



الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي

Taxi subject guarantees during the période of tax investigation

سيداعمر محمد

جامعة غرداية، mohammeduniv@gmail.com

تاريخ القبول: 2020-04-05

تاريخ الاستلام: 2019-11-25

ملخص -

يخول المشرع للإدارة الجبائية العديد من الضمانات الممنوحة لها قانوناً سواءً بموجب إجراء حق الرقابة المخول لها قانوناً و المتمثلة أساساً في إجراء التحقيق سواء كان محاسبي أو معمق أو حتى مصوب. وعليه تبدأ مرحلة التحقيق الفعلي بعد إنقضاء أجل الممنوح للمكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية ويمكن أن نتطرق في هذه المرحلة إلى أهم الحقوق و الضمانات و المتمثلة في الإستعانة بمستشار وتحديد مدة التحقيق إضافة إلى ضمانة الواجهة في التحقيق.

الكلمات الدالة -

المكلف بالضريبة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق، التحقيق المصوب، حق الإستعانة بمستشار.

Abstract-

The legislator empowers legally the tax administration a number of guarantees for instance the right of control. The tax administration may lead deep or corrected investigations.

The investigation phase starts after the expiry of taxation period granted by the administration. The subject to tax has many rights such as, the limitation of the investigation, the presence and finally have a consultant.

Key words-

taxi subject, tax administration, accountintance investigation, deep investigation, right to have a consultant.

1. - مقدمة:

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية "حق الإدارة في الرقابة"، في إطار إجراءات المراقبة الضريبية من أجل التأكد من صحة ومصادقية تأسيس الضريبة وتحديد وعائها، كما نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة على "مراقبة التصريحات". وهي مجموعة من الإجراءات تتجسد أساساً في حق توجيه طلبات للمكلفين بالضريبة، وهذا من أجل طلب معلومات عن وضعيته الجبائية أو طلب تبريرها بهدف إزالة للغموض والتشابه الذي يشوبها من جهة، ومن جهة أخرى خول المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة قصد التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة و ان كانت مبدئياً صحيحة، وهذا من أجل ضمان تحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، والتوزيع العادل للعبء الضريبي.

كما يتعين على المكلفين مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية كما يتم التقييم التلقائي لأساس فرض الضريبة على المدين بها، في حالة عدم التصريح. وتبعاً لذلك فإن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في فرض الضريبة تلقائياً، على كل مكلف بالضريبة لم يستجيب لطلبات الإدارة أو رفض إجراء عملية الرقابة من طرف أعوانها المؤهلين برتبة مفتش على الأقل أو لم يقوموا بالتصريح.

وللإشارة فإن أهمية الدراسة تكمن في أن المشرع الجزائري وضع للإدارة الجبائية الإطار القانوني لممارسة الرقابة و التحقيق الجبائيين و التي خصهما

المشرع بباب خاص يتجسد من خلال المشرع الجبائي في الباب الأول من الجزء الثاني من الباب الرابع تحت عنوان "حق الإدارة في الرقابة" من المادة 18 إلى المادة 38 تدخل ضمن إجراءات مراقبة الضريبة الأولى مراقبة التصريحات والثانية التحقيقات الجبائية في التصريحات.

وتبرز أهداف الدارسة إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع وهذا بالنظر للقانون الجزائري والفرنسي المقارن علاوة على أن الفقه والقضاء أحاطا المكلف بالضريبة بجملة من الضمانات الممنوحة له بمناسبة التحقيق الجبائي والمتمثلة أساساً في نقطتين جوهرتين تتمثلان في: تحديد مدة التحقيق من جهة، ومن جهة أخرى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار. ومن هذا المنطلق الرئيسي للبحث تتبلور الإشكالية التالية: ما هي الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية المتولدة عنها فقد انتهجنا بذلك منهاجاً وصفيًا تحليليًا، بحيث يتجلى الوصف في التطرق بالتفصيل إلى مدة التحقيق الجبائي سواء كان تحقيقاً محاسبياً أو معمقاً أو حتى تحقيق مصوب هذا من جهة، ومن جهة أخرى انتهجنا بالنقد والتحليل والدراسة لمختلف النصوص الجبائية سواء ما تعلق منها بالقوانين الموضوعية لمختلف القوانين الجبائية أو بالنظر إلى قانون الإجراءات الجبائية، وهذا لتتبع إجراءات التحقيق وفقاً للإجراءات القانونية. علاوة على الاستعانة بالمنهج المقارن ونذكر منها على وجه الخصوص التشريع الفرنسي. وهذا من أجل الاستفادة منه من حيث نجاعة الإجراءات ومدى تحديد الإجراءات القانونية للقيام بالتحقيق في وضعية المكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته بل وحتى إجراء تحقيق مفاجئ من أجل الكشف عن حقيقة وضعيته الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاستناد إلى الأحكام الفقهية والاجتهادات القضائية لمحكمة النقض الفرنسية وكذا مجلس الدولة الفرنسي بهدف سد الثغرات القانونية وتعويض النقص التشريعي والفقهى الجزائري. وهذا لإيجاد حلول قضائية لحل هذا النزاع أو لوضع حد لمنع تفشي وانتشار ظاهرة الغش الجبائي.

ومن أجل الإلمام والإحاطة بجوانب هذا الموضوع فقد ارتأينا تقسيم دراستنا وفق خطة ثنائية.

2. - تحديد مدة التحقيق:

تعد هذه الضمانة من الضمانات القليلة التي رتب المشرع على مخالفتها البطلان المطلق للتحقيق الجبائي، سعياً منه إلى حماية المكلف بالضريبة من مبالغة الإدارة و استمرارها من التحقيق لمدة قد تطول مما تسبب للمكلف ضرراً وإزعاجاً، 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.

وما تجدر الإشارة إليه أن 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 بطلاناً مطلقاً. نظراً لما لها من خصوصيات باعتبارها تتم في عين المكان مما قد يسبب له من خلالها إزعاجاً أمام الزبائن.

1.2. تحديد مدة التحقيق في المحاسبات:

كما أشرنا سابقاً، يعد الإشعار بالتحقيق في المحاسبات باطلاً إذا لم يشر صراحة إلى المدة التي يستغرقها التحقيق و هذا طبقاً 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 نشاطاً يقوم على تأدية الخدمات أو نشاطاً آخر كالصنيع.

ب - رقم الأعمال السنوي الذي يحققه نشاط المكلف بالضريبة.

يبدأ احتساب 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

بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو بمبادرة من المحقق نفسه مهما كانت الأسباب التي أدت إلى تأخيرها وتنتهي هذه المدة كذلك بآخر تدخل بعين المكان. وتعتبر مسألة وقائع بحيث أن التواريخ الموضوعية حول بداية التحقيق ونهايته من قبل المحقق لا تتمتع بالحجية في كل الحالات ولا 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 وهو ما تطرق إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ في 26 أكتوبر 1983 تحت رقم 34587. وما تجدر الإشارة إليه أن قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 وبموجب المادة 31 منه المعدلة و المتممة للمادة 20 ف5 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 والهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية أي المحققين من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة (زعزوعة فاطمة، 2013، ص197)، وهنا نميز بين المدة التي تستغرق فيها التحقيق بحسب رقم الأعمال السنوي و كذا حسب نشاط المؤسسة.

أ - مؤسسة تأدية الخدمات:

بالنظر إلى مؤسسة تأدية الخدمات فإننا نلاحظ 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) أشهر، (في ظل قانون المالية لسنة 2011 كانت مدة التحقيق 04 أشهر. هذا القانون الأخير الصادر وفقاً للقانون رقم 10 - 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن لقانون المالية لسنة 2011، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011).

ب - كل المؤسسات الأخرى:

بالنظر إلى المؤسسات الأخرى فإنه في هذه الحالة لم يعط المشرع أهمية لطبيعة النشاط، لأنه أورد عبارة "كل المؤسسات الأخرى".

- 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 الأخرى (قبل صدور قانون المالية لسنة 2012 كانت مدة التحقيق لا تتجاوز السنة إذا كان رقم الأعمال يفوق 10.000.000 دج).

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

2.2. 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 أنه " يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة قسم 6 مكرر عنوانه التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ".

و حين إستحدثته لهذا النوع من التحقيق ضمنه جميع الضمانات دفعة واحدة مستمداً 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 وقيمه وذلك عكس التحقيق المحاسبي الذي وضع معيار لتحديد مدته.

وقد حدد المشرع باستحدثته للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بنص المادة 131 مكرر من ق.ض.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 باطلاً..." (الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بالقانون رقم 18- 18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018م المتضمن قانون المالية لسنة 2019).

وبالنظر 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 وذلك إلى غاية صدور قانون 11 جويلية 1986 الذي حدد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بمدة سنة واحدة. وذلك حماية للمكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية نظراً لتمييز هذا النوع من التحقيق بطابعه القهري، إضافة إلى النجاعة والمردودية في عمل المحققين بما ينعكس بالإيجاب على حجم التحصيل الضريبي بإعتباره المصدر الأساسي للدولة (لونيس عبد الوهاب، 2001، ص 61).

إذا حدث وأن 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" وقد قضى مجلس الدولة الفرنسي في قراره رقم 80722 المؤرخ في 27 فيفري 1991، على أنه في 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 قانوناً وعليه يتقرر إلغاء إجراء فرض الضريبة.

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

3.2. الإستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

الشاملة:

سبق وأن ذكرنا أنه لا يمكن على الإدارة الجبائية أن تتجاوز مدة التحقيق المحددة قانوناً، وهذا هو المبدأ العام في التحقيق الجبائي، غير أن 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.

وبالنظر إلى المادة 20 ف 06 من ق.إ.ج والتي نصت على أنه: "... لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه، في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه..."

وعليه فإن الإستثناءات الواردة على مدة التحقيق والتي لا يجوز للإدارة إختراقها و عدم إحترامها وهي:

- حالة إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، 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 تعمقاً و أطول مدة.
- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة و غير صحيحة أثناء التحقيق، و هي حالة تصرف المكلف بالضريبة سلبياً مع الإدارة الجبائية و عدم تعاونه معها أثناء التحقيق، ساعياً 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.

وتنص المادة 20 ف 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "... 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 ماعدا 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 الوجيه بين الطرفين أثناء عملية التحقيق.

وللإشارة إن أهم ما يشجع على القيام بالحوار الشفهي و الوجيه 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 به المشرع الفرنسي الذي تبنى قبل ذلك نفس الحل. مما يوحي لنا بأن المشرع الجزائري كان يقصد كذلك نفس الغاية التي كان يقصدها المشرع الفرنسي وهي جعل التحقيق المحاسبي يتم بعين المكان لتشجيع قيام الحوار الوجيه والشفهي بين المحقق والمكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق (لونيس عبد الوهاب، 2001، ص72).

هذه الغاية أبرزها القاضي الجبائي الفرنسي في قراره المبدئي السابق و بالتالي فإن إجراء الحوار الوجيه و الشفهي يعد أكثر من ضروري، بل ملزم في مواجهة الإدارة و أن الإخلال بهذا الإجراء يؤدي لا محالة إلى بطلان نتائج التحقيق.

وقد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 ف06 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه "... يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه 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 ضمانة الوجيهة تتجسد أكثر حين الإستعانة بمستشار من قبل المكلف بالضريبة الذي يساعده أكثر اثناء 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 الجبائية، وذلك ليتسنى له الوقوف على الأخطاء المرتكبة من إدارة الضرائب في حق موكله، وقد 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 إذا لم يتمكن هذا الأخير من الحضور". (Christien marguet, 1984, p 126)

وقد 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 لا يقف عند هذا الحد بل يتعداه ليصبح رجل حوار مع الإدارة الجبائية وهذا ما سنتطرق إليه في النقاط الآتية:

1.3.2. دور المستشار كرجل قانون:

يكمن دور المستشار كرجل قانون في تحرير مذكرات الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية والتأكد من مدى احترامها 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 اكتشف وجود أخطاء مرتكبة في حق موكله من قبل المحقق الجبائي.

2.3.2. دور المستشار كرجل حوار:

يناط هذا الدور للمستشار الجبائي حيث له الحق في التفاوض باسم 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:

- احتمال إعادة إدماج الأعباء في الميزانية.

- التوزيع غير القانوني للفوائد.

- التصرفات الغير العادية للتسيير.

- رفض المحاسبة.

3. - 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 ضمانا قائمة بذاتها.

وتعتبر هذه الضمانة من أولى وأبرز 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 أخيراً كرس في قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال الجديد.

وما تجدر الإشارة إليه أننا نستشف موقف المشرع الجزائري بإستقراء المادة 20 ف4 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه : " يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعينة، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن تشي صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء عملية الرقابة" (زعزوعة فاطمة، 2013، ص197).

أما المادة 21 ف3 من ق.إ.ج والتي تنص على 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.

وللإشارة فإننا نستشف من خلال 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 إجراءات التحقيق في حال إغفاله. و يتم التبليغ أو التنبيه على ضرورة الإستعانة بمستشار أثناء القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة محل التحقيق، 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 سلباً على مجريات التحقيق و السير الحسن لعملية الرقابة.

ومن خلال هذا نستنتج أن حضور المستشار إختيارية و عليه فإنه لا يترتب عن عدم حضوره بطلان الإجراءات، بينما عدم الإشارة إلى ضرورة الإستعانة بالمستشار في التحقيق يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق، وهذا ما نجده في قرار صادر 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.

4. - خاتمة:

يستخلص مما سبق أن المكلف بالضريبة الذي يحترم مختلف إلتزاماته الجبائية سواء التصريحية أو المحاسبية منها فإنه يخضع لإجراء التصحيح الوجيه الذي تحترم بموجبه مختلف الضمانات القانونية سواء حق الإستعانة بمستشار أو الضمانات الأخرى الممنوحة بموجب حق الرقابة و التي يستوجبها التحقيق (المحاسبي، المعمق، المصوب) هذا من جهة، أو من جهة أخرى بموجب ممارسة حق المعايينة. بالإضافة إلى الضمانات القانونية الممنوحة بموجب حق طلب التبرير والتوضيح أو حق تعيين ممثل عن الشركات الأجنبية بالجزائر. علاوة على أن المشرع خول للإدارة الجبائية الحق في ممارسة الرقابة، بواسطة حقها في التحقيق والمعاينة. وعليه فإن الاعتراض على إجرائي التحقيق والمعاينة يترتب عنه حرمان المكلف بالضريبة من إجراء التصحيح الوجيه وتعرضه إلى إجراء التقييم التلقائي. وعليه فمن خلال هذا البحث توصلت إلى جملة من النتائج والتوصيات والتي نوجزها فيما يلي:

النتائج: من أهم النتائج المتوصل إليها نذكر ما يلي:

- ضرورة إحترام الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش إجراءات التحقيق الجبائي المحددة بموجب أي تحقيق؛
 - ضرورة إحترام مدة التحقيق بمناسبة مختلف التحقيقات؛
 - ضرورة إعطاء المكلف بالضريبة المدة أو الوقت الكافي من أجل إعداد وتحضير محاسبته خصوصاً فيما يتعلق بإجراء التحقيق المحاسبي.
- التوصيات:** من أهم التوصيات المستخلصة من هذه الدراسة نجلها فيما يلي:

- ضرورة القيام بتكوين جيد وفعال للمفتشين الجبائيين وهذا من أجل القيام بعملهم على أحسن وجه.
- إلزامية منح المكلف بالضريبة كل الضمانات الممنوحة له أثناء القيام بإجراء التحقيق وهذا لضمان حسن وصحة هذه الإجراءات وإلا تقع هذه الإجراءات تحت طائلة البطلان.

المراجع:

-القوانين:

- قانون الإجراءات الجبائية.
- الأمر رقم 76 -101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بالقانون رقم 18 -18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019.
- القانون رقم 01 -21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بالقانون رقم 18_18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019.
- القانون رقم 10_13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن لقانون المالية لسنة 2011، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.
- القانون رقم 11_16 المؤرخ في 29 ديسمبر 2011م، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 29 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.
- الرسائل والأطروحات الجامعية:
- زعزوعة فاطمة، (2013)، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص 191، ص 197.
- لونيس عبد الوهاب، (2001)، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة وهران، ص 61، ص 72.

المرجع باللغة الأجنبية:

Christien marguet,(1984) l'assistance au contribuable, revue Française de finances Publiques, N 05. L.G.D.J, p 126.