاينتها لأفعال تدليسية صادرة

من المكلفين وفي ظروف قد تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية بالتدخل لوقف المخالفة ومن ثمة تأمين حق الخزينة العامة.

ومنح المشرع للإدارة خلال هذا الإجراء العديد من السلطات الإستثنائية والتي ضيقت بشكل كبير من حقوق المكلفين وأفقدتهم العديد من الضمانات التي كانوا يتمتعون بها في الأحوال العادية عند الرقابة الجبائية، الأمر الذي يدعونا للبحث في أحكام حالة التلبس الجبائي من خلال التطرق لمفهومه وشروطه (المطلب 1)، ثم إجراءاته وأثاره (المطلب 2) وأخيرا الطعون المترتبة للمكلف في حالة التلبس الجبائي (المطلب 3).

**المطلب الأول: مفهوم التلبس الجبائي وشروطه:** لا تكتمل الدراسة لاي موضوع إلا بعد تحديد مفهومه (أولا) وشروطه (ثانيا) كما يلي.

**أولا: مفهوم التلبس الجبائي:** لم يعطي القانون لحالة التلبس الجبائي تعريفا محددًا يبين فيها شروطه وخصائصه بدقة، ولكن بموجب نص المادة 20 مكرر 3 من ق إج<sup>1</sup>، فقد نص على (أنه عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص). وجاء في الفقرة الأولى من نفس المادة (بغض النظر عن كل الاحكام المتعلقة بالمراقبة والتحقيق... يمكن لاعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل والمحلفين قانونا في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية).

حيث يظهر أن التلبس هو عملية مراقبة جبائية من قبل الإدارة يثبت فيها قيام المكلف بأفعال تدليسية خطيرة يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية في المستقبل، أو هي حالة تسمح لإدارة الجبائية بالتدخل من أجل إيقاف جريمة جبائية هي بصدد الإرتكاب عندما تجتمع مؤشرات قوية على إرتكابها<sup>2</sup>. ولكن ماهي الظروف التي تشكل حالة التلبس، أي متى يمكننا القول بأننا في حالة تلبس؟.

لم يحدد المشرع الجبائي تلك الظروف وشروط التلبس مما يتطلب منا القياس لما ورد في قانون العقوبات بإعتبار ان التلبس هو جنحة وفقا لنص المادة 194 مكرر من ق ض م. وعرفت المادة 41 من قانون

<sup>1</sup> حيث أستحدثت هذه المادة بموجب قانون رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 والمتضمن قانون المالية 2013.

Jean Mare NELLET-enquete pqrlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale 07mai 2009 Belgique doc 52-0034/004 p244.<sup>2</sup>

الإجراءات الجزائية<sup>3</sup> التلبس بجناية أو جنحة بأنه: "توصف الجناية أو الجنحة بأنها في حالة تلبس إذا كان مرتكبة في الحال أو عقب ارتكابها... إذا كان الشخص المشتبه في ارتكابها في وقت قريب جدا من وقت وقوع الجريمة قد تبعه العامة بالصياح أو وجدت في حيازته أشياء أو وجدت آثار أو دلائل تدعو الى إفتراض مساهمته في الجناية أو الجنحة... إذا كانت قد ارتكبت في منزل وكشف صاحب المنزل عنها عقب وقوعها وبادر في الحال بإستدعاء أحد ضباط الشرطة القضائية لإثباتها" .

وبالتالي فمعيار التلبس في القانون الجنائي هو وقت ارتكاب الجريمة والآثار التي خلفتها وهي أدلة ارتكابها الملموسة<sup>4</sup>.

أما بالنسبة للقانون الجنائي فالتلبس يظهر من خلال ضبط المكلف وهو في حال أو عقب ارتكابه لأفعال تدليسية ومناورات قصد التهرب الضريبي وأن تكون تلك الافعال خطيرة يمكن أن تهدد عملية تحصيل الديون الجبائية الحاضرة أو المستقبلية.

حيث يتفق المفهومان في عملية ضبط ادلة الجريمة ويختلف التلبس الجبائي في الهدف المرجو منه وهو الوقاية من آثار الجريمة على الخزينة العمومية وتحصيل الديون الجبائية .

حيث تسمح إجراءات التلبس الجبائي للإدارة عندما تعين بمناسبة عملية معاينة ورقابة م28،22 و 34،38 ق إ ج، او رقابة أو تحقيق وتفتيش م33،29 ق إ ج، لجريمة جبائية خطيرة بصدد الإرتكاب أن تعاقب بسرعة وفعالية المكلف وتضمن التحصيل<sup>5</sup>.

ومن هنا يمكننا تحديد عناصر التلبس الجبائي في النقاط التالية:

#### 1- مباحثة المكلف في حالة ارتكاب أفعال تدليسية: تكلم المشرع عن الأفعال التي تعد من قبيل

الممارسات التدليسية في عدة مواد في قوانين الضرائب المختلفة وقانون الإجراءات الجبائية وتتراوح بين 5 و6 حالات يمكننا حصرها في نقطتين هما:

أ- حالة ممارسة نشاط خفي: حيث يقوم المكلف في هذه الحالة بممارسة نشاط دون القيام بالتزامه بالتصريح بالوجود لدي الادارة الجبائية أو ممارسة نشاط فرعي للنشاط الاصلي بشكل خفي،

<sup>3</sup> الامر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 موافق ل08 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالقانون 06-22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ج ر عدد 84 ل 2006/12/24.

<sup>5</sup> Rapport de conseil national de lutte contre la fraude;11 fevrier 2013 p12.

حيث يمكن إثبات ذلك من خلال عدم التصريح بالوجود<sup>6</sup>، أو عدم ذكر النشاط في التصريح بالمداخل<sup>7</sup>، أو من خلال الفواتير الصورية المقدمة خلافا للواقع، أو المحاسبة غير المبررة...  
ب- ممارسة نشاط غير مشروع: وهو النشاط الذي يمنعه القانون أو يقيد ممارسته بشروط مثل بيع العملة أو بيع الخمر والتبغ ..

حيث يمكن ان يتم في الحالة الاولى معاينة المخالفة من قبل الإدارة أثناء عملية معاينة أو مراقبة على النحو السابق ويحصل إثباتها عن طريق محضر وفقا للشكل الذي يتطلبه القانون م38 ق إ ج وم 505 ق ض غ م على سبيل المثال وليس الحصر .  
أما في الحالة الثانية فيمكن ان تثبت بمحضر يعد من قبل الشرطة أو الدرك ويتم إعلام الإدارة بذلك م504 ق ض غ م، وهذا ما اعتمده المشرع الفرنسي .

ويعد هذا هو الإجراء في الاحوال العادية ولكن في حالة التلبس فالمشرع الجزائري إشتراط لمعاينة التلبس وإثباته من قبل الإدارة الجبائية وعونها الذي هو برتبة مفتش على الأقل م 20 مكرر3 .  
ثانيا/ شروط ثبوت حالة التلبس الجبائي: إضافة الى الشروط السابقة وهي ثبوت إرتكاب المكلف لمناورات تدليسية على النحو السابق ومباغته الإدارة له أثناء إرتكابه للمخالفة أو عقب إرتكابها، فإنه يتعين وفقا لنص المادة 20 مكرر3 السابقة إجتماع الشروط التالية:

أ- أن يكون المكلف يمارس نشاط خاضع لنظام القانون العام والانظمة الخاصة في مجال الاخضاع الضريبي والتي نصت عليها قوانين الضرائب وهو النظام الحقيقي أو الجرافي والتقدير الإداري والتصريح المراقب والضريبة على الدخل<sup>8</sup>

ب- أن يصدر من المكلف تلك الافعال التدليسية في فترة الإخضاع للضريبة وهي سنة نشاط حيث يؤخذ بعين الإعتبار خلالها بكل الإيرادات التي يحققها المكلف أو التي يتصرف فيها م 09 ق ض م، حيث يتعين على كل مكلف التصريح بمدخله قبل 30 أفريل من كل سنة م 99 ق ض م، أو حتى في الفترة الممتدة خلال السنة الجبائية محل النشاط وقبل القيام بأي إلتزامات تصريحية وحول أجلها<sup>9</sup>، وهذا ما يفهم صراحة من خلال قول المشرع "حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الإلتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي" وهذه هي

<sup>6</sup> التصريح بالوجود المادة 183 ق ض م.

<sup>7</sup> المادة 99 وما بعدها من ق ض م.

<sup>8</sup> أنظر في هذا المجال فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة الجزائر 2011، ص 115 .

<sup>9</sup> Rapport de conseil national de lutte contre la fraude;11 fevrier 2013 p12.

الخصوصية التي يفرضها إجراء التلبس الجبائي قصد توقيف وإرباك أية عملية مناورة تهدد  
تحصيل حقوق الخزينة المستقبلية.

ج- أن تجتمع ظروف وملابسات يمكن أن تهدد عملية تحصيل الحقوق الضريبية الحالة أو  
المستقبلية مثل تحويل الأرباح، إخفاء وثائق، التزوير للفتواتير، التصرف في ممتلكات...

د- أن يتم إثبات حالة التلبس بمحضر يحرره عون للإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل  
والمؤهلين قانونا، حيث خولهم القانون بإعتبارهم محلفين حق المعاينة والتفتيش وتحرير المحاضر  
وضبط الأدلة.

ولكن ما يعاب على هذا الإجراء أن حالة التلبس قد تكتشف في أي ظرف وحتى من أعوان  
الإدارة العاديين أثناء القيام بزيارة عادية لمحال المكلف ولأن الهدف هو ضبط الأدلة وتأمين  
عملية التحصيل فشرط رتبة مفتش قد يكون عائقا أمام تحقيق تلك الأهداف إذا توافرت باقي  
شروط التلبس وغاب شرط الرتبة، وقد يفهم موقف المشرع الجزائري بالحرص على حماية حقوق  
المكلف من إمكانية التعسف كون المفتش محلف ويخضع للعديد من الإلتزامات والمسؤوليات،  
إلا أن المشرع الفرنسي ومنذ ديسمبر 2012 فقد تنازل عن شرط الرتبة بل وحتى سمح بإستعمال  
المعاينات التي أجريت من طرف الإدارات الاخرى غير الإدارة الجبائية في حالة النشاط  
الخفي<sup>10</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات التلبس الجبائي:

تبدأ إجراءات التلبس الجبائي بعد إكتشاف عون الإدارة (المفتش) الحالة، وتثبته من توافر  
شروطها ومن هنا يتعين عليه إثباتها بمحضر وتبليغه للمكلف ثم توقيع الحجز التحفظي لضمان  
تحصيل حقوق الخزينة وقبل ذلك فقد نص المشرع أن كل تلك الإجراءات تعد باطلة إن لم يتم  
الحول على الموافقة المسبقة للإدارة المركزية كما يلي:

أولا- طلب الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية : حيث يعد هذا الإجراء ضروريا قبل إتخاذ أي  
إجراء آخر فيما يخص التلبس تحت طائلة البطلان وهو ضمانه أخرى لصالح المكلفين ولكن في  
نفس الوقت عائقا يخالف الهدف الذي وجد من أجله التلبس فكان من الممكن طلب موافقة الإدارة  
الجهوية أو حتى القضاء المختص إقليميا فالأمر أسهل من طلب الموافقة المسبقة للإدارة

<sup>10</sup> Rapport de conseil national de lutte contre la fraude;11 fevrier 2013 p12

ويسير أحد التقارير أن هذا التعديل الذي جاء به قانون المالية الفرنسي وسمح لأعوان الإدارة برتبة مفتش أو مراقب مكن من إسترجاع مبلغ  
16.41مليار أورو خلال سنة 2011 خلال 15000 عملية مراقبة ، ومبلغ 16 مليار أورو لسنة 2010 خلال 10000 عملية مراقبة  
www.dissertations.flagrancefiscale.

المركزية، وكذلك هو إستثناء عن القواعد العامة في معاينة التدليس والحجز أين إشتراط المشرع الترخيص المسبق من القضاء وأن يتم ذلك تحت رقابته م34 ق إ ج وما بعدها، وخلافا لما سار عليه المشرع الفرنسي بعد 2012/12/25 الذي لم يشترط لا ترخيص من القضاء ولا موافقة الإدارة قصد تسهيل العملية وتحقيق الأهداف المرجوة منها وقبل ذلك أي منذ إقرار حالة التلبس سنة 2007 كان يتم الإجراء تحت رقابة قضائية صارمة لان بعض الجرائم الجبائية تتطلب التصرف السريع والمباشر لإيقافها<sup>11</sup>.

ومن جانب آخر فالمشرع لم يبين لن شكل تلك الموافقة وشروط منحها، فهل يمكن أن تكون شفاهية أو أن الامر يتطلب الكتابة؟.

**ثانيا- تحرير محضر التلبس الجبائي:** إن البحث عن الجرائم والمخالفات الجبائية يتم عادة عن طريق المعاينات والتحقيق والمراقبة الجبائية بمختلف أشكالها<sup>12</sup>، حيث ينجر عن ذلك إجراء حجوز وضبط للأدلة المادية لجريمة ارتكبت أو هي بصدد الإرتكاب أي متلبس بها، ولا يحصل ذلك إلا بموجب محضر محرر يثبت فيه حالة التلبس.

حيث لا يمكن ترتيب الاثار المنصوص عليها دون هذا المحضر ولا يمكن الطعن في الإجراء دون تقديمه كما إجراءات الطعن تبدأ من تاريخ تبليغه، فكيف محرر وما هي شروطه؟  
لم تنص المادة 20 مكرر 3 عن كيفية تحرير المحضر ولا بياناته، حيث لم تنص إلا على:  
- أن محرره يكون برتبة مفتش على الاقل محلف قانونا بإعتباره المؤهل بإثبات حالة التلبس.  
- أنه محرر وفقا لنموذج تعده الإدارة، وما يشار إليه هنا أنه يخضع لسلطة كل إدارة على حد ولم يقل بأنه يعد وفقا لنموذج يحدده التنظيم فيكون موحدا لكامل التراب الوطني.

وهذا ما يحيلنا للقواعد المطبقة بالنسبة للمحاضر في المجال الجبائي، حيث نصت المادة 38 ق إ ج ( وكذلك م 505 ق ض غ م) على بياناته كما يلي:

-تعريف الأشخاص الذين أجروعمليات المعاينة.

-تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم(المعني أو ممثله أوكل شاغل

أخر، الشهود المختارون...)

Jean Mare NELLET-enquete parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale 07mai 2009 Belgique doc

<sup>11</sup> 52-0034/004 p244

<sup>12</sup> المراقبة الجبائية أشكال متعددة تبدأ بالرعاية على التصريحات وهو ما يعرف بالرعاية المكتبية ، وتوجد كذلك الرقابة المحاسبية والتي تنصب على محاسبة المكلف والتي تكون كقاعدة في مقر المكلف ثم توجد الرقابة المعقدة والتي تنصب على الذمة المالية للمكلف أنظر في هذا المجال Jean SCHMIDT; LAMY FISCAL ,ed LAMY.SA,p1186.

-تاريخ وساعة التدخل.

-جرد المستندات والاشياء والوثائق المحجوزة.

وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات يتم تشميع المستندات والوثائق المحجوزة.

ويوقع محضر التلبس من قبل عون الإدارة ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة، وفي حالة رفض التوقيع يذكر ذلك في المحضرم 20 مكرر 5/3 .

ويشترط المشرع شروطا وإجراءات للقيام بالمعاينة تتم بترخيص من القضاء وتحت رقابته وفقا لنص المادة34 ق إ ج وما بعدها منها وجود قرائن قوية على وجود ممارسات تدليسية ، إستصدار أمر من رئيس المحكمة بعد تقديم طلب ترخيص مبرر وفقا للمادة 35 من نفس القانون، وتبليغ الأمر للمعني بالمعاينة ، وتتم المعاينات في أوقات محددة نظمها المشرع تحت طائلة البطلان م23 ق إ ج... فهل يؤخذ بعين الإعتبار كل تلك الشروط والإجراءات عند التلبس؟

بالرجوع الى نص المادة 20مكرر 3 وأحكامها والتي تنص " بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة والتحقيق الجبائي... في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية... ويعتبر التلبس عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة قبل أي مناورة ينظمها المكلف.. " " يسمح هذا الإجراء بالتدخل لوقف الغش الممارس.. " فالغاية من حالة التلبس هي المفاجئة والمباغطة والوقف السريع لجريمة هي بصدد الإرتكاب ومن ثمة تامين التحصيل للجبائية المستحقة وغير المستحقة، ومن هنا فمثل هذا الهدف يتنافي مع كل تلك الإجراءات التي تستنفذ الوقت ويعلم المكلف الذي يمكنه التصرف في الأدلة ولهذا يمكننا القول بأن الموافقة المسبقة للإدارة المركزية تكفي للقيام بكل ما يلزم دون حاجة لأي إجراء.

**ثالثا-تبليغ المحضر للمعني:**لا ينتج محضر التلبس أثره إلا من تاريخ تبليغه للمعني به وهو المكلف الذي ثبتت في حقه حالة التلبس، وتبعاً لذلك يبدأ أجل الطعن إلا من ذلك التاريخ ، لهذا يتعين على الموظف القائم بتحرير محضر التلبس تبليغه للمعني بعد القيام بتوقيعه من الطرفين وفي حال رفض التوقيع يبين ذلك في المحضر، والتبليغ وفقا للمادة 20مكرر 3 يحصل بتسليم نسخة من المحضر له وتبقى النسخة الاصلية لدى الإدارة.



وهو إستثناء آخر عن القواعد المطبقة في الاحوال العادية حيث سمحت 38ق إج بالتبليغ للمعني أو شاغل الأمكنة أو ممثله وترسل النسخة الأصلية من المحضر للقاضي الذي رخص بالمعاينة.  
**المطلب الثالث: آثار التلبس الجبائي:** تتراوح آثار ثبوت حالة التلبس الجبائي بين 3 آثار أساسية :

-توقيع الحجز التحفظي.

-تطبيق غرامة جبائية

-آثار أخرى

**أولاً- توقيع الحجز التحفظي من قبل الإدارة:** الهدف الاساسي من إجراء التلبس الجبائي هو توقيع العقاب السريع والفعال على المكلف وتأمين تحصيل الحقوق الضريبية وكل ذلك بفضل الحجز التحفظي<sup>13</sup> فالحجز التحفظي هو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها<sup>14</sup> تصرفا يضر بالحاجز<sup>15</sup>.  
ويتميز الحجز التحفظي بخاصيتان تتعلقان بمحل الحجز وهدفه.  
فبالنسبة لمحل الحجز فإنه لا يرد إلا على منقولات المدين مادية أو معنوية<sup>16</sup>، أما من حيث هدفه فإنه لا يهدف إلى بيع أموال المدين والتنفيذ عليها ولكن غايته الأساسية هي حماية الدائن من خطر قيام المدين بتنظيم إعساره بالتصرف في أمواله الى مشتري حسن النية لا يمكن إستردادها منه<sup>17</sup>.

أما عن شروط الدين المحجوز من أجله فحددهتها المادة 647 ق إ م إ في 3 شروط هي:

-أن يكون محقق الوجود أي ثابتا غير متنازع حوله، فإذا كان احتماليا أو معلقا على شرط واقف فلا يجوز توقيع الحجز بمقتضاه<sup>18</sup>.

-أن يكون حال الأداء: أي غير مؤجلا قانونا ولا إتفاقا، وذلك عند توقيع الحجز أما عند طلبه فلا يعد الشرط لازما<sup>19</sup>.

-أن يكون الدين معين المقدار ويعد هذا الشرط لازما مهما كان سند الحجز<sup>20</sup>.

<sup>13</sup> [www.dissertations.flagrance](http://www.dissertations.flagrance) fiscale

<sup>14</sup> المادة 646 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>15</sup> نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (الخصومة- التنفيذ- التحكيم)، دار الهدى الجزائر 2008 ص 458.

<sup>16</sup> حيث تخرج العقارات من الحجز التحفظي بحكم أنها غير قابلة للنقل من مكانها وحتى عند التصرف فيها قانونا يبقى للدائن إمكانية الطعن في التصرف بدعوى عدم نفاذ التصرفات، وهنا بالنسبة لإدارة الجبائية فلها إمتياز تأخذ حقا قبل أي دائن آخر م 149 ق إ ج.

<sup>17</sup> نبيل صقر، المرجع السابق، ص 458.

<sup>18</sup> نفس المرجع ص 459.

<sup>19</sup> عزمي عبد الفتاح، المرجع السابق ص 394، 395.

أما عن إجراءاته فقد إشتراط المشرع توقيع الحجز ممن طرف القاضي بناء على طلب يقدم الى رئيس المحكمة الناظر في الإستعجال فيصدر بأمر على عريضة م 649 ق إ م إ أو قاضي الموضوع عندما يتزامن ذلك مع دعوى مرفوعة في الموضوع م648 ق إ م إ .  
وإذا كانت هذه أحكام الحجز التحفظي في القواعد العامة فماذا عنها في حالة التلبس الجبائي؟  
يفهم من نص المادة 20مكرر3 أن هذا الحجز يتميز عن الحجز التحفظي في القواعد العامة بعدة خصوصيات نذكرها:

أ-من حيث شروط الدين المحجوز من أجله: فوفقا للمادة السابقة فالحجز يقع على اساس ديون مستقبلية للخزينة، حيث تسمح لإدارة بالحجز على أعلى درجة بقيمة تحددها تمثل ضرائب مستحقة باسم سنة النشاط حالة أو لفترة إخضاع لا تزال سارية إلى تاريخ تحرير محضر التلبس<sup>21</sup>.

حيث يعد هذا إستثناء هام كون الدين وإن كان معين المقدار فهو تعيين محتمل ولكنه غير حال الأداء وغير مستحق بعد.

ب-من ناحية القائم بالحجز: فالمشرع هنا سمح للإدارة الجبائية بتوقيع الحجز مباشرة، أي تكون دائنة وحاجزة في نفس الوقت.

ويرجع هذا الإستثناء الى أهداف وظروف هذا الحجز الذي تم لتأمين عملية التحصيل للدين الجبائي .

**ثانيا-توقيع الغرامة الجبائية:** يترتب على معاينة التلبس الجبائي تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر1 ق ض م من قبل الإدارة والتي تبدأ من مبلغ 600.000دج وترتفع حسب رقم الأعمال والإيرادات لتصل إلى 1200000دج، وزيادة على تلك العقوبات يقصى المكلف من الأستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19و158 ق إ ج.

وفي حال إرتكابه لمخالفات أخرى غير جنحة التلبس الجبائي خلال نفس الفترة يتعرض إلى غرامات عن كل مخالفة عن حدى بمعزل عن الغرامات المنصوص عليها في المادة السابقة.

<sup>20</sup> نبيل صقر، المرجع السابق ص 461.

<sup>21</sup> Jean Mare NELLET-enquete parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale 07mai 2009 Belgique doc 52-0034/004 p245.

ثالثاً/ الآثار الأخرى: تمس هذه الآثار المكلف وتؤثر عليه من جانب الحقوق والضمانات المقررة سواء عند الرقابة الجبائية أو أنظمة الإخضاع أو غيرها من الحقوق كما يلي:

أ- بالنسبة لأنظمة الإخضاع فقد يتحول من النظام الجزائي إلى الحقيقي أو التصريح المراقب...  
ب- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم عن القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية مثل حق الإسترجاع، الطعن بالإعفاء أو التخفيف من الضريبة المباشرة المفروضة والزيادات في حال العوز..م.93،92،42،50مكرر 2 ق إ ج.

ج- إمكانية تجديد عملية الرقابة المحاسبية المنتهية : حيث يعد من أهم حقوق المكلف هو عدم تجديد الرقابة عن نفس السنة أو نفس الضرائب وفقاً للمادة 20 فقرة 8 ق إ ج، ولكن هذه المادة ورد عليها إستثناء حالة ثبوت الممارسات التديسية من المكلف والتلبس الجبائي أكبر دليل عن تلك الممارسات وبالتالي يسقط حقه ويصبح عرضة لرقابة محاسبته على نفس الفترات ونفس الضرائب مالم يلحقها التقادم وفقاً للقانون.

د- تمديد أجل التحقيق في عين المكان: من بين حقوق المكلف هو الحق في عدم تجاوز مدة التحقيق الأجل التي حددها القانون تحت طائلة البطلان وقد تكلمت عنها المادة 20 مكرر/5 وهي 3 أشهر كحد أدنى و9 أشهر كأقصى حد، وكل ذلك بالنظر إلى نوع النشاط الممارس ورقم الأعمال المحقق، أما بالنسبة للتحقيق المصوب فالمدة شهرين، ولكن في حال التلبس يصبح هذا الأجل مفتوحاً وبدون تحديد<sup>22</sup>.

هـ- تمديد أجل التقادم بسنتين: القاعدة في التقادم في المادة الجبائية هو أربع سنوات وفقاً لنص المواد 39،106،107 ق إ ج وتطبيقاً للفقرة 5 من المادة 106 فإن هذا الأجل يمدد بسنتين أي يصبح (6 سنوات) في حال قامت الإدارة بإثبات لجوء المكلف إلى طرق تديسية وهذا ما يتناسب مع نص المادة 20 مكرر 3.

و- إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20% وجدول الدفع بالتقسيط وفقاً لنص المواد 74 و104 مكرر من ق إ ج.

ي- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش: وهي عبارة عن قاعدة معطيات ممرضة للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية

<sup>22</sup> Patrick MICHAUD ; creation d une procedure de flagrance fiscale. Art 15 de la loi de finances rectificative de 2007 p04- www.etudes-fiscales-internationales.com

والجمركية، حيث يتم تزويد هذه البطاقية من قبل الجهات المختصة والمؤهلة قانوناً<sup>23</sup>، ويمس هذا الإجراء الأشخاص الطبيعية والمعنوية والذين يلحق وجوباً ممثلهم القانونيين، وتكلمت المادة 04 من المرسوم التنفيذي 84-13 عن المخالفات الخطيرة التي تؤدي للتسجيل تتعلق أغلبها بالقانون الجبائي وهي : التملص من الوعاء الضريبي ودفن الضريبة، المناورات التدلّيسية، تحويل الإمتيازات الجبائية والجمركية والتجارية عن وجهتها، المساس بالإقتصاد الوطني.

**المطلب الرابع: الطعون الممكنة في حالة التلبس الجبائي:** إن تحرير محضر التلبس الجبائي يترتب آثار كبيرة على المكلف المعني ولكن مع ذلك يبقى هذا الإجراء قاصراً كونه لا يعني ثبوت جريمة الغش الجبائي لانه لا يدين بها إلا القضاء، وحتى لو تم الإجراء على يدي الإدارة الجبائية، فإن حق المكلف في الطعن مكفول وسلطة القاضي في الرقابة مضمونة .

ومن هنا نصت الفقرة 4 من المادة 20 مكرر 3 على هذا الحق والذي يمكن تحديده كما يلي:

**أولاً-الطعن أمام القاضي الإداري الإستعجالي<sup>24</sup>:** ويكون ذلك في حالتين:

أ-الطعن في صحة معاينة إجراء التلبس الجبائي: وجود الأفعال التدلّيسية، خطر حقيقي للتحصيل، الصحة الشكلية لمحضر التلبس.

ب- الطعن في صحة الحجز التحفظي: مدى وجود الدين، قيمة المبلغ المحجوز من أجله، الضرر المحتمل والغير قابل للتصليح اللاحق بالمؤسسة. حيث يفصل القاضي فيها في أجل 15 يوماً التالية للتبليغ الرسمي م 937 ق إ م إ ويمكن الإستئناف في الاحكام الصادرة خلال نفس المدة م 950 ق إ م إ.

**ثانياً-الطعن أمام قاضي الموضوع:** ويثبت ذلك في حالتين كذلك:

أ- معاينة التلبس بمناسبة عملية رقابة جبائية سابقة وبالتالي الرقابة على مدى صحة إجراءات الرقابة التي ثبتت من خلالها التلبس.

ب- المنازعة في الغرامة المحكوم بها.

ويمكن الطعن في الحكم الصادر خلال 2 شهرين م 950 ق إ م إ.

<sup>23</sup> المادة 2 من المرسوم التنفيذي 84-13 المؤرخ في 6 فيفري 2013 يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ج ر عدد 09 ل 10 فيفري 2013.

<sup>24</sup> ونصت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على خضوع الإستعجال في المادة الجبائية لقانون الإجراءات الجبائية ولأحكام الباب 3 من القانون السابق.

**الخاتمة/** من خلال ما سبق يمكننا القول أن إجراء التلبس الجبائي المستحدث في التشريع الجزائري وإن تضمن الكثير من الإستثناءات عن الضمانات والحقوق المكفولة قانونا للمكلف عند الرقابة الجبائية، إلا أنه بالمقابل فقد تضمن ضمانات للإدارة الجبائية لتحصيل الديون الجبائية وتأمين حق الخزينة العامة وقد يكون وسيلة هامة لقمع عمليات التهرب والغش الجبائي ومن ثمة إسترجاع مورد هام من المال لصالح الدولة.