

جامعة غرداية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم : الحقوق



الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق

تخصص : قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

سيد أعمر محمد

من إعداد الطلبة :

- بن قايد لخضر

- بوحركات القوجال

لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة	إسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ مساعد - أ -	أيت عودية بلخير
مشرفا و مقرا	جامعة غرداية	أستاذ مساعد - أ -	سيد أعمر محمد
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ مساعد - أ -	الركبي رابح

السنة الجامعية:

1439-1438 هـ / 2017-2018 م

شكر

قال الله عز وجل في محكم تنزيله :

" قال ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي
و أن أعمل صالحا ترضاه " صدق الله العظيم

نحمد الله عز و جل الذي وفقنا لإتمام عملنا المتواضع هذا الذي نأمل أن
يكون خالصا لوجهه تعالى .

كما نتقدم للأستاذ الفاضل سيد **أعمر محمد** بجزيل عبارات الشكر و
التقدير و العرفان على إشرافه ومتابعته لعملنا ومد يد المساعدة لنا , حيث لم
يخل علينا بنصائحه السديدة وكذا المراجع القيمة التي كنا في أمس الحاجة لها
. فنسأل الله تعالى أن يجعلها في ميزان حسناته و أن يمدده الصحة و العافية .
كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إثراء هذا
الموضوع .

إِهْدَاء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من :

من قال فيهما الرحمان لا تقل لهما أف و لاتنهرهما و قل لهما قولا
كريما : أبي و أمي حفظهما الله .

إلى نصفي الثاني و شريكة حياتي : زوجتي الفاضلة .

إلى زينة الحياة الدنيا : إبنتي أسماء روديئة.

إلى إخوتي و أقاربي كل بإسمه .

إلى صهري الحاج محمد برهان جزيلا على مساعداته القيمة .

إلى كل أساتذتي و أصدقائي

لخضر بن قايد

إِهْدَاء

إلى من كللهم الله بالهيبية و الوقار إلى من علماني معنى العطاء بدون إنتظار , إلى من أحمل
إسمهم بكل فخر الوالدين العزيزين عبد السلام أمد الله في في عمره و إلى والدتي الغالية
رحمها الله بومقواس العمارية و جدتي الحاجة التيجينية بومقواس .

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي , إلى نصفني الثاني زوجتي الغالية
و ملاكي و بسمه الحياة ولدادي العزيزان وائل عبدالرؤوف و محمد عبد السلام .

إلى من عليها أعتمد, إلى الشمعة المتقدة التي تنير طريقي دائما اختي الحنونة حبيبة و
زوجها مهدي و أخواتي التي لم تلدهم امي سعاد جباسي و يمينة و بختة و عربية .

إلى صهري الغالي الحاج محمد دهان و زوجته و أبناءه كل بإسمه .

إلى رفقاء دربي إخوتي و أبنائهم أحمد و عمر و محمد لمين و سمير و الشيخ و أمبارك و
أخي الصغير الذي عرفنا معه معنى الحياة زهير .

إلى أخي زياني رشيد وزوجته و الكتكوتة خديجة و محمد إسلام .

إلى أحفاد العائلة سندس و معتر و مريم و شهرزاد و محمد , عدنان , إلياس , ريان , لينة
, هديل , وصال , العمارية, إيهاب , محمد السماحي, حنان , نجاة و سماح .

إلى أخوالي و خالاتي كل بإسمه و إلى أولادهم الكرام و أخص بالذكر عمي قواس
بومقواس .

إلى كل اصدقائي العقون قويدر , بالة محمد , زياني مصطفى , عبدالوهاب زريطلات ,
دشاش عزالدين , أحمد العماري, فئاتة و صديقي و أخي بن قايد لخضر

بوحرركات القوجال

أ/ باللغة العربية :

- ت.م.و.ج.ش : تحقيق معمق في وضعية جبائية شاملة
- ج.ر : الجريدة الرسمية
- د.ب.ن : دون بلد النشر
- د.ت.ن : دون تاريخ النشر
- د.ط : بدون طبعة
- ص : صفحة
- ط : الطبعة
- ق.إ.ج.ج : قانون الإجراءات الجبائية الجزائري
- ق.إ.م.إ : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية
- ق.ض.م.ر.م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- ق.م : قانون المالية .
- م.ك.م : مديرية كبريات المؤسسات .

ب/ باللغة الفرنسية :

- **C.E.F** : Conseil d'Etat Français .
- **D.G.I** : Direction Général des Impôts.
- **MF** : Ministère de Finance.
- **N** : Numéro
- **OP.CIT** : Ouvrage Précédemment Cité.
- **P** : Page
- **DRV** : Direction des Recherche et Vérifications

نظرا لأهمية الضريبة في التمويل الداخلي للخبزينة العمومية ، فقد كرس المشرع الجزائري طرق تأسيس وتحصيل الضريبة من خلال تشريعه لعدة قوانين خاصة بذلك، تعطي الإدارة الضريبية حق السلطة العامة أثناء قيامها بنشاطها المتمثل أساسا في فرض الضريبة من خلال حق الاطلاع وكذلك القيام بالمعاينة والحجز ومتابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة و الفحص والتدقيق . إلا انه وبالمقابل فان المشرع الجزائري ومنعا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كفيلة بحمايته وتتمثل خاصة في وضع شروط خاصة متعلقة بعون الإدارة المكلف بالرقابة حيث نص قانون الإجراءات الجبائية في مضمون المادة 20 الفقرة 1 على أن تكون رتبة المكلف بالتحقيق الجبائي لا تقل عن رتبة مفتش، كما أعطى المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تتعلق بالإعلام حيث جاء في نص المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية : لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً . كما تعتبر من الضمانات الإعلامية الإلزامية إرسال الإشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وتحديد آجال المراقبة جاء كضمانة أخرى له ، لكي لا تكون المدة مفتوحة مما يؤثر سلبا على نشاط المكلف ، ومن الضمانات الحديثة التي سنها المشرع حق المكلف بالاستعانة بمستشار مما يتيح له التكلم باسمه والدفاع عن حقوقه أمام الإدارة الجبائية باعتبار أن معظم المكلفين بالضريبة ليس لهم الإحاطة الكاملة بمجمل القوانين الجبائية . إذن فالمشرع كما أعطى سلطات للإدارة الجبائية فقد منح في نفس الوقت ضمانات تحمي المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الذي قد يلحق ضررا به.

الكلمات المفتاحية : الرقابة الجبائية ، المكلف بالضريبة ، الإدارة الجبائية ، ضمانات المكلف بالضريبة ، التصحيح الوجيهي ، الفرض التلقائي للضريبة .

إن تحقيق التنمية الإقتصادية في الدولة ضرورة لا بد منها , بحيث تعتمد كل دولة على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها و ذلك للحفاظ على الإستقرار السياسي و الإجتماعي و الإقتصادي , و تعد الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية على مستوى الدول منذ القدم بحيث تعتبر الممول الأساسي للخرينة العمومية و الإنفاق الحكومي كونها إقتطاع نقدي يدفعه الأشخاص الطبيعيون و الإعتباريون للدولة , وتحتل الضرائب مكانة متميزة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية في دعم الميزانية العامة بإعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الإقتصادية للدولة ,بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات .

الضريبة يمكن تعريفها على أنها : مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية و دون أن يعود عليهم نفع خاص ,مقابل دفع الضريبة بإعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة و يتفق معظم فقهاء القانون الجبائي عند تعريفهم للضريبة على أنها : إقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة . و تتنوع هذه الأهداف بين السياسية و الإقتصادية و الإجتماعية هو الذي جعل الضريبة العصب المحرك للتنمية الإقتصادية . و هو ما تسعى إليه الدول على إختلاف أنظمتها من خلال سعيها لإشراك مواطنيها في الأعباء العامة . و يتجلى ذلك من خلال تحقيق المساواة و التوازن في العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبة .و تحقيق العدالة الضريبية بين المواطنين من خلال تكريس مبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة 78 من الدستور المعدل و المتمم على أن : كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العامة حسب قدرته الضريبية .¹

¹ المادة 78 من القانون رقم 01-16 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري , ج ر رقم 14 الصادرة في 07 مارس 2016

للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة تتمتع بها بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من تحصيل الضرائب تجاه المكلف بالضريبة قد تصل إلى حد المساس بحرياته الفردية ,كسلطات الفحص و الرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة بإعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة ,بحيث أن الرقابة تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات و كشف مواقع التدليس و الغش¹ .

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا متعددة نلخصها في الرقابة الداخلية أو مايسمى بالرقابة على الوثائق ,و هي رقابة شكلية تتم بمكاتب الإدارة الجبائية ,و الرقابة الخارجية أو كما تسمى بالرقابة بعين المكان وهي رقابة تقتضي تنقل الإدارة إلى المكلف بالضريبة سواء في محل سكنه أو مكان ممارسته النشاط الخاضع للضريبة للتحقق معه ,كما تهدف الرقابة الجبائية إلى تعديل الوضعية الجبائية للمكلف و تصحيحها بإقرار زيادات في الضريبة المصرح بها يسمى هذا الإجراء بالتصحيح الجبائي أو إعادة التقويم الجبائي .

و قد تسمى الإدارة الجبائية إستعمال السلطات و الصلاحيات و كذا الإمتيازات المخول لها تجاه المكلف بالضريبة بإعتباره الطرف الأضعف في علاقته مع الإدارة الجبائية .بحيث يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص القانونية المطبقة عليه و من ثم يكون عاجزا في الدفاع عن حقوقه تجاهها . و على إثر ذلك و مقابل تلك السلطات سعى المشرع الجزائري إلى إيجاد نوع من التوازن بين أطراف العلاقة الجبائية و ذلك بحماية المكلف بالضريبة بمجموعة من الإجراءات القانونية تنقيد بها الإدارة الجبائية سميت بالحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي تعتبر بمثابة الغطاء القانوني المخصص أساسا لمراعاة حقوق الدفاع و مبدأ الوجاهية . و لوضع حد لتعسف الإدارة .

¹ فنييس أحمد ,إجراءات المراقبة الضريبية المعممة ,كداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ,كلية الحقوق و العلوم و الإجتماعية ,قسم العلوم القانونية و الإدارية .جامعة 8 ماي 1945 قالمة , يومي 21.22 أفريل 2008 , ص 24

الإشكالية :

و بالتالي فالإشكالية التي سنعالجها من خلال دراستنا هي : فيما تتمثل الضمانات التي أقرها المشرع الجبائي لحماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية أثناء خضوعه للرقابة الجبائية و ما مدى كفايتها ؟

أهمية الموضوع :

إن أهمية الموضوع تكمن في أن المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تمول الخزينة العمومية . و الإدارة الجبائية هي المسؤولة عن تحصيل هذه الأموال إلا أن المشرع أحاطها بما لم يحط المكلف بالضريبة من الضمانات حيث جعلت منه الطرف الأضعف في المنازعة الجبائية المتعلقة بالوعاء ,حتى إنه في الكثير من الأحيان يجهل المكلف بالضريبة الحقوق الممنوحة له مقارنة بما هو ممنوح للإدارة و لذا أهمية دراسة الموضوع تبرز في إظهار هذه الضمانات و التقليل من تسلط الإدارة و إجحافها في الكثير من تعاملاتها مع المكلف بالضريبة.

أسباب إختيار الموضوع :

أ- أسباب موضوعية :

الدافع الذي جعلنا نقبل على هذه الدراسة هو ندرة الدراسات السابقة في هذا الجانب من جوانب النزاع المتعلق بالوعاء الضريبي . و عن الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة في هذه النزاعات . و عليه حاولنا قدر المستطاع البحث فيه و التوغل في هذا الشق المتعلق بالمكلف وكل ماله من حقوق و ضمانات تحميه أثناء خضوعه للرقابة الجبائية.

ب- أسباب ذاتية :

- إقتراح الموضوع من طرف الأستاذ المشرف مع الإصرار على معالجة هذا الموضوع و هذا ماتولد عنه الإهتمام و الميول لمجال الضرائب و الرغبة أكثر في معالجة هذا الموضوع .

أهداف الموضوع :

من بين أهم الأهداف :

- وضع الضمانات و الحقوق التي هي من حق كل من المكلف بالضريبة في شكل مبسط حتى يستطيع أن يفهمها و يستفيد منها .
- إبراز العوائق التي توسع من الفوارق بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و الحد من قوى تسلط و هيمنة الإدارة الجبائية على المكلف و توطيد الثقة بينهما .

الدراسات السابقة :

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة و التي تتعلق بموضوع البحث, لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه , ولعل من أبرز الدراسات السابقة و المتخصصة و المقارنة في مجال الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة نجد :

لونيس عبد الوهاب, الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) . بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون العام . جامعة وهران - السانيا - 2001 .

الصعوبات التي واجهت الباحث :

لعل أهم الصعوبات التي واجهتنا ندرة المراجع المتطرفة لموضوع الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة عدا بعض المذكرات التي و الدروس التي تطرق إليها الأساتذة سابقا . و بعض المراجع باللغات الأجنبية .

تقسيم الدراسة :

من أجل الإحاطة بالموضوع إنتهجنا خطة ثنائية بحيث قسمنا موضوع البحث إلى فصلين تطرقنا فيهما إلى سلطات الإدارة الجبائية و ما يقابلها من ضمانات للمكلف على النحو التالي :

تناولنا في الفصل الأول ماهية الرقابة الجبائية بحيث تطرقنا إلى تعريف الرقابة الجبائية و تبيين أشكالها في المطلب الأول و إلى الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية في المطلب الثاني . أما المبحث الثاني فقمنا بتبين سلطات الإدارة الجبائية و التي قسمناها إلى سلطات البحث و التحري في المطلب الأول و سلطات التحقيق الجبائي في المطلب الثاني .

أما الفصل الثاني فقسمناه إلى مبحثين و خصصناه للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة فتطرقنا في المبحث الأول إلى الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التحقيق الجبائي و الذي تضمن مطلبين في المطلب الأول تطرقنا إلى الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي و إلى الضمانات أثناء التحقيق الجبائي في المطلب الثاني . أما المبحث الثاني فخصصناه للحقوق و الحريات للمكلف بالضريبة في إجراءات التصحيح الجبائي .

نص المشرع الجزائري في المجال الجبائي على عدة نصوص قانونية و لوائح تنظيمية تنظم كفاءات فرض و تحصيل الضريبة الجبائية بحيث منح الإدارة الجبائية جملة من السلطات و الحقوق الواسعة , كالحق في الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة و التي تعد أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من خلال محبة الغش و التهرب الضريبي . بحيث منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من أجل التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة و صدقها باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي.

و سعيا منه لتنظيم عملية الرقابة الجبائية ضمانا للسير الحسن لها . خول المشرع للإدارة الجبائية إطارا قانونيا يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي و كذا المكلف بالضريبة لقواعد و أحكام قانونية تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية و إجراءاتها و منع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف أعوانها على المكلف بالضريبة .

و لتبيين ماهية الرقابة الجبائية و تقديم عرض تفصيلي عنها نتعرض في المبحث الأول إلى مفهوم الرقابة الجبائية و ذلك بالتطرق إلى تعريفها في المطلب الأول و تبين الأجهزة المكلفة بها في المطلب الثاني . و خصصنا المبحث الثاني لسلطات الإدارة الجبائية بحيث قسمناه إلى سلطات البحث والتحري (المطلب الأول) و سلطات التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

المبحث الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجدر بنا الإشارة إلى تقديم تعريف الرقابة بشكل عام بحيث عرفها الإقتصادي فايول بأنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة ,أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها ¹ كما يمكن تعريفها أيضا على أنها الوسيلة المجدية لمعالجة الإختلالات و الإنحرافات في شتى الأنظمة ,ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تساهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في إستعمال مواردها مثل الرشوة و السرقة .

كما تعد الرقابة :التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة ,لتبيان نواحي الضعف و الخطأ من أجل تقويمها و الحد من تكرارها فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و أشكالها .

يدفعنا موضوع الرقابة الجبائية للبحث عن المقصود بالرقابة الجبائية و إلى أشكالها .

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص جبائي ,و إنما حدد ضوابطها و إجراءات ممارستها ,و قد خول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك و بما أن الإدارة الجبائية هي:

¹ لياس قلاب ذبيح , مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ,دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير , تخصص محاسبة , , جامعة محمد خيضر , بسكرة .2010-2011 , ص 18

السلطة المختصة بالرقابة الجبائية CLAUDE LAURENT بأنها الوسيلة التي تمكن ,فقد عرفها بأن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لهم بتصحيح الأخطاء الملاحظة¹ .

كما تعرف الرقابة الجبائية أنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها . و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

و قد عرفها بعض الفقهاء بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية من جهة , و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة و المتبعة في التسيير من جهة أخرى, وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية و تعرف الرقابة الجبائية بأنها تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي و التحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة .

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم تعريف للرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص و التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح و أرقام الأعمال و الذمة المالية من طرف المكلفين للكشف عن عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق و الإلتزامات الجبائية² .

كما يمكننا أن نستخلص منها بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية لتحقيقها و المتمثلة في :

¹ تسوكاي حياة ,سعودي صبرينة ,حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية , مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ,تخصص قانون أعمال , جامعة عبد الرحمان ميرة , بجاية , 2013-2014, ص 13

بن أعمارة منصور, إجراءات الرقابة الجبائية و المحاسبية , دار هومة للنشر ,الجزائر , 2011, ص 13²

أولاً : الهدف القانوني : و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة الضريبية ,لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.¹

ثانيا : الهدف إداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل كبير و حيوي في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

*المساعدة على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها يساعد الإدارة الضريبية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية .

*تحديد الإنحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية من المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم أثارها و بالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك

ثالثا الهدف المالي و الإقتصادي : بحيث تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة و لضمان تحصيل أكبر للإيرادات لفائدة الخزينة العامة و بالتالي زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للدولة , إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد و الضريبة

رابعا :الهدف الإجتماعي : تهدف الرقابة الجبائية إلى منع و محاربة جميع أنواع الإنحرافات مثل السرقة و التدليس و الإهمال في تأدية و تحمل الواجبات تجاه الدولة .

كما تهدف لتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

¹ قاشي يوسف , محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية , مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر , تخصص محاسبة و تدقيق ,

كلية العلوم الإقتصادية و التسير , جامعة أكلي محند أولحاج . البويرة . 2014-2015 . ص 54

الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي, فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة و مصداقية الإقرارات أو التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات المتعلقة بها ,و تختلف عملية مراجعة و فحص الإقرارات و بإختلاف أشكال الرقابة الجبائية¹.

و تتمثل صور الرقابة الجبائية في :

أولا : الرقابة الشكلية :

تعتبر عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية , لتصحيح الأخطاء المادية المسجلة على تصريحات المكلفين بالضريبة ,فهي تنصب على الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف إلى تصحيح الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة .

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و تنجز كل سنة و تعد كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولية ,و هي تهدف إلى مايلي :

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .
 - التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات .
 - محاولة حصر المعلومات المهمة التي تم إكتشافها من خلال التصريح .
- و في الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز و أحيانا كثيرة لا ينجز و هذا يعود للأسباب التالية :

¹ بشرى عبد الغني, فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(2009-1999) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية, تخصص : نقود مالية و بنوك , كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير , جامعة تلمسان , تلمسان, 2010/2011, ص 117

-عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة .
التظاهر بعد وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة .

ثانيا : الرقابة على الوثائق :

تقوم الرقابة الجبائية على الوثائق ,بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي أودعها و ذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات .
و عليه فإن إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة تعمل على فحص جميع الأعمال و تتم هذه العملية على مستوى المكتب ,بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلف بالضريبة¹,وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة ,وفقا لأحكام المادة 18 من ق إ ج المعدل و المتمم و التي تنص : " - تراقب الإدارة الجبائية بناءا على طلبها , الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عندها .
-تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية ,خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها ."

يتم هذا التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف التابع لها ,

و ذلك بإطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المعني و مقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي .

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي, المراجعة و تحقيق المحاسبات ,ط 3 , ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر

فإذا تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة المستحقة, أما في حالة وجود نقاط غامضة أو

مبهمة يحق للمراقب أو للإدارة الجبائية طلب المعلومات و التوضيحات و التبريرات من المكلف بالضريبة كما سنتطرق لها بنوع من التفصيل فيما يلي :

1 : طلب المعلومات :

يتمثل هذا الإجراء في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة , و ذلك عن طريقة تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة ,سواء أكان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية ,فيما يخص النقاط او المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب.¹ و عدم الرد على هذا الطلب لا يعرض المكلف بالضريبة إلى العقاب و إنما تلجأ الإدارة الضريبية إلى آلية طلب توضيحات أو تبريرات طبقا لنص المادة 19 الفقرة 1 و 2 من ق إ ج.²

2 : طلب التوضيحات و التبريرات :

إن المتمعن في قراءة نص المادة 1/19 و 2 المذكورة أعلاه ,يستنتج أنها لم توضح أوجه التفرقة بين طلب التوضيحات و طلب التبريرات , لكن بالرجوع إلى الفقه نجد أن هناك فرق بينهما , فنجد أن طلب التوضيحات يخص المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحات متناقضة مع بعضها البعض,أو تصريح واحد ناقص و غامض,أما طلب التبريرات فيتعلق بطلب وثائق

¹ كوسة فضيل ,الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ,دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ,الجزائر 2011, ص 169

² تنص المادة 1/19 و 2 من ق إ ج على أنه : يراقب المفتش التصريحات و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة . كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية "

لم يتم إرفاقها مع التصريحات المقدمة, و بالتالي الحصول على دليل مادي و إثبات قانوني يتعلق بمصدر غير مصرح به أو حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصرح بها. أما الفقرة 3 و 4 من ق إ ج فقد حددت الشروط التي يجب أن يتضمنها طلب التوضيح أو التبرير و تتمثل فيما يلي :

- أن تكون الطلبات كتابية في حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة عن الطلبات الشفوية .
- أن تكون مؤسسة بحيث توضح بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات .

يمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم رده, و إن تجاوزت هذه المدة و لم يرد المكلف بالضريبة فإن الفقرة 5 من المادة 19 من ق إ ج أعطت الحق لإدارة الضرائب من خلال المفتشية المختصة إقليميا في تصحيح تصريحات المكلف بالضريبة لكن بشرط أن يكون هذا التصحيح مسبب, بحيث يوضح العناصر التي إعتد عليها و المواد القانونية التي إرتكز عليها , مع منح المكلف بالضريبة أجل 30 يوم للرد على عملية التصحيح الجبائي , و هذا قبل أن يكون للتصحيح القوة التنفيذية بعد إصدار جدول التسوية .

و يؤدي عدم الإستجابة لطلب التبرير من خلال عدم إرفاق التصريحات الضريبية بالوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المادة 152 من ق ض م ر م إلى التصحيح التلقائي . إلا أنه و من اجل منح ضمانات للمكلف بالضريبة , فإن أي تصحيح جبائي يجب أن يتم من خلال جدول التسوية مع إعلام المعني بالأمر بذلك , و هذا الجدول يمكن أن يكون محل طعن إداري و هو خاضع لرقابة القاضي الإداري من خلال المنازعة الإدارية القضائية , رغم ذلك قد تكون التوضيحات و التبريرات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة أكثر تعميق ألا و هي الرقابة في عين المكان .¹

تسوكاي حياة , المرجع نفسه , ص 19¹

3- الرقابة في عين المكان :

و تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، بحيث تهدف إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها ، و كذا جميع الوثائق الملحقة، و تبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب ، و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع .

المطلب الثاني : الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية. أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة ، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في مديرية البحث و المراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب .

الفرع الأول : الأجهزة المركزية**أولا : مديرية البحث و المراجعات Direction Des Recherche et Vérification**

أنشأت مديرية البحث و المراجعات بموجب المرسوم التنفيذي 98-288 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني ، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998 م ، وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي ، و لكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية منها¹ :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية
- المديرية الفرعية للبرمجة

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، ج ر عدد 51 لسنة 1998 ، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 .

• المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

• المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات

إن الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، و لأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها¹:

- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستويات أحسن
- تحسين نوعية الرقابة الجبائية
- تقليص حجم المنازعات المتزايدة من سنة إلى أخرى .

ثانيا : مديرية كبريات المؤسسات : *Direction des grandes entreprises*

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26-12-2005 .
تكلف بتسيير مهام الوعاء ,التحصيل ,الرقابة و المنازعات² :

أولا :**مجال الوعاء**: تقوم المديرية بمسك و تسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها مع مراقبتها حسب كل وثيقة .

ثانيا :مجال التحصيل: تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى و تراقب حسابات التسيير رقابة مسبقة و تصفية إضافة إلى التموين بالطوابع و مسك محاسبتها.

² ساعد نبيلة ,الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية , تخصص : محاسبة و تدقيق ,قسم علوم المحاسبة و المالية .كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,جامعة البويرة .2014-2015 , ص 18

¹ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006 ,المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ,ج ر عدد 59 لسنة 2006

ثالثا: مجال الرقابة : في البحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و استغلالها في مراقبة التصريحات إضافة إلى إعداد برنامج تدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة و تقييم نتائجها .

رابعا: مجال المنازعات : خص المشرع مديرية كبريات المؤسسات بدراسة التظلمات و معالجتها إضافة إلى متابعة المنازعات المطروحة على مستوى القضاء و معالجة طلبات التخفيض الإداري المطروحة على مستواهم .

خامسا: مجال تسيير الوسائل : تتكفل المديرية بتقدير إحتياجاتها المادية و البشرية إضافة إلى مسك ملفات الجرد و ضمان تسيير المستخدمين و تعيينهم و تكوينهم .

سادسا: مجال الإعلام و الإستقبال : تضمن المديرية نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلف بالضريبة . و تنظيم إستقبال المكلف بالضريبة و إعلامه .
و تتكون مديرية كبريات المؤسسات من 5 مديريات فرعية :

-المديرية الفرعية لحماية المحروقات

المديرية الفرعية للتسيير

-المديرية الفرعية لرقابة و القوائم

-المديرية الفرعية للمنازعات

-المديرية الفرعية للوسائل¹

الفرع الثاني : الأجهزة الجهوية

يوجد على المستوى الجهوي أو ما يسمى بالمصالح الخارجية للإدارة الجبائية هياكل تنظيمية

تسند لها عملية الرقابة الجبائية و هي كل من :

• المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327, المرجع السابق .

• المديرية الجهوية للضرائب

• المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق¹.

أولا : المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات :

لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تنتشر ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات،

من الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات السابق، يتضح أنه يوجد ثلاث (3) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد على مستوى المناطق التالية : الجزائر، وهران، قسنطينة، وكل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات يتبع لها عدد معين من المديرية الولائية للضرائب .

و تتجلى مهام المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات :

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .
- تنفذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.²

المادة 2 من المرسوم التنفيذي 06-327 , المرجع السابق¹.

المادة 10 من المرسوم التنفيذي 06-327 , المرجع السابق².

تقع المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بالجزائر ووهران و قسنطينة ¹.

ثانيا : المديرية الجهوية للضرائب

تلعب المديرية الجهوية للضرائب دورا أساسيا و مباشرا في الرقابة الجبائية من خلال العلاقة المباشرة التي تربطها بمديريات الضرائب الولائية التي تتبعها .

بحيث تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على

المستوى الجهوي ,حيث تسهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن

الإدارة المركزية, كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديرية الولائية

للضرائب ,و في هذا الإطار تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية

الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي و توجيهه و تنسيقه و تقويمه و مراقبته .

توجد على المستوى الوطني تسعة (9) مديريات جهوية للضرائب ,وكل مديرية جهوية

للضرائب يُتبع لها عدد معين من المديرية الولائية للضرائب و هي كل من : الشلف , بشار ,

البليدة , الجزائر ,سطيف, عنابة, قسنطينة , ورقلة , وهران ².

و تصم كل مديرية جهوية أربعة (4) أربعة مديريات فرعية :

- المديرية الفرعية للتكوين

³ المادة 3 من قرار وزير المالية المؤرخ في 24-05-2007, يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديرية

الولائية للضرائب . ج ر عدد 44 الصادرة في 08-07-2007. ص 15

*و لمعرفة الإختصاص الإقليمي لكل مصلحة جهوية للأبحاث و المراجعات ,أنظر المواد من 1 إلى 5 من قرار وزير المالية المؤرخ في 24-05-2007 . مرجع سابق ,ص 15-16 .

¹ لمعرفة الإختصاص الإقليمي لكل مديرية جهوية للضرائب ,أنظر المواد من 3 إلى 20 ,قرار وزير المالية المؤرخ في 24-

05-2007 المتضمن لتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب . ج ر 44 المؤرخة في 8 جويلية

2007, ص 12-15 .

- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للرقابة

هذه الأخيرة مكلفة بفحص و تنسيق و جلب التصحيحات اللازمة للنقائص و الأخطاء المسجلة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب و مراقبة المنازعات , وتتكون المديرية الفرعية للرقابة من ثلاثة (3) مكاتب هي¹ :

- مكتب متابعة برامج البحث و التحقيقات الجبائية
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية
- مكتب مراقبة المنازعات

ومن بين أهم المهام الموكلة للمديريات الجهوية للضرائب ما يلي :

- السهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية و طرقه و مقاييسه و إجراءاته
- تعد بصفة دوريا حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقدم أي إقتراح لتكييف التشريع الجبائي .
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم .
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل و إستعمالها .
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي.
- توافق على استقادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها في التشريع المعمول به .¹

¹ تسوكاي حياة , مرجع سابق, ص 25

ثالثا : المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق :

تعد المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق من المصالح الجبائية و المساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر, و هذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات إختصاص إقليمي جهوي تنتشر عبر الوطن في أربعة (4) مراكز جهوية في كل من الجزائر , وهران , قسنطينة , ورقلة و كل مركز جهوي².

تكلف المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق بالمهام التالية :

- تنسيق برامج البحث وجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.
- إستغلال السجلات الأصلية وتنتشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنتشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية .
- تقدم أوراق النتائج ,بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية , و تراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا .
- إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام و الوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

المادة 7 من المرسوم التنفيذي 06-327, المرجع السابق¹.

¹ المادة 2 من قرار وزير المالية المؤرخ في 25 ماي 2007 المتضمن تحديد المجال الإقليمي للمراكز الجهوية للإعلام و التوثيق, ج ر 44, الصادرة بتاريخ 08-07-2007, ص 17.

- عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف¹.

الفرع الثالث : الأجهزة المحلية

سنتناول فيما يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية, أي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن

أولا : المديرية الولائية للضرائب : DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

تلعب مديريات الضرائب المنتشرة عبر كل ولايات الوطن دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية و تتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بالرقابة لذلك تسند لها مهام تنفيذ برامج التحقيق بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربعة مكاتب :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

- مكتب البطاقات و المقارنات

- مكتب المراجعات الجبائية

- مكتب مراقبة التقييمات²

و طبقا للمادة 39 من القرار المؤرخ في 12 يوليو 1995 , المحدد للاختصاص الإقليمي

للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب فن المديرية الولائية للضرائب تتكون من خمسة (5) مديريات فرعية :

المادة 13 من المرسوم التنفيذي 06-327, المرجع السابق.¹

¹ سليمان عتير, دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية , دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , جامعة محمد خيضر , بسكرة , 2011-2012 ص 101-104 .

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للوسائل .

تتولى المديرية الولائية للضرائب مهمة الرقابة الجبائية , و تتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك , إذ تعد المختصة بعملية الرقابة . كما تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق . بحيث يتولاها مجموعة من الأعوان المحققين وهم : نائب المدير , رئيس فرقة التحقيق , المحققين .

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات , و ذلك في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج¹ .

ثانيا : مفتشيات الضرائب

مفتشيات الضرائب هي وحدة تابعة لمديرية الضرائب للولاية حيث تحتوي هذه الأخيرة على العديد من المفتشيات تختص بنوع من الضرائب :

- مفتشية خاصة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- مفتشية خاصة بالضرائب الغير المباشرة
- مفتشية خاصة بالطابع و التسجيل .

بحيث تشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به الى غاية اليوم فيما يخص الرقابة الجبائية و تعتبر الحلقة الأهم في النظام الجبائي الجزائري و تنقسم إلى :

- مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة .
- مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين .
- مصلحة الجباية العقارية
- مصلحة التدخلات ¹.

فإعتقادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف , و في حال وجود الخطأ أو النسيان تجرى مراقبة معمقة و فحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي , و في كشوفات الربط و بطاقة المعلومات .

ثالثا : مركز الضرائب :

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية , غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني . تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريةية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموعة المهن الحرة و تختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية ² .

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991, الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها , ج ر عدد 9 سنة 1991

المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327. المرجع السابق. ².

كما تتحصر مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية في البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و إستغلالها و مراقبتها .

المبحث الثاني : سلطات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية

تعتبر إدارة الضرائب أحد أطراف العلاقة الضريبية التي تقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وتوريدها للخزينة العامة في المواعيد المحددة قانونا. حتى تمارس الإدارة الجبائية مهامها وتقوم بالواجبات المنوطة إليها، على أكمل وجه، وضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة، قد منح لها المشرع الجبائي مجموعة من السلطات والحقوق الواسعة في إطار الرقابة الجبائية والتي تسمح لها أن تتحقق من مصداقية وصحة التصريحات التي يقدمها المكلفين وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الوعاء الضريبي، مع ضمان تحصيلها ولتظهر لنا تلك السلطات في مواجهة المكلف بالضريبة والتأكد من مدى إلزامه بواجباته الضريبية، فإننا سنحاول من

خلال هذا المبحث بيان هذه السلطات والتي تتمثل في سلطات البحث والتحري (المطلب الأول) وسلطات التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول : سلطات البحث والتحري

الحق في البحث والتحري يسمح للإدارة الجبائية من الحصول على المعلومات بهدف مراقبة تأسيس الضريبة وتحصيلها. وتعد الرقابة سلطات البحث والتحري من وسائل الرقابة الجبائية الداخلية بحيث أنها تتم على مستوى الإدارة الجبائية من خلال قيام أعوانها بالتحقق من مدى إلتزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية¹. وتأخذ آلية البحث والتحري أشكالاً متعددة سنحاول في هذا المطلب دراستها بحيث نتناول في (الفرع الأول) حق الإدارة في الإطلاع، وفي (الفرع الثاني) حق المعاينة أما (الفرع الثالث) حق استدراك الأخطاء.

الفرع الأول : سلطة الإطلاع

لقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة حق الإطلاع الذي يعتبر الأصل العام في عملها إذ يسمح لا بجمع وتحصيل المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من الغير التي تمكنها من تحقيق أهم أهدافها التي تتضمن مراقبة التصريحات، ومن ثم تأسيس وعاء الضريبة بناء عليها وبالتالي الحفاظ على مصالح الدولة².

لكن المشرع الجزائري وبالرغم من إقراره هذا العمل الذي يعد كسراً لمبدأ السر المهني في مواضع معينة إلا أنه رفض منح الإدارة الجبائية سلطات في ممارسة حق الإطلاع بل وضع

¹ BRURON Jacques, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1991 p 72.

² لوسي نصر الدين، إجراءات الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، فرع قانون الأعمال، المدرسة العليا للمصرفية، الدفعة السابعة، د ب ن، سنة 2008، ص 3.

لها قيودا ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة واحتراما لإرادته المتمثلة في تبنيه للتصريح كمبدأ عام لإثبات أسس الضريبة. ويمارس هذا الحق إما بعين المكان، أو عن طريق المراسلات.

والملاحظ أن المشرع الجزائري، لم يعرف حق الإطلاع تعريفا لغويا، لكنه أشار من خلال نص المادة 45 من ق ا ج إلى أنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس، وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه وهو ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 59 من نفس القانون بقولها "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة بالحصول على معلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

يعتبر هذا الحق أوسع من حق التحقيق، كونه يسمح بتوسيع مجال البحث ليصل إلى الغير الذي يمكن أن يكون على علاقة بالمكلف أو على دراية بوضعيته المالية والذاتية¹.

كما تجدر الملاحظة إلى أن من لهم حق ممارسة حق الإطلاع هم الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل في إدارة الضرائب²، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر :

- الإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولية، والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية.

- مصالح الضمان الاجتماعي.

¹ COLLET Martin, Procédures Fiscales (Contrôle, Contentieux et Recouvrement de l'impôt), PUF, Paris, 2011 p 201.

² يوسف الصادق، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17 ، د ب ن، 2000 ، ص 9.

- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.
- التجار والشركات التجارية.
- المؤسسات والهيئات المالية، مثل البنوك، مؤسسات التأمين... الخ¹.

أولاً: الاستثناءات الواردة على مبدأ سلطة الإطلاع

رغم حرص المشرع في مواده المختلفة على بيان التزامات المتعاملين مع الإدارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الإطلاع إلا أنه قيد هذه الحرية في ممارسة الحق في الإطلاع بوضعه استثناءات كثيرة، ورد ذكرها في نفس مواد قانون الإجراءات الجبائية.

1- الوثائق والعقود : هذا الاستثناء يرد بمناسبة ممارسة حق الإطلاع على الأرشيف والسندات العمومية لدى الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية فيما يخص العقود المودعة لديهم إذ يستثني عن ذلك الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة².

وكذا كل أنواع التي يمكن الإطلاع عليها، حصرياً من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى إدارات الولايات والدوائر والبلديات، بحيث تنص المادة 49 ق 1 ج على أنه : لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل.

2- المعلومات الشخصية : تنص الفقرة الأولى من المادة 46 من ق 1 ج على أنه : "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذلك

¹ سليمان عتير، المرجع السابق، ص 84.

² راجع نص المادة 48 ق 1 ج ج، المرجع السابق.

المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، الاحتجاج بالسر المهني في مواجهة حق الإطلاع الذي يقوم به أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها".

إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة تضع استثناء على هذا الحق، إذ أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية الذي تجري بموجب الأمر 65-297 المؤرخ في 1965/12/02 والمتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية¹.

أما القاضي الإداري الفرنسي فيعتبر الرسائل الشخصية خارجة عن مجال الوثائق التي يمكن الإطلاع عليها من طرف إدارة الضرائب².

فكون الحرية الخاضعة هي إحدى الحريات الشخصية، التي كفلها الدستور ويقصد بها أن يكون لكل فرد مجال يخضع له وحده فقط، ويحضر على الآخرين التدخل فيه، دون موافقته، وتطبيقا لذلك فالقاعدة الأساسية هي السرية وتستبعد كل علانية من شأنها إعلام الغير بموقف ضريبي لشخص ما، فيجوز للمموم أن يتمسك بالسرية في مواجهة الإدارة الضريبية، كما تمتلك الإدارة الجبائية امتيازات في مواجهة الغير، وهذه الامتيازات تتمخص عن واجب يقع على الغير مثل واجب التبليغ وقد تتمخص عن حق الإدارة مثل حق الإطلاع³.

¹ المادة 46 من ق ا ج ج، متممة بموجب المادة 29 ق م لسنة 2003، المرجع السابق.

² COLLET Martin, op, cit, p 23.

³ محمد عبد اللطيف، محمد سعيد فرهود، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مجلة الحقوق، العدد الأول كلية الحقوق، جامعة الكويت، 1999، ص 393.

3- **السر المهني** : من الصعب التوفيق بين قاعدة السر المهني وحق الإدارة في الإطلاع فطبقا للمادة 226 الفقرة 13 من قانون العقوبات الفرنسي لا يمكن للأشخاص الحائزين والمتوفرين على معلومات من جراء وظائفهم إفشاؤها أو بثها حينما تكون ذات طبيعة سرية أو إذا كان الشخص الذي يتعامل مع هذا الموظف قد طلب منه التكتّم والتحفّظ¹.

إلا أنه في بعض الأحيان يلجأ الحاملين للسر المهني المعرضون للعقوبات الجزائية في حالة خرقهم لهذا المبدأ إلى التستر وراء هذا الالتزام (السر المهني) لعرقلة حق الإدارة في الإطلاع، لذلك وضع كل من المشرع الفرنسي والجزائري تجنباً لهذا الجانب الشامل مبدأ مفاده أن السر المهني لا يعتد به قبل الإدارة من ذلك إلزام ممارسي بعض الأعمال الغير تجارية بالإدلاء بأسماء زبائنهم للإدارة الجبائية.

بالمقابل وضع المشرع الفرنسي على هذا المبدأ استثناءات تتعلق بالأطباء والوظائف الطبية فاعتبر مجلس الدولة أن حسابات الطبيب المسجلة على دفتر الجرد بجانب كشوفاته الطبية والتي تمثل الواردات دون قيد وتدوين أسماء المرضى أعمالاً صحيحة وهو بهذا الموقف يعتبر أكثر صرامة من محكمة النقض الفرنسية التي تعتبر أن اطلاع أعوان الإدارة الجبائية على دفتر الشرطة الخاص بالعباءة والمتضمن أسماء النزلاء بها وتواريخ دخولهم وخروجهم لا يعد خرقاً لمبدأ السر المهني، إلا في حالة ما إذا تم إرفاق هوية الأشخاص المرضى ببيانات عملياتهم الطبية فاطلاع الإدارة عليها يعتبر خرقاً للسر المهني.

¹ J Grosclaude, P Marchessou, Procédures Fiscales, Edition Dalloz, 1998, p 106.

أما في التشريع الجزائري فإنه لا يوجد أي نص قانوني يلزم الأطباء والممارسين للنشاط الطبي وأطباء الأسنان والصيدالة بأن يطلعوا على سرهم المهني¹ لأن هذا يتعارض مع مدونة أخلاقيات الطب².

إذ يمكن أن تصطدم الإدارة بالسر المهني اتجاه هؤلاء في حالة ما إذا أرادت مراقبة المحاسبة التي يسكونها فالمحاسبة المقدمة تستمد صحتها من أسماء وهوية المرضى وكذا طبيعة وعدد تدخلات الطبيب أو جراح الأسنان...، وفي ظل غياب نص قانوني يوجب أفراد هذه الفئة بأن يقدموا للإدارة مثل تلك المعلومات التي تبرز الأرقام والمبالغ المصرح بها، فإنه لا يحق للإدارة الجبائية اللجوء إلى عملية التصحيح التلقائي على أساس أنه لم يقدم تلك المعلومات، لكن المشرع سمح لها الحصول على تلك المعلومات من هيئات الضمان الاجتماعي، فبعد اطلاعها على الكشف السنوي الفردي للأطباء وأطباء الأسنان والقابلات والمساعدين الطبيين والذي توافيه إياه مصالح الضمان الاجتماعي فإنه يمكنها أن تقوم بتصحيح أسس الضريبة بعد مقارنتها مع الأرقام المصرح بها من الشخص الخاضع للضريبة دون أن تلزم هذا الأخير بتقديمه لهوية المرضى ونوع وطبيعة التدخل. أما مع المحامين فإنه لا يوجد أي حكم قانوني جبائي يلزمهم إطلاع الإدارة ومنحها المعلومات التي يمكن أن تطلبها

¹ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2004/2003، ص 42.

² حيث جاء في المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 276/92 مؤرخ في 6 يوليو 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات الطب ج ر عدد 52 لسنة 1992 على مايلي : "يشترط في كل طبيب أو جراح أسنان أن يحتفظ بالسر المهني المفروض لصالح المريض والمجموعة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك" ويشمل السر المهني كل ما يراه الطبيب أو جراح الأسنان ويسمعه ويفهمه أو كل ما يؤتمن عليه خلال أدائه لمهامه، كما أن السر المهني يتقيد به الطبيب حتى في حالة وفاة المريض، وإلا يستعرض للعقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

بشأن أسماء موكلهم، ونوع القضايا وطبيعتها، باستثناء قيمة الأتعاب المحصلة مقابل أداء الخدمة.

ثانياً : العقوبات المقررة في حالة عدم الامتثال لسلطة الاطلاع

فصل قانون الإجراءات الجبائية بصورة حازمة في موضوع "المسؤولية الإدارية"، حيث حملت المادة 46 في فقرتها الأخيرة من هذا القانون على المسؤول إذ يتحمل بصفة شخصية تبعات رفض تطبيق حق الاطلاع المخول لصالح أعوان الإدارة المالية، فالقاعدة الأساسية تقضي بأن "يتحمل مسئولو الإدارات والولايات والبلديات والهيئات المنصوص عليها في الفقرة الأولى (والمقصود بها المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية) بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي هي بحوزتهم"¹.

العقوبة الأولى : غرامة جبائية تتراوح ما بين خمسة آلاف (5000) دج إلى خمسين ألف (50000) دج على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق، التي يتعين تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها².

العقوبة الثانية : وهي العقوبة المذكورة في ق ا ج ج، حيث "يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئة قدرتها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على

¹ لمادة 46 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

² راجع نص المادة 62 من ق ا ج ج، المرجع السابق. وبالرجوع إلى نص المادة 12 من القانون التجاري، فإن المدة القانونية للاحتفاظ بهذه الوثائق هي 10 سنوات، تسري ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

أحد دفاثر المعني تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق"¹.

خلاصة القول هي أن حق الاطلاع وسيلة مهمة في يد الإدارة الجبائية تستعمله لإثبات أسس الضريبة خاصة إذا علمنا بأنه غير محدد الزمان وأن مجاله واسع وليس محاطا بشكليات أو إجراءات مثل الإشعار بالإطلاع وإنما تمارسه الإدارة بوثيقة خاصة تسمى Avis de passage.

الملاحظ بهذا الخصوص أن المشرع لم يتحدث عن العقوبات المقررة ضد الإدارة في حالة خرق هذه الأخيرة للاستثناءات الواردة على حق الاطلاع إليه سابقا والتي يمكن اعتبارها ضمانا لفائدة المكلف بالضريبة.

الفرع الثاني : سلطة المعاينة

هذا الحق منصوص عليه في المواد من 74 إلى 78، من قانون المالية لسنة 2002²، بحيث يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسسات وهو عمل مباشر بعين المكان ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المسؤولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات³.

يختلف إجراء المعاينة عن إجراء الاطلاع على أن هذا الأخير يمارس إزاء جميع المكلفين والخاضعين حتى دون افتراض وجود غش ضريبي ويتطلب أن يكون المحقق برتبة

¹ راجع المادة 63 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

² قانون رقم 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص 36.

مراقب على الأقل أما التفتيش فلا يكون إلا بصدد افتراض غش ضريبي مؤكد أي عند اكتشاف مناورات تدليسية حقيقية¹.

يمكن لإدارة الضرائب في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بالمعاينة في جميع الحالات قصد البحث والحصول والحجز على المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة وذلك دون إعلام مسبق² وهذا ما نصت عليه المادة 34 من ق ا ج، بحيث تنص على أنه : "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول والحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

وفقا لنص المادة 35 من ق ا ج فإنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، وهذا كضمان لحقوق المكلف بالضريبة حيث يعتبر كل إجراء معاينة دون إذن وموافقة القاضي باطلا بطلان مطلق، ووفقا لهذه المادة يشترط أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول

¹ مشري راضية، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 أفريل 2008، ص 122.

² MF, la letter de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts, n° 52/2013.

الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة والتي تبرز سبب ترخيص المعاينة¹.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركة في هذه العملية².

كما أنه لا يمكن أن تتم المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، ولا بعد الساعة الثامنة مساءا ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن وفي حالة غيابه، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام³.

ينتهي إجراء التفتيش بإعادة ترتيب المحلات التي تمت فيها المعاينة من طرف أعوان الإدارة⁴، وتحرير المحضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ثم تسلّم منه نسخة إلى المعني، أو ممثله أو شاغل الأماكن، وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، على أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة إلى المكلف المعني في أجل ستة أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد.

¹ للمزيد من التفاصيل حول بيانات الترخيص راجع نص المادة 35 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008.

² راجع المادة 35 من ق ا ج، المرجع نفسه.

³ راجع المادة 37 من ق ا ج، المرجع نفسه.

⁴ راجع المادة 501 من أمر 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشر، المعدل والمتمم.

يلتزم أثناء هذا الإجراء ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة، كما أنه في حالة ما إذا كانت المعاينة مستحيلة، بسبب فعل المكلف أو فعل الغير، يحق لإدارة الضرائب فرض الضريبة بصورة تلقائية.

الفرع الثالث : سلطة استدراك الأخطاء

حق استدراك الأخطاء هي الوسيلة الممنوحة لإدارة الضرائب في إطار المراقبة لتقويم الأخطاء أو الغش المفترض من طرف المكلف بالضريبة¹ في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد²، كما نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة على : "دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواءا من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى³."

يحدد الأجل القانوني المتاح لاستدراك الأخطاء المتاحة لإدارة الضرائب بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، ويمكن أن تمتد استثناءا فوق 4 سنوات في بعض الحالات، وخاصة أثناء اكتشاف مظاهر التهرب الضريبي⁴، إذ يمدد الأجل المنصوص عليه سابقا بسنتين إذا قامت الإدارة بعد اكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

¹ T Lambert, Contrôle Fiscale, Principe et Contrôle, Edition économiya 1996, p 63.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 36.

³ المادة 327 ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002.

⁴ أنظر المادة 146 من القانون رقم 01-21، المتعلق بقانون المالية 2002، المرجع السابق.

المطلب الثاني : سلطات التحقيق الجبائي

تتمثل سلطات التحقيق الجبائي، في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، حيث يعتبر هذا التحقيق من وسائل الرقابة الخارجية، وهو يتميز عن سلطات البحث والتحري، ذلك لأن التحقيق يتعلق بفحص دقيق للوثائق الحسابية التي يملكها المكلف بالضريبة، ومقارنتها بالتصريحات الجبائية. هذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، ولهذا نص المشرع الجزائري على مختلف سلطات التحقيق الجبائي ألا وهي : التحقيق في المحاسبة نتطرق إليها في (الفرع الأول)، التحقيق المصوب في المحاسبة (الفرع الثاني)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (الفرع الثالث).

الفرع الأول : التحقيق في المحاسبة

يستمد هذا النوع من التحقيق دعامته من نص المادة 20 من ق ا ج والتي تنص في فقرتها الأولى على أنه : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها"¹.

أولاً : تعرف التحقيق في المحاسبة

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة²، والتي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المكلف بالضريبة، ومطابقة مؤشرات بعض

¹ المادة 20-1 من ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق ا م لسنة 2009 و ق م لسنة 2012 والمادة 31 من ق م لسنة 2013.

² كريبتي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005 ص 15.

المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة.

يعرفها جانب من الفقهاء : "على أنها مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، وأن غاية الرقابة، ضمان إصدار وإعادة إصدار الضرائب والرسوم المتملص منها¹.

برجعنا إلى الفقه نجد أن الفقيه T. LAMBERT يعرفه بأنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي التمكن من تأسيس أو إعادة تأسيس الضرائب والرسوم المتملص منها".

أما المشرع الجزائري فقد عرفها في نص المادة 20 فقرة 2 من ق ا ج ج، التي تنص على مايلي : "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

ما يستنتج من خلال هذا التعريف، أنه هناك التزامات مفروضة على المكلفين بالضريبة بحيث أنه لا يمكن إجراء التحقيق إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري مثل دفتر الجرد ودفتر اليومية²، وأخرى مستمدة من

¹: صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 37.

² أنظر : المادة 9 إلى 12 من الأمر 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل والمتمم.

المخطط المحاسبي وأخرى مذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية فعلى المكلف بالضريبة مسك المحاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل وأن تكون صحيحة وجدية ومقنعة في مضمونها.

ثانياً : شروط وإجراءات التحقيق في المحاسبة

يعد التحقيق في المحاسبة عملية تستعملها الإدارة الجبائية لإثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على التصريح المكلف بالضريبة، ولما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة، فإن المشرع أحاطه ببعض النقاط والعناصر التي توجب الإدارة احترامها وهي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

بما أن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها¹، فإن المشرع قد وضع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من ق ا ج تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها وإجراءاتها :

- حيث أنه يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة استثناء، في حالة تقديم المكلف لطلب معاكس، مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.

- كما تنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

¹ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009-2010، ص 28.

- وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ المعلومات¹ فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

أما عن مدد التحقيق في المحاسبة، فلقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية احترامها فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة بطلان الإجراء بثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذ كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج وكل المؤسسات الأخرى إذا لم يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية²، بعدما كانت أربعة أشهر وقد تمدد مدة التحقيق إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5000000 و 10000000 دج وهذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما أكد المشرع على أن مدة التحقيق يجب ألا تتعدى في جميع الحالات 9 أشهر بعدما أن كانت سنة في القانون القديم وألا يتعرض تحقيق الإدارة للبطلان ما عدا الحالات الاستثنائية المذكورة صراحة في المادة القانونية إذ لا تنقيد الإدارة بهذه المدة عن التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق.

يعتبر تحديد مدة التحقيق في عين المكان، إضافة إلى تحديد أوقات التحقيق، من أهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة من الناحية النفسية أكثر، ذلك أن الحضور اليومي للمحقق إلى أماكن العمل كالمؤسسات أو الشركات التابعة للمكلف بالضريبة من شأنه أن يسبب الإزعاج في العمل والحرص اتجاه الغير، خاصة زبائنه وعليه فقد أحسن المشرع حينما حدد مدة

¹ أنظر المادة 20 الفقرة 3 من ق ا ج، المرجع السابق.

² راجع المادة 20-5 من ق ا ج، المرجع السابق.

التحقيق وأوقاته وإن كانت هذه المدة مرهونة بتصرفات المكلف بالضريبة أي عدم استعماله المناورات التدليسية.

أما بداية عملية التحقيق فإنها تبدأ من انتهاء الآجال المحددة لتحضير بالضريبة نفسه عشرة أيام (10) بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، هذه الأخيرة يبدأ حسابها من تاريخ استلامه للإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته طبقا لقانون الإجراءات الجبائية.

إن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، أي يقرر صحة أو خطأ هذه التصريحات، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها¹.

- حالة قبول المحاسبة : إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى قبول صريح أو قبول ضمني، وفي هذه الحالة يبعث للمؤسسة بإشعار غياب التعديلات².

- حالة رفض المحاسبة : في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى فض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والنقائص الموجودة فيها، وتقاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فإنه لا يمكن الرفض للمحاسبة المقدمة إلا في حالة :

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي- الدكتور يحي فارس- ، المدينة، الجزائر ، 2008 ، ص 176.

² P. Colin, G Gervaise, M Rossetti, les Bases de la Fiscalité, Librairie Vuibert, Paris 1994, p 167.

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.
- أو تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

ففي هذه الحالات، فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي من جهة، بحيث يحق للمكلف بالضريبة في هذا الإجراء مناقشة المحقق في النتائج المتحصل عليها وإشهاره بالتقويم الذي ستقوم به الإدارة الجبائية¹ مع إعطائه قدرا معيناً من الضمانات. وإجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى، إذ يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف بالضريبة الذي لم يلتزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها في المادة 44 من ق ا ج²، بحيث تمارس الإدارة الجبائية هذا النوع من التقويم باتخاذ الإجراءات التالية :

- إجراء التعديل التلقائي.
- إجراء التقدير التلقائي.
- إجراء التصحيح الضريبي.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 17/05/1999³. وفي قرار آخر صادر في 24/07/2006⁴.

¹ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 193.

² راجع المادة 44 من ق ا ج، المرجع نفسه.

³ قرار م الدولة رقم 144876 الصادر بتاريخ 17/05/1999، الغرفة 2، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 195.

⁴ قرار م الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ 24/07/2006، الغرفة 2، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 196.

الفرع الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر، يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008¹. وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية².

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كمايلي :

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

¹ أمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

² المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من ق م ت لسنة 2008 ومعدلة بموجب المواد 24 من ق م لسنة 2010 و32 من ق م لسنة 2012 و26 من ق م لسنة 2014.

- لا يمكن من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلابيات أو التسليم.
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.
- لا يمكن لشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلامه هذا الإشعار.
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحق فيها.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

الفرع الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة) حيث يحقق في أنواع ومصادر ومداخل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

أولا: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

يقصد بالتحقيق م.م.و.ج.ع مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... الخ)¹.

يقصد به أيضا : "مجموعة من عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المدخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، مقارنة بتلك المحققة فعلا².

بالتالي فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يهدف إلى التأكد من تناسق المدخيل في إطار الضريبة على الدخل، ووضعية الخزينة وعوامل الحياة للمكلف³. بمعنى أنه

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013، ص 31.

² MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Edition Alger print2001. p 14.

³ T. Lambert, le Contrôle Fiscale, Droit et Pratique, op, cit, p 283.

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته¹.

ثانياً: شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المعني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها. ويمكننا من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الإطلاع على شروطها إذ يمكن تعدادها من خلال المادة كمايلي :

- لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين.
- لا تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من تعلوهم رتبة.

ثالثاً: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وتستهدف هذه الإجراءات حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة²، وتعتبر بمثابة ضمانات لهم، يؤدي خرق إحداهما إلى إبطال إجراءات التحقيق، ومن ثم إلغاء الضريبة لمخالفتها القانون³، ومن بين هذه الإجراءات :

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 31.

² كريببي زبيدة، المرجع السابق، ص 18.

³ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 205.

ضريبة إعلام المكلف بالضريبة والمراد حساب دخله بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ثم لا بد من منح المكلف بالضريبة، المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوم، تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير للتحقيق المعمق.

لا بد أن يتضمن الإشعار، حق المكلف بالاستعانة بمستشار أو وكيل من اختياره هو تحت طائلة البطلان، إضافة إلى ذكر رتبة المحقق واسمه ولقبه وخم المصلحة التابع لها ومن الواجب على الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له، فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

كما يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، غير أن هناك استثناءات قد تطيل مدة المراقبة وذلك في الحالات التالية :

1- لا تطبق مدة الرقابة في ت م و ج ع، في حالة استعمال مناورات وطرق تدليسية مثبتة قانونياً.

2- لا تطبق كذلك في حالة استعمال المكلف بالضريبة سلوكات تدليسية أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة.

كما أمن هذه المدة لا يمكن الاعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية وهي (30 يوم).

فطبقا لنص المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه بعد انتهاء العون المحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من تحديد أسس فرض الضريبة على الدخل يتعين على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه.

- في حالة إعادة التقويم يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا ومبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله. إذ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40 يوما) لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبولاً ضمناً من طرفه¹.

غير أن قبل انقضاء هذا الأجل يمكن مناقشة أسس فرض الضريبة بين العون المحقق والمكلف بالضريبة :

- حيث يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.
- كما يمكن للعون المحقق بعد الرج الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجدياً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.
- وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وفي حالة ما أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف بالضريبة أجلاً إضافياً قدره أربعون (40) يوماً ليرسل ملاحظاته.

¹ المادة 5/21 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

بعد انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹.

¹ المادة 21-6، ق ا ج ج، المرجع السابق.

تعتبر الرقابة الجبائية رد فعل للنظام التصريحي المعتمد من قبل المشرع ,حيث يقوم النظام التصريحي على ضرورة تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحاتهم بالوعاء الضريبي و تقديره أمام الإدارة الجبائية بينما تتولى هذه الأخيرة فرض الضريبة و تحصيلها ,يفترض القانون الجبائي صدق تصريحات المكلفين إلى حين إثبات العكس عن طريق استخدام الإدارة لحقها في الرقابة الجبائية .

في مقابل سلطات التحقيق المعترف بها لإدارة الضرائب فيما يتعلق بالرقابة الجبائية , ضمن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الحقوق و الحريات لفائدة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية خلال مراحل التحقيق أو في مرحلة التصحيح الجبائي و هذا ما سنتطرق إليه بحيث سنتطرق للحقوق و الحريات المضمونة المعتمدة في إجراءات التحقيق في المبحث الأول . و في المبحث الثاني سوف نتطرق إلى الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التصحيح .

المبحث الأول : الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التحقيق الجبائي

أقر المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الحقوق و الحريات في مرحلة التحقيق الجبائي و هذا ما ولرد في المادتين 20 و 21 من هذا القانون و هذا ما سنعالجه في هذا المبحث و التي يمكن تصنيفها إلى حقوق سابقة لإجراء التحقيق و حقوق مقررة أثناءه .

المطلب الأول : الحقوق و الحريات السابقة للتحقيق الجبائي

من بين الحقوق المضمونة للمكلف بالضريبة في هذه الفترة من التحقيق ضرورة أن يتمتع العون المكلف بالتحقيق بالإختصاص الموضوعي المطلوب من قبل المشرع , إضافة إلى ضرورة إعلام المكلف بالضريبة بخضوعه للتحقيق قبل إجراءه .

الفرع الأول : الشروط المتعلقة بإختصاص العون :

يؤكد المشرع الجزائري على أن صاحب السلطة في التحقيق سواء أكان تحقيقا في المحاسبة أو تحقيقا معمقا في الوضعية الجبائية لا يجب أن تقل رتبته عن المفتش¹ , بحيث أسند مهمة لتحقيق للأعوان المتمتعين بتصنيف عال في الإدارة الجبائية حماية للمكلف بالضريبة من الأخطاء المحتملة التي قد يرتكبها الأعوان الأقل درجة بمناسبة التحقيق الجبائي , نظرا لقلة خبرتهم الفنية و معرفتهم المحدودة للقوانين التي تحكم هذا الإجراء² .

ويمكن أن تعتبر هذا التشديد ضمانا للمكلف بالضريبة بالنظر إلى ما قد يتوفر في العون المحقق ومن هم أكثر منه درجة من المعرفة و التأهيل يجعلهم أكثر حذرا و أكثر حرصا على القيام بتحقيق موضوعي نزيه و ضامن لحقوق المكلف بالضريبة .

¹ الفقرة 2 من المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية

² لونيس عبد الوهاب , حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية , مجلة القانون المجتمع و السلطة , جامعة وهران 2 محمد بن محمد , وهران , 2016 , ص 110

و بدراستنا للإختصاص كضمان من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار التحقيق الجبائي سنتطرق إليه من جانبيين كإختصاص شخصي من جهة و كإختصاص زماني و مكاني من جهة أخرى .

1/ الإختصاص المادي :

يؤكد المشرع الجزائري على أن صاحب السلطة في التحقيق لا يجب أن تقل رتبته عن مفتش . بحيث يفهم من هذا التوجه بأن المشرع أسند مهمة التحقيق إلى أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مفتش أو من يعلوهم درجة .

و إذا تعمقنا أكثر في هيكله المصلحة المكلفة بالتحقيق الجبائي سنجد بأن إختصاص التحقيق في ملف جبائي للمكلف بالضريبة قد يسند إلى أكثر من محقق واحد لما قد يتضمنه هذا الملف من تعقيد يصعب من خلاله عملية التحقيق دون ان يمس ذلك طبعاً بمشروعية الإجراء .

خاصة إذا علمنا أن التحقيق تتولاه فرقة من إدارة الضرائب تعمل تحت مسؤولية رئيس فرقة التحقيق الذي يكون لديه سلطة الإشراف على كل ملفات المعروضة للتحقيق في مصلحته . و بالتالي فهو مختص قانوناً لإتخاذ أي إجراء من الإجراءات التي تدخل في إطار التحقيق

الجبائي أو التصحيح الجبائي دون أن يؤدي ذلك إلى عيب عدم الاختصاص¹ .

و لا يمكن للعون المختص جراً تفويض اختصاصه إلى غيره مالم يشر إلى ذلك النص التشريعي الذي أنشأ الإختصاص . و إن عدم نص المشرع على تفويض الإختصاص في موضوع التحقيق الجبائي ، يعد ضماناً أكيدة في صالح المكلف بالضريبة الذي سيجد أمامه في مختلف مراحل التحقيق أعوان مؤهلين ذوي خبرة و تكوين تضمن إجراء عملية التحقيق و

¹ لونيس عبد الوهاب ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ،

بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، جامعة وهران ، 2001 . ص 32

التصحيح الجبائي في أحسن الظروف بحيث إن عدم إحترام قواعد الإختصاص يرتب البطلان المطلق للتحقيق الجبائي بإعتباره من النظام العام .

2/ الإختصاص المكاني و الزماني :

يتحدد الإختصاص المكاني لأعوان الإدارة الجبائية سواء بالنسبة للتحقيق أو التصحيح الجبائي بالنظر إلى مصلحة الضرائب المعينين بها و التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة, أي المصلحة التي يلتزم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق أو التصحيح تقديم تصريحه¹ أو دفع الضريبة بها .

يختلف مكان فرض الضريبة حسب نوع الضريبة ,و لكن عموما لا يخرج عن محل الإقامة للمكلف بالضريبة , أو المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية ,أو مكان تواجد المصالح الرئيسية بالنسبة للمقيمين بالخارج ,المقر الإجتماعي للشركة أو مقر الإدارة الفعلية² تمتد دائرة إختصاص مصلحة الضرائب المكلف بالتحقيق كقاعدة عامة لتشمل كل الولاية . و لكن قد لا يتعدى إختصاصها في بعض الولايات أكثر من قسم منها .نظرا لكبرها أو لأهمية النشاطات الممارسة ف يتلك الأقسام مثل ما كان الحال عليه في ولاية وهران المقسمة الى قسمين : شرقي و غربي .

و بالمقابل فقد يتم إختصاص التحقيق إلى أكثر من ولاية كما هو الشأن بالنسبة للمصالح المكلفة بالتحقيق على المستوى الجهوي المنشأة بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 24 ماي 2007 .

و يترتب على مخالفة قاعدة الإختصاص المكاني للمحقق الجبائي بطلان كل إجراءات التحقيق و بالتالي إعفاء المكلف بالضريبة من نتائجه .

¹ يقصد بالتصريح : التصريح بالوجود أو بممارسة النشاط الخاضع للضريبة .

² أنظر المواد 08 و 149 ق ض م ر م .

أما الإختصاص الزمني للموظف الإداري فإنه و كقاعدة عامة تصبح تصرفاته مشروعة من تاريخ سريان قرار تعيينه ليصبح مختصا في الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة و إشعاره حتى على الفترات السابقة لتعيينه مالم يمسه التقادم¹ .

وقد أثير إشكال فيما يتعلق بإختصاص العون الجبائي المكلف بالتحقيق ,يتمثل هذا الإشكال في تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه . فقد قام المشرع بحل هذا الإشكال فيما يخص تحصيل الضريبة طبقا لمادة 184 من ق ض م ر م " عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إما مقر مديرية المؤسسة أو الإستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو مكان ممارسة مهنته أو سكناه أو إقامته الرئيسية، فإن الإشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، والسنوات السابقة التي لم يمسه التقادم، على حد سواء، يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد.

أما عن الرقابة الجبائية فالمشرع الجزائري لم يقترح حلا للجهة المختصة بالرقابة أو التحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بعد تغيير عنوانه , إلا أن المشرع الفرنسي تعرض له ووضع حلولا بأن الأعوان المختصين حسب الوضعية الجديدة للمكلف بالضريبة الناتجة عن تغيير عنوانه يمكن لهم ممارسة إختصاصاتهم على المرحلة السابقة للتغيير . إلا أن المشرع الجزائري و أمام سكوته في إيجاد حل بالنسبة للأعوان المكلفين بالتحقيق في حالة تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه .يتم الإعتماد فيها على المادة 184 ق ض م ر م و بالتالي فإن الأعوان الجبائيين مختصون بالتحقيق بعد تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه و مختصون بالتحقيق في الضرائب و الرسوم المستحقة عن المراحل السابقة للتغيير مادام لم يمسه التقادم² .

¹ لوئيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 37

لوئيس عبد الوهاب الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 39²

الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بإعلام المكلف بالضريبة :

لم يتعرض المشرع الجزائري إلى إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق قبل قانون المالية لسنة 1991 و لا حتى بمنحه أجلا كافيا لتحضير ملفه أو دفاعه , بل كان يتيح للمحقق الجبائي القيام بتحقيقات مفاجئة متى دعت الضرورة , حيث بعد صدور قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجديد جاء بالضمانات و بالإلزامية الإدارة الجبائية للقيام بالإشعار مرفقا بميثاق يتضمن حقوقه وواجباته و كذا بمنحه أجلا كافيا لتحضير دفاعه قبل بدء عملية التحقيق , فقد نص في الفقرة الرابعة من المادتين 20 و 21 و كذا الفقرة 3 من المادة 20 مكرر من ق إ ج " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا , عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته , علة أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير, مدته 10 أيام¹, ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

ويتم إعلام المكلف بالضريبة بوسيلتين : إما برسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أو بتسليمه الإشعار مباشرة مع إشعار بالإستلام . و حتى يستوفي الإعلام شروطه لا يكفي الإدارة إرسال الإشعار بالتحقيق فقط , بل لا بد أن يستقبل المكلف بالضريبة هذا الإشعار كدليل بأن المكلف بالضريبة قد توصل فعلا إلى علمه بالإشعار .

و يعتبر الإعلام قائما و صحيحا إذا رفض المكلف بالضريبة سحب الإشعار من البريد بعد علمه بذلك أو في حالة تغيير للعنوان دون أن يخبر بذلك الإدارة الجبائية , و بالمقابل لا يصبح

² منح المشرع أجل لا يقل عن 10 أيام في حالة التحقيق في المحاسبة و 15 يوما في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إبتداء من تاريخ استلام الإشعار حتى يتسنى له ترتيب دفاعه قبل بدء العملية الحقيقية الفعلية

الإعلام بالتحقيق إذا تسلم الإشعار شخص يفقد للصفة في تسلمه محل و مكان المكلف بالضريبة بالرغم من توصلها بالعنوان الجديد¹.

في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة , لا بد أن يرسل الإشعار إلى المكلف شخصيا و إذا تصادف وجوده في الحبس فإن الإشعار يرسل إلى المؤسسة العقابية , ورأى المشرع الفرنسي أنه في حالة غياب المكلف بالضريبة يمكن أن تستلمه زوجته² . و إذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبات يرسل الإشعار إما إلى المكلف بالضريبة إذا كان شخصا طبيعيا أو إلى الممثل القانوني للمؤسسة كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام في حالة شركة مساهمة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري .

و في حال التسوية القضائية يرسل إلى الإشعار إلى المدين بصفة رئيسية , و في حال الإفلاس أو التسوية القضائية يرسل الإشعار إلى المصفي , و في حال وفاة المكلف بالضريبة يرسل الإشعار إلى الورثة .

محتوى الإشعار بالتحقيق : حرص المشرع الجزائري على أن يحتوي الإشعار بالتحقيق على مجموعة من البيانات الإلزامية فبغياها قد تؤدي إلى بطلان نتائج التحقيق . وتظهر أهمية هذه البيانات في أن البعض منها يدعم الحق في الدفاع بالنسبة للمكلف بالضريبة , فهي تسمح للمكلف بالضريبة بأخذ فكرة أولية عن التحقيق و تذكيره بما له من حقوق إزاء الإدارة الجبائية كحقه في الإستعانة بمستشار و تختلف البيانات الإلزامية حسب التحقيق الذي ترغب الإدارة القيام به :

1- بالنسبة للتحقيق في المحاسبات :

يجب أن يتضمن الإشعار :

- إسم و لقب المكلف بالضريبة و عنوانه بدقة .

¹ MF ,Guide du vérificateur , D.G.I. édition 1994. P32

² لونيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 42

- تاريخ و ساعة أول تحقيق في المكان ¹.
- ذكر المدد الخاضعة للتحقيق ².
- بيان الحقوق و الضرائب و الرسوم و الإتاوات المعنية و كذا الوثائق الخاضعة للتحقيق كالضريبة على أرباح الشركات , الضريبة على الدخل الإجمالي , الرسم على القيمة المضافة .
- الإشارة تحت طائلة البطلان بأن للمكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره .
- بيان معلومات المصلحة القائمة بالتحقيق من عنوان وطابع و توقيع المحققين مع ذكر أسماءهم و رتبهم ³.

2- بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية :

- على خلاف التحقيق في المحاسبات , لم يتوسع المشرع في البيانات الإلزامية للإشعار بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية و ذلك بذكر بيانين فقط و هما :
- الفترة موضوع التحقيق
 - الإشارة و تحت طائلة البطلان بأن المكلف بالضريبة يستطيع الإستعانة بمستشار من إختياره .

الفرع الثالث : ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة :

"ولأجل خلق جو يسوده بين المواطن و أعوان إدارة الضرائب" ⁴. أصدرت المديرية العامة للضرائب وثيقة تتضمن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة . يسلم الميثاق للمكلف بالضريبة

¹ ذكر هذا البيان ضروري باعتباره يبين الصفة الشكلية إحترام الإدارة للمدة القانونية المحددة ب 10 أيام قبل بدء التحقيق

² يعد هذا الإجراء جوهري و عدم التطرق يؤدي إلى بطلان كل الإجراءات . بحيث يسمح بالتأكد من أن المحققين لم يراقبوا التصريحات التي مر عليها زمن التقادم , والتي لا تخضع للتحقيق قانونا .

³ . P . 33 op.cit; MUNISTER DE FINANCE

⁴ المديرية العامة للضرائب , ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة , طبعة 2017 , ص 04

قبل بداية أي تحقيق بحيث يكون مرفقا بالإشعار . يتضمن الميثاق ملخصا عن أهم قواعد الرقابة الجبائية , إضافة إلى حقوقهم وواجباتهم مفصلة بالشرح و كذا طرق الطعن الإدارية و القضائية المفتوحة أمامهم .

أول ميثاق للمكلف بالضريبة صدر سنة 1996 كان يسلم للمكلف عند بداية كل تحقيق دون أن تلتزم الإدارة بفحواه باعتبار أن القانون لم يلزمها بتسليمه صراحة و بأن عدم تقديمه للمكلف بالضريبة لا يرتب بطلان عملية التحقيق و النتائج المترتبة عنه .

إلا انه و بعد صدور قانون المالية لسنة 2000 جاء في فحواه وفي المادتين 4 و 7 بتعديل للمواد 131 مكرر و 190 ق.ض.م.ر.م و ذلك بإضافة عبارة في الفقرة الثالثة : " .. مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل المراقبة .."

و حاليا نص عليها قانون الإجراءات الجبائية في كل من المواد 20 ف-4 / 20 ف-3 / 21-3 بحيث اشترط المشرع وجوبية إرفاق الإشعار بالتحقيق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة بإعتباره إجراء قانوني و ملزم , و التخلف عن ذلك يؤدي بالضرورة إلى بطلان الإجراءات .

يأتي الميثاق في شكل دفتر يتضمن ديباجة تحتوي على معلومات حول اختصاص الأعوان الجبائيين في ممارسة الرقابة و كذا تذكير للمكلفين بمدة التقادم . كما يتضمن ملخصا تعريفيا عن عمليات التحقيق . إضافة إلى أهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة أثناء التحقيق و أخيرا طرق الطعن المتاحة للمكلف بالضريبة .

يعد الميثاق وثيقة هامة في صالح المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية , بحيث تعمل على إعلامه و لو بصفة سطحية عن الإجراءات المتبعة في عمليات التحقيق المختلفة .

المطلب الثاني : الحقوق و الحريات المضمونة أثناء فترة التحقيق

تبدأ مرحلة التحقيق الفعلي بعد إنقضاء الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية و يمكن أن تطرق في هذه المرحلة إلى أهم الحقوق و الضمانات و هي الإستعانة بمستشار و تحديد مدة التحقيق إضافة أي ضمانات الوجيهة في التحقيق .

الفرع الأول : حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار :

يعتبر النص على حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار من أهم البيانات التي يتضمنها الإشعار بالتحقيق الذي توجهه الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة قبل قيامها بالتحقيق الجبائي كما ذكرنا سابقا , بحيث يعتبر مجرد الإشارة إلى هذا الحق ضمانات قائمة بذاتها . و تعتبر هذه الضمانة من أولى و أبرز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي , بحيث عرفت هذه الضمانة في النصوص الفرنسية المطبقة في الجزائر بعد الإستقلال , ثم أدرجت في قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976, و أخيرا كرس في قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال الجديد .

موقف المشرع الجزائري من الإستعانة بمستشار:

فباستقراء المادة 20 ف 4 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على مايلي : " 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 الأتاوى المعينة , وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن تشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء عملية الرقابة " ¹

أما المادة 21 ف 3 تقضي بمايلي : أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة , تحت طائلة بطلان الإجراء , أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو .

1- زعزوعة فاطمة الزهراء , الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة , رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام, كلية الحقوق , جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان , 2012-2013 , ص 191 .

من المادتين المذكورتين نجد أن المشرع الجزائري حرص على ضرورة تنبيه المكلف بالضريبة محل الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة في المحاسبات أو رقابة في الوضعية الجبائية الشاملة على ضرورة الاستعانة بمستشار , وأن هذا الإجراء قد يؤدي إلى بطلان الإجراءات التحقيق في حال إغفاله . و يتم التبليغ أو التنبيه على ضرورة الإستعانة بمستشار أثناء القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة محل التحقيق¹ . يعني انه من واجب الإدارة الجبائية إعلامه بأن له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره هو .

إلا أنه يستوجب التنويه على أن ضمانة الإستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة حضور ووجود المستشار أثناء عملية التحقيق فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف بالضريبة الإستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق لا يؤثر سلبا على مجريات التحقيق و السير الحسن لعملية الرقابة² .

ومن خلال هذا نستنتج أن حضور المستشار إختيارية و عدم حضوره لا يؤدي لبطلان الإجراءات ,بينما عدم الإشارة إلى ضرورة الإستعانة بالمستشار في التحقيق يترتب على إغفاله بطلان إجراءات التحقيق³ .

الفرع الثاني : تحديد مدة التحقيق :

¹ المديرية العامة للضرائب ,ميثاق المكلف بالضريبة , ص 14

زعزوعة فاطمة الزهراء , مرجع سابق , ص 191²

³ صدر عن المحكمة العليا عن الغرفة الإدارية -سابقا - تحت ملف رقمه 104152 , و التي أيدت من خلاله قرارا صادرا عن مجلس قضاء وهران دليل على تكريس هذه الضمانة , إذ قضى ببطلان نتائج التحقيق التي أجريت على السيد (ب . م) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة التي كانت ممنوحة للسيد (ب.م) قبل التحقيق بموجب المادة 378 ق ض م - سابقا - و التي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الإستعانة بمستشار أثناء التحقيق .

تعد هذه الضمانة من الضمانات القليلة التي رتبها المشرع على مخالفتها البطلان المطلق للتحقيق الجبائي ، سعيًا منه إلى حماية المكلف بالضريبة من مبالغة الإدارة و إستمرارها من التحقيق لمدة قد تطول، مما تسبب للمكلف ضررا و إزعاجا ، بحيث أوردت المواد 20 ف 5 ، 20 ف 4 ، 21 ف 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، على تحديد المدة القانونية لإجراء التحقيق من قبل الإدارة الجبائية و بالتحديد من قبل المحققين الجبائيين .

غير أن هذه المدة تختلف من التحقيق في المحاسبات عنه في التحقيق المصوب و عنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث كل تحقيق يقوم على معيار معين و محدد لأجل تحديدها ، فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة ، أما المعمق فإن مدته لا تتجاوز السنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسلمه بغض النظر عن حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة .

إن تحديد مدة التحقيق تعد من الضمانات التي وفر لها المشرع حماية من تعسف الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق ، بحيث لا يمكن تجاوزها و إلا اعتبرت كافة إجراءات التحقيق باطلة بطلانا مطلقا . نظرا لما لها من خصوصيات بإعتبارها تتم في عين المكان مما قد يسبب له من خلالها إزعاجا أمام الزبائن .

أولا : تحديد مدة التحقيق في المحاسبات

كما أشرنا سابقا ، يعد الإشعار بالتحقيق في المحاسبات باطلا إذا لم يشر صراحة إلى المدة التي يستغرقها التحقيق و هذا طبقا للمادة 20 ف 5 من ق إ ج . و تتحدد مدة التحقيق في المحاسبات بالنظر إلى عاملين :

أ - طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة ، إذا ما كان نشاطا يقوم على تأدية الخدمات أو نشاطا آخر كالتصنيع .

ب - رقم الأعمال السنوي الذي يحققه نشاط المكلف بالضريبة .

يبدأ إحتساب مدة التحقيق في المحاسبات من تاريخ أول تدخل في عين المكان سواء حدد هذا التاريخ منذ البداية في الإشعار بالتحقيق أو تم تعديله فيما بعد ، بناء على طلب المكلف

بالضريبة أو بمبادرة من المحقق نفسه مهما كانت الأسباب الذي أدت إلى تأخيره¹ و تنتهي هذه المدة كذلك بآخر تدخل بعين المكان .

و تعتبر مسألة وقائع بحيث أن التواريخ الموضوعة حول بداية التحقيق و نهايته من قبل المحقق لا تتمتع بالحجية في كل الحالات و لا يقع عبء الإثبات على تجاوز مدة التحقيق من قبل الإدارة على أي طرف بل يسعى القاضي بنفسه على التأكد من هذه المدة من خلال العناصر المتوفرة لديه و هو ما تطرق إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ في 26 أكتوبر 1983 تحت رقم 34587 .

تجدر الإشارة إلى قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 و بموجب المادة 31 منه المعدلة و المتممة للمادة 20 ف 5 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع الجزائري زاد في تكريس ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان إذ أنه قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 أشهر إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية , و الهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية أي المحققين من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة², و هنا نميز بين المدة التي تستغرق فيها التحقيق بحسب رقم الأعمال السنوي و كذا حسب نشاط المؤسسة .

أ- مؤسسة تأدية الخدمات :

إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج (1مليون دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها , لا يمكن أن يتعدى مدة التحقيق فيها ثلاثة (3) أشهر³ .

ب- كل المؤسسات الأخرى :

في هذه الحالة لم يعط المشرع أهمية لطبيعة النشاط, لأنه أورد عبارة "" كل المؤسسات الأخرى ""

¹M f .guide du vérificateur .DGI .p

² زعزوعة فاطمة , مرجع سابق , ص 197

³ في ظل قانون المالية 2011 كانت مدة التحقيق 04 أشهر .

- إذا كان رقم أعمال هذه المؤسسات السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها فلا تتعدى مدة التحقيق فيها أيضا 03 أشهر , غير أنه يمدد الأجل إلى ستة أشهر (06 أشهر) .

- إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها هذا الرقم .

- إذا كان رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية يفوق 10.000.000 دج فلا تتجاوز مدة التحقيق فيها بعين المكان 09 أشهر في جميع الحالات الأخرى¹ .

أما بالنسبة للتحقيق المصوب فإنه لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين طبقا لنص المادة 20 ف 04 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

ثانيا : تحديد مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة و الإستثناءات الواردة عليه :

ثانيا : تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

إستحدثت المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 و التي تنص على " يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة , قسم 6 مكرر عنوانه التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية " ².

و حين إستحداثه لهذا النوع من التحقيق ضمنه جميع الضمانات دفعة واحدة مستمدا ذلك من القانون الفرنسي فبالرجوع للمادة 21 ف 4 من ق إ ج نجد أن المشرع لم يضع أي معيار يحدد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية و يرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق الذي ينصب على دخل المكلف بالضريبة أيا كان مصدره و قيمته و ذلك عكس التحقيق المحاسبي الذي وضع معيار لتحديد مدته .

¹ قبل صدور قانون المالية لسنة 2012 كانت مدة التحقيق لا تتجاوز السنة إذا كان رقم الأعمال يفوق 10.000.000 دج

² قانون المالية 1992 : رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 , ج ر , رقم 65

و قد حدد المشرع باستحداثه للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بنص المادة 131 مكرر من ق ص م في فقرته الرابعة " لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مدة تتجاوز السنة ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 03 و إلا كان فرض الضريبة باطلا .. "

و بالنظر إلى القانون الفرنسي فقد مر بعدة مراحل قبل أن يحيط التحقيق المعمق بضمانات قانونية مماثلة للضمانات الممنوحة في التحقيق المحاسبي , فمثلا لم يحدد القانون الفرنسي مدة للتحقيق المعمق , بحيث لم تكن الإدارة الجبائية مرتبطة بمدة زمنية لإنهاء تحقيقها و ذلك إلى غاية صدور قانون 11 جويلية 1986 الذي حدد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بمدة سنة واحدة . و ذلك حماية للمكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية نظرا لتمييز هذا النوع من التحقيق بطابعه القهري , إضافة إلى النجاعة و المردودية في عمل المحققين بما ينعكس بالإيجاب على حجم التحصيل الضريبي بإعتباره المصدر الأساسي للدولة .¹

إذا حدث و أن تزامن إجراء التحقيق المعمق مع التحقيق في المحاسبات فما هي المدة الحقيقية التي يجب على الإدارة إحترامها ؟

طرح هذا الإشكال على مجلس الدولة الفرنسي في قضية "شوامي" CHOUAMIER " و قد قضى مجلس الدولة أفي حالة عدم تمييز الإدارة للتحقيق بوضوح لا يمكن لها أن تدعي أن التحقيق المحاسبي قد أجري في أقل مدة من تلك المقررة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي إجتاز مدة ثلاثة (03) أشهر المقررة قانونا و عليه يتقرر إلغاء إجراء فرض الضريبة .²

¹ لونيس عبد الوهاب , مرجع سابق , ص 61

قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 80722 المؤرخ في 27 فيفري 1991 .²

و عليه فإن الإدارة لا يجب أن تستتر وراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لتمدد فترة التحقيق في المحاسبات .

- الإستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

- سبق و أن ذكرنا أنه لا يمكن على الإدارة الجبائية أن تتجاوز مدة التحقيق المحددة قانونا , وهذا هو المبدأ العام في التحقيق الجبائي , غير ان هذا المبدأ ترد عليه مجموعة إستثناءات قد تطيل أمد الرقابة , و بالتالي فإن الإدارة لها الحق من خلال هذه الإستثناءات عدم إلزامها بالمدة المقررة بالمادتين 5/20 و المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية .

فقد ورد في المادة 20 ف 06 من ق إ ج على مايلى : " ... لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه , في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا , أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبدير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه .. "

و عليه فإن الإستثناءات الواردة على مدة التحقيق و التي لا يجوز للإدارة إختراقها و عدم إحترامها وهي:

- حالة إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا , أي إكتشاف الإدارة أثناء التحقيق بأن المكلف بالضريبة قد سعى بشتى الطرق إلى تغيير الحقيقة من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه, أو الحصول على تعويضات من الخزينة, الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقا و أطول مدة

- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة و غير صحيحة أثناء التحقيق , و هي حالة تصرف المكلف بالضريبة سلبيا مع الإدارة الجبائية و عدم تعاونه معها أثناء التحقيق ,ساعيا إلى إبعادها عن الحقيقة بسوء نية .

- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال على طلبات التوضيحات أو التبريرات مما يفيد على انه يسعى إلى ربح الوقت حتى يتسنى له تنظيم و ترتيب أوراقه .

المطلب الثالث : وجاهية إجراءات التحقيق

تعد الوجاهية من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية خاصة في مرحلتها , التحقيق الجبائي و التصحيح الجبائي على إعتبار أنها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف بالضريبة , و التي يستطيع من خلالها إبداء ملاحظاته و إعطاء تفسيراته عن مصادر دخله للإدارة الجبائية , و عن صحة تصريحاته السابقة .

رغم أهمية هذه الضمانة ,لم ينص عليها المشرع الجزائري إنما نستشفها من خلال

الإجراءات المختلفة التي تحكم التحقيق الجبائي .

وتعتبر هذه الضمانة إجراءا جوهريا ذو طابع إلزامي لفتح حوار وجاهي بين طرفي العلاقة الضريبية ,مادام أن التحقيق الجبائي في حد ذاته أخذ و عطاء بين الطرفين للوصول إلى الحقيقة بما لا يضر بحقوق المكلف بالضريبة من جهة و ما يسمح للإدارة الضريبية أن تجري عملها في ظروف حسنة وفقا للقانون .

و لدراسة مبدأ الوجاهية يستوجب علينا التطرق إلى المصادر التي تستمد منها طابعها

الإلزامي وعن ظاهرة وجوب إجراء الحوار الجباهي و الشفهي بين الإدارة و المكلف

بالضريبة أثناء التحقيق الجبائي كضمانة مهمة لخلق جو من الود و التفاهم بين الأطراف

المنشطة للتحقيق¹.

¹ نقصد بها المكلف بالضريبة أو مستشاره من جهة و المحقق الجبائي من جهة أخرى .

الفرع الأول : المصادر القانونية لضمان الجاهية

على عكس باقي الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة بمناسبة التحقيق الجبائي ,تفتقر ضمانة الجاهية إلى نص صريح يؤكد من إحترامها ,و هذا بالرغم من أهميتها الكبيرة بإعتبارها المؤشر الأول على إحترام الإدارة لحق المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ,و أن عدم إحترامها سيؤدي بالنتيجة إلى بطلان كل إجراءات التحقيق الجبائي .

نظرا لأهمية هذه الضمانة حاولنا أن نعرف المصدر الذي تستمد منه قوتها الإلزامية, فوجدنا بأن مصادرها القانونية متعددة , فمنها المصادر المكتوبة كالتشريع , و المصادر غير المكتوبة كالعرف الإداري, الإجتهاد القضائي و المبادئ العامة للقانون .

أولا : المصادر المكتوبة :

على الرغم أنه لا وجود لنص صريح يدعم ضمانة الجاهية في قانون الإجراءات الجبائية و لا قانون آخر , غير أنه بإستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية يمكن أن نستشف بعضا منها في النصوص التالية :

1/المادة 20 ف 4 و المادة 21 ف 5 قانون الإجراءات الجبائية , تقضي بضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه , مع منح المكلف بالضريبة أجلا لتحضير نفسه مقدر بعشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و خمسة عشر (15) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق , و نجد أن هذه الإجراءات تدخل ضمن إجراءات الجاهية التي تؤدي إلى بطلان التحقيق و فرض الضريبة إذا لم يتم إحترامها .

2/ المادة 20 ف 6 قانون الإجراءات الجبائية : ... يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها .

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب رده التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات يجب أن يوضح الإستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لإستدعائه للحضور إلى إجتماع إختتام أشغال التحقيق , و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره .

يلاحظ من خلال الفقرة 06 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أن المشرع حاول أن يكرس مبدأ الواجهية من خلال نصه على إجراء حوار و مناقشات بين المكلف بالضريبة و العون المحقق أثناء عملية التحقيق

ثانيا : المصادر الغير المكتوبة :

يدخل ضمن المصادر غير المكتوبة المدعمة لمبدأ الواجهية كل من العرف الإداري , الإجتهاد القضائي , و أخيرا المبادئ العامة للقانون .

1-العرف الإداري : العرف الإداري كل عمل يصدر عن الإدارة الجبائية بصفة مستمرة أو مطردة في شكل عمل قانوني أو وثيقة , تستخدم من قبلها في مواجهة المكلف بالضريبة, غير أن هذا العرف يسمح لنا بمعرفة الإتجاه الذي يمكن الإدارة الضريبية أن تسلكه في تطبيقها و تفسيرها للقانون الجبائي .

وقد نجد هذا العرف في تلك المطبوعات التي قد تصدرها الإدارة الجبائية بتطبيقها أو تفسيرها لنص قانوني , و غالبا ما تصدر عن المديرية العامة للضرائب مثلا كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة و هو عبارة عن سلسلة صادرة عن المديرية العامة للضرائب , تصدر سنويا لتشرح فيها الإدارة الجبائية أهم الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و في المقابل تحديد

إلتزامها تجاهه و حين تفحصها لهذه السلسلة نجد أنها تؤكد على ضمانة الوجاهية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي تحت طائلة البطلان.¹

غير أنه يجب التنويه على أن هذه المنشورات و التعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تفرض على الأشخاص الخاضعة للضريبة لأنها مجرد كتابات داخلية فرضها العرف على الإدارة الجبائية تسعى إلى شرح القانون و كيفية تطبيق الضمانات, فهذه النشريات و الدوريات تمثل تعليقات الإدارة الضريبية و هي أداة تطبيق صارمة تجاه المصالح المكلفة بتسيير و تطبيق الضريبة .

2/ الإجتهد القضائي :

يعتبر الإجتهد القضائي مهد صريح لضمانة الوجاهية , و من بين أهم المصادر التي دعمت هذه الأخيرة بشكل كبير, و ذلك بالرجوع إلى قرار مبدئي صادر عن مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 21 ماي 1976 حول مسألة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء التحقيق الجبائي .

حيث أن القاعدة العامة في التحقيق المحاسبي بأن يجري التحقيق في عين المكان (بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق) ماعدا حالة طلب المكلف بالضريبة يعلن فيه صراحة إقامة التحقيق في مكتب المحقق بالإدارة الجبائية لأسباب جدية تخصه, بعد موافقة الإدارة الجبائية يمكن للمحقق أن يحمل معه الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف بالضريبة دون أن يعيب ذلك الإجراءات القانونية².

¹ لونيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 69

لونيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 70²

إلا أن هذه الطريقة في التحقيق يمكن ان تحمل سلبيات عديدة فهناك من المحققين من يقوم بالتحقيق في مكتبه و يرسل فيما بعد إشعار بالتصحيح الجبائي إلى المكلف بالضريبة بدون أن يمنح هذا الأخير فرصة لتقديم توضيحات شفوية إليه و التي كان بالإمكان ان تفسر للمكلف بالضريبة . و بالرجوع إلى القرار المبدئي لمجلس الدولة الفرنسي الذي رأى بإمكانية حمل المحقق للوثائق المحاسبية لا تعني أن تحرم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي من حوار شفهي و وجاهي بعين المكان, وبالتالي قضى المجلس ببطلان نتيجة التحقيق الجبائي¹.

3/المبادئ العامة للقانون :

يندرج تحت هذا المصدر حق يدعم بصفة أكبر ضمانة الوجاهية و هو حق الدفاع المكرس دستوريا بموجب المادة 39 من الدستور .

فبالرجوع للفقرة 6 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها قد أكدت على ضرورة إعطاء الحق للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته و تقديم تفسيراته ليفيد بها المحقق , و هنا يضمن له حق الدفاع عن نفسه من خلال تقديمه لهذه التفسيرات و الملاحظات , و أن أي حرمان للمكلف بالضريبة من إجراءه لحوار وجاهي أثناء التحقيق الجبائي بنوعية التحقيق المحاسبي و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يعد خرقا لحقوق الدفاع.

و عليه فإن جميع هذه المصادر تؤكد بشكل أو بآخر على إلزامية ضمانة الوجاهية و إلا أدى الأمر إلى بطلان الإجراء المتخذ .

الفرع الثاني : ضرورة إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق .

¹ " Le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration... :Qu en outre cette pratique ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable des garanties qu'il tient des articles 1649 septies et 1649 septies F du code précité et qui ont notamment pour objet de lui assurer sur place des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur " C.E.F. 21 MAI 1976 .n^o 94052. Conclu M.A la tournerie G.A.J.F .n^o 56 .OP .cit . p 543

تنص المادة 20 ف 01 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي : " .. يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة .. "

فمن خلال إستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري كرس مبدأ الوجاهية بين أطراف العلاقة الضريبية , إذ أنه ألزم الإدارة الجبائية بأن تجري التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان , و الغرض من هذا الإجراء فتح الحوار الجاهي بين الطرفين أثناء عملية التحقيق .

إن اهم ما يشجع على القيام بالحوار الشفهي و الجاهي بين الأطراف المنشطة للتحقيق الجبائي , بحيث ألزم المشرع الجبائي الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان , و يرى الأستاذ لونيس عبد الوهاب بأن المشرع الجزائري قد أخذ بما أخذ المشرع الفرنسي الذي تبنى قبل ذلك نفس الحل , مما يوحي لنا بأن المشرع الجزائري كان يقصد كذلك نفس الغاية التي كان يقصدها المشرع الفرنسي و هي جعل التحقيق المحاسبي يتم بعين المكان لتشجيع قيام الحوار الجاهي و الشفهي بين المحقق و المكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق¹, هذه الغاية أبرزها القاضي الجبائي الفرنسي في قراره المبدئي السابق و بالتالي فإن إجراء الحوار الجاهي و الشفهي يعد أكثر من ضروري , بل ملزم في مواجهة الإدارة و أن الإخلال بهذا الإجراء يؤدي لا محالة إلى بطلان نتائج التحقيق .

و قد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 ف 06 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص : .. يجب أن يوضح الإستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه

لونيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية , ص 72¹

لإستدعائه للحضور إلى إجتماع إختتام أشغال التحقيق , ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره..."

ومن خلال إنعقاد إجتماع إختتام أشغال التحقيق يفتح حوار وجاهي بين الطرفين و تناقش المعطيات التي تم على أساسها فرض الضريبة ,حتى أنه له حق تقديم أدلة جديدة و مراجعة الحسابات أو الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المحقق .

كما أن ضمانه الوجيه تتجسد أكثر حين الإستعانة بمستشار من قبل المكلف بالضريبة الذي يساعده أكثر أثناء إجراء الحوار مع الإدارة الجبائية و بالأخص الدفاع عن مصالحه في ظل صعوبة الإجراءات التي يتمتع بها القانون الجبائي ,على أن يكون لهذا المستشار من الخبرة و التجربة في الجباية و ذلك ليتسنى له الوقوف على الأخطاء المرتكبة من إدارة الضرائب في حق موكله , و قد عرف الفقيه كريستيان مارقي " الإستعانة بمستشار هي المساعدة التي يمكن أن يقدمها شخص مؤهل للمكلف بالضريبة سواء بالحضور إلى جانبه أثناء عمليات التحقيق في المكان أو بتمثيله إذاك لم يتمكن هذا الأخير من الحضور "1.

و قد يكون المستشار في الغالب المحاسب الخاص بالمكلف بالضريبة أو محاميه أو الوكيل الجبائي المعتمد ,على أن هؤلاء في حال غياب المكلف بالضريبة تقديم وكالة خاصة للمحقق عدا المحامي فهو يملك وكالة تصرف عامة للتصرف باسم موكله ,فإذا حللنا دور المستشار الجبائي أثناء التحقيق نجده شبيه بدور رجل القانون في المنازعة القضائية و لكن هذا الدور لايقف عند هذا الحد بل يتعداه ليصبح رجل حوار مع الإدارة الجبائية و هذا ما سنتطرق إليه في النقاط الآتية :

¹« L'assistance du conseil s'entend de l'aide qu'un personne qualifiée apporte au contribuable. Soit en étant présent avec lui aux opérations de vérification sur place. Soit en remplaçant celui-ci l'ors qu'il ne peut être présent au contrôle . »

1/ دور المستشار كرجل قانون :

يكمن دور المستشار كرجل قانون في تحرير مذكرات الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية , و التأكد من مدى إحترامها لحقوق موكله و كذا تطبيقها للضمانات الممنوحة له قانونا , وهنا له الحق في إثارة أي بطلان يلاحظه سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية , مدعما ذلك بأدلة و قرائن قانونية كلما إكتشف وجود أخطاء مرتكبة في حق موكله من قبل المحقق الجبائي .

2/ دور المستشار كرجل حوار : يناط هذا الدور للمستشار الجبائي حيث له الحق في التفاوض بإسم المكلف بالضريبة في كل مسألة متعلقة بتسيير ميزانية المؤسسة و يحاول في إطار المشروع إيجاد أرضية إتفاق مع الإدارة الجبائية.

ومن أهم المواضيع التي يمكن أن تثار بين الطرفين :

إحتمال إعادة إدماج الأعباء في الميزانية réintégration des charges

التوزيع غير القانوني للفوائد distribution illicites des bénéfices

التصرفات الغير العادية للتسيير actes anormaux de gestion

رفض المحاسبة rejet de comptabilité

المبحث الثاني : الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التصحيح الجبائي

عند إنتهاء المحقق الجبائي من عملية التحقيق ,سواءا تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ,يصل إلى مرحلة إستخلاص النتائج التي ستترتب على المكلف بالضريبة .

تختلف هذه النتائج بحسب ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إحترم إلتزاماته بالتصريح و إثبات هذا التصريح أم لم يحترمها .

- ففي حالة ما إذا إحترم المكلف بالضريبة مل إلتزاماته الواردة في قانون الضرائب المباشرة

أو قانون الرسوم على رقم الأعمال يعمد المحقق في نهاية التحقيق إلى تطبيق حلين :

1- عدم إجراء أي تصحيح لقواعد الضريبة السابق فرضها ,إذا لم يتمكن من خلال تحقيقه الكشف عن أي إختلال بين تصريحات المكلف بالضريبة و بين ما توصل اليه بعد التحقيق .

2- إجراء التصحيح الوجيه لقواعد فرض الضريبة إذا إكتشف بعد التحقيق بأن تصريحات المكلف بالضريبة لم تكن كافية أو غير صحيحة أو وجد إغفال بشأنها ,أما في حالة ما إذا لم يحترم المكلف بالضريبة إلتزاماته التصحيحية أو سعى بشتى الطرق إلى عرقلة سير عملية التحقيق عليه ,فهنا على المحقق الجبائي أن يأخذ في الحسبان هذه الوضعية ,حيث يتمتع بكل هذه الوسائل التي تسمح له بالإستمرار في رقابته و تتمثل كلها في إجراءات تلقائية ,و بالتالي يسمى التصحيح الناتج عن هذه الإجراءات بالتصحيح التلقائي و يعد التصحيح الوجيه المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي حيث يمكن أن يطبق على كل الضرائب و الرسوم بما فيها كذلك الضرائب المحلية و الضرائب الغير المباشرة ,حسب ما أقرته المادة 509 من قانون الضرائب المباشرة و التي تنص على : " كل إقتراح يتعلق بالزيادة يقدم أثناء مراقبة جبائية يكون باطلا إذا لم يبين بأن المكلف بالضريبة له الحق بأن يساعده مستشار يختاره هو لمناقشة هذا الإقتراح أو للإجابة عليه " . تعمل الإدارة الجبائية من خلال التصحيح الوجيه على إحترام كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال هذه المرحلة ,حيث يتم هذا التصحيح في شكل وجاهي ,بخلاف ذلك يخضع التصحيح التلقائي للإرادة المنفردة للإدارة الجبائية كرد فعل على سوء نية المكلف بالضريبة و سنعالج في هذا المبحث الحقوق و الحريات المضمونة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التصحيح و التي يمكن أن نوجزها في إحترام الإدارة لمبدأ الوجيهية و إحترام الطابع النهائي لإجراءات الرقابة .

المطلب الأول : إحترام مبدأ الوجاهية في التصحيح :

تتميز إجراءات التصحيح الوجاهي خاصة ,بضرورة إحترام الإدارة لمبدأ الوجاهية في التعامل مع المكلف بالضريبة و حقه في الدفاع عن نفسه على كل إدعاء ترمي من خلاله الإدارة إلى تقرير زيادة على الضريبة السابق دفعها, تتجلى مظاهر الوجاهية في إجراءات التصحيح في ضرورة تبليغ النتائج إلى علم المكلف و كذلك في حقه للرد على مزاعم الإدارة .

الفرع الأول : تبليغ نتائج التحقيق :

يعتبر التبليغ عمل إلزامي يجبل على الإدارة الجبائية القيام به بعد إنهاؤها للتحقيق و ذلك مهما كانت النتيجة التي أسفر عنها إما بإجراء التصحيح الجبائي أو إجراء غياب التصحيح فعن إجراء غياب التصحيح فقد ينتهي التحقيق دون أن يتوصل المحقق إلى كشف الأخطاء أو إغفال أو إخفاء لأي عنصر من العناصر المشكلة لقواعد حساب الضريبة و بالتالي فإن التحقيق قد أكد صحة ماجاء سابقا في تصريحات المكلف بالضريبة مما يعني أن الإدارة لن تلجأ إلى إجراء التصحيح الجبائي¹.

قبل صدور قانون الضرائب المباشرة الجديد لم تكن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ النتائج في حالة عدم إجراء التصحيح ,إلا أن المشرع إستدرك ذلك بمناسبة القانون الجديد و ألزم الإدارة بأن تبليغ النتائج حتى في حالة غياب التصحيح, نظرا لما يترتب عن هذا التبليغ من آثار بإعتباره يحدد نهاية التحقيق و يمنع أي تحقيق آخر على نفس الفترة و في نفس الضريبة².

¹ هناك حالة أثارها القانون المقارن و هي حالة إهمال الإدارة الجبائية لتصحيح جبائي سبق و أن أبلغته إلى المكلف بالضريبة و ذلك بعد إقتناعها بالملاحظات التي قدمها هذا الأخير إليها ,فهنا تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ إهمالها للتصحيحات السابق إعلانها عن طريق غياب التصحيح .

² T.lambert .CONTROL FISCAL :DROIT ET PRATIQUE .OP cit .p361

يتم التبليغ في حالة عدم إجراء التصحيح عن طريق وثيقة إعلان غياب التصحيح و تتخذ تقريبا نفس شكل ومحتوى إشعار التصحيح الجبائي مع إختلاف طفيف في المحتوى نظرا لطبيعة الإجراء¹ .

و قد يترتب عن إجراء التحقيق الجبائي إكتشاف الإدارة لأخطاء و إغفالات أو إخفاء للعناصر التي تسمح بحساب الضريبة ,فهنا الإدارة ستتخذ في موقفين :

- إذا اتبعت إجراء التصحيح الوجيهي ,فهي ملزمة أن تبلغ إلى علم المكلف بالضريبة بنتيجة التحقيق أي بنيتها في إجراء التصحيح الوجيهي لإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة
- إذا اتبعت إجراء التصحيح التلقائي بعد قيامها برقابة جبائية على الدخل ,فهي ملزمة كذلك بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة و منحه أجل عشرين (20) يوم للإدلاء بملاحظاته .

الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بالتبليغ :

يتعين على الإدارة الجبائية عند تبليغها للنتائج و خاصة عندما تقضي النتائج إلى التصحيح الوجيهي مراعاة مجموعة من الشروط الخاصة لإشعار التبليغ ,هذه الشروط قد تؤدي فيحالة عدم إحترامها إلى بطلان إجراء فرض الضريبة -اللاحق للتصحيح - بطلانا مطلقا . و قد ضم المشرع الجزائري الإشعار بالتصحيح جملة من الشروط منها مايتعلق بشكل الإشعار ومنها ما يتعلق بمحتوى الإشعار .

أولا : الشروط المتعلقة بشكل الإشعار :

¹ وثيقة إعلان غياب التصحيح قد لا تحتوي على بعض البيانات الإلزامية المتطلبة في إجراء التصحيح الوجيهي ,مثلا النص صراحة أن للمكلف الحق في الإستعانة بمستشار .

ليرتب الإشعار بالتصحيح آثاره القانونية لابد أن يحترم الشروط الشكلية لصحته و ذلك بأن يرسل في لرسالة موسى عليها مع الإشعار بالإستلام وذلك مانص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية¹.

بحيث يتجلى لنا من النص القانوني أن المشرع الجزائري لم يفصل كثيرا في طريقة إرسال الإشعار بالتصحيح بإعتبار أن الإشعار بالتصحيح يحمل شكل مطبوعات إدارية جاهزة ومخصصة لهذا المجال تضم كل البيانات الإلزامية و المعلومات المتطلبية قانونا تقاديا لأي منازعة مستقبلية حول محتوى الإشعار.

ونلاحظ هنا ضعف الإجتهد القضائي الجزائري بالمقارنة مع المعمول به في القانون المقارن (الفرنسي) أين نجد أن المشرع الفرنسي ترك مجال الإجتهد خصبا أمام مجلس الدولة . إذا كان المبدأ يقضي بأن يوجه الإشعار بالتحقيق إلى موطن المكلف بالضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي أو إلى مقره الإجتماعي بالنسبة للشخص المعنوي ,فإن القضاء المقارن يعتبر الإشعار بالتصحيح حتى و إن كان وصل الإستلام غير ممضيا من قبل المكلف بالضريبة أو وكيله ,بل من قبل الغير مادام يراعي شرطين أساسيين :

- أن يسلم الإشعار في العنوان المصرح به من قبل المكلف بالضريبة و عنوان الإرسال مبدئيا هو موطن المكلف بالضريبة إذا كان شخص طبيعي أو معنوي .
- أن يكون الشخص الذي إستلم الإشعار في علاقة شخصية أو مهنية مع المكلف بالضريبة تؤكد إحتمال وصول الإشعار (الزوجة,الأطفال,العامل,الشريك)

أما عن الأخطاء المادية في إستعمال المطبوعات الخاصة بالتبليغ فإن قضاء مجلس الدولة رأى بأنها لا تمس صحة الإجراء مادام لم تسبب أي ضرر للمكلف بالضريبة و أن

¹ المادة 20 ف 06 من ق إ ج

كل الضمانات القانونية لصالحه قد احترمت .

و تجدر الإشارة في الأخير إلى أنه في حال المنازعة يقع عبء الإثبات بأن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية .

ثانيا : الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار :

- و لصحة الإشعار يجب أن يخضع لنص المادة 320 ق.ض.م¹ , و ان يكون مفصلا بما فيه الكفاية و معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله , و ان يتمتع في ذلك بأجل اربعين (40) يوما تبدأ من يوم التبليغ . ويجب أن يتضمن الإشعار جملة من البيانات الإلزامية تحت طائلة البطلان وهي :
- يجب أن يتضمن الإشعار بالتصحيح ما يخول للمكلف بالضريبة الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراح الزيادة .
- أن يكون الإشعار ممضي من العون المكلف بالملف و أن يحمل الإشارة إلى إسمه و رتبته.
- أن يتضمن ما يشير حصول المكلف بالضريبة لفترة أربعين يوما لتقديم ملاحظاته أو الإدلاء بقبوله .
- أن تشير الإدارة في حالة ما جاء التصحيح نتيجة تحقيق في المحاسبات إلى ذلك بالإضافة إلى ذكرها تاريخ بداية و نهاية العمليات بعين المكان² , و هذا ما أكده القانون المقارن .
- التطرق إلى النصوص القانونية التي يعتمد عليها المحقق لتنفيذ تصحيحاته ..

المادة 320 ق ض م : يعد باطلا كل إقتراح ترقيع يقدم بمناسبة مراقبة جبائية مالم يرد فيه أن يخول للمكلف بالضريبة الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة هذا الإقتراح أو الرد عليه إلخ¹

² Thierry LAMBERT .REDRESSEMENT FISCAL . ECONOMICA . 1988. P53

ثالثا : آثار التبليغ :

و يترتب عن تبليغ النتائج و بالأخص تبليغ الإشعار بالتصحيح الجبائي أثارا بالغة الاهمية تعد بدورها ضمانات حقيقة لصالح المكلف بالضريبة و لخصها الفقهاء في ثلاثة آثار¹ و هي :

• وقف التقادم المسقط : يتمتع المكلف بالضريبة بحق التقادم الرباعي في المواد الجبائية

أي أن مدة التقادم بصفة عامة في المواد الجبائية هي أربع سنوات و قد تم النص عليها سواء في القانون المدني الذي يعتبر الشريعة العامة أو في القانون الجبائي². و يعتبر الإشعار بالتصحيح من بين التصرفات القانونية التي تقوم بها الغدارة الجبائية و تؤدي إلى وقف التقادم ,يترتب عن هذا التصرف سريان أجل جديد بنفس مدة أجل التقادم الذي تم وقفه ,ينتج عنه أن تقوم الإدارة بتحصيل الضريبة المفروضة - بمقتضى إشعار التصحيح- في مدة أقصاها اليوم الاخير من الأجل الجديد تطبيقا لنص المادة 311 من القانون المدني التي تنص على أن سريان التقادم في الضرائب و الرسوم يبدأ من نهاية السنة التي تستحق عنها³.

و حتى يكون للإشعار بالتصحيح أثر موقوف, يجب أن يتوفر شرطين هما :

- أن يكون الإشعار بالتصحيح , أي أن لا يكون التحقيق الجبائي معابا من حيث الشكل فإن الإشعار بالتصحيح الجبائي الذي يليه يكون بدوره معابا و عدم صحة هذا الإشعار تنزع عنه أثره الموقوف .

¹ Thierry LAMBERT.REDRASSEMENT FISCAL .,Op.cit. p55

² المادة 326 و مابعدھا . ق ض م

³ فعلى سبيل المثال إذا قامت الإدارة الجبائية قبل 31 ديسمبر 2017 بإشعار المكلف بالضريبة بالتصحيح عن السنوات 2013-2014-2015-2016,فإن لديها إلى غاية 31 ديسمبر 2021 أي أربع سنوات اخرى لتقوم بتحصيل هذه الإضافات الناتجة عن التصحيح .

- أن يصل الإشعار إلى المرسل إليه في وقت ملائم، أي أن يتم إستلامه من قبل المكلف بالضريبة قبل إنقضاء السنة الرابعة التي السنة التي أصبح فرض الضريبة فيها واجبا .
لا يرتبط الأثر الموقوف للتقادم الناجم عن الإشعار بالأسباب التي أدت إلى التصحيح الجبائي، فإذا أثبتت فيما بعد أن الأسباب التي دعمت التصحيح غير صحيحة و قامت الإدارة بعد إنتهاء أجل التقادم بإرسال إشعار آخر يخص نفس التصحيح، لكن بأسباب جديدة فإن هذا التغيير في الأسباب لا ينزع عن الإشعار الأول أثره الموقوف للتقادم. كما تجدر بنا الإشارة الى ان الإشعار بالتصحيح لا يوقف التقادم إلا في حدود التصحيحات المشعر بها . فما لم يتم الإشعار به يسري عليه أجل التقادم¹.

• **منح المكلف بالضريبة أجلا للرد :** موازاة مع إشعارها المكلف بالضريبة بالتصحيحات المقررة ، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح لهذا الأخير الإمكانية للرد أو لتقديم ملاحظاته عن طريق تذكيره بذلك في الإشعار بالتصحيح ، و عليها ان تمنح أجلا لا يقل عن أربعين يوما يبدأ من يوم إستلامه الإشعار .

و يجب على الإدارة الجبائية أن تنتظر نهاية الميعاد القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة للرد قبل ان تعمل على تحصيل الضرائب الناجمة عن التصحيح و ذلك تحت طائلة بطلان الإجراء .

و يبدأ سريان الميعاد القانوني من اليوم الموالي لتاريخ إستلام الإشعار و ينتهي في اليوم الواحد و الأربعين من إستلامه كذلك ، و إن صادف آخر يوم نهاية الأسبوع أو يوم عطلة و يمدد الأجل كما يجري في إجراءات الطعن

¹ على سبيل المثال : إذا قامت الإدارة الجبائية بتصحيح جزئي للمكلف بالضريبة يخص بعض الضرائب أو الرسوم فقط و ليس الكل فإن ماتبقى من ضرائب و الرسوم الغير مشعر بتصحيحها يسري عليها التقادم .

أمام القضاء إلى أول يوم عمل يليه¹.

أما عن الأشخاص الذين يحق لهم تقديم ملاحظات أو الرد على الإشعار بالتصحيح فهم :

المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني إذا كان هذا الأخير هو الشخص الذي أرسل اليه الإشعار

و في كل الحالات المحامون المقيدون في الجدول و الذين يتصرفون بإسم موكلهم .

كما قد يتخذ المكلف بالضريبة في مواجهة الإشعار أحد المواقف التالية و هي :

- إما قبول التصحيح بصورة صريحة حتى و إن تم ذلك قبل نهاية الميعاد القانوني .

- عدم الرد في الآجال ,يعتبر قبولا ضمنا للتصحيحات المقررة .

- تقديم ملاحظات إلى الإدارة الجبائية و التي عليها تبليغ ردها المسبب إلى المكلف

بالضريبة .

- رفض المكلف بالضريبة للتصحيحات المقررة .

• **تحديد قيمة الضريبة :** القاعدة العامة تقضي بأن الضريبة المفروضة على أساس يفوق

ما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح يعتبر باطلا. لكن يبقى و أن الإدارة الجبائية

يمكنها في حدود ميعاد التقادم².

و أن تجري التصحيحات الإضافية حول الضرائب الأخرى التي لم تذكرها في الإشعار

بالتصحيح , بحيث يرى القضاء الجبائي الفرنسي ,أنه يمكن للإدارة الجبائية فرض ضريبة

على أساس أدنى مما تم النص عليه في الإشعار بالتصحيح و ذلك دون اللجوء إلى إشعار

جديد و من غير أن يؤدي ذلك إلى عيب في الإجراءات مثلا قرار مجلس الدولة الفرنسي

المؤرخ في 12 جوان 1974 و القاضي بأنه : من حق الإدارة فرض الضريبة على أساس

¹ لونيس عبد الوهاب , الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية . ص 107

² في حالة مرور زمن التقادم المقرر ب 04 سنوات على بعض الضرائب الغير المتأولة في الإشعار بالتصحيح تتحسن و يصبح مستحيلا على الإدارة إجراء تصحيحات إضافية بشأنها .

أدنى مما تم إشعاره سابقا , دون اللجوء إلى إشعار المكلف بالضريبة مجددا أو إعلامه بتقديم ملاحظاته . و يؤدي تحديد قيمة الضريبة .

الفرع الثالث : حق الرد

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانة مهمة ورد ذكرها في قانون الضرائب المباشرة و كذا قانون الرسوم على رقم الأعمال , جاءت كنتاج للطابع الوجاهي و الحضورى لإجراءات التصحيح الوجاهي التي تطبق على مكلفي بالضريبة حسني النية .

هذه الضمانة هي حق للمكلف بالضريبة في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل من قبل الإدارة الجبائية . وذلك عند نهاية التحقيق بأجل أربعين يوما (40) للرد على الإشعار بالتصحيح " يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما كي يفي بملاحظاته أو بقبوله , يعد عدم الرد ضمن الأجل بمثابة قبول ضمني "

حيث يجب على العون المحقق أن يقدم قبل إنقضاء أجل الرد كل الشروح الكافية الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول محتوى الإشعار إذا طلب منه ذلك . و يمكنه الإستماع للمكلف بالضريبة بعد الرد , إذا تبين له هذا الإستماع مفيد و إذا طلب هذا الأخير شروحا إضافية , إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة , فإنه ملزم بأن يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة و معللة .

و يتخذ رد المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه من قبل الإدارة الجبائية أحد الشكلين التاليين :

إما قبول التصريحات المقررة أو تقديمه ملاحظات للإدارة .

أولا : قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات :

قد يكون قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات إما قبولا صريحا او ضمنيا

فيمكننا القول لأن الكلف بالضريبة قد قبل التصحيحات بصورة صريحة ,إذا ما قدم موافقته عليها كتابة و بطريقة غامضة , ضمن الأجال القانونية , و قد يكون القبول على جزء من التصحيحات المقررة مما تجعل أثاره تنحصر فقط على هذه التصحيحات المقبولة بدون أن تمتد إلى غيرها .

لا يعتبر مجلس الدولة موافقة المكلف بالضريبة للزيادات بمثابة قبول صريح ,بل يعتبرها رفضا و ذلك إذا اشترط المكلف بالضريبة على الإدارة الجبائية في حالة الموافقة التعامل معه كمكلف بالضريبة حسن النية و رفضت هذه الأخير فيما بعد هذا الشرط ,حيث قد يقرن المكلف بالضريبة قبوله التصحيحات بإجراؤه صفقة مع الإدارة الجبائية ,كأن يربط قبوله بعدم تقرير الإدارة للغرامات المالية و الزيادات المنصوص عليها قانونا في حال إكتشاف سوء نيته ,ففي حالة إقرار هذه الأخيرة و تأكيدها على الغرامات ,تتزع عن رده صفة القبول الصريح و يصير رفضا هذا ما أكدته مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ في 06 جويلية 1962 .

كما يستشف من قراءة نصوص القانون الجبائي الجزائري ,فيما يخص حق الرد أن القبول الصريح و المباشر من طرف المكلف بالضريبة قبل إنقضاء الأجل لا يضع حدا نهائيا للرد بل يمكن للمكلف بالضريبة الرجوع عن قبوله مادام الأجل القانوني ساري المفعول , و قد توصل القضاء الفرنسي إلى أن الزيادات الناجمة عن التصحيحات لا يمكن للإدارة تحصيلها حتى و إن قبلها المكلف بالضريبة مادام لم ينقض اجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة.

كما يرى القضاء الفرنسي كذلك أنه يعد باطلا و بدون أثر كل قبول صادر من المكلف بالضريبة يشوبه عيب في الرضا ,كأن يحتوي الإشعار بالتصحيح على خطأ مادي بنا من خلاله المكلف بالضريبة موافقته .

أما القبول الضمني فيعد قبول المكلف بالضريبة ضمنيا إذا لم يقدم ضمن الأجل القانوني أي رد من طرفه , أو في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة ردا في شكل ملاحظات لم تؤخذ من قبل الإدارة بعين الإعتبار

ثانيا : تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته بشأن التصحيحات .

لم يرد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظاته المكلف بالضريبة , و عليه يمكن لهذا الأخير تقديمها سواء شفويا أو كتابة.

و لكن تعد الملاحظات المقدمة في شكل كتابي و المرسلة في رسالة موسى عليها مع وصل الإستلام الأكثر ضمانا من مجرد ملاحظات شفوية ,سواء من حيث إثباتها أو إثبات تاريخها .

يجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات ممضية من طرفه او ممن لهم الحق في التصرف باسمه ,و إلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير . بحيث

تتخذ ملاحظات المكلف بالضريبة أحد الشكلين التاليين : فإما أن تكون رفضا قاطعا للتصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة و الحجج والتي يفرض على الإدارة الرد عليها. إلا أن الطلب المقدم من طرف المكلف بالضريبة لا يعد إعتباره تقديما للملاحظات . ففي هذه الحالة تصبح التصحيحات المشعر بها وكأنها مقبولة ضمنا عند نهاية الأجل و يقع عبء إثباتها لاحقا على عاتق المكلف بالضريبة .

و لا تؤخذ بعين الإعتبار الملاحظات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إذا جاءت هذه الملاحظات بعد نهاية الاجل القانوني ,حيث يعتبر كما سبق و أن اشرنا قد قبل التصحيحات ضمنا و يترتب عن رد المكلف بالضريبة على الإشعار بالتصحيح آثار بالغة الأهمية ,سواء لصالحه أو في مواجهته و تختلف الآثار حسبما إذا كان رد الملف بالضريبة عن هذه التصحيحات بالقبول أو بتقديم الملاحظات ¹.

1- الآثار المترتبة عن القبول : تختلف الآثار المترتبة عن قبول المكلف بالضريبة

للتصحيحات المشعر بها حسب نوع التحقيق فإذا كان التحقيق معمق في مجمل

¹ يتعلق الأمر هنا بالآثار المترتبة بعد نهاية الأجل القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة , أي بعد نهاية أجل الأربعين يوما .

الوضعية الجبائية يستطيع المكلف بالضريبة الذي قبل التصحيحات صراحة أو ضمناً أن ينازع فيما بعد قضائياً الأسس المشعر بها . أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي و بالرجوع للمادة 190 ق ض م و التي تنص على أنه لا يمكن الإعتراض على التصحيحات سواء على مستوى الإدارة أو قضائياً . عدا حالة القبول الضمني و التي تمكن المكلف من حق الطعن قضائياً و في كل الحالات فإن موافقة المكلف بالضريبة على نتائج التحقيق تعتبر نهائية لإجراءات التصحيح الوجيه .

2- الآثار المترتبة عن تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته إلى الإدارة : عند تقديم

المكلف بالضريبة لملاحظاته بشأن نتائج التحقيق الجبائي . تتخذ الإدارة أحد الموقفين . فإذا وجدت الإدارة بأن ملاحظات المكلف بالضريبة صحيحة و مقبولة تعمل على تعديلها بناء على الملاحظات . و في الحالة العكسية أي في حال رفض الإدارة لملاحظات المكلف بالضريبة تلتزم بقوة القانون بالرد عليه عن طريق رسالة معلة و مفصلة . وفي النهاية ,وبعد غلق الحوار الوجيه بين الإدارة و المكلف بالضريبة تصبح قاعدة فرض الضريبة نهائية و لا يمكن للإدارة الجبائية فيما بعد التذرع بأي حجة لإعادة التحقيق مرة ثانية .

المطلب الثاني : الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية

تتميز إجراءات الرقابة الجبائية بطابعها النهائي ,حيث و بمجرد انتهاء الإدارة من عملية التحقيق و تبليغها لنتائج إلى المكلف بالضريبة ,لا يمكنها فيما إعادة التحقيق إلا في الحالات الاستثنائية التي نص عليها القانون صراحة ,و زيادة على ذلك ,إذا إتخذت الإدارة الجبائية موقفاً عن طريق تفسيرها للنص الجبائي فإنها لا تستطيع في حالة تعديلها لموقفها هذا بأن

تصح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بناء على موقفها الجديد و هو ما يسمى بعدم رجعية التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية .

الفرع الأول : عدم إمكانية الإدارة من إعادة التحقيق

تعد من أهم الضمانات التي جاء بها المشرع و هي منع الإدارة الجبائية بعد إنتهاءها من التحقيق الجبائي أن تقوم بإجراء تحقيق جديد من نفس طبيعة التحقيق الأول يخص نفس الضرائب و نفس المدة و قد ذهب القضاء الفرنسي في تفسيره لهذه الضمانة ,إلى منع إعادة التحقيق حتى و إن كان التحقيق الأول قد تعرض للبطلان , بسبب عيب إجرائي لحق به , على سبيل المثال تحقيق جبائي أبطل بسبب عيب مس الإشعار بالتحقيق فتلجأ الإدارة الجبائية للقيام بإجراء ثاني , مصححة العيب السابق , فحسب تفسير مجلس الدولة الفرنسي للمادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية لا يعد مشروعاً التحقيق الثاني لإصطدامه بضمانة منع إعادة التحقيق¹.

و لكي ترتب هذه الضمانة أثارها يجب أن يكون التحقيق الأول قد وصل إلى نهايته , لأنه حالما لم ينته التحقيق لانجد لهذه الضمانة تطبيقاً . و يجب كذلك أن يكون التحقيق الجبائي الثاني من نفس طبيعة التحقيق الأول و يتعرض لنفس المحتوى سواء من حيث الضرائب أو المدد الخاضعة للتحقيق و هو ما يعرف بمجال تطبيق الضمانة و طبقاً لنص المادة 20 ف 08 من ق إ ج يستثنى من تدابير هذه الضمانة المكلف بالضريبة الذي يستعمل طرقاً تدليسية أو يقدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق الأول .

أولاً : مجال تطبيق هذه الضمانة :

¹ " Ces disposition... posent le principe du caractère définitif des vérification de comptabilité .IL en est ainsi même dans le cas ou la précédente vérification a eu lieu dans les conditions irrégulières qui auraient entraîné la nullité de la procédures " .CEF 13 mars 1967. N°62397.F.LEFEBVRE .CONTROLE FISCAL .CF-V-2650. 01/01/1992.

إن التدابير الواردة في المادة 20 من ق إ ج المتعلقة بالتحقيق المحاسبي و كذا المادة 21 من ق إ ج و التي تعني بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية و ماعداه من أنواع الرقابة لا يدخل في تطبيق هذه الضمانة¹ .

و قبل تحديد ما إذا كان تدخل معين للإدارة الجبائية يشكل إعادة للتحقيق الجبائي من عدمه يجب ان يكون التحقيق الأول قد إنتهى أصلا, لذلك علينا أن نهتم بالتاريخ الذي يسمح لنا بمعرفة نهاية التحقيق الجبائي .

- مجال تطبيق الضمانة من حيث الزمن : لم يتضح في القانون و لا في القضاء الجزائري بصفة

صريحة متى يمكن إعتبار تحقيق جبائي معين بأنه قد وصل إلى نهايته بحيث لم يتعرض القانون الجزائري في مواد الضرائب المباشرة بصورة صريحة إلى التاريخ الذي يؤخذ به لمعرفة نهاية التحقيق سواء المعمق أو المحاسبي, بينما يفتر القضاء إلى حالات تتعلق بنهاية التحقيق . و لهذا نكون أمام ضرورة البحث عن ذلك في الحلول التي قدمها القضاء و الفقه الفرنسي الذي حدد بصفة دقيقة مواعيد إنتهاء التحقيق في المحاسبات بحيث إعتبرها قضاء مجلس الدولة الفرنسي بأنها قضية وقائع, أي في حالة منازعة قضائية يعود للقاضي وحده بعد التحقيق في القضية تحديد تاريخ نهاية التحقيق في المحاسبات². بينما حدد فقه الإدارة الجبائية الفرنسي مجموعة من المعايير لنهاية التحقيق المحاسبي و ذلك في حالة ما إذا أعطى المكلف موافقته الصريحة على التصحيحات المقررة أو سكت عن الرد في الميعاد المحدد لذلك و كذلك في حالة التصحيح التلقائي من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة إلى المكلف

¹ إذا قامت الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في التصريحات على مستوى المفتشية تحصى ضرائب و مدد معينة ثم قامت بعد ذلك مصالح المراقبة الجبائية بإجراء تحقيق في المحاسبات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن هنا للمكلف بالضريبة الإحتجاج بتطبيق هذه الضمانة لوجود إزدواجية في التحقيق لأن كلا النوعين من التحقيق يختلف عن الآخر.

² T.LAMBERT .CONTROLE FISCALE :Droit et pratique .op.cit.p 250

بالضريبة . و في حالة غياب تصحيح جبائي من تاريخ الذي يتم فيه تبليغ إشعار غياب التصحيح .

و بالنظر إلى تاريخ نهاية التحقيق المحاسبي , لم يثر تاريخ نهاية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كثيرا من التعقيد حيث حدد القضاء الجبائي الفرنسي نهاية التحقيق بالتاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة النتائج المتوصل إليها من التحقيق المعمق و بالتالي يمكن إعتبار أن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية قد إنتهى من التاريخ الذي يتم فيه تبليغ عدم توصل الإدارة إلى أي تصحيح جبائي عن طريق إشعار غياب التصحيح و من تاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة التصحيحات المقررة . إضافة إلى التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية جدول فرض الضريبة الناجم عن التصحيح التلقائي للمكلف بالضريبة .

- مجال تطبيق الضمانة من حيث الموضوع :

لاطبق ضمانة منع الإدارة من إعادة التحقيق مرة ثانية إلا إذا كان التحقيقان الجبائيان المتتابعان من نفس الطبيعة ,و يشترط أن تجد هذه الضمانة تطبيقا لها أن يكون التحقيقان الجبائيان المتتابعان يمسان نفس الضرائب و نفس المدد المحقق فيه فبالنسبة لطبيعة التحقيق و حتى يمكن الجزم بأن تحقيقان جبائيا متتابعان يشكلان ازدواجية في التحقيق لابد أن يكون هذان التحقيقان من نفس الطبيعة ,بمعنى إذا أجرت الإدارة الجبائية تحقيقا في المحاسبات لأحد المكلفين بالضريبة ثم قامت بعد فترة بإجراء تحقيق ثان على هذا المكلف يخص نفس الضرائب و المدد ,لا يمكن لهذا الأخير الإحتجاج بوجود ازدواجية في التحقيق إلا إذا كان التحقيق الثاني الذي أجري عليه تحقيقا في المحاسبات أي أن مايسري على التحقيق في المحاسبات ,يسري كذلك على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ,حيث يشترط حتى يكون هناك إزدواج في التحقيق أن تجري الإدارة الجبائية تحقيقان متتابعان في مجمل الوضعية الجبائية .

ولا تمنع هذه الضمانة الإدارة الجبائية كذلك من ممارسة حقها في الإطلاع المقرر سواءا قبل إجرائها للتحقيق الجبائي و بعد إجرائها له . و يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بعد إجرائها للتحقيق الجبائي سواء المحاسبي أو المعمق بإرسال طلبات توضيح أو تبرير إلى المكلف بالضريبة بخصوص ضرائب و مدد سبق التحقيق فيها و لا يعد ذلك إزدواجا في التحقيق و لا حتى تمديد للتحقيق الجبائي .

إن ضمان منع إعادة التحقيق مرة ثانية لا يمكن الإحتجاج بها إلا إذا قامت الإدارة بإجراء تحقيقان متتابعان يخصان نفس الضرائب و المدد , لكن إذا قامت الإدارة الجبائية بتحقيق واحد نتج عنه تصحيح جبائي دون اللجوء إلى تحقيق ثان و في حدود زمن التقادم المسقط أجرت تصحيحا جبائيا ثانيا , عدلت فيه النتائج المتحصل سابقا .

و يرد على هذه الضمانة إستثنائين يمكن للإدارة في حال تحققهما أن تعيد التحقيق مرة ثانية في الوضعية الجبائية و هما حالة إستعمال هذا الأخير لطرق تدليسية و في حالة تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق .

الفرع الثاني : التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية

خلافًا لما سبق التعرض إليه من ضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية , فإن ضمانة التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية , أو ما يعرف في القانون الفرنسي " الضمانة ضد تغيير الفقه " لم يتعرض إليها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة ولم يتم إثارتها كذلك أمام القضاء الجزائري رغم أهميتها لأن فقه الإدارة الجبائية يعتبرها تعبيرًا عن تفسيرها للنصوص القانونية و بالأخص النصوص الجبائية عن طريق إصدارها لمجموعة من الأعمال الإدارية المتمثلة في المناشير و التوجيهات و الوثائق الإدارية .

ويعود أصل هذه الضمانة إلى القانون الفرنسي 59-1472 المؤرخ في 1959/12/28 في مادته 100 والتي أوردت : " لا يمكن إجراء أي رفع للضرائب المفروضة سابقا , إذا السبب

الذي دفع الإدارة إلى هذا الرفع نزاع حول التفسير مع المكلف بالضريبة حسن النية للنص القانوني و إذا أثبت بأن التفسير الذي ارتكز عليه القرار الأول كان معتمدا من قبل الإدارة في ذلك الوقت.

و لقد فسر القضاء الجبائي الفرنسي مفهوم الرفع المقصود في هذه الضمانة و كذلك تفسير الإدارة الذي يمكن أن يحتج به في هذه الحالة . بحيث يرى بأن هذه الضمانة تهتم فقط بحالة إذا ما قامت الإدارة برفع الضرائب التي سبق فرضها و بالنتيجة هذه الضمانة لا تطبق إلا على الزيادات في الضريبة الناتجة عن رقابة حركتها الإدارة بناءا على تفسير جديد قدمته للنص الجبائي , هذه الزيادات أضافتها الإدارة إلى ضريبة سبق و أن حصلت من المكلف بالضريبة بصفة شرعية , و عليه لا تطبق هذه الضمانة على ضرائب لم يتم بعد فرضها , كأن يحتج المكلف بالضريبة بتفسير قديم للإدارة الجبائية ينتج من خلاله إجراء فرض الضريبة أقل مما ينتج عن التفسير الجديد . أما عن التفسير المقصود في هذه الضمانة يرى مجلس الدولة الفرنسي بأن المكلف بالضريبة يمكنه الطعن في الرفع لإجراء فرض الضريبة إذا جاء بناءا على تفسير لنص جبائي يختلف عن التفسير المعتمد سابقا من قبل الإدارة بحيث لا يعد فقه الإدارة ملزما إلا إذا قامت بتفسير نص جبائي و أن يكون تفسيرها معتمدا شكليا من قبل الإدارة . إضافة لذلك يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد تقيّد بالتفسير المقدم من قبل الإدارة عن حسن نية أي أن المكلف بالضريبة إلّتمز بمطابقة وضعيته الجبائية مع التفسير المعتمد من قبل الإدارة شكليا . و تحتل هذه الضمانة مكانة معتبرة في القانون الجبائي الفرنسي , بإعتبارها تساهم إلى حد بعيد في إقرار المساواة و تطوير العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة . و بالرجوع للقانون الجزائري و بالرغم من ان المشرع الجزائري لم ينص صراحة في القانون على تطبيق هذه الضمانة , إلا أنه إذا تعمقنا في تحليل الظروف التاريخية و كذا

القانونية لوجودها سنجد أن هناك الكثير من الأسانيد التي تدعم وجود هذه الضمانة في القانون الجزائري .

و بالرجوع إلى موقف القضاء الإداري من المناشير و فصله بين ما يسمى بالمناشير التفسيرية و المناشير التنظيمية و إعتبارها تصرفات قانونية يمكنها الخضوع لرقابة القضاء . و بالتالي مادامت المناشير التنظيمية تعد تصرفات قانونية , فإنه يسري عليها ما يسري على التصرفات القانونية الصادرة عن الإدارة من مبادئ عامة و أهمها مبدأ عدم رجعية التصرفات الإدارية ,ومنه إذا أصدرت الإدارة الجبائية منشور تنظيمي يتضمن رفع لقيمة ضريبة خلافا لمنشور سابق ,فإنه من المنطق القانوني أن يخضع مثل هذا المنشور للطعن بالبطلان إذا حاولت الإدارة تطبيقه بأثر رجعي خلافا لمبدأ عدم رجعية التصرفات القانونية . إن تغيير الإدارة لتفسيرها لنص قانوني أهم دليل يمكن إعطاؤه للتأكيد على أن المنشورات التفسيرية تشكل تصرفات قانونية, و أن ظاهرة تغيير التفسيرات تجد تطبيقها بصورة مستطردة في مجال القانون الجبائي.

إن ما يؤكد موقفنا من تطبيق هذه الضمانة في القانون الجزائري وجود ظرف تاريخي يتمثل في قانون 1962/12/31 القاضي بإستمرار العمل بالتشريعات الفرنسية مالم تتعارض و السيادة الوطنية . وكما هو معلوم صدور قانون رقم 59- 1472 المؤرخ في 1959/12/28 و الذي أورد في مادته 100 ضمانة التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة , أي ان قبول المشرع الإستمرار بالعمل بالقوانين الفرنسية قبوله العمل بالمادة 100 من نفس القانون تمتع للمكلف بالضريبة بهذه الضمانة في القانون الجزائري. وما يقرب صورة العمل بهذه الضمانة في القانون الجزائري هو النص عليها في قانون و ميثاق المكلف بالضريبة و الذي صارت الإدارة الجبائية ملزمة بتقديمه للمكلف بالضريبة منذ قانون المالية لسنة 2000.

المطلب الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة بموجب التصحيح التلقائي

يلتزم المكلف بالضريبة بالتزامات جبائية تتمثل أساساً في التصريح بمختلف المداخل من جانب، و من جانب آخر يخضع للالتزامات محاسبية تتمثل أساساً في مسك السجل الخاص و المستندات و الوثائق المحاسبية الواجب مسكها، وإلا يخضع للفرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم احترام هذه الالتزامات. و يعتبر رفض المحاسبة من الحالات التي تستوجب الفرض التلقائي للضريبة .

و تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراءات الفرض الأحادية (التلقائية) من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة كأسلوب إجرائي لمعاقبة المكلف بالضريبة لعدم إحترامه لالتزاماته الجبائية، وذلك بإعادة فرض الضريبة عليه بناء على القرائن و المعلومات المتحصل مع إلقاء عدم صحة إعادة التقويم على عاتقه، ولا يمكنه ذلك إلا إذا أثبت أن الضريبة مبالغ فيها، و إذا ما استطاعت الإدارة الجبائية إثبات توافر إحدى حالات الفرض التلقائي، فإنها لا تتبع إجراءات عدم التقويم الوجيه، و إنما تحدد أسس فرض الضريبة تلقائياً¹ .

لقد خول المشرع للمكلف بالضريبة العديد من الضمانات اتجاء الإدارة الجبائية نتيجة لاحترامه لالتزاماته القانونية سواء التصريحية أو المحاسبية. وهذا ما يؤدي بالإدارة الجبائية اللجوء إلى إجراء التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه كل الضمانات القانونية بدل من الخضوع إلى إجراء الفرض التلقائي للضريبة الذي تفقد بفرضه بعض الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة التي يعتبر من أبرزها حق الاستعانة بمستشار قانوني.

إلا أنه وبالرغم من ذلك فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة المقيم تلقائياً أهم الضمانات القانونية المتمثلة في حق الإشعار إلى جانب حق تقديم الملاحظات، علاوة على حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها. وعليه كنتيجة إلزامية يترتب على الإدارة الجبائية عند التقويم التلقائي للضريبة تبليغ

¹ سيد أمير محمد .الجزء المترتب على عدم مسك المحاسبة أو رفضها، مجلة السياحية، الإقليم و المؤسسات للدراسات و البحوث الأكاديمية، دار صبحي للطباعة و النشر، غارداية ص 2015

المكلف بالضريبة بذلك. وهذا من أجل معرفة الأساس الخاضع للضريبة والطريقة المعتمدة في تحديد ذلك قصد إبداء حقه في الدفاع والمتمثل في حق تقديم الملاحظات. و لهذا سنتطرق في الفرع الأول إلى ضمانتي حق التبليغ و تقديم الملاحظات و في الفرع الثاني الى ضمانتي حق المبالغة في التقييم .

الفرع الأول : ضمانات حق التبليغ و تقديم الملاحظات

يتمتع المكلف بالضريبة في ظل الفرض التلقائي للضريبة بضمانتين هامتين ألا وهما : حق التبليغ وحق تقديم الملاحظات. منح المشرع للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحصيل أجل قانوني بهدف معرفة طريقة احتساب مبلغ الفرض والأسباب المؤدية إليه، إلى جانب ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تذكر المكلف بالضريبة بموجب الإشعار بحقه في تقديم الملاحظات.¹

أولاً : حق التبليغ :

يعد الإشعار بالتبليغ من أبرز الضمانات لإجراءات التصحيح حيث يتمكن المكلف بالضريبة من خلاله الكشف عن وضعيته الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية لذلك فإن المشرع أحاطه بمجموعة من البيانات الإلزامية، تعد بدورها ضمانات لصالح المكلف بالضريبة . حتى و إن المشرع لم يخص بالذكر، دراسة حالات التبليغ وشروطه سواء الشكلية أو الموضوعية بالإضافة إلى الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بإجراء الفرض التلقائي. فإننا نرجع إلى الحالة العامة أو الشريعة العامة لإجراء التبليغ المنصوص عليها إثر إجراء التحقيق أو بمناسبة إجراء التصحيح الوجيه.

¹ سيد أعر محمد ، الفرض التلقائي للضريبة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة ، تخصص قانون المؤسسة ،

القطب الجامعي بلبقايد ، وهران ، 2009-2010 ، ص 121

ويعد التبليغ عملاً إلزامياً يجب على الإدارة الجبائية القيام به بعد إنهاء التحقيق الجبائي حتى وإن لم يتوصل المحقق إلى كشف الأخطاء أو الإغفالات أو الإخفاء لأي عنصر من العناصر المشكلة لقواعد حساب الضريبة¹. وبالتالي فإن المحقق لم يلتمس أي عيب، وهذا ما يمنع على الإدارة الجبائية اللجوء إلى أي إجراء للتصحيح. أما إذا لجأت الإدارة إلى إجراء التصحيح الجبائي فهنا تكون ملزمة باتخاذ إجراءين: كمبدأ عام فإن إجراء التصحيح الوجيه هو القاعدة العامة لأسس فرض الضريبة وإعادة النظر في تأسيس فرضها بشكل علني عن طريق الحوار المباشر لتعزيز روابط الإتصال بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية. إلا أنه وكمبدأ استثنائي وتحديداً لمجال الدراسة فإنها تتبع إجراء التصحيح التلقائي بعد قيامها برقابة جبائية على الدخل فتكون حينها ملزمة كذلك بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة ومنحه أجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته طبقاً لنص المادة 44 ف07 من قانون الإجراءات الجبائية .

وبالنظر إلى حالة رفض المحاسبة فقد عرفت حالة رفض المحاسبة تطوراً تشريعياً ملحوظاً سار كله في اتجاه دعم حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة، فبعد أن كان قانون الضرائب المباشرة في مادته 191 الملغاة صارماً في مواجهة المكلف بالضريبة الخاضع لرفض المحاسبة وذلك بحرمانه من تطبيق الإجراءات الوجيهة عليه، إلى درجة منع الإدارة من تبليغ أسس فرض الضريبة إليه. إلا أن المشرع إستدرك هذا الموقف، نظراً لخطورته فألزم الإدارة الجبائية بتبليغ أسس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة حتى عند رفض المحاسبة. وهذا ما أكدته المشرع من خلال المادة 44 ف7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب على الإدارة الجبائية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً ،حتى في حالة رفض المحاسبة و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة .

¹ E. DISLE, JACQUES SARAF, *Droit Fiscal*, Dunod, 1993.p. 662.

ويضم الإشعار شروطاً تتعلق بشكله و محتواه و الا يقع تحت طائلة البطلان فالشروط الشكلية تكمن في أن يكون الإشعار عبارة عن رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو أن يسلم إلى المكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام. وما يجب الإشارة إليه هو أن الإشعار بالتصحيح يحمل شكل مطبوعة إدارية مخصصة لهذا المجال تحتوي على كل البيانات الإلزامية والمعلومات المتطلبة قانوناً، تقادياً لأي منازعة مستقبلية حول محتوى هذا الإشعار¹.

وما ينبغي الإشارة إليه أن الإشعار بالتصحيح يجب أن يوجه إلى موطن المكلف بالضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي أو إلى مقره الاجتماعي بالنسبة للشخص المعنوي. وبالنظر إلى قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في 15 / 04 / 1992، في قضية ورثة Louis « Bartoli » فإنه أعتبر الإشعار بالتصحيح صحيحاً حتى وإن كان وصل الاستلام غير ممضياً من قبل المكلف بالضريبة أو وكيله، بل حتى من قبل الغير، على أنه يجب أن يحترم ما يلي:

1- أن يسلم الإشعار في العنوان المصرح به من قبل المكلف بالضريبة. وكقاعدة عامة هو موطن المكلف بالضريبة إذا كان شخصاً طبيعياً أو المقر الاجتماعي إذا كان شخصاً معنوياً.

2- أن يكون الشخص الذي يستلم الإشعار في علاقة شخصية أو مهنية مع المكلف بالضريبة تؤكد احتمال وصول الإشعار (كالزوجة، الأطفال، العامل،...).

وفي حال ما شاب الإشعار بالتصحيح خطأ مادياً في استعمال المطبوعة الخاصة بالتبليغ، فإن مجلس الدولة الفرنسي قرر صراحة أن هذه الأخطاء لا تمس بصحة هذا الإجراء

¹ لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية . ص 100.

ما دام لم تسبب أي ضرر للمكلف بالضريبة، طالما أن الإشعار بالتبليغ احترام كل الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة.

وتجدر الملاحظة أنه في حالة المنازعة يقع على عاتق الإدارة الجبائية عبء إثبات أن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة¹.

أما الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار و التي تستوجب أن يكون مفصلاً بما فيه الكفاية و معللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة او تقديم ملاحظاته و عليه فإن المشرع بمناسبة إجراء التقييم التلقائي² ألزم " المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته" . و يجب أن يتضمن الإشعار بالتبليغ مجموعة من البيانات الإلزامية تحت طائلة البطلان وهي :

- أن يكون الإشعار ممضياً من العون المكلف بالملف وأن يحمل الإشارة إلى اسمه ورتبته، وهذا من أجل التأكد من اختصاص العون سواء من الناحية الشخصية، الإقليمية أو الزمانية.

- ذكر العناصر المتنازع فيها مع بيان صنف المداخل الخاضعة للضريبة والتي هي محل تصحيح تلقائي.

- أن يتضمن ما يشير إلى حصول المكلف بالضريبة لفترة عشرين (20) يوماً لتقديم ملاحظاته.

¹ T. LAMBERT, *Redressement Fiscal*, Op. Cit, p.52.

² و هذا عكس المشرع الفرنسي الذي أدرج حالة زيادة نفقات المكلف بالضريبة الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخله العينية على المجموع المعفى من الضريبة ولم يقدم تصريحه بذلك تحت نطاق التقدير التلقائي.

يجب أن يكون الإشعار بالتصحيح معللاً ومفصلاً بما فيه الكفاية، وأن يتضمن كل الأسباب القانونية أو الفعلية، وأن تكون الأسباب المعتمدة من طرف الإدارة لإجراء عملية التصحيح مبررة قانوناً ومقدمة بوضوح وبدقة من أجل السماح للمعنى بالأمر بمناقشتها وتقديم ملاحظاته وجوابه .

وما ينبغي توضيحه أنه في حالة وجود عدة تصحيحات بشأن ضريبة واحدة. مثل : عدم الرد على طلب التبرير، عدم تقديم الوثائق اللازمة، عدم مسك محاسبة ... الخ. فإنه يجب على الإدارة أن يكون كل تصحيح مثبت بتعليل يخصه، ويترتب على كل قصور في التعليل إلى بطلان هذا الإجراء سواء كلياً إذا مس هذا البطلان كل الإشعار بالتصحيح أو جزئياً إذا مس فقط جانباً منه¹.

ثانياً : حق تقديم الملاحظات

بالموازاة مع إلزامية إخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات المقررة، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح لهذا الأخير أجلاً لتقديم ملاحظاته والذي ينبغي التذكير به في إرسالية التبليغ. وبالنظر إلى التشريع الجزائري، من خلال قانون الإجراءات الجبائية وبالوقوف على أحكام المادة 44 / 7 التي تنص على أنه " يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته "، وبهذا فإن الحق في تقديم الملاحظات يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل من قبل الإدارة.

وما نستشفه من النصوص القانونية أن المشرع لم يصرح بأي نص يوضح الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير تقديمها سواء كتابياً أو شفهيّاً. إلا أنه وبالنظر إلى القوة الثبوتية للملاحظات وإثبات تقديمها عن طريق رسالة موصى عليها

¹ Ministère des Finances, *Guide du vérificateur*, Op. Cit. p .162.

مع وصل الاستلام لإثبات تاريخ إيداعها. ويعد لاغياً كل رد يقدم خارج الآجال القانونية المحددة له و حينها يعتبر أن المكلف بالضريبة قد قبل بالتصحيحات ضمناً قياساً على إجراء التصحيح الوجيهي. على أنه يجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، وإلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تتضمن رفض هذا الأخير. وفي ظل غياب أحكام قانونية أو فقهية خاصة تفسر الآثار القانونية المترتبة عن تقديم الملاحظات كضماناً لحقوق المكلف بالضريبة المقيم تلقائياً باستثناء التزام الإدارة بالرد على هذه الملاحظات. فإننا نستهل بالأحكام العامة المطبقة على الإجراء العام الوجيهي الذي يضمن للمكلف بالضريبة كل الضمانات المقررة له قانوناً لحفظ حقوقه. وما ينبغي الإشارة إليه أنه يترتب عن تقديم ملاحظات المكلف بالضريبة اتخاذ الإدارة لأحد الموقفين التاليين:

- إذا ارتأت الإدارة الجبائية أن ملاحظات المكلف بالضريبة صحيحة ومنطقية فإنها تقوم بتعديلها وتصحيحها بناء على ما جاء في هذه التصحيحات،
- أما في حالة رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة على إثر رفض المحاسبة، فإنها ملزمة قانوناً بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة¹. وما يؤخذ المشرع في هذه الحالة لم يبين لنا وسيلة تبليغ رد الإدارة الجبائية على ملاحظات المكلف بالضريبة. إلا أنه قياساً على حالة التحقيق المعمق للوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة فإنه إذا ما رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك عن طريق رسالة مفصلة ومعلقة².

¹ المادة 44 / 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 21 / 5 المقطع 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه فإن الإدارة الجبائية يجب أن تبين بوضوح النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده وإصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة، مع وجوب تبرير ذلك. ونتيجة لذلك فإن هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة يعتبر بمثابة ضمانة للمكلف بالضريبة، يترتب على عدم احترامها بطلان هذا الإجراء.

الفرع الثاني : حق إثبات المبالغة في التقويم

بالنظر إلى التشريع الجزائري أو المقارن (الفرنسي)¹ أنه في حالة إختلاف الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها مع المكلف حول الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً، فإنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحصل على تخفيض أو إعفاء من المساهمة إلا إذا أثبت للقاضي عند المنازعة أن الأساس الخاضع للضريبة مبالغ فيه، وحسب مجلس الدولة الفرنسي أجاز للمكلف بالضريبة حرية الإثبات، " فيمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت الزيادة بتقديم كل الأدلة المحاسبية أو غير المحاسبية"

أولاً : حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها بالوسائل المحاسبية

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً بالإعتماد على أدلة محاسبية بواسطة مايلي :

1- إثبات وجود خطأ في تأسيس الوعاء الضريبي :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم أدلة وحجج تثبت وجود خطأ في تأسيس الوعاء، وبالرجوع إلى قرار المحكمة العليا للغرفة الإدارية المؤرخ في : 1977/11/06 في قضية السيد: بلحاج الطاهر ضد إدارة الضرائب المباشرة للجزائر العاصمة، حيث تتخلص وقائع القضية فيما يلي :

¹ مع الإشارة أن هذه الضمانة أي حق المكلف بالضريبة في إثبات أن الضريبة مبالغ فيها لم تكن مطبقة في القانون الفرنسي إلا على إجراء التقييم التلقائي ولم تشمل إجراءات التقدير والتعديل التلقائي إلا منذ 29 /12/ 1977.

أن السيد بلحاج الطاهر فرضت عليه الإدارة الجبائية الضريبة وفقاً لإجراء التقييم التلقائي وهذا لعدم التزامه بإيداع تصريحه السنوي. حيث أن السيد بلحاج الطاهر تقدم بدعوى أمام مجلس قضاء الجزائر العاصمة، يدفع من خلالها رفض الضريبة المحددة تلقائياً. إلا أن المجلس رفض طلبه من خلال قراره المؤرخ في 1973/04/11. إذ أنه وبموجب الطعن بالاستئناف في ذلك القرار المقدم أمام المحكمة العليا، والذي جاء فيه ما يلي: حيث أنه بموجب أحكام المادة 81 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطاً خاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية ملزم بأن يقدم لمفتشية إدارة الضرائب المختصة إقليمياً قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريحاً يبين فيه رقم الأرباح الخاضعة للضريبة. وطبقاً للمادة 90 من نفس القانون فإن المكلف بالضريبة الذي لم يقدّم بإيداع تصريحه في الآجال المحددة قانوناً والسالفة الذكر، فإنه يتعرض للإجراءات التلقائية في تحديد أسس الضريبة. حيث أن السيد بلحاج الطاهر لم يقدّم بإيداع تصريحه في الآجال المحددة قانوناً، ولذلك فرضت عليه الضريبة تلقائياً. وعليه فإن المدعي لا يمكنه الحصول على تخفيض الضريبة إلا إذا أثبت وجود زيادة في تقدير أسس الضريبة. وعليه فإن طلبه مرفوض لعدم التأسيس. وهذا ما دفع القاضي لعدم قبول الطعن بالاستئناف أمام المحكمة العليا¹.

2- بيان وجود الخطأ في حساب الضريبة :

في هذه الحالة ينتقد المكلف بالضريبة الطريقة التي أجري بها الحساب دون إنتقاد الطريقة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية ، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة مناقشة عملية حساب الضريبة بإنتقاد الجدول المتبع في تحديد قيمتها ، وذلك بتبيين وجود خطأ في تحديد النسب الواجب تطبيقها فمثلاً يستطيع المكلف بالضريبة أن ينتقد جدول تحصيل الضريبة عن

¹ سيد أعمار محمد ، الإثبات في المواد الضريبية، المرجع السابق، ص 101.

طريق إثبات وجود خطأ في تحديد نسب الضريبة وفقاً للجدول المحدد للتقدير الجزافي للأساس الخاضع للضريبة¹.

كما أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستفيد من تخفيض في مبلغ الفرض، إذا ما أثبت أن الدخل أو الربح المفروض عليه الضريبة لا يدخل ضمن صنف المداخل المقتطعة من قبل الإدارة الجبائية، مع وجوب خصم مبلغ النفقات والأعباء من الدخل الخام قصد إعداد الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

ثانياً : حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها بالوسائل الغير المحاسبية

في حال ما لم يكن بيد المكلف بالضريبة وثائق أو أدلة تثبت صحة وإقناع المحاسبة، ونظراً لغياب اجتهادات قضائية محلية باستثناء بعض القضايا العامة والتي لا تعكس صحة تطبيق هذه الوسيلة أو الإمكانيات من طرف المكلف بالضريبة. وبالرجوع إلى الاجتهادات القضائية لمجلس الدولة الفرنسي، فإننا نجد أن المكلف بالضريبة يمكنه إنتقاد طريقة التقدير المعتمدة من طرف الإدارة وهذا قصد إثبات أن مبلغ الفرض مبالغ فيه. ويكون ذلك عن طريق إقامة الدليل على أن:

- أن الإدارة أخطأت في اختيار الطريقة المناسبة لوضعيته الجبائية.
 - أن الطريقة المطبقة من طرف الإدارة أصبحت لا تتماشى مع الواقع بسبب عدم صلاحية المبادئ التي ترتكز عليها.
- وعليه وحسب مجلس الدولة الفرنسي فإنه بإمكان المكلف بالضريبة "أن يقترح طريقة أكثر دقة لتقدير المدخل والمداخيل والأرباح". ولعل من أبرز الوسائل غير المحاسبية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة لإثبات وجود زيادة في إعادة تأسيس الأساس الخاضع للضريبة نجد ما يلي :

المادة 98 من ق ض م¹

- 1- **الدراسة التحليلية :** بالرجوع إلى الدراسات التحليلية فإن المكلف بالضريبة من أجل الوقوف على حقيقة رقم أعماله ومداخيله. و هذا قصد الطعن في صحة الأساس الخاضع للضريبة المقدر تلقائياً. يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمحاسب مختص، بهدف تقديم دراسة مفصلة ودقيقة عن أرباحه بالاعتماد على وسائل الاستغلال التي يمارس بها نشاطه.
- 2- **الدراسات العلمية المهنية:** موازاة مع حق الإدارة في إعادة التأسيس بالاعتماد على الدراسات العلمية والمهنية، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يطعن في صحة تلك الدراسة. وذلك من خلال إثباته أن الدراسة التي إعتمدت عليها وطنية (عامة)، في حين كان يجب أن تستند إلى الدراسات المحلية للمنطقة. بل ويمكنه تجاوز ذلك بإثباته أن الدراسة قديمة لا يتماشى تطبيقها مع أرض الواقع.
- 3- **الدراسة الإحصائية:** يمكن للمكلف بالضريبة أن ينتقد إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة إنطلاقاً من الدراسة الإحصائية. فمثلاً في فرنسا توجد مدارس إقتصادية متخصصة تقوم بدراسات نظرية حول أرباح الشركات وأرقام أعمالها، بالنظر إلى المنتجات التي تنتجها هذه الشركات، وبذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يستند إلى هذه الدراسات لتعليل حقيقة أرباحه وصحة رقم أعماله، إلا أنه ما يؤخذ على هذه الدراسة أن مجلس الدولة الفرنسي كان غالباً ما يرفض هذه الدراسات نظراً لطابعها العام.
- 4- **الموازنة المالية:** يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت صحة رقم أعماله أو معرفة مداخيله بواسطة وضع مقارنة بين مداخيله والنفقات الناجمة عنها. بالإضافة إلى حساباته البنكية مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل التي يستغل بها نشاطه، وهذا قصد إثبات عدم وجود مداخيل خفية حسبما تدعيه الإدارة الجبائية. وتتم الموازنة المالية حسبما جاء في المخطط الوطني للمحاسبة، من خلال عملية المقارنة بين الأصول (الاستثمارات،

المخزونات، الحقوق، الأموال المدينة) مع الخصوم (الأموال الاجتماعية والشخصية، الاحتياطات، الحسابات الدائنة).

5- **الشهادات:** بالنظر إلى قرارات مجلس الدولة الفرنسي نجد أنه قبل بالشهادات كوسيلة إثبات غير محاسبية، يستند إليها المكلف بالضريبة قصد إثبات كل التصرفات والأعمال التي يقوم بها، والتي لها علاقة مع نشاطه أو عمله الخاضع للضريبة. مثل: شهادة إثبات حالة صادرة عن محضر قضائي، أو شهادة إثبات حالة محررة من طرف البنك. وللتذكير فإن القاضي الفرنسي ميز بين الشهادات كوسيلة إثبات عن التصريحات أو الإثباتات الشرفية التي لا تعتبر وسيلة لصحة إدعائه.

مما سبق نخلص إلى أن المشرع الجزائري قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية . حيث خولت لها إمتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة سواء على مستوى مصالحتها الداخلية أو بالإستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة و ذلك عن طريق البحث و التحري في مضامين تصريحات المكلفين بالضريبة و التحقيق الدقيق في محاسباتهم .

إلا أنه و مقابل هذه السلطات و الإمتيازات عمل المشرع على حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها بمنحه ضمانات و حقوق قانونية من أهمها ضمانات الإعلام و التي تقضي بضرورة تبليغ المكلف بالضريبة بكل إجراء تتخذه الإدارة الجبائية ضده مع إحترامها للمواعيد المقررة لذلك , إضافة إلى إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة و الذي يحدد له حقوقه وواجباته . وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة إستعانتها بمستشار من إختياره لتمثيله تمثيلاً قانونياً و إعطائه مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته و تعزز مركزه القانوني في مواجهة النتائج المنبثقة عن التحقيق التي تتمسك به الإدارة , هذا من جانب و من جانب آخر قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب و ضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة , إذ لا يمكن لها إعادة التحقيق لنفس المدة و نفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و التي تقرر مبدأ نهاية التحقيق , إلا في بعض الحالات الإستثنائية كحالة ممارسة المكلف لمناورات تدليسية .

إلا أنه و في حالة التصحيح الجبائي إذا ماشاب عمل الإدارة عيب يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءاتها للتصحيح , إلا انه يحق لها إعادة تصحيح ثاني بشرط أن تحترم مدة التقادم المسقط المحدد ب: 4 سنوات .

- و مما استخلصناه خلال تعمقنا في مختلف جوانب الموضوع مجموعة نتائج لعل أهمها :
- أن الحماية القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال الرقابة الجبائية لها أهمية بالغة في خلق التوازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة و بين حريات و حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى , خاصة ما يتعلق بالدفاع عن نفسه بإعتباره الحلقة الأضعف في المعادلة .
 - إن وجوب لجوء المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية للطعن في مدى مشروعية الضريبة قبل اللجوء إلى القضاء يعد فرصة لتعزيز الحوار مع الإدارة و إيجاد حل لمختلف النزاعات في بدايتها و ذلك لتوفير الوقت و الجهد .
 - إن المشرع ومن خلال إقراره لالتزامات الإدارة الجبائية , بتوضيح الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلتي التحقيق و التصحيح الجبائين , يعد ضمانا للمكلف بالضريبة لتمنع عنه أي تعسف أو تسلط قد يقع عليه .
 - تعد إجراءات الإدارة الجبائية المخالفة للنصوص القانونية غير مشروعة وباطلة و يؤدي إلى بطلان الضريبة المفروضة على المكلف لعدم قانونيتها .
 - و على هذا الأساس و لأجل دعم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من جهة و ضبط سلطات الإدارة الجبائية و إستحداث نصوص قانونية جديدة خلال السنوات الأخيرة تماشيا مع التطورات الإقتصادية الراهنة .
 - إلا أنه و رغم الإستنتاجات المتوصل إليها فيما يخص الحقوق و الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية إلا أنها لا تخلو من النقائص :
 - عدم إستقرار نصوص قانون الإجراءات الجبائية بسبب التعديلات المفرطة بموجب قوانين المالية المتعاقبة, مما يصعب على المكلف بالضريبة متابعتها و الإلمام بمضمونها .

- إغفال بعض الحقوق أو إقرار بعض الإجراءات التي يمكن أن تمس بالحريات الفردية و هذا راجع إلى السلطات المخولة للإدارة الجبائية في سبيل تفسير بعض النصوص القانونية التي تخدم مصالحها بموجب التعليمات و النشرات الداخلية الصادرة عن وزارة المالية و كذا المديرية العامة للضرائب .
- إلا أننا نرى أن هذه النقائص يمكن تجاوزها من طرف المشرع و ذلك بإصدار قوانين واضحة تضيي طابع المرونة على أعمال الإدارة الجبائية بالوجه الذي يحقق التوازن بين مصالح الخزينة العمومية و ضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة على حد سواء .
- ومن أجل تجاوز هذه النقائص ارتأينا تقديم بعض الإقتراحات عسى أن تأخذ بعين الإعتبار و قمنا بتلخيصها في النقاط التالية :
- توسيع مجال ضمانات و حقوق المكلف بالضريبة و تعزيزها في مواجهة إمتيازات و سلطات الإدارة الضريبية.
- إعطاء القوانين الجبائية نوعا من الإستقرار حفاظا على حقوق المكلف بإعتباره الحلقة الأضعف . و لضمان مساعدة و مرافقة الإدارة الجبائية له طيلة فترة الرقابة .
- إعادة النظر في إجراءات الرقابة الجبائية على النمط الذي يجعلها بسيطة و مرنة ليسهل إستيعابها و فهمها من طرف المكلف بالضريبة .
- كما نقترح على المشرع تنظيم مهنة المستشار الجبائي , أي تكوين أعوان مؤهلين ذوو كفاءة و دراية ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة .

أولاً : قائمة المراجع باللغة العربية :

النصوص التشريعية :

أ/ الدساتير :

1- قانون رقم 16 - 01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016 المتضمن التعديل الدستوري .

ب/القوانين :

2- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017 ،يتضمن قانون المالية لسنة.2018

3- قانون المالية 1992 :رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 , ج ر , رقم 65

ج/ الأوامر :

4- الأمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 لسنة 2008

5- الأمر 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل والمتمم.

6- الأمر 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشر، المعدل والمتمم.

د/المراسيم :

7- المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها , ج ر عدد 9 سنة 1991

8- المرسوم التنفيذي 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية , ج ر عدد 51 لسنة 1998 , المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995

9- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006, المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها, ج ر عدد 59 لسنة 2006.

ه/القرارات :

10- قرار وزير المالية المؤرخ في 24-05-2007, يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب. ج ر عدد 44 الصادرة في 08-07-2007

11- قرار وزير المالية المؤرخ في 25 ماي 2007 المتضمن تحديد المجال الإقليمي للمراكز الجهوية للإعلام و التوثيق, ج ر 44, الصادرة بتاريخ 08-07-2007

الكتب المتخصصة :

12- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2011

13- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005

14- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011

15- محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي، المراجعة و تحقيق المحاسبات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005

16- محمد عبد اللطيف، محمد سعيد فرهود، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مجلة الحقوق، العدد الأول كلية الحقوق، جامعة الكويت، 1999، ص 393.

17- منصور بن أعمار، إجراءات الرقابة الجبائية و المحاسبية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.

الرسائل والمذكرات

أ-الرسائل:

- 18- عبد الوهاب لونيس ,الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ,دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي , بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون العام , جامعة وهران , 2001
- 19- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012-2013
- 20- إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003/2004
- ب-المذكرات :
- 21-بشرى عبد الغني, فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(2009-1999), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية, تخصص : نقود مالية و بنوك , كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير , جامعة تلمسان , تلمسان , 2010/2011
- 22-حياة تسوكاي ,صبرينة سعودي ,حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية , مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ,تخصص قانون أعمال , جامعة عبد الرحمان ميرة , بجاية , 2013-2014 .
- 23-الصادق يوسف، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17 ، د ب ن، 2000
- 24-عبد الحكيم عطوي , منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009-2010

- 25-عتير سليمان ,دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية , دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير , جامعة محمد خيضر ,بسكرة , 2011-2012
- 26- مصطفى العثماني، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي- الدكتور يحي فارس- ، المدينة، الجزائر ، 2008
- 27-نبيلة ساعد،الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية , تخصص: محاسبة وتدقيق ,قسم علوم المحاسبة و المالية .كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,جامعة البويرة ,2014-2015
- 28-لياس قلاب ذبيح , مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ,دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , , جامعة محمد خيضر , بسكرة .2010-2011
- 29- محمد سيد أعمر,الفرض التلقائي للضريبة , مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة , تخصص قانون المؤسسة , القطب الجامعي بلقايد , وهران , 2009-2010 ,

المقالات :

- 30-زبيدة كريبي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005
- 31-عبد الوهاب لونيس،حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية, مجلة القانون المجتمع و السلطة,جامعة وهران 2 محمد بن محمد , وهران , 2016
- 32-محمد سيد أعمر.الجزء المترتب على عدم مسك المحاسبة أو رفضها,مجلة السياحية, الإقليم والمؤسسات للدراسات و البحوث الأكاديمية ,دار صبحي للطباعة والنشر,غرداية2015

المدخلات :

33- أحمد فنيديس ,إجراءات المراقبة الضريبية المعمقة ,مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ,كلية الحقوق و العلوم و الإجتماعية ,قسم العلوم القانونية و الإدارية .جامعة 8 ماي 1945 , يومي 21 -22 أفريل 2008 , قالمة .

34- راضية مشري , إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي, مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية, كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية, قسم العلوم القانونية والإدارية, جامعة 8 ماي 1945, يومي 21-22 أفريل 2008, قالمة .

المحاضرات :

35- قاشي يوسف , محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية , مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر , تخصص محاسبة و تدقيق , كلية العلوم الإقتصادية و التسيير , جامعة أكلي محند أولحاج . البويرة . 2014-2015

الوثائق :

36-وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, الجزائر, منشورات 2013

37-وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب , ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, الجزائر , ط2017

38- Bruron Jacques, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1991

39- Christien marguet .L'assistance au contribuable .revue Française de finances Publiques. N° 05.1984 L.G.D.J.

40- Collet Martin, Procédures Fiscales (Contrôle, Contentieux et Recouvrement de l'impôt), PUF, Paris , 2011

41- E. Disle, Jacques Saraf, Droit Fiscal, Dunod , 1993

42- F.Lefebvre .Contrôle fiscale .CF-V-2650. 01/01/1992.

- 43- J. Grosclaude, P Marchessou, Procédures Fiscales, Edition Dalloz, 1998
- 44- P. Colin, G Gervaise, M Rossetti, les Bases de la Fiscalité, Librairie Vuibert, Paris 1994
- 45- Thierry Lambert .Redressement fiscal . ECONOMICA . 1988
- 46- Thierry Lambert, Contrôle Fiscale, Principe et Contrôle, Edition économiia 1996.

الوثائق :

- 47-MF ,Guide du vérificateur , D.G.I .édition 1994
- 48-MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Edition.2001
- 49-MF, la lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts, n° 52/2013

الصفحة	الفهرس
1	المقدمة
6	الفصل الأول : ماهية الرقابة الجبائية
7	المبحث الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
7	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و أشكالها
7	الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية
10	الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
14	المطلب الثاني : الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية
14	الفرع الأول : الأجهزة المركزية
17	الفرع الثاني : الأجهزة الجهوية
21	الفرع الثالث : الأجهزة المحلية
25	المبحث الثاني : سلطات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية
25	المطلب الأول : سلطات البحث و التحري
26	الفرع الأول : سلطة الإطلاع
32	الفرع الثاني : سلطة المعاينة
35	الفرع الثالث : سلطة إستدراك الأخطاء
35	المطلب الثاني : سلطات التحقيق الجبائي
36	الفرع الأول : التحقيق في المحاسبة
42	الفرع الثاني : التحقيق المصوب
44	الفرع الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة
49	الفصل الثاني : حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية
50	المبحث الأول : الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التحقيق الجبائي
50	المطلب الأول : الحقوق و الحريات السابقة للتحقيق الجبائي

50	الفرع الأول : الشروط المتعلقة بإختصاص العون
54	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بإعلام المكلف بالضريبة
56	الفرع الثالث : ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
57	المطلب الثاني : الحقوق و الحريات المضمونة أثناء فترة التحقيق
57	الفرع الأول : حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار
59	الفرع الثاني : تحديد مدة التحقيق
65	المطلب الثالث : وجاهية إجراءات التحقيق
65	الفرع الأول : المصادر القانونية لضمان الوجيهية
69	الفرع الثاني: ضرورة إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق
72	المبحث الثاني : الحقوق و الحريات المعتمدة في إجراءات التصحيح الجبائي
73	المطلب الأول : إحترام مبدأ الوجيهية في التصحيح
74	الفرع الأول : تبليغ نتائج التحقيق
75	الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بالتبليغ
81	الفرع الثالث : حق الرد
84	المطلب الثاني : الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية
85	الفرع الأول : عدم إمكانية الإدارة من إعادة التحقيق
88	الفرع الثاني : التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية
91	المطلب الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة بموجب التصحيح التلقائي
92	الفرع الأول : ضمانات حق التبليغ و تقديم الملاحظات
98	الفرع الثاني : حق إثبات المبالغة في التقويم
103	الخاتمة
106	قائمة المراجع

المقدمة

الفصل الأول :

ماهية الرقابة الجبائية

الفصل الثاني :

حقوق و حريات المكلفين بالضريبة
الخاضعين للرقابة الجبائية

الخاتمة

قائمة المراجع

الفهرس