



مجلة القانون، المجتمع والسلطة

مدير المجلة
الدكتور: محمد بوسلطان

مدير التحرير
الدكتور: نصر الدين بوسماحة

أمانة تحرير المجلة
أ.قاسي فوزية

ردمك: ISSN 2253 - 0266
رقم 5 / 2016

باسم الله الرحمن الرحيم

الافتتاحية

مجلة القانون، المجتمع والسلطة هي مجلة سنوية محكمة، تصدر عن مخبر القانون، المجتمع والسلطة بكلية الحقوق، جامعة السانية وهران، والتي أصبحت تسمى رسمياً جامعة وهران 2 محمد بن أحمد ابتداء من السنة الجامعية 2014-2015. المخبر معتمد بموجب القرار الوزاري رقم 66 المؤرخ في 30 ماي 2010.

تنشر المجلة البحوث العلمية في المجالات القانونية والسياسية، وتأمل في هذا الإطار أن تكون منارة جديدة في حقل الدراسات بفضل مساهمات الأساتذة والباحثين من مختلف الجامعات والمؤسسات ومراكز البحث.

بعد تخصيص العدد الأول من المجلة لموضوع الحكم الراشد ثم العدد الثاني لموضوع العدالة الانتقالية، ارتأت هيئة المجلة أن تفتح المجال أكثر ابتداء من العدد الثالث لنشر دراسات متنوعة ما بين العلوم القانونية والعلوم السياسية. نتيجة لذلك ورد في الأعداد (الثالث والرابع وهذا العدد الخامس) دراسات متنوعة في ميدان الحقوق والعلوم السياسية، لأساتذة باحثين وكذلك الباحثين في طور الدكتوراه تشجيعاً للبحوث المقدمة من قبلهم.

مجلة: القانون، المجتمع والسلطة

مدير المجلة
الدكتور: محمد بوسلطان

مدير التحرير
الدكتور: نصر الدين بوسماحة

أمانة تحرير المجلة
أ.قاسي فوزية

اللجنة العلمية

د. محمد بوسلطان	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2 محمد بن أحمد
د. عزور كردون	أستاذ التعليم العالي	جامعة منتوري قسنطينة
د. عمر صادق	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولود معمري
د. لمين شريط	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأمير عبد القادر قسنطينة
د. تراري ثاني مصطفى	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2 محمد بن أحمد
د. شربال عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعد دحلب البليدة
د. نصر الدين بوسماحة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة وهران 2 محمد بن أحمد
د. فاصلة عبد اللطيف	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2 محمد بن أحمد

مجلة سنوية محكمة، تصدر عن مخبر
القانون، المجتمع والسلطة
جامعة وهران 2 محمد بن أحمد

حماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة الخاصين للرقابة الجبائية

أ.لونيس عبد الوهاب
أستاذ محاضر "ب"
جامعة وهران 2 محمد بن احمد

ملخص:

"تناول هذه المقالة مسألة الحماية التي يوليها المشرع الجزائري لحقوق وحرقات المكلفين بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية؛ فقد يتعرض المكلفون بالضريبة إلى تعسف الإدارة الجبائية بسلطانها الواسعة مسببة أضرارا للمكلفين بالضريبة. من خلال ما سيلبي سنتطرق إلى جملة من النقاط أهمها علاقة حماية الحقوق والحرقات بقانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة وبالقانون الجبائي بصفة عامة، مشيرين إلى الحقوق والحرقات المتضمنة في قانون الإجراءات الجبائية، ثم ننتقل إلى الحديث عن السلطة المكلفة بحماية المكلفين بالضريبة، لنحاول الإستنتاج في الأخير إذا ما كانت هذه الحماية كافية في القانون الجبائي الجزائري."

يتفق معظم فقهاء القانون الجبائي عند تعريفهم للضريبة على عناصر معينة تتميز بها الضريبة عن بقية مصادر الإيرادات العامة، فهي ذلك الاقتطاع النقدي الجبري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية، تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية وبدون مقابل، بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة.

من هذا التعريف يمكن أن نلمح الطابع القهري والقسري للضريبة. فهي تقتطع وتُحصّل رغم الاعتراض عليها وإنكارها من طرف دافعها. حيث يظهر جليا أن المكلف بالضريبة مغلوب على أمره عند مواجهته للإدارة الجبائية، التي تبدو كالقلعة المحصنة يصعب تجاوزها.

قد تستغل الإدارة الجبائية عادة مهمتها السامية والمتمثلة في تحصيل الإيرادات لصالح الخزينة - هذه الإيرادات تستعمل من طرف الدولة لسد النفقات العامة في شتى المجالات- لتعسف بسلطانها الواسعة وتسبب ضررا للمكلفين بالضريبة.

من هذا المنطلق ارتأينا التركيز في دراستنا على الحماية التي يوليها المشرع الجزائري لحقوق وحرريات المكلفين بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية. هذا القانون الذي صدر ضمن قانون المالية لسنة 2002 ويضم مجموعة من الإجراءات الإدارية والتزاعية الخاصة بالمجال الجبائي.

سنتعرض لموضوع الحماية المقررة للمكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية بمحاولة الإجابة عن مجموعة من التساؤلات وهي:

- بداية، ما علاقة حماية الحقوق والحرريات بقانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة وبالقانون الجبائي بصفة عامة؟
- من يملك سلطة حماية المكلفين بالضريبة؟
- كيف يعالج المشرع قواعد القانون الجبائي؟
- ما هي الحقوق والحرريات المتضمنة في قانون الإجراءات الجبائية؟
- وأخيرا، هل هذه الحماية كافية في القانون الجبائي الجزائري؟

تتمتع حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة بأهمية بالغة في مجال القانون الجبائي، نظرا لكون الضريبة في حد ذاتها مساس بأحد أهم الحقوق المضمونة للمواطن في الدستور والتشريعات المختلفة ألا وهو حق الملكية.

الضريبة تمس بحق الملكية من خلال تتبعها لمال أو ثروة الشخص في جميع مراحلها و أشكالها. فهي تمس بالثروة عند دخولها لأول مرة إلى ذمة الشخص من خلال الضريبة على الدخل، وهي كذلك مفروضة عند الاحتفاظ بهذه الثروة و امتلاكها من طرف الشخص من خلال الضريبة على رأس المال و هي أخيرا تتبع خروج هذه الثروة من ذمة هذا الأخير في شكل استهلاك من خلال الضريبة على الاستهلاك.

انطلاقا مما سبق، أسندت حماية المكلفين بالضريبة إلى السلطة التشريعية بالدرجة الأولى، على اعتبار أن البرلمان هو الحامي للحرريات العامة في نظر القانون العام ما دام هذا الأخير يتشكل من ممثلي الشعب. فليس هناك أقدر من البرلمان لتوفير تلك الحماية.

تاريخيا وفي العصور الوسطى استغلت الدولة البرلمان كثيرا لإضفاء الشرعية عند فرضها للضريبة. حيث ظهرت حاجتها الملحة إلى الضريبة بعدما عجزت عن سد نفقاتها المتزايدة بالاعتماد على الأملاك العامة، فلم تجد الدولة سبيلا إلا اللجوء إلى ممثلي الشعب

في البرلمان لتقرير تلك الضريبة، تحت شعار "رضاء الشعب عن الضريبة" أو "قبول الشعب للضريبة"¹.

وبناء على ذلك، ظهر في القانون الجبائي مبدأ مهما وهو مبدأ "مشروعية الضريبة". هذا المبدأ تم تداوله في الكثير من المواثيق القديمة والدساتير المتعاقبة من أهمها: إعلان حقوق الانسان والمواطن الذي جاء على أعقاب الثورة الفرنسية سنة 1789².

وقد سُجل هذا المبدأ في جميع الدساتير الفرنسية اللاحقة وكذلك اعتمد في الدساتير الجزائرية منذ الاستقلال، حيث تنص المادة 03/64 من دستور 2016³ "لا يجوز أن تحدث اي ضريبة إلا بمقتضى القانون". وبناء عليه تعد الضريبة مجالا مخصصا للقانون وقد اكد على ذلك المؤسس الدستوري في المادة 122 من الدستور بنصها: "يشعر البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذلك في المجالات التالية.....12- إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق وتحديد أسسها ونسبها.....".

يعالج المشرع عادة مجال الضريبة بالبحث عن توازن بين عاملين متناقضين وهما : محاربة كل محاولات التهرب أو الغش في دفع الضريبة من جهة، عن طريق تمكين السلطة التنفيذية الممثلة في الإدارة الجبائية بمجموعة من السلطات والصلاحيات القانونية والإجرائية الضرورية لهذه المهمة. وجهة ثانية، العمل على ضمان حد معقول من الحقوق والحريات للمكلفين بالضريبة حتى لا تتعسف الادارة الجبائية بشأها.

وفي هذا الاطار علّق المجلس الدستوري الفرنسي في أحد قراراته على عمل المشرع في مجال الضريبة، بأنه يسعى دائما الى محاربة ومعاينة الغش الضريبي. وبالضرورة لا يمكن الاحتجاج بالحقوق والحريات المقررة قانونا عندما يرتكب المكلف بالضريبة تدليسا أو غشا ضريبيا³. وعليه، فلا مجال للحديث عن حقوق المكلفين بالضريبة إذا أحل هؤلاء بواجباتهم المنصوص عليها في القانون الجبائي "Pas de droit sans devoirs"⁴. فمن

1 - Le consentement du peuple à l'impôt.

2 المادة 14 من ميثاق حقوق الإنسان و المواطن تنص:

"Les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée".

3 «L'exercice des libertés et des droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude ni entraver la répression». CEF, 29/12/1983 in la protection du contribuable, Guy, Delorme, R.F.F.P., P 126.

4 أنظر إلى:

Bernard HATOUX, *Droit du contribuable*, Economica, 2002, p.03.

يحتزم القانون الجبائي سيستفيد من تدابير الحماية المنصوصة فيه، ومن يُخلّ به تسقط عنه هذه الحماية.

إذن، فيما تتمثل هذه الحماية القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة؟ أو ما هي الضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة؟

سنركز في هذه الدراسة على حماية حقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة الخاضعين لإجراء الرقابة الجبائية، نظراً لتعرض هؤلاء إلى سلطات الإدارة الجبائية الواسعة في هذا المجال.

تعتبر الرقابة الجبائية رد فعل للنظام التصريحي المعتمد من قبل المشرع. حيث يقوم النظام التصريحي على ضرورة تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحاتهم بالوعاء الضريبي وتقديره أمام الإدارة الجبائية بينما تتولى هذه الأخيرة فرض الضريبة وتحصيلها. يفترض القانون الجبائي صدق تصريحات المكلفين إلى حين إثبات العكس، عن طريق قيام الإدارة باستخدام حقها في الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة أشكالاً متعددة، نلخصها في الرقابة الداخلية أو كما تسمى بالرقابة على الوثائق، وهي رقابة شكلية تتم بمكاتب الإدارة الجبائية. والرقابة الخارجية أو كما تسمى بالرقابة في عين المكان، وهي رقابة تقتضي تنقل الإدارة إلى المكلف بالضريبة سواء في محل سكناه أو مكان ممارسته للنشاط الخاضع للضريبة للتحقق معه. تهدف الرقابة الجبائية إلى تعديل الوضعية الجبائية للمكلف وتصحيحها بإقرار زيادات في الضريبة المصرح بها، يسمى هذا الإجراء بالتصحيح الجبائي أو إعادة التقويم الجبائي.

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الحقوق والضمانات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية سواء في مرحلة التحقيق أو في مرحلة التصحيح الجبائي سنأتي على دراستها حسب الحطة التالية:

المبحث الأول: الحقوق والحرّيات المعتمدة في إجراءات التحقيق

المطلب الأول: الحقوق والحرّيات السابقة للتحقيق الجبائي

المطلب الثاني: الحقوق والحرّيات المضمونة أثناء فترة التحقيق

المبحث الثاني: الحقوق والحرّيات المعتمدة في إجراءات التصحيح

المطلب الأول: احترام مبدأ الوجاهية في التصحيح

المطلب الثاني: احترام الطابع النهائي لإجراء الرقابة الجبائية

المبحث الأول

الحقوق والحريات المعتمدة في إجراءات التحقيق

ضمّن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الحقوق والحريات في مرحلة التحقيق الجبائي، وهذا في المادتين 20 و 21 من هذا القانون. يتنوع التحقيق الجبائي إلى تحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

التحقيق في المحاسبة كما عرفه الفقيه تيري لامبير "T. LAMBERT": هو مجموعة من العمليات تتم بعين المكان، تهدف إلى معرفة صدق تصريحات المكلف بالضريبة عن طريق مقارنتها بمحاسبة في احتمال أن ينتج عن هذه العمليات تصحيح جبائي¹.

- يشمل التحقيق المحاسبي بناء على هذا التعريف ثلاث مراحل مهمة وهي:
 - المرحلة التحضيرية للتحقيق، أين يقوم المحقق في مكاتب الإدارة بإجراء رقابة سطحية للملف الجبائي قبل الشروع في التحقيق.
 - مرحلة الشروع في التحقيق، تبدأ من أول تدخل بعين المكان وتشمل على رقابة شكلية للمحاسبة ورقابة في محتوى المحاسبة.
 - المرحلة التي تلي التحقيق وهي التصحيح الجبائي.

أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والذي عرفه المشروع في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه تحقيق يسمح للأعوان بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة ووضعية الأملاك والوضعية المالية لأفراد المسكن الخاضع للضريبة ونمط يشتهم. هذا النوع من التحقيق يشكل رقابة أكثر شمولاً من التحقيق المحاسبي وأكثر إرهاقا لأعوان الإدارة الجبائية وللمكلف بالضريبة، لكن بالرغم من ذلك فقد ضمنه المشرع مجموعة من الضمانات لصالح المكلف شبيهة إلى حد كبير مع ذلك المعتمدة في التحقيق المحاسبي.

- يمر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كسابقه عبر ثلاث مراحل هي:
 - المرحلة التحضيرية، يهتم فيها المحقق بجمع معلومات سطحية عن المكلف بالضريبة لدى مختلف الإدارات والمصالح وكذلك يفحص الملف الجبائي الخاص به.
 - مرحلة التحقيق الفعلي، أين تتطلب من المحقق إرسال الإشعار بالتحقيق قبل الشروع فيه، حيث يمكن له الذهاب بعيداً في محاصرة مدا خيل المكلف بالضريبة

1 أنظر إلى:

Thierry Lambert, *Contrôle fiscal: droit et pratique*, P.U.F 1989, p. 231.

والمصاريف التي أجراها أثناء الفترة الخاضعة للتحقيق حتى يتسنى له وضع ميزان لثروة هذا الأخير.

- مرحلة التصحيح الجبائي.

سنعالج في هذا المبحث أهم الحقوق المضمونة للمكلف بالضريبة في مرحلة التحقيق والتي يمكن تصنيفها إلى حقوق سابقة لإجراء التحقيق وحقوق مقررّة أثناء الأخير.

المطلب الأول

الحقوق والحريات السابقة للتحقيق الجبائي

من بين الحقوق المضمونة للمكلف بالضريبة في هذه الفترة من التحقيق ضرورة أن يتمتع العون المكلف بالتحقيق بالاختصاص الموضوعي المطلوب من قبل المشرع، إضافة إلى ضرورة إعلام المكلف بالضريبة بأنه سيخضع للتحقيق قبل إجرائه.

أولاً: الشروط المتعلقة باختصاص العون:

يؤكد المشرع الجزائري على أن صاحب السلطة في التحقيق سواء أكان تحقيقاً في الحاسبة أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية لا يجب أن تقل رتبته عن المفتش¹، أي أنه أسند مهمة التحقيق للأعوان المتمتعين بتصنيف عالي في الإدارة الجبائية حماية للمكلف بالضريبة من الأخطاء المحتملة التي قد يرتكبها الأعوان الأقل درجة. بمناسبة التحقيق الجبائي، نظراً لقلّة خبرتهم الفنية ومعرفتهم المحدودة للقوانين التي تحكم هذا الإجراء.

ولتأكيد هذه الضمانة ألزم المشروع الإدارة الجبائية على إعلام المكلف بالضريبة بألقاب وأسماء ورتب المحققين ضمن الإشعار بالتحقيق الموجه إليه، وألا يُستبدل المحققون بدون أن يأخذ المكلف بالضريبة علماً بذلك².

ثانياً: الشروط المتعلقة بإعلام المكلف بالضريبة:

اهتم المشرع الجزائري بإعلام المكلف بالضريبة كثيراً في قانون الإجراءات الجبائية وذلك من خلال إلزام الإدارة بتوجيه إشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وكذا منحه أجلاً كافياً لتحضير دفاعه قبل بدء عملية التحقيق. فقد نص في المقطع الرابع من المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية على عدم إمكانية

1 المقطع 02 من المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 المادة 20 المقطع 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

إجراء تحقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا بإرسال الإشعار بالتحقيق عن طريق رسالة موصى عليها أو بتسليمه إلى يد المكلف بالضريبة في عين المكان¹، مقابل إشعار بالوصول. يستفيد المكلف من أجل لا يقل عن 10 أيام في حالة التحقيق في المحاسبة و 15 يوما في حالة التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام الإشعار حتى يتسنى له ترتيب دفاعه قبل بداية العملية الفعلية للتحقيق.

أكد المشرع على ضرورة أن يتضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من البيانات منها كما سبق الإشارة إليه: أسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل في عين المكان، والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراءات أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق.

أقر المشرع كذلك ضرورة تسليم المكلف إلى جانب الإشعار، ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهذا في تعديل جاء به قانون المالية لسنة 2000 وأكد عليه فيما بعد قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره سنة 2002. يعد الميثاق وثيقة مهمة، تبسط للمكلف بالضريبة الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة أثناء عملية التحقيق مما تساعد على تقبلها و المشاركة إيجابيا فيها، هذا وقد وصل المشرع الفرنسي إلى حد إلزامية مضمون نصوص هذه الوثيقة على الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني

الحقوق والحريات المضمونة أثناء فترة التحقيق

تبدأ مرحلة التحقيق الفعلي بعد انقضاء الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية. يمكن أن نوجز أهم الحقوق المضمونة للمكلف في هذه الفترة بضمانة تحديد مدة التحقيق وضمانة الواجهة.

أولا: تحديد مدة التحقيق:

تعد هذه الضمانة من الضمانات القليلة التي رتب المشرع على مخالفتها البطلان المطلق للتحقيق الجبائي، سعيًا منه إلى حماية المكلف بالضريبة من مبالغة الإدارة واستمرارها في التحقيق لمدة قد تطول، مما تسبب للمكلف ضررا وإزعاجا وتؤثر على سمعته بين الناس.

1 يسلم الإشعار في حالة قيام الإدارة بتحقيق مفاجئ إلى المكلف بالضريبة لحظة وصول المحقق إلى مكان التحقيق، لكن يمنع عليه القيام بدراسة معمقة وتحليلية للوثائق الموجودة إلا بعد منحه أجلا لتحضير دفاعه.

ميّز المشرع في تحديده لمدة التحقيق بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ففي التحقيق المحاسبي اعتمد المشرع لتحديده المدة التي سيستمر فيها التحقيق على عاملين وهما: طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة، فميّز بين مؤسسات التي تؤدي خدمات وبين المؤسسات الأخرى أي التي تعتمد على إنتاج وتسويق السلع، أما العامل الثاني فهو رقم الأعمال السنوية المسجل من قبل المكلف بالضريبة. وبناء على ذلك، لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان 03 أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار 1000000 دج، وبالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز مليوني دينار 2000000 دج، يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي خمسة ملايين دينار 5000000 دج وعشرة ملايين دينار 10000000 دج. وفي كل الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان 09 أشهر.

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فقد نصّ المشرع صراحة في المقطع الرابع من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أنه تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق فترة قد تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

غير أنه لا تلتزم الإدارة دائما بالمدة المحددة سابقا لإجراء التحقيق فقد سمح لها المشرع بتجاوزها في حالات استثنائية منصوص عليها على سبيل الحصر وهي:

- حالة قيام الإدارة بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد إنهاء عمليات التحقيق في عين المكان.
- حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.
- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: وجاهية إجراءات التحقيق:

هذه الضمانة لم ينص عليها المشرع الجزائري صراحة وإنما نستشفها من خلال الإجراءات المختلفة للتحقيق التي تشجع على قيام حوار وجاهي بين أعوان الإدارة القائمين بالتحقيق وبين المكلف الخاضع للتحقيق، وقد أكد القضاء الفرنسي كثيرا على هذه الضمانة ابتداء من القرار المبدئي المتعلق بمسألة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء عملية التحقيق

الحاسبي¹. أما بالنسبة للتحقيق المعمق في وضعية المكلف بالضريبة فقد نص المشرع الفرنسي صراحة على ضرورة الوجاهية من خلال تعديله للتسمية الخاصة بالإجراء وإدخال وصف الوجاهية فيه². ومع ذلك لم يصل المشرع الجزائري إلى نفس التقدم الذي وصل إليه المشرع الفرنسي في هذا المجال حتى بعد تبنيه لقانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

الحقوق والحريات المعتمدة في إجراءات التصحيح

يترتب عن التحقيق الجبائي في غالب الأحيان إجراء التصحيح الجبائي، أي قيام الإدارة الجبائية بتعديل أسس فرض الضريبة وذلك بالرفع من قيمتها. يختلف هذا الإجراء بحسب ما إذا كان المكلف بالضريبة قد احترام واجباته التصريحية من عدمها، فإما أن تتبع الإدارة تصحيحا وجاهيا، وهذا هو المبدأ العام في التصحيحات، حيث يتمتع المكلف بالضريبة بكافة الضمانات القانونية. وإما أن يكون التصحيح تلقائيا يفقد من خلاله المكلف بالضريبة الكثير من الضمانات.

أولا: التصحيح الوجيه:

تلتزم الإدارة الجبائية عند اعتمادها للتصحيح الوجيه بما للمكلف بالضريبة من ضمانات قانونية، وأهمها قيام حوار وجاهي بين الطرفين واستماع الإدارة له قدر الإمكان. وقد عرفه الفقيه جون بيار كازمير "J.P. CASIMIR" بأنه إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة من دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة³.

لا يمكن الشروع في التصحيح الوجيه إلا بعد إشعار المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتصحيح يتضمن كافة البيانات الإلزامية. يتوفر المكلف بالضريبة على مدة 40 يوما للرد على الإشعار سواء بالقبول أو بتقديم الملاحظات التي قد تصل إلى حد الرفض. ولا يمكن للإدارة إن تحصل الزيادات المشعر بها إلا بعد مرور أجل الرد وهو 40 يوما.

1 قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في 21 ماي 1976.

2 قانون 08 جويلية 1987 الذي غير تسمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE إلى الرقابة الوجيهة في مجمل الوضعية الجبائية الشخصية ECESFP.

3 أنظر إلى:

J.P. CASIMIR, *Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt*, LA VILLE GUERIN, 1990, p. 100.

ثانيا: إجراء التصحيح التلقائي:

استثناء عن المبدأ العام وهو التصحيح الوجيه، قد تلجأ الإدارة الى تطبيق إجراءات ترفض الزيادة بصفة منفردة تسمى بالإجراءات التلقائية للتصحيح الجبائي، وقد عرفها الأستاذ دانيال ريشر D.RICHER بأنها إجراءات تقوم على معاقبة التصرف الجبائي للمكلف بالضريبة عندما لا يحترم التزاماته القانونية وذلك بفرض الضريبة عليه، بناء على ما تتوفر عليه من معلومات مع جعل عبء إثبات العكس على عاتق المكلف بالضريبة¹.

جاءت إجراءات التصحيح التلقائي على سبيل الحصر وهي في المجموع تتنوع إلى إجراء فرض الضريبة التلقائي، التقدير التلقائي والتعديل التلقائي بالإضافة إلى إجراء خاص قد يتعرض له من يخضع للتحقيق في المحاسبة وهو إجراء رفض المحاسبة². سنعالج في هذا المبحث الحقوق والحريات المضمونة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التصحيح والتي يمكن أن نوجزها في احترام الإدارة لمبدأ الوجيه والطابع النهائي لإجراءات الرقابة.

المطلب الأول

احترام مبدأ الوجيهية في التصحيح

تتميز إجراءات التصحيح الوجيه خاصة، بضرورة احترام الإدارة لمبدأ الوجيهية في التعامل مع المكلف بالضريبة وحقه في الدفاع عن نفسه على كل ادعاء ترمي من خلاله الإدارة إلى تقرير زيادة على الضريبة السابق دفعها. تتجلى مظاهر الوجيهية في إجراءات التصحيح في ضرورة تبليغ النتائج إلى علم المكلف بالضريبة وكذلك في حقه للرد على مزاعم الإدارة.

أولا: تبليغ نتائج التحقيق:

تبلغ نتائج التحقيق الجبائي الى علم المكلف بالضريبة حتى في حالة عدم توصل الإدارة الجبائية إلى أي تصحيح أو إعادة تقويم للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة وهي في حالة غياب التصحيح. وقد أكد المشرع على التبليغ في هذه الحالة حتى يضع نهاية معلومة

1 أنظر إلى:

Daniel RICHER, *Les procédures fiscales*, coll. que sais-je ? P.U.F., p. 49.

2 خضع إجراء رفض المحاسبة إلى تعديل مهم في قانون المالية لسنة 2014 حيث استبعد من إجراءات التصحيح التلقائي وأدرج في الفصل الأول من الباب الثالث المتعلق بالإجراءات التناقضية لإعادة التقويم وبالتالي على الإدارة الالتزام باتباع إجراءات التصحيح الوجيه رغم وجود حالة رفض المحاسبة. المادتين 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014.

لعملية التحقيق. ومن الطبيعي أن تبْلَغ كذلك نتائج التحقيق في حالة وجود التصحيح
الوجهي للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة¹.

يرسل الإشعار بالتصحيح إلى المكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار
بالاستلام أو يستلم له مع الإشعار بالاستلام. ويتضمن تحت طائلة البطلان، الإشارة إلى أن
للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع
مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

يجب أن يكون الإشعار بالتصحيح مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف
بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها، طبقاً
للمادة 20 المقطع السادس والمادة 21 المقطع 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: ردّ المكلف بالضريبة:

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على كل ما جاء من نتائج في إشعار التصحيح
الموجه إليه. يتخذ هذا الردّ أحد شكلين: إما قبول النتائج أو تقديم الملاحظات حولها.

قبول المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق يكون إما بشكل صريح، إذا كانت موافقته
مكتوبة بطريقة غير غامضة، أو قد يكون القبول ضمناً، في حالة ما إذا لم يقدم إجابته
ضمن الأجل القانوني المحددة من قبل المشرع — 40 يوماً².

بالنسبة لملاحظات المكلف بالضريبة، فهي تتضمن إما رفضاً قاطعاً للتصحيحات
المقررة من قبل الإدارة أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج تناقض النتائج المتوصل
إليها. وفي كلتا الحالتين على الإدارة الالتزام بالردّ المعلّل بالحجج على ملاحظات المكلف
بالضريبة. وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات.

المطلب الثاني

احترام الطابع النهائي لإجراء الرقابة الجبائية

تتميّز إجراءات التحقيق الجبائي بطابعها النهائي، حيث لا يمكن للإدارة القيام
بإعادة التحقيق مرة ثانية إلا في حالات استثنائية. نقصد بعدم إمكانية الإدارة من إعادة
التحقيق، منعها بعد انتهائها من التحقيق الجبائي أن تقوم بأجراء تحقيق جديد من نفس
طبيعة التحقيق الأول ويخص نفس الضرائب ونفس المدة.

1 المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 الفقرة 04 المادة 20-06 قانون الإجراءات الجبائية.

هذه الضمانة عرفت تطورا تشريعيا مهما في قانون المالية لسنة 2016¹، حيث وسع المشرع الجزائري المنع ليمتد إلى حرمان الإدارة من الرجوع على المكلف بالضريبة بأشكال الرقابة الأخرى، وبالأخص الرقابة على الوثائق المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية. قبل التعديل الأخير، لم تكن الإدارة بعد انتهاء التحقيق ممنوعة من استعمال سلطاتها الأخرى في الرقابة، ما دام المنع يمس فقط التحقيق الثاني. أما الآن، فالتعديل يلزمها بالامتناع عن أي رقابة ثانية بعد انقضاء التحقيق. يرجع سبب التعديل حسب ما جاء في المشروع التمهيدي لقانون المالية لسنة 2016 إلى تفادي إخضاع المكلف بالضريبة إلى رقابات متتالية قد ينتج عنها ازدواج ضريبي في حقه، كما أن هذا التصرف يظهر عند المكلفين بالضريبة بمثابة تحرشا جبائيا من طرف الإدارة. لا يمكن الاحتجاج بهذه الضمانة من قبل المكلف بالضريبة إلا إذا كان التحقيق الجبائي قد انتهى فعلا. السؤال الذي يطرح في هذه الحالة وهو: متى يعد التحقيق الجبائي منتهيا؟ نظرا لغياب الإجابة عن هذا السؤال في القانون الجزائري، لتحديد نهاية التحقيق الجبائي زمنيا، نستعين بفقهاء الإدارة الجبائية في فرنسا، الذي وضع معايير لنهاية التحقيق وهي كالتالي:

- ابتداء من التاريخ الذي أعطى فيه المكلف بالضريبة موافقته الصريحة على التصحيحات المقررة أو سكت عن الرد في الميعاد المحدد لذلك.

- في حالة التصحيح التلقائي، من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة إلى المكلف بالضريبة.

- في حالة غياب تصحيح جبائي يبدأ احتساب المنع، من التاريخ الذي يتم تبليغ إشعار غياب التصحيح².

وأخيرا، فأن ضمانة المنع كما جاء بها قانون الإجراءات الجبائية لا تجد لها تطبيقا إلا إذا كان الرقابات المتتابعة تخص نفس الضرائب أو الرسوم وتتعلق بنفس المدد المراقب فيها. إن الضمانة السابق الإشارة إليها لا يمكن الاحتجاج بها في حالتين أوردتهما المشرع كاستثناء عن القاعدة وهما: حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية و حالة تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق³.

1 المادتين 23 و 24 من قانون المالية لسنة 2016.

2 أنظر إلى:

Note administrative du 15/06/1955, n° 2929, *La documentation Administrative*, 01/07/1989, 13L-1315.

3 أنظر لمزيد من الشرح، لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، رسالة ماجستير بجامعة وهران، 2001، ص 129 و ما يليها.

الخاتمة:

من خلال ما جاء دراسته في هذا العمل، يمكن أن نلاحظ الاهتمام الكبير الذي أولاه المشرع لحقوق وحرّيات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية، خاصة عند قيامها بالرقابة الجبائية، واستعمالها لإجراءات التحقيق الجبائي. هذه الحقوق أوجدها المشرع من أجل خلق نوع من التوازن بين حق مكافحة التهرب والغش الجبائي وبين حفظ كرامة وحرمة المكلف بالضريبة حسن النية.

سعي المشرع لضمان هذه الحقوق بدأ يظهر حليا منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1990 وتكرر في كل تعديل لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - الذي كان يحوي الإجراءات الجبائية سابقا - إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى قانون المالية لسنة 2002، أين كرّس كل التطور في مجال حماية الحقوق الحريات المرتبطة بالمكلف بالضريبة، خاصة الموجودة في القوانين المقارنة كالقانون الفرنسي والقانون البلجيكي المعروفين في هذا المجال.

السؤال الذي يطرح نفسه الآن وهو، هل وصلنا إلى حماية حقيقية للمكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري وبالأخص في إجراءات التحقيق الجبائي؟

الإجابة بالطبع ستكون بالنفي. فهناك الكثير من الحقوق التي توصل إلى إقرارها المشرع المقارن ولم يتبناها بعد المشرع الجزائري ومن بينها: عدم تأكيده احترام مبدأ الوجاهية في إجراءات التحقيق المعمق المنصوص عليه في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بالرغم من أهمية هذا الحق للمكلف بالضريبة والذي يندرج ضمن حق الدفاع المكفول للمواطن في الدستور.

تجاهل المشرع لأهمية فقه الإدارة الجبائية في استقرار المعاملات القانونية، فضمانة التفسيرات المعتمدة من قبل الإدارة والتي ورد ذكرها في قانون الضرائب العام القديم المطبق في الجزائر إلى غاية 1976، تاريخ صدور قانون الضرائب المباشرة، كانت تحمي المكلفين بالضريبة من أي تغيير يرد من طرف الإدارة في تفسيرها للقانون الجبائي. هذه الضمانة عرفت تطورا مهما في القوانين المقارنة وهي معترف بها كذلك من قبل الإدارة الجبائية في الجزائر، من خلال ذكرها في العديد من مطبوعات الإدارة، كميثاق حقوق المكلف بالضريبة. ولكن المشرع لم يمنحها بعد الحماية القانونية.

موقف القضاء الجزائري السلبي من بعض الحقوق التي لم يرد بشأنها الإلغاء صراحة، بالرغم من النص عليها من طرف المشرع. هذا الموقف المخالف لموقف القضاء الفرنسي الجريء جعل الكثير من الضمانات والحقوق كالجسد بدون روح. حيث لا يعقل أن ينص المشرع على التزام يقع عاتق الإدارة الجبائية ولا تعاقب هذه الأخيرة عند مخالفته.