

## المخالفات الضريبية في ظل الإدارة الإلكترونية

## The infraction tax under electronic administration

أمينة عديد

<sup>1</sup> معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم الحقوق المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميله  
(الجزائر)، a.addid@centre-univ-mila.dz

تاريخ النشر: سبتمبر/2022

تاريخ القبول: 2022/06/13

تاريخ الإرسال: 2021/11/21

## المخلص:

فرضت قوانين الضرائب المختلفة جملة من الإلتزامات على عاتق المخاطبين بأحكامها ، و كل إخلال بهذه الإلتزامات يشكل مخالفة جبائية بغض النظر عن حسن أو سوء نية مرتكبها ، لذلك أقرت قوانين الضرائب غرامات و زيادات ضريبية يمكن أن تصل إلى حد توقيع عقوبات جزائية عند الإقتضاء .

و قد عرف مفهوم المخالفات الجبائية تطورا ملحوظا في أسس قيام المخالفة و كيفية ارتكابها ، و قد جاء هذا التطور تزامنا و توجه إدارة الضرائب نحو تجسيد إدارة إلكترونية من خلال تبنيها لإمكانية تنفيذ الإلتزامات بطريقة إلكترونية إن هذا التوجه من الإدارة الورقية إلى الإدارة الإلكترونية ساهم في نشوء مفهوم و تصور جديد للمخالفات الجبائية .

**الكلمات المفتاحية:** مخالفة جبائية ، إرسال إلكتروني ، إيداع التصريح ، رقابة إلكترونية ، الدفع الإلكتروني

**Abstract:**

Various tax laws imposed a number of obligations on the shoulders of those who addressed is provisions, any breach of these obligations constitutes a tax violation regardless of the good or bad faith of perpetrator .

Tax laws have therefore passed fines and tax increases that can amount to criminal penalties when required .

The concept of tax violations has witnessed a remarkable development in the basis of the violation and how it was committed .

This development coincided with the tax administration's move toward the embodiment of electronic management by adopting the possibility of implementing obligations by electronic route , this trend from paper management to electronic management has contributed to the emergence of a new concept and perception of tax violations .

**Key words:** infraction tax , electronic transmission , deposit of declaration , electronic control , electronic payment .

**مقدمة:**

الإدارة العامة بما تتمتع به من امتيازات هي الوسيلة الضرورية لتحقيق أهداف المصلحة العامة و هو ما تجسده المرافق العمومية التي تؤدي مختلف الخدمات بهدف سد احتياجات الجمهور، وتنشأ الإدارات العمومية بهدف تلبية الحاجات العامة لأفراد المجتمع في شتى المجالات، ومن أجل تحقيق المصلحة العامة فإن الإدارة تستعين بمختلف الوسائل و الأساليب العامة .

فالحاجة إلى تبسيط وتسهيل تنفيذ الأعمال الإدارية وكذا إنجازها في فترة وجيزة لتعزيز ثقافة تقريب الإدارة من المواطن أدى إلى تكريس وتنفيذ الكثير من المعاملات والوظائف الإدارية باستعمال الوسائل والأجهزة الإلكترونية الحديثة، إن توظيف الوسائل الإلكترونية الحديثة كشبكات الأنترنت ونظم المعلومات والحماية مس جميع المجالات كالتجارة والإدارة وهو ما أدى إلى ظهور مفاهيم و مصطلحات جديدة على غرار الإدارة الإلكترونية .

وقد بادرت العديد من الإدارات العمومية في الجزائر إلى استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات المتطورة في القيام بنشاطها وكذا في تقديم بعض خدماتها الإلكترونية، وبحكم أن التشريع الضريبي يتصل بالمعاملات التجارية بوجه عام والإلكترونية بصفة خاصة لذا فقد بادرت إدارة الضرائب إلى تطوير الخدمات الإدارية على نحو يواكب متطلبات الإدارة الحديثة، إذ يعتبر إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال خطوة أساسية تم تجسيدها تدريجيا على مستوى هذه الإدارة إلا أن التساؤل الذي يثور في هذا الصدد يتعلق ب ما مدى تغير أسس قيام المخالفات الجبائية في ظل التوجه نحو الوفاء بالالتزامات الجبائية بطريقة إلكترونية؟ .

إن دراسة موضوع المخالفات الجبائية في ظل الإدارة الإلكترونية سيتم بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و هذا من خلال تحليل مختلف نصوص قوانين الضرائب التي تناولت موضوع المخالفات الجبائية.

وسيتم التطرق لمسألة الاستحداث التدريجي لإدارة جبائية إلكترونية و هذا في إطار مساعي إدارة الضرائب لتسهيل خدماتها ولتقريب الإدارة من المواطن(المبحث الأول)، أما الفكرة الثانية فترتكز على الدور الذي لعبته الإدارة الجبائية الإلكترونية في تغيير و تطور معالم المخالفات الجبائية(المبحث الثاني)

**المبحث الأول : الاستحداث التدريجي لإدارة جبائية إلكترونية**

إن منظومة العمل الإداري تظهر إلى العموم من خلال تصرفات قانونية تقوم بها الإدارة تؤثر نتائجها على المراكز القانونية للفرد سواء كان شخصا طبيعيا أو أحد متلقي الخدمة منها وفي سبيل القيام بوظائفها وأعمالها على أحسن وجه تلجأ الإدارات وفي مقدمتها إدارة الضرائب إلى انتهاج جميع الوسائل والطرق الحديثة من أجل تقديم خدماتها بشكل دقيق وسريع وتحقيق مقتضيات السرعة التي تستلزمها الحياة التجارية والاقتصادية وما نعيشه في الوقت الراهن هو عنصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات فبعد أن دخلت التكنولوجيا إلى جميع مجالات الحياة أصبح الكل يسارع إلى توظيف تلك التكنولوجيا و هذا نظرا لما أثبتته تكنولوجيا المعلومات والاتصال من كفاءة وفعالية في أداء المهام من خلال السرعة في التنفيذ والتكلفة المنخفضة .

إلا أن عملية التحول من الأعمال التقليدية إلى الأعمال الإلكترونية تتطلب تهيئة البنية التحتية للأعمال من موارد بشرية و مادية والتي تعمل على دعم و تسريع عملية التحويل، فقد أصبح التحول إلى الإدارة الإلكترونية ليس دربا من دروب الرفاهية وإنما حتمية تفرضها التغيرات العالمية ففكرة التكامل والمشاركة وتوظيف المعلومات أصبحت أحد عوامل النجاح.

فقد فرض التقدم العلمي و التقني المطالبة المستمرة برفع جودة الخدمات و ضمان سلامة العمليات كلها من الأمور التي دعت إلى التطور الإداري الإدارة نحو الإلكترونية والتي يمثل عامل الوقت أحد أهم المجالات التنافسية فلم يعد من المقبول الآن تأخر تنفيذ العمليات بدعوى التحسين<sup>1</sup> وإدارة الضرائب هي من أكثر الإدارات العمومية اتصال بالتجارة والتجار وباعتبار التجار سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين هم الفئة المخاطبة بأحكام قوانين الضرائب وفي ظل ما تقتضيه المعاملات التجارية التقليدية وأول التجارة الإلكترونية من سرعة فإنه أصبح من الضروري مواكبة إدارة الضرائب لمتطلبات السرعة في القيام بوظائفها وفي سبيل تيسير قيام التجار بالالتزاماتهم الجبائية عمدت إدارة الضرائب إلى توظيف الوسائل الإلكترونية الحديثة من أجل القيام ببعض الوظائف الإدارية الجبائية ، و سيتم الوقوف على بوابر استحداث إدارة جبائية إلكترونية من خلال (المطلب الأول) كما سيتم التطرق إلى مستلزمات تجسيد الإدارة الجبائية الإلكترونية من خلال (المطلب الثاني) .

### المطلب الأول : مظاهر الإدارة الجبائية الإلكترونية

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام و الاتصال على مستوى إدارة الضرائب مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية و تأطير الدخول الإلكتروني فإدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عمل الإدارة الجبائية يهدف إلى تحقيق النجاعة ومن أجل تجسيد إدارة إلكترونية تركز على استخدام تقنيات الإعلام الآلي والاتصال باشرت إدارة الضرائب إصلاحات جوهرية ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي إلى أسلوب التسيير الإلكتروني وقد تمثلت هذه الإجراءات المتبعة للوصول إلى إدارة إلكترونية في العديد من الخطوات منها إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب و هو بمثابة نافذة المعلومات الجبائية من منشورات جبائية، تصريحات جبائية ، قوانين جبائية ... الخ للتفاعل مع مستخدمي الأنترنت و نقل انشغالاتهم<sup>2</sup> .

#### الفرع الأول : الإعتماد على رقم التعريف و المستخرج الضريبي الإلكتروني

تم اعتماد تقنية جديدة للحصول على رقم التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب الترقيم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني للإدارة الضريبية مما يسهل على المكلف سرعة الحصول والتعرف على هذا الرقم على هذا الرقم عن طريق الموقع الإلكتروني .

وتعتمد بوابة جبايتك على قاعدة نظام معلوماتي تمكن المكلفين بالضريبة المنخرطين في هذه البوابة أيضا من الإطلاع على الحساب الجبائي للمكلف بالضريبة و يعتبر الانخراط في هذه البوابة أمر إختياري و طوعي

و يتعين على المكلفين الراغبين في الاستفادة من هذه الخدمات أن يقدموا طلب الانخراط لدى مركز الضرائب التابعين له و بعدها يسلم لهم رمز سري .

ففي مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحت عنوان التصريح بالعمولات و المكافآت في الوساطة كرس المشرع بالنسبة لمديري المؤسسات الذين الذين يدفعون أتاوى و أتعاب قبل الشروع في دفع هذه المبالغ التأكد من صحة أرقام السجل التجاري للأشخاص المستفيدين من هذه المبالغ على الموقع الإلكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري و كذا أرقام تعريفهم الجبائي عبر الموقع الإلكتروني للترقيم الجبائي للمديرية العامة للضرائب<sup>3</sup> .

كما تبنت إدارة الضرائب طريقة للحصول على المستخرج الضريبي باستعمال الأنترنت أو ما يعرف بالمستخرج الضريبي الإلكتروني<sup>4</sup>، إذ يكف أن يقوم المكلف بالضريبة بإدخال المعلومات و البيانات الخاصة به على الموقع الإلكتروني لإدارة الضرائب للحصول على المستخرج الخاص به و يهدف المشرع من وراء ذلك إلى إضفاء الطابع غير المادي لمستخرج الجدول الضريبي.

### الفرع الثاني : التصريح الجبائي الإلكتروني

يعتبر التصريح واجب قانوني يقع على عاتق بعض المكلفين بالضريبة و يرد على المداخل والأرباح الخاضعة للضريبة خلال مدة زمنية<sup>5</sup> ، وقد كرس المشرع الجزائري هذا الالتزام في قوانين الضرائب المختلفة وقد تم وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة كخطوة تجريبية بالنسبة للجزائري هذا الالتزام في قوانين الضرائب المختلفة .

وقد تم وضع نظام التصريح عن للمؤسسات و الشركات التابعة لمديرة كبريات المؤسسات حيث سمحت للمكلفين بالضريبة إمكانية اكتابة تصريحاتهم الجبائية عن طريق الانترنت عبر موقع جبايتك الذي أحدث لهذا الغرض .

فموجب المادة 67 قانون المالية لسنة 2017 تم النص صراحة على أنه " تستبدل عبارة تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح بعبارة تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونيا في المواد ذات الصلة في مختلف القوانين الجبائية " .

إن إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس الضريبة إلى الفحص إلى غاية مرحلة التحصيل الضريبي<sup>6</sup> .

### المطلب الثاني : مستلزمات عمل الإدارة الجبائية الإلكترونية .

إن تكريس إدارة الضرائب الضرائب للعديد من الالتزامات الجبائية في شكلها الإلكتروني على غرار إمكانية مسك المحاسبة الإلكترونية من طرف المكلف و كذا تقديم التصريحات الجبائية في شكلها الإلكتروني مما يؤكد توجه إدارة الضرائب نحو تجسيد إدارة إلكترونية تدريجيا ، إلا أن توظيف الوسائل

التكنولوجية الحديثة في مجال تسيير الإدارة والقيام بوظائفها يستلزم إرساء آليات عمل لموظفي إدارة الضرائب على نحو يسمح لهم بمواكبة هذا التوجه من الإدارة الورقية إلى الإدارة الإلكترونية .

فإذا كان تكوين وترقية العنصر البشري ألا وهو موظفي إدارة الضرائب هو أولوية تقتضيها عملية تجسيد إدارة جبائية إلكترونية فإن تحديث أساليب ووسائل عمل الإدارة الجبائية يستوجب إرساء نظام معلومات و حماية للبيانات والمعطيات وهم ما سيتم الوقوف الوقوف عليه من خلال (الفرع الأول) ، كما أن وظيفة إدارة الضرائب الأساسية تتجسد في تقدير وتحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين وهي في سبيل ذلك تمتلك العديد من السلطات والصلاحيات وفي مقدمتها سلطة الرقابة وفحص تنفيذ الإلتزامات الجبائية إلا أن مدلول سلطة الرقابة التقليدي قد عرف تغيير يتعلق بفكرة الفحص الإلكتروني المنصب على الإلتزامات الإلكترونية وسيتم التطرق لمسألة الرقابة أو الفحص الإلكتروني للإلتزامات الجبائية من خلال (الفرع الثاني) .

#### الفرع الأول : الإدارة الجبائية الإلكترونية و حتمية تطوير نظم المعلومات و الحماية .

إن مفهوم نظم المعلومات يرتبط ارتباطا وثيقا بوظيفية و أنشطة أي إدارة ، فالنظام هو مجموعة من العناصر المرتبطة أو الأجزاء المتفاعلة التي تعمل معا لتحقيق بعض الأهداف المرسومة والغايات المدروسة لو يتم تصميم النظام للوصول إلى نتائج معينة<sup>7</sup> ، ونظم المعلومات بصفة عامة هي عبارة نظام لجمع البيانات من مصادر مختلفة و تشغيلها بقصد توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات<sup>8</sup> .

إن متابعة التطورات التكنولوجية وما يستجد من تقنيات تخدم أعمال بناء احدث النظام والأطر المعلوماتية<sup>9</sup> هو أساس عمل الإدارة الجبائية الإلكترونية ويعتبر نظم المعلومات والحماية من متطلبات البنية التحتية للإدارة الإلكترونية لذلك ينبغي إعادة هيكلة بنية الإدارة التقليدية بما يتناسب ومتطلبات الإدارة الإلكترونية و هذا لن يتم إلا من خلال :

- إعادة النظر في البنية الأساسية للأجهزة والمعدات والبرمجيات لغرض تحديثها لتقديم الخدمة الإلكترونية .
- توفير التكنولوجيا الملائمة لحماية الإدارة الإلكترونية.
- بناء نظام معلومات متطور و تحديثه وفقا للمتغيرات.

فتجديد المرفق المرفق العمومي لا يمكن أن يتم إلا إذا تم التركيز على العنصر البشري ، فتحديث أي مرفق عام يقتضي أولا تطوير وتحديث سياسة تسيير الموارد البشرية التي ينتهجها المرفق العام<sup>10</sup> ، فأعداد الكوادر البشرية الفنية المتخصصة ذات الإرتباط بالبنية المعلوماتية ونظم العمل على شبكات الإتصال الإلكترونية و يمكن تنفيذ ذلك من خلال تنفيذ مجموعة من البرامج التدريبية<sup>11</sup>

#### الفرع الثاني : تفعيل الفحص الإلكتروني للإلتزامات الجبائية الإلكترونية

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 ما من شأنه أن يكفل لإدارة الضرائب التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة و صحة ربطها و ضمان تحصيلها<sup>12</sup> .

والمشرع الجزائري قد كرس نظام جبائي تصريحي إذ يقع على عاتق إدارة الضرائب إثبات عدم صحة هذه التصريحات باستعمال سلطتها الرقابية<sup>13</sup> و يعتبر حق الرقابة من اهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي<sup>14</sup>.

إن الرقابة الجبائية تخص أساسا الضرائب التصريحية لأن تقدير هذه الضرائب يتم وفق ما جرى التصريح به، فالدور الرقابي يقتضي السماح لموظفي الإدارة الجبائية باتخاذ جميع الإجراءات و التقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة ما إذا اهل المكلف واجباته و إمكانية إلحاقه لضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي<sup>15</sup>.

فالرقابة أو الفحص الضريبي هو جوهر عمل الإدارة الضريبية ومع تطور تكنولوجيا المعلومات وانتقال معظم الشركات الكبرى من نظام المحاسبة اليدوية إلى الاعتماد على النظم المحاسبية الإلكترونية الأمر الذي نتج عنه اختفاء أدلة الإثبات الورقية وظهور أدلة إثبات إلكترونية إن هذا التطور التكنولوجي أدى إلى لجوء إدارة الضرائب إلى فحص ضريبي إلكتروني، والذي يتم عن طريق إجراء دراسة وتحليل و فحص النظم المحاسبية الإلكترونية والقوائم والتقارير المالية المعدة في ظل نظام محاسبي إلكتروني غير ورقي يرتكز على القواعد المقررة في التشريع الضريبي وفقا للقواعد والأصول المتعارف عليها مهنيا بغرض التأكد من صحة الربح المعد وفقا للإقرار المقدم.

وبالتالي لن يتأثر مفهوم الفحص الضريبي سواء الفحص التقليدي أو الفحص الضريبي الإلكتروني يقتصر التأثير قط على لأساليب و الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية الفحص، فإذا كان الفحص التقليدي يعتمد على أمانة ونظامية الدفاتر والسجلات<sup>16</sup> فإن الفحص الضريبي الإلكتروني يعتمد على أمانة ونظامية الملفات والسجلات الإلكترونية وقواعد البيانات الإلكترونية و المدخلات ونظم التشغيل والمخرجات وبالتالي لن يغير هذا التأثير من الهدف الرئيسي للفحص الذي يتمثل في القوائم المالية والحسابات الختامية و ذلك للتأكد من مطابقتها للإقرارات .

إن هذا الأسلوب من أساليب الفحص الإلكتروني يقوم على أساس مقارنة الملف المنصرف من المخازن مع ملف فواتير البيع يتم مقارنته أيضا مع ملف العملاء و ملف البيع الأصل و ذلك في حالة البيع أما في حالة الشراء يتم مقارنة ملف الوارد و بعد انتهاء برنامج المراجعة مع تحليل البيانات يقوم الفاحص بإعداد تقرير فحص النظم الآلية يتضمن التحليل و الاختبار، البيانات ، النظام الآلي . إلا انه في هذا الصدد يتعين وضع المقومات الأساسية لمرحلة الإعداد للفحص الضريبي الإلكتروني و الاستخدام الأمثل للأساليب الإلكترونية للحصول على أدلة الإثبات التي تؤيد أعمال الفحص و تحدد الضوابط الرقابية الخاصة بعملية الحصر و الفحص الضريبي الإلكتروني<sup>17</sup> .

فالرقابة الإلكترونية تحقق استخداما فعالا للأنظمة و شبكات المعلومات القائمة على الأنترنت بكل ما يعنيه من فحص و تدقيق و متابعة آنية في كل وقت كما أن الرقابة الإلكترونية على تنفيذ المكلف

لالتزاماته الجبائية الإلكترونية تحقق فكرة الرقابة المستمرة بدلا من الرقابة الدورية مما يولد تدفقا مستمرا للمعلومات الرقابية<sup>18</sup> .

### المبحث الثاني : تغير ضوابط المخالفات الجبائية في ظل الإدارة الإلكترونية .

تتعدد الوسائل التي يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القوانين الجبائية و من أهم الوسائل واجب تقديم التصريح و هذا من شأنه أن يكفل لإدارة الضرائب التحقق من الواقعة المنشئة وصحة ربطها و ضمان تحصيلها<sup>19</sup> ، فتصريح المكلف بأرباحه هو من وسائل تقدير الضريبة و من ثم فإن الإلتزام بتقديمه يرتبط بالإلتزام بالضريبة ذاتها<sup>20</sup> .

وتنقسم الإلتزامات الضريبية من حيث موضوعها إلى إلتزامات بعمل و الإلتزامات بالإمتناع عن عمل<sup>21</sup> و يعد التصريح الجبائي من قبيل الإلتزامات بعمل الواقعة على عاتق بعض المكلفين بالضريبة و الذي تتبثق عنه إلتزامات أخرى في مقدمتها الإلتزام بالدفع ، وسيتم الوقوف على المخالفات الناشئة عن الإخلال بواجب التصريح من خلال التعرض لدور الوسائل الإلكترونية في تغيير بعض أسس المخالفات التصريحية (المطلب الأول) كما سيتم الوقوف على المخالفات الجبائية المترتبة عن عدم دفع الضريبة و أثر الدفع بالوسائل الإلكترونية في هذا النوع من المخالفات (المطلب الثاني) .

### المطلب الأول : مخالفات الإلتزامات التصريحية بين فكريتي الإرسال و الإيداع

من أجل حصول إدارة الضرائب على البيانات والمعلومات اللازمة لغرض تحديد دين الضريبة ألزم المشرع المكلف بالضريبة بوجوب الإلتزام بأداء واجبات محددة ضمن أحكام قانوني الضرائي و في مقدمتها الإلتزام بالتصريح الجبائي في الآجال المحددة لذلك فتصريح المكلف هو الوسيلة العادية و المنطقية لتحديد قيمة الضريبة و هذا من خلال البيانات الصحيحة و السليمة التي يتضمنها التصريح و كذا مختلف الوثائق المؤيدة لمضمونه ، و من ثم فإن أي إخلال بتقديمه كالإمتناع أو التأخر عن التقديم في الميعاد المحدد قانونا يشكل مخالفة أو إخلال بواجب التصريح .

إلا أن معايير تصنيف فعل المكلف على انه يشكل مخالفة من عدمه يتوقف على تصرفات صادرة عن المكلف التأخر أو الإمتناع عن إرسال التصريحات إذن فالمخالفة الجبائية لواجب التصريح قد تقوم لتأخر إيداع المكلف لتصريحه على مستوى إدارة الضرائب المختصة (الفرع الأول ) كما تبين المشرع إمكانية إيداع التصريح الجبائي عن طريق البريد كتقنية أولى في مجال الإرسال تم أتبعها بتكريس الإرسال الإلكتروني للتصريحات الجبائية (الفرع الثاني) .

### الفرع الأول : التأخر في إيداع التصريحات أساس قيام بعض المخالفات الجبائية .

يعتبر اكتتاب التصريحات الجبائية من بين الإلتزامات الأساسية المفروضة على المكلفين بالضريبة و يقترن تنفيذ هذا الإلتزام بمدة زمنية محددة في قوانين الضرائب، وباعتبار تنفيذ الإلتزام بالتصريح هو من الإلتزامات بعمل فإن الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي مثلا هي جريمة سلبية بحتة تقع بطريق

الامتتاع كما تأخذ أيضا طابع الاستمرارية و التجدد طالما أن الممول لازال ممتنع بإرادته عن تقديم الإقرار أو التصريح الضريبي ، و طالما أن حق الخزينة العامة للدولة لم يسقط في تحصيل هذه الضريبة<sup>22</sup>. وقد تبنى المشرع الجزائري الإيداع القانوني ويفهم من ذلك ان أساس قيام مخالفة عدم الإلتزام بواجب التصريح تقوم في حالة عدم إيداع المكلف لتصريحه أي الإيداع باليد على مستوى إدارة الضرائب المختصة ، إذ نصت المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على وجوب إيداع التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي وكذا التصريحات الخاصة بالرسم على النشاط المهني في الآجال المحددة في قوانين الضرائب المباشرة وتحرر جميع التصريحات على الإستثمارات التي تعدها و توفرها الإدارة الجبائية ويجب أن توقع التصريحات من قبل الأشخاص المؤهلين لذلك<sup>23</sup>، إذن فاحتساب الغرامات و الزيادات المترتبة عن مخالفة تنفيذ الإلتزامات التصريحية خارج الآجال يقوم أساسا على فكرة الإيداع المتأخر للتصريحات .

بل أكثر من ذلك فإنه بالنسبة لتمديد مواعيد تنفيذ الإلتزامات التصريحية في حالة تزامن آخر يوم تنفيذها مع عطلة أو قوة قاهرة فإن المشرع قد ربط إمكانية تمديد الآجال بتاريخ الإيداع القانوني للتصريحات ، إذ نص المشرع في المادة 162 من قانون الضرائب المباشرة على " ...عندما ينتهي أجل إيداع التصريح عطلة قانونية يمدد أجل الإستحقاق إلى اول يوم مفتوح يليه " ، و باستقراء العديد من نصوص قوانين الضرائب نجد تكريسا واسعا لفكرة التأخر في الإيداع كأساس لقيام بعض مخالفات الإلتزامات التصريحية على غرار المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة" ... عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الإستحقاق إلى اليوم الاول المفتوح الموالي " ، كما ان المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على : " عندما يتم إيداع التصريحات المشار إليها في المواد 99 ، 151 ، 224 بعد انقضاء الأجل المحدد في نفس المواد المذكورة و إنما في غضون الشهرين المواليين لانقضاء الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال تنزل نسبة الزيادة بقدر 25% على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 192 إلى 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهر و إلى 20% عند خلاف ذلك " .

كما يبرز أيضا تبني المشرع على فكرة الإيداع المتأخر للتصريحات الجبائية كأساس قيام المخالفة بنصه في المادة 322 من قانون الضرائب على عبارة " يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لاشيء و التصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق الغرامات التالية:

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا .
- 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحد و يقل عن شهرين .
- 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين .

### الفرع الثاني : الإرسال الإلكتروني و أثره على قيام المخالفات التصريحية

حدد المشرع الجزائري ميعادا لتقديم التصريحات وأوجب على المكلفين بالضريبة احترام هذه المواعيد تحت طائلة توقيع عقوبات تأخذ شكل غرامات جبائية، و يكفي لاعتبار الواجب القانوني قد تحقق تقديم التصريح و يتم تسليمه بأية وسيلة سواء باليد أو إرساله بطريق البريد المسجل أو العادي<sup>24</sup>.

إذن فالمشرع الجزائري من خلال قوانين الضرائب المختلفة ينص أحيانا على إلزامية ايداع التصريحات الجبائية و يرتب الغرامات الجبائية على من يخالف هذا الإلتزام ، إلا أنه في مواقع أخرى ينص على اعتبار واجب التصريح قد تم و تحقق باكتتابه و إرساله إلى إدارة الضرائب المختصة و هو الامر الذي يبرز من خلال نص المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة " فالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي يتعين عليهم اكتتاب و إرسال تصريحاتهم الجبائية على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم...." ، فالمشرع الجزائري تبنى صراحة بموجب المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة فكرة الإرسال أي انه يكفي لاعتبار الإلتزام بالصريح قد تم بمجرد إرسال التصريح إلا أن المشرع لم يحدد طريقا معينيا لإرسال التصريحات ، و هنا يثور التساؤل حول إمكانية الإرسال عن طريق البريد العادي خصوصا الإخلال بواجب التصريح يقوم على أساس حقيقة تاريخ الإرسال و الذي يكون غير ثابت بالنسبة للإرسال عن طريق البريد العادي عكس البريد الموصى عليه لكون المكلف يتوصل بالإشعار بالإستلام و من خلاله يمكن له إثبات تاريخ الإرسال و من ثم فإن الإرسال عن طريق البريد العادي قد يثير إشكال في إثبات تاريخ الإرسال و مع تطور تكنولوجيا المعلومات و الإتصال فإن فكرة الإرسال خارج الآجال كأساس لقيام بعض المخالفات التصريحية قد عرفت تطورا حيث اتسع مفهوم الإرسال ليشمل الإرسال الإلكتروني للتصريحات الجبائية و قد تم منح حق الإرسال الإلكتروني للتصريحات الجبائية للشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباحها<sup>25</sup>

فإذا كان الإيداع خارج الآجال كأساس لقيام مخالفة الإخلال بالإلتزامات التصريحية يعتد بساعات عمل إدارة الضرائب ، إذ يجب أن يتم الإيداع خلال ساعات العامل القانونية للإدارة و لا يمكن للمكلف الإيداع خارج مواعيد عمل الإدارة إلا أنه بالنسبة لاحتساب مواعيد الإرسال القانوني للتصريحات الإلكترونية لا يتم على أساس ساعات العمل القانونية لإدارة الضرائب و إنما على أساس اليوم الكامل بغض النظر عما إذا تم الإرسال داخل أو خارج أوقات عمل الإدارة و إنما العبرة بكون الإرسال داخل الآجال القانونية ، كما أن فكرة الإيداع تقتضي تقديم التصريحات الجبائية إلى إدارة الضرائب المختصة إلا أنه لا مجال لتوقع الخطأ في مكان إرسال التصريحات الإلكترونية لكونها تستند إلى نظام معلومات مركزي .

إلا أن الإشكال الذي تثيره فكرة الإرسال الإلكتروني للتصريحات الجبائية يتعلق ما مدى قيام مخالفة الإرسال الإلكتروني للتصريحات خارج الآجال القانونية خصوصا إذا ما تتعلق سبب التأخر بالأعطاب أو التدببب في تدفق الإنترنت فكيف سيتم التعامل مع هذه الحالات خاصة و أن هذه الأعطاب قد تمس منطقة دون الأخرى .

المشروع الجزائري كرس صراحة حالة القوة القاهرة كسبب من أسباب تمديد أجل تقديم التصريح السنوي<sup>26</sup> فهل يمكن اعبار انقطاع التزود بالإنترنت من قبيل القوة القاهرة التي تحول دون تنفيذ الإلتزامات التصريحية في الاجل المحدد لها .

كما ان الإشكال الآخر الذي تثيره فكرة الإرسال الإلكتروني للتصريحات الجبائية يتعلق بمدى إمكانية التعديل الكلي أو الجزئي لمضمون التصريحات من طرف المكلف بمعنى هل يمكن للمكلف تصحيح تصريحه إذا ما شابه نقص أو عيب أم أنه بمجرد إدخال البيانات و اكتتاب التصريح و إرساله إلكترونياً يسحيل على المكلف إعادة تعديل مضمونه .

وتجدر الإشارة إلى انه ليس هناك ما يحول بين المكلف و بين العدول عن تصريحه أو إقراره واستبداله بإقرار آخر طالما أن ذلك الإقرار الجديد قد تم في ميعاده القانوني<sup>27</sup> ، فإذا سلمنا بإمكانية العدول عن التصريح المودع على مستوى إدارة الضرائب فهل إعادة اكتتاب تصريح آخر من طرف المكلف و إرساله إلكترونياً ضمن الآجال يعتبر إلغاء ضمني للتصريح السابق في التاريخ و أي التصريحين سيتم تبنيه كأساس لفرض الضريبة ؟.

#### المطلب الثاني : مخالفات الدفع المتأخر للضريبة بين وسائل الدفع التقليدية و إشكالات الدفع الإلكتروني .

إن عملية الدفع تخص المكلفين بالضريبة وفقاً للطرق المحددة ، فالمكلف بالضريبة يقع على عاتقه إلتزام دفع الدين الضريبي ، و يتم دفع الضريبة خلال فترات مختلفة كما يمكن ان يتم هذا الدفع بطرق مختلفة في التسديد وتؤدى الضرائب و الرسوم المذكورة في هذا القانون نقدا لدى صندوق الضرائب القائم على الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الإقتطاع البنكي أو التحويل و الدفع الإلكتروني<sup>28</sup>، و يعتبر تاريخ دفع الضريبة أو تاريخ توقيع الزيادات هو ذلك التاريخ الذي إنطلاقاً منه يتم تطبيق العقوبات الجبائية<sup>29</sup> ، و يعتبر الدفع المتأخر للضريبة من بين المخالفات التي رتب عنها المشروع غرامات و زيادات تقترن بمدة التأخر في الدفع .

وسيتم التطرق إلى المعيار التقليدي لقيام مخالفة الدفع المتأخر للضريبة (الفرع الأول) كما سيتم الوقوف على اعتماد وسائل الدفع الإلكتروني في تسديد الضرائب و أثره على قيام مخالفات الدفع المتأخر للضريبة (الفرع الثاني) .

#### الفرع الأول : المعيار التقليدي لقيام مخالفة الدفع المتأخر للضريبة .

بعد إعداد الإشعار بالدفع تقوم قباضة الضرائب بتحويله إلى المكلف بالضريبة الذي يقع عليه إلتزام تسديد الضريبة و هو أهم إلتزام في مرحلة التحصيل ، و عادة ما يحدد المشرع معيار زمني للقيام بالإلتزام بالدفع و في حالة عدم تنفيذ الإلتزام بالدفع خلال هذه الأجال القانونية يعتبر المكلف في حالة مخالفة لأحكام قوانين الضرائب يترتب عليه غرامات جبائية و زيادات ضريبية.

إذ تنص المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة " أنه يترتب عن التأخير في دفع الضرائب و الرسوم التي تحصل عن طريق الجداول ... و في حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين (30) يوما الموالية للأجل المحدد سابقا تطبيق غرامة تهديدية قدرها 03% عن كل شهر تأخر او جزء منه ... كما ينجم أيضا عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع<sup>30</sup> ،

و من ثم فإن أساس قيام المخالفة هنا هو فكرة الدفع المتأخر بغض النظر عن كيفية هذا الدفع النقدي أو الدفع باستعمال وسائل الدفع الإلكترونية .

**الفرع الثاني : تكريس الدفع الإلكتروني للضريبة و أثره على قيام المخالفات الجبائية .**

إن غالبية المعاملات التجارية يتمخض عنها في النهاية إلتزام بالوفاء بمبلغ نقدي و نظرا لاستحالة حمل التجار لكل نقوده فقد ظهرت وسائل الدفع الإلكترونية<sup>31</sup>.

إن استخدام وسائل الدفع الإلكتروني كوسائل وفاء مستحدثة ذات تقنية تكنولوجية عالية بل و فائقة التطور يرجع إلى ما توفره من سهولة في إنجاز هذه المعاملات و كذا من حماية في مواجهة خطر حمل النقود<sup>32</sup> فالإدارة الجبائية في إطار تطوير و تقريب الإدارة من المواطن كرست من خلال موقع المديرية العامة للضرائب إمكانية الدفع الإلكتروني للضرائب بالنسبة لكبريات الشركات ، إلا أن الأساس التقليدي لقيام مخالفة التأخر في دفع الضريبة يمكن أن يعرف عدة صعوبات عند الدفع باستعمال الوسائل الإلكترونية للدفع ، إن القصور الوظيفي لأداة الدفع الإلكتروني أي الأعطال العرضية نتيجة إخلالات مادية أو كهربائية أو قصور في أوامر التشغيل المرتبطة مثلا بلغة البرمجة يمكن أن تكون سببا مباشرا في تأخر تنفيذ الإلتزام بدفع الضريبة إلكترونيا .

فأنظمة الدفع الإلكتروني تعتمد على نظم المعلومات و تقنية شبكات الاتصال الإلكترونية و إن الارتباط بينهما يؤدي إلى زيادة المخاطر الناجمة عن عدم كفاءة النظم المتبعة لمواجهة متطلبات المستخدمين و السرعة في إجراء الصيانة الطارئة أو الدورية التي تتطلبها شبكات الاتصال ومن الأخطاء الشائعة في هذا المجال للاعتماد على تقنيات غير متطورة أو تقنيات واحدة مشتركة للعديد من أنظمة التشغيل أو الأجهزة المستخدمة مما قد يؤدي إلى تعطيل هذه الأنظمة و الشبكات المرتبطة عند حدوث أي مشكلة تتعلق بالبرمجة أو البنية التحتية الإلكترونية و كل هذه الأخطار يمكن أن تزيد كنتيجة لارتباط الشبكات مع بعضها البعض واعتماد أنظمة الدفع غير مزود خدمة وحيد.

إن هذه الإشكالات التي يمكن أن تتعرض عملية الدفع الإلكتروني للضريبة جعل المشرع يخص مخالفة الدفع الإلكتروني المتأخر للضريبة بأحكام خاصة تتلاءم و الظروف الاستثنائية التي قد تصادفها فأعفى المشرع الجزائي المكلف بالضريبة من دفع غرامات التأخير إذا كان التأخير في عمليات الدفع الإلكتروني راجع إلى أسباب خارجة عن إرادة المكلف بالضريبة و إرادة المؤسسة المالية إلا أنه اشترط أن لا يتجاوز هذا التأخير عشرة أيام (10) تحتسب إبتداء من تاريخ الدفع<sup>33</sup> .

## خاتمة

إن لجوء إدارة الضرائب إلى توظيف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ضمن أساليب عملها هو مسعى في إطار عصرنة هذه الإدارة و تقريبها من المواطن وتسهيل أداء إلتزاماته الجبائية بطريقة بسيطة ، إن هذه الطفرة من مجال الإدارة الورقية إلى الإدارة الإلكترونية بالنسبة لإدارة الضرائب تجد ما يبررها في مقتضيات السرعة التي تستوجبها المعاملات التجارية خصوصا وأن أغلب المخاطبين بالالتزامات الجبائية هم من فئة التجار ضف إلى ذلك اتساع نطاق التجارة الإلكترونية .  
و مما سبق بيانه فإن أهم النتائج التي يمكن الوقوف عليها من خلال هذه الدراسة تتمثل في:

- إن إدارة الضرائب عملت في بداية الأمر على حصر مجال الإلتزامات الجبائية الممكن تنفيذها إلكترونيا في نطاق ضيق على غرار الإلتزام بالتصريح و الإلتزام بدفع الضريبة .

- تزايد أهمية توسيع دائرة الخدمات و المعاملات الإلكترونية خصوصا في ظل فترة القوة القاهرة أو الظروف الطارئة على غرار ما عرفته فترة انتشار وباء كوفيد 19 و التي نتج عنها تعطيل تنفيذ الكثير من المعاملات و الإلتزامات الجبائية .

- تعد كبريات الشركات الخاضعة للضريبة الفئة المعنية بتنفيذ الإلتزامات الجبائية إلكترونيا ، إن حصر التنفيذ الإلكتروني في هذه الفئة له ما يبرره باعتبار أن هذه الشركات لها من المحاسبين و مهندسي الإعلام الآلي من يسهرون على إتمام هذه الإلتزامات الجبائية على أحسن وجه و ذلك لإلمامهم بمجال المعلوماتية و مختلف تكنولوجيا الإتصال المرتبطة بها .

- تقوم المخالفات الجبائية تقوم بالدرجة الأولى على عدم الإلتزام و التقيد بالمواعيد المحددة قانونا في التنفيذ أي أن التأخر في التنفيذ يشكل مخالفة جبائية إلا أن تكريس التنفيذ الإلكتروني للإلتزامات الضريبية من شأنه أن يغير في معالم قيام المخالفة .

- كان الإيداع المتأخر للتصريحات الجبائية لحي إدارة الضرائب هو أساس قيام المخالفة أما في ظل التنفيذ الإلكتروني للإلتزامات التصريحية فالمخالفة تقوم على فكرة الإرسال خارج الأجل القانونية و نفس الشيء ينطبق على مخالفة الدفع المتأخر للضريبة .

ومن قبيل التوصيات التي يمكن تقديمها في هذا الصدد :

- إن تنفيذ الإلتزامات الجبائية عن طريق الانترنت و وسائل الإتصال الإلكترونية يقتضي الأخذ بعين الإعتبار بعض الظروف المقترنة بالدرجة الأولى بضرورة تكوين موظفي إدارة الضرائب في التعامل مع الإلتزامات الجبائية التي تم تنفيذها بالطريق الإلكتروني .

- السعي إلى تعميم تنفيذ الإلتزامات التصريحية بالشكل الإلكتروني بالنسبة لكافة المكلفين بالضريبة لما لهذه الخطوة من أهمية في تسهيل تنفيذ الإلتزامات الجبائية خاصة في ظل الظروف الطارئة أو القوة القاهرة .

- تعديل في النصوص القانونية المتعلقة بالمخالفات التصريحية و عدم ربط ارتكابها بفكرة الإيداع المتأخر فقط و إنما إضافة فكرة الإرسال الإلكتروني خارج الآجال و في هذه الحالة ينبغي إحتساب الآجال بالأيام الكاملة و ليس بساعات عمل الإدارة .
- إن الدفع الإلكتروني للضريبة لا يمكن تعميمه على جميع المكلفين بالضريبة و جعله الطريقة الوحيدة لأداء الضرائب في الوقت الراهن و هذا راجع لعدم تحكم بعض شرائح التجار الخاضعين للضريبة في تكنولوجيا المعلومات و الإتصال الحديثة من جهة و لضعف تدفق و تدبب الأنترنت من جهة أخرى مما قد ينجم عنه من ارتكاب مخالفات خارجة عن إرادة المكلف بالضريبة أو نتيجة جهله بأحكام قوانين الضرائب .
- إن إرساء إدارة جبائية إلكترونية يقتضي وضع نظم معلومات كفيل بحماية مضمون التصريحات من التغيير أو الحذف أو الإزالة و التي من شأنها أن تؤدي إلى نشوء مخالفات عدم تقديم التصريح أو عدم صحة التصريحات هذه المخالفات التي قد تأخذ أبعاد و منحنى آخر يصل إلى حد تجريم الفعل و المعاقبة عليه جزائيا و جبائيا .
- يعد الدفع المتأخر للضريبة من أهم المخالفات التي يمكن معاقبة المكلف بالضريبة عنها جبائيا و قد تصل إلى حد المعاقبة الجزائية فإن تكريس الدفع الإلكتروني للضريبة قد يطرح الكثير من الإشكالات المتعلقة بوسائل الدفع في حد ذاتها و ما يشوبها من إعطاب و سرقات هذا من جهة و نقص خبرة و ثقافة التعامل بهذه الوسائل الجديدة على المجتمع الجزائري ، و من جهة أخرى فإن التأخر في إطلاق خدمة الدفع الإلكتروني مرده عدم الجاهزية للتعامل بهذه الوسائل و التي ينبغي في بادئ الأمر توفير المتطلبات اللازمة لتطبيقها خصوصا و أن الأمر يتعلق بالضرائب التي تعد موردا هاما للخزينة

## الهوامش:

- 1- زروقي نسرين ،"الإدارة الإلكترونية كأحد إفرازات عالم تكنولوجيا الإنترنت و التجارة الإلكترونية ، مجلة الإقتصاد الجديد ، جامعة خميس مليانة ، عدد 15 ، مجلد 02 ، ص ص 239-241 .
- 2- أوشان أحمد ، بلعزوز بن علي ، " الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة و تطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر ، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية و الإنسانية ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، قسم العلوم الإقتصادية و القانونية ، عدد 17 ، جانفي 2017 ، ص ص 70 - 71 .
- 3- المادة 176 من أمر رقم 101/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، معدل و متمم ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ج ر عدد 102 لسنة 1976 .
- 4- Note №1881 Du 29/12/2014 Concernant La Delivrance Des Extritts De Role Generes Par L Application Informatique , Directio Generale Des Impots , Ministere Des Finances
- 5-أوشان أحمد ، بلعزوز بن علي ، مرجع سابق ، ص 71 .
- 6- Conrier Jean-Pierre , Lemaire Dominique , Les Impots Et La Politique Fiscal, Paris , 1984 , P 3
- 7-أوشان أحمد ، بلعزوز علي ، مرجع سابق ، ص 71 .
- 8-محمد سمير أحمد، الإدارة الإلكترونية، دار الميسر للنشر و التوزيع و الطباعة، الاردن ، 2009 ، ص 200
- 9-إبراهيم جودة، حسن توفيق،"نظم و تكنولوجيا المعلومات في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات و اثرها على فاعلية الدائرة في الأردن، مجلة الإقتصاد الصناعي،جامعة بانتة 01 الحاج لخضر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،عدد 09، 2015ص 289
- 10-benylles Karima , « Le Renouveau Du Service Public A Travers Une Politiques De Ressource Humaine Dans La Fonctions Publique » , Revue Idara , Volume 02 , № 01 , 1992 , P 118
- 11- طلحي فاطمة الزهراء ، " أهمية تدريب الموارد البشرية لتفعيل الإدارة الإلكترونية في الجزائري ، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، عدد 35/34 ، مارس 2014 ، ص 272 .
- 12أحمد فتحي سرور،الجرائم الضريبية ،دار النهضة العربية،مصر، 1990،ص 361 .
- 13 صالح العبد،الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية،دار هومة،الجزائر، 2005،ص 24
- 14-Colin Philippe , La Verification Fiscal , Edition Economica , Paris , 1979, Pp 17-89 .
- 15- P.F Racine, « L'organisation De L'administration Fiscal Et Le Controle Fiscal , Revue Du Conseil D'etat , № Special Sur Le Contentieux Fiscal , 2003 , P 16 .
- 16- Lambert Thierry , Le Control Fiscal Droit Et Pratique , P.U.F , Paris , 1991 , P 43 .
- 17- الحمزة عبد الحليم ،" الفحص الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائري "، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البليدة ، كلية العلوم الإقتصادية ، عدد 12 ، جوان 2018 ، ص ص 88 - 91 .
- 18-نفس المرجع ، ص ص 101-105

- 19- محمد سمير أحمد ، مرجع سابق ، ص 284
- 20- أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 361 .
- 21- نسرين عبد الحميد ، الجرائم الإقتصادية التقليدية و المستحدثة ، المكتب الجامعي الحديث ، القاهرة ، مصر ، 2009 ، ص 153 .
- 22- أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 112 .
- 23- منتصر سعيد حمودة ، الجرائم الإقتصادية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2010 ، ص 175
- 24- المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة.
- 25- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 61.
- 26 - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة .
- 27- المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة .
- 28- تنص المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة على : "... في حالة القوة القاهرة يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ، لا يمكن أن يزيد هذا التمديد عن شهرين(02) " .
- 29- طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 62 .
- 30- Aurelien Baudu , L'essentiel Du Droit Des Procedures Fiscales ,3 Emeedition , Lesctenso Editions , Paris , 2015/2016, P P 65-67 .
- 31 - المادتين 370 ، 402 من قانون الضرائب المباشرة .
- 32 - مصطفى كمال طه ، وائل أنور البندق ، الأوراق التجارية و وسائل الدفع الإلكترونية الحديثة ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2009 ، ص 337 .
- حوالف عبد الصمد ، النظام القانوني لوسائل الدفع الإلكتروني ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية<sup>1</sup> الحقوق ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2015/2014 ، ص 505
- 33- لمادة 68 من قانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر عدد 77 مؤرخ في 29 ديسمبر 2016