

ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية أثناء تأسيس الضريبة

Taxpayer Guarantees Against Tax Authority Power During Tax Establishment

بلغواطي سميرة*، مخبر التحولات القانونية الدولية وانعكاساتها على التشريع الجزائري، جامعة الوادي

belaghouati-samira@univ-eloued.dz

زعيبي عمار، مخبر السياسات العامة وتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، جامعة الوادي

ammar-zabi@univ-eloued.dz

تاريخ إرسال المقال: 2023/10/16 تاريخ قبول المقال: 2023/11/27 تاريخ نشر المقال: 2023/11/30

الملخص:

تلعب الضريبة دورا هاما في مجال التنمية الاقتصادية باعتبارها المورد الأساسي للخزينة العمومية، الأمر الذي حدا بالمشروع إلى إيجاد منظومة قانونية تعمل في الوقت نفسه على تحقيق المساواة الضريبية المنصوص عليها دستوريا، وتكريس ضمانات للمكلف بالضريبة، تسمح بإحداث التوازن بينه وبين الصلاحيات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية.

ولهذا جاءت القوانين المنظمة للعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في نفس توجه المشروع الدستوري، حيث عملت على إقرار جملة من الضمانات التي تستهدف حماية المكلف بالضريبة من التجاوزات المحتملة للإدارة الجبائية في مرحلة التأسيس الضريبي.

تحوي هذه المرحلة مجموعة من الضمانات يمكن تقسيمها إلى نوعين مختلفين: ضمانات ما قبل التحقيق الجبائي، و ضمانات أثناء التحقيق الجبائي، يناقش هذا المقال الضمانات في المرحلة التي تسبق التحقيق الجبائي.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، الضمانات، التحقيق الجبائي، الحماية.

Abstract:

Tax plays an important role in the field of economic development as the primary resource for the public treasury, which led the legislator to create a legal system that works at the same time to achieve the constitutionally stipulated tax equality, and to provide guarantees for the taxpayer, allowing for a balance between him and the broad powers granted to the tax administration.

For this reason, the laws regulating the relationship between the tax administration and the taxpayer were in the same direction as the constitutional legislator, as they worked to approve a set of guarantees aimed at protecting the tax taxpayer from possible abuses of the tax administration during the tax establishment phase.

* المؤلف المراسل

This phase contains numerous guarantees that can be divided into two different types: guarantees before the tax investigation and guarantees during the tax investigation. This article deals with guarantees in the pre-tax investigation phase.

Key words: The taxpayer, Tax Administration, Guarantees, Tax investigation, Protection.

المقدمة:

يعدّ النظام الجبائي الجزائري بالأساس نظام تصريحي يضمن للمكلف بالضريبة حرية التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة، إذ تتأسس الضريبة بمجرد قيام المكلف بالضريبة بالتصريح الجبائي، سواء تمّ بطريقة إلكترونية أو ورقية، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراجعة تصريحاته والتحقّق من مدى مطابقتها للواقع. تتمتع الإدارة الجبائية بمقتضى القانون بسلطات واسعة في مراجعة هذه التصريحات، والذي قد ينجّر عنها ما يعرف بإجراءات التحقيق الجبائي من أجل التأكّد من صحة ومصداقية تأسيس الضريبة. وأمام ممارسة هذه الإدارة لصلاحياتها، ظهرت الحاجة إلى إقرار مجموعة من الضمانات لمصلحة المكلف بالضريبة بغرض حمايته من تعسف الإدارة الجبائية عند إعمالها للنص القانوني أو عند تأويله. تتمثل هذه الضمانات أساسا في الضوابط الواجب احترامها من طرف الإدارة الجبائية، عند ممارستها لسلطاتها في مرحلة التحقيق الجبائي باعتبارها تمتع بامتيازات السلطة العامة، هذه الضوابط أقرت لمصلحة المكلف بالضريبة أساسا.

وعلى اعتبار أنّ مرحلة تأسيس الضريبة تحوي نوعين مختلفين من الضمانات، ضمانات في مرحلة التحقيق الجبائي، وضمانات في مرحلة التصحيح الجبائي.

وبدورها الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في مرحلة التحقيق الجبائي تنقسم إلى نوعين من الضمانات: ضمانات ما قبل التحقيق الجبائي وضمانات أثناء التحقيق الجبائي.

تعنى هذه الدراسة بالبحث في الضمانات في مرحلة ما قبل التحقيق الجبائي، أي تناول الضمانات التي أقرها المشرع الجزائري في المرحلة التي تلي مباشرة التأسيس الأولي للضريبة تمهيدا لمراجعته من طرف الإدارة الجبائية.

لهذا، تستهدف الدراسة تسليط الضوء على الضوابط القانونية التي تقيد عمل الإدارة الجبائية، والتي تشكل في جوهرها ضمانات كفلها المشرع لحماية المكلف بالضريبة في مرحلة ما قبل التحقيق الجبائي، لما لها من أهمية كبيرة لأطراف العلاقة الضريبية على حدّ سواء، فبالنسبة للإدارة الجبائية تعتبر مزاولة لصلاحياتها أثناء مرحلة ما قبل التحقيق الجبائي على اعتبار أنها ممثّل الدولة في تحصيل إيراداتها، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فهي تتمثل في التعرف على مختلف الحقوق التي أقرها له المشرع خلال المرحلة ذاتها.

يكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة بالخصوص في ظلّ كثرة التعديلات التي تمسّ القوانين المالية، الأمر الذي أنتج صعوبة في تتبع النصوص والأحكام الجبائية، وعادة ما يضطرّ المكلف بالضريبة إلى

البحث في كل مرة عن حقوقه المكفولة قانوناً، حتى يستطيع حماية نفسه من الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية.

انطلاقاً مما سبق نحاول الإجابة على السؤال التالي:

هل الضمانات التي أقرها المشرع للمكلف بالضريبة في مرحلة ما قبل التحقيق الجبائي كافية لحمايته في مواجهة الإدارة الجبائية التي تمتع بسلطات واسعة؟

في إطار معالجة السؤال المطروح آنفاً اعتمدنا على المنهج التحليلي، ويظهر ذلك من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، كما إستعنا بالمنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لمختلف المفاهيم القانونية التي جاءت في سياق تناول هذا الموضوع.

وعليه، قسّمنا موضوع الدراسة إلى مبحثين: المبحث الأول يتناول الحق في الإشعار المسبق بالتحقيق الجبائي مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة، أما المبحث الثاني فيتناول الحق في الأجل القانونية للاستعداد للتحقيق والاستعانة بمستشار.

وذلك وفق التفصيل الآتي بيانه:

المبحث الأول: الحق في الإشعار المسبق بالتحقيق الجبائي مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة

إنّ القيام بإجراءات التحقيق الجبائي من طرف الإدارة الجبائية في مختلف مراحلها، تقيدها عدة ضوابط تهدف إلى حماية المكلف بالضريبة من تعسف هذه الأخيرة في استخدام سلطاتها التي منحها لها القانون، هذه الضمانات تسعى أيضاً إلى توفير الأمن القانوني الضروري لنجاح مشروع المكلف بالضريبة.

قبل تنفيذ أي نوع من أشكال التحقيق الجبائي في حق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، ألزم المشرع الإدارة الجبائية بإشعار المكلف مسبقاً بإجراء التحقيق الجبائي (المطلب الأول)، والحق في تسليم ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية (المطلب الثاني)

المطلب الأول: الحق في الإشعار المسبق بالتحقيق الجبائي

يتوقف تنفيذ إجراءات التحقيق على الالتزام بواجب إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، يتم ذلك عن طريق إرسال الإشعار بواسطة البريد المضمون أو التسليم اليدوي، مع ضمان استلامه من قبل المكلف بالضريبة، كما يتم تضمين ميثاق حقوق والتزامات المكلف مع الإشعار المرسل بشأن الموضوع الذي سيتم التحقيق فيه¹.

ولا يجوز للإدارة الجبائية بدء أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة مسبقاً، وإنّ أي مخالفة للإجراء المتعلق بإشعار المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية تجعل منه معيباً في الإجراءات المتخذة في حقه، ويجوز الطعن فيه بالإلغاء، وهو ما يتضح من خلال قرار مجلس الدولة رقم 001987 الصادر في 2001، والفاصل في الاستئناف المرفوع من مديرية الضرائب في القرار الصادر بتاريخ 1999-02-22 عن مجلس قضاء البلدية القاضي ببطان إجراءات المتابعة ضد المستأنف

ضدها، حيث قرر مجلس الدولة تأييد الحكم المستأنف على أساس أن أحكام المادة 113 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان.²

وفي سبيل ضبط عملية التحقيق والوصول إلى الهدف المرجو من ذلك، أوجب المشرع بيان المعلومات والبيانات التي يجب أن يتضمنها الإشعار، والمتمثلة في:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين،
- تاريخ وساعة أول تدخل،
- الفترة التي يتم التحقيق فيها،
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها،
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق،
- الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف أثناء إجراء المراقبة.

جاءت هذه البيانات على وجه الإلزام وذلك يتضح من خلال استعمال المشرع لجملة: "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق..."³.

وبالتالي، يعدّ الإشعار ضماناً للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، فمجموع البيانات المتعلقة به وكذا الإجراءات المصاحبة له، تُسهم في تحقيق الغاية من وراء إقراره، فعلى سبيل المثال أوجب المشرع أن يكون المحقق له رتبة معينة، وهي رتبة مفتش على الأقل، حتى يكون أهلاً للتحقيق الجبائي، وهذا وفقاً لنص المادة 20 الفقرة 404، التي نصّت على أنه: "لا يُمكن إجراء التّحقيقات في المحاسبة إلاّ من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل...".

يظهر من مضمون هذه الفقرة أنّ المشرع الجزائري حصر مهام التّحقيق الجبائي على سلك المفتشين ضمن موظفي قطاع الضرائب، ويضمّ سلك المفتشين الرتب التالية:

- ✓ مفتش ضرائب،
- ✓ مفتش رئيسي للضرائب،
- ✓ مفتش مركزي للضرائب،
- ✓ رئيس مفتش قسم للضرائب،
- ✓ رئيس مفتش رئيس للضرائب.

وبالرجوع إلى مستوى التكوين أو التأهيل العلمي المطلوب للالتحاق أو الترقية إلى هذه الرتب، نجد أنّ المشرع اشترط مؤهلات علمية عالية، نصّ عليها في المادة 03 من المرسوم الرئاسي رقم 07-304، والتي شملت على تصنيف الرتب في مختلف المجموعات والأقسام.⁵

كما أنّ المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المتضمن القانون الأساسي للموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، وبحسب المواد من 27 إلى غاية 37 منه، نجدها اشترطت هي أيضاً مستوى علمياً رفيعاً لتقلد أي رتبة من هذه الرتب الوظيفية والتقنية ضمن سلك مفتشي الضرائب.⁶ وبالتالي يعدّ باطلا قيام شخص برتبة أقل بالتحقيق مع المكلف بالضريبة، واشتراط المشرع لهذه الرتبة بالذات كأقل رتبة مفترضة للتحقيق الجبائي، غرضه التأكد من الخبرة والتأهيل العلمي لمن يقوم بالتحقيق، إدراكاً منه لخطورة الآثار المنجزة عن التحقيق الجبائي، وبالتالي فهو يقوم بحماية المكلف بالضريبة انطلاقاً من وضع شخص مؤهل منذ البداية التأهيل الكافي لمعالجة مختلف المسائل والإشكالات المرتبطة بالتحقيق المحاسبي في وثائق المكلف بالضريبة، بهذا الشكل يضمن المشرع الإنصاف والعدالة التي ينشدها، ويحتاط لأي تعسف محتمل للإدارة الجبائية.

كذلك، ألزم المشرع بتحديد مدة التحقيق وكذا موعد أول دخول للتحقيق وتضمينهما في الإشعار، وبالتالي يستطيع المكلف بالضريبة التعرف على زمن انتهاء التحقيق انطلاقاً من موعد أول دخول للتحقيق المذكور في الإشعار المرسل، والحكمة من وراء تحديد مدة التحقيق هي ضبط الإدارة الجبائية حتى تؤدي عملها في المدة المحددة هذا من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلف بالضريبة من كل أشكال التعسف التي قد تطاله من الإدارة الجبائية كتمديد آجال التحقيق إلى درجة الإضرار بمصالح المكلف بالضريبة، أو تعريضه لكل مظاهر الابتزاز الإداري.

كما ألزم المشرع الإدارة الجبائية أن تقوم بإعلام المكلف بالضريبة في حال تغيير المحققين الذين يتضمنهم الإشعار بالتحقيق الجبائي، وبعد إجراء الإعلام ضماناً لحماية المكلف بالضريبة حتى لا يتفاجأ بأشخاص آخرين لا يعرفهم مسبقاً، كما أنه يعبر عن التزام الإدارة الجبائية بالحياد والشفافية في جميع إجراءاتها، مع أننا نلاحظ أن المشرع فرض الإعلام دون أن يحدّد شكله ولا التفاصيل المتعلقة به، الأمر الذي يفيد أنه يخضع لتقدير الإدارة الجبائية بشرط أن يؤدي الهدف المرجو منه، والمهم أن تعلمه تحت طائلة بطلان إجراء الإشعار بالتحقيق وكل ما يترتب عليه من آثار.

بالإضافة إلى ما سبق، نصّ المشرع على إلزامية أن يبيّن الإشعار بالتحقيق الجبائي الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق، يتّضح ذلك جلياً من خلال المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة سابقاً، حيث أكدت هذه الفقرة وجوب ذكر نوع الاقتطاع الضريبي المعني بالتحقيق الجبائي، كما أشارت كذلك المادة 319 من قانون الضرائب المباشرة على ضرورة تحديد نوع الحقوق التي هي محلّ التحقيق.⁷

المطلب الثاني: الحق في تسليم ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

ميثاق المكلف بالضريبة هو عبارة عن وثيقة تحوي مجموعة من الحقوق والواجبات المتعلقة بأطراف العلاقة الضريبية، تعدّها الإدارة الجبائية بهدف تبسيط الإجراءات على المكلف بالضريبة حتى يفهمها بشكل

أفضل، كما يزوّده بمعلومات كافية عن حقوقه وواجباته، ويتم توزيع هذا الميثاق على المكلفين الذين يخضعون للتحقيق الجبائي، مرفقا بالإشعار الذي مضمونه الشروع في التحقيق الجبائي.

كما يحوي الميثاق جملة الآليات القانونية التي تضمن للمكلف بالضريبة الدفاع عن حقوقه وإبداء وجهة نظره، من خلال التعرف على جميع الضمانات المتوفرة له أثناء التحقيق، سواء تلك المتعلقة بالحصول على المعلومة، أو طرق الاستقبال والاتصال بمصالح الضرائب أو تلك الخاصة بإجراءات التظلم الإداري أو الطعون القضائية المتاحة له، وصولاً إلى تعريفه بالجهات القضائية المختصة بهذه التظلمات والطعون.⁸

نلاحظ أنه على الرغم من أنّ الميثاق يُعتبر ملخصاً للقواعد العامة المطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية والتحقيقات المعمقة التي تُجرى في عين المكان، والذي يوضّح للمكلفين حقوقهم وواجباتهم وفقاً للفقرة 04 من المادة 20 والفقرة 03 من المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة⁹، إلا أن الممارسة الفعلية للإدارة الجبائية لا تعكس حقيقة ما تحتويه القوانين فيما يتعلق بإرفاق الميثاق بالإشعار بالتحقيق، إذ نجد الكثير من التعليمات الإدارية الداخلية التي تصدرها الإدارة الجبائية لأعاونها، والتي غرضها شرح وتبسيط الإجراءات حتى يستطيع هؤلاء الأعاون تطبيقها بشكل سليم، لكنها لا تصل إلى علم المكلف بالضريبة، الأمر الذي قد يجرمه من حقه في الحصول على المعلومة الصحيحة وفي الوقت المناسب، مما يشكل انتهاكاً لحقوقه في الدفاع عن نفسه في مواجهة الإدارة.

المبحث الثاني: الحق في الآجال القانونية للاستعداد للتحقيق والاستعانة بمستشار

تناولنا في المبحث الأول ضمانات الإشعار المسبق لصالح المكلف بالضريبة، وكذا ضمانات إرفاق ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

نتناول في هذا المبحث باقي الضمانات المقررة لفائدة المكلف بالضريبة، وهي حقه في الآجال القانونية للاستعداد للتحقيق الجبائي (المطلب الأول)، وكذا الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره طيلة مدة التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الحق في الآجال القانونية للاستعداد للتحقيق

منح المشرع للمكلفين بالضريبة الذين يخضعون لعملية التحقيق حدّ أدنى مدته عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، لغرض الحصول على تقدير أولي حول عملية التحقيق، وتجهيز الوثائق المحاسبية بما يسمح لهم من إعداد دفاعهم، ومدّدت هذه المدة في حالة التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية إلى خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق¹⁰.

نلاحظ أنه كقاعدة عامة من حقّ المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق مدّة محددة ومقدرة قانوناً لتحضير نفسه بعد استلامه للإشعار بالتحقيق، هذا بخصوص الحالات العادية لقيام الإدارة الجبائية بهذا الإجراء.

لكن هناك استثناء على هذا الأجل، وهذا في حالة المراقبة المفاجئة، حيث أجاز المشرع للإدارة الجبائية تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة عند بداية العملية وفي عين المكان، وهذا ما نصت المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

وسبب خروج المشرع عن القواعد العامة المتعلقة بمدة التحضير للتحقيق، هو ما قد يتناهى إلى علم الإدارة الجبائية من قيام المكلف بالضريبة عن سوء نية بأعمال تدليسية أو إخفاء وثائق أو إعدام ملفات بالغة الأهمية، يمكنها أن تساعد الإدارة الجبائية في عملية التحقيق والتعرف على حقيقة الأعمال التي قام بها المعني.

مع ذلك يُمكننا أن نلاحظ أنّ إقرار مثل هكذا إجراء لصالح الإدارة الجبائية يُمكن أن يشكّل انتقاصا للضمانات المقررة للمكفّف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية وانتهاكا لحقوقه في الدفاع عن نفسه، إذ لا يُتصوّر أنّ كل معلومة تصل إلى علم الإدارة الجبائية بالضرورة صحيحة، لهذا نعتقد أنّه يجب التنصيص على ضمانات للمكلف بالضريبة في مثل هذه الحالات يمكنها أن تضمن عدم تعسف أعوان الإدارة الجبائية في حق المكلف، مثل: الاكتفاء بمراقبة شكلية للوثائق التي هي بحوزة المكلف بالضريبة حينها، ثم الرجوع إليه لاحقا من أجل إجراء التحقيق محترمين المدة القانونية التي أقرها المشرع لكي يقوم المكلف بالضريبة بتحضير نفسه جيدا للتحقيق وتوفير الوثائق المطلوبة في الإشعار.

تجدر الملاحظة هنا إلى أن فترة تحضير المكفّف بالضريبة لملفاته ووثائقه تثير تساؤلا حول مدى اعتبار هذه المدة من النظام العام؟ بحيث تبطل إجراءات التحقيق الجبائي بمخالفتها وتثار في أي مرحلة من مراحل التحقيق، أم أنّ المشرع رتب عليها القابلية للإبطال وهذا بعد أن ينيرها المكفّف بالضريبة. من خلال المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، نستنتج أنّ المشرع ألزم الإدارة الجبائية بضرورة احترام مدة التحضير، بنصّه صراحة على ما يلي:

"لا يُمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلاّ بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا"¹¹.

لكنّه لم يرتب على عدة احترام الإدارة الجبائية لهذه المدة أية آثار، وهو ما يجعلنا نتساءل عن السبب الذي جعل المشرع يسلك هذا المسلك في تنظيمه لمدة التحضير.

نعتقد أنّ التنصيص على الإلتزام دون ترتيب آثار قانونية على مخالفته يعتبر انتقاصا من الضمانات المخصّصة لصالح المكفّف بالضريبة، وإعلاء للامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية. لهذا ندعو المشرع إلى تصحيح هذا الوضع، وهذا من خلال ترتيب آثار قانونية بالبطلان على عدم احترام الإدارة للمدة الدنيا للتحضير.

هذا التعديل يجب أن يشمل جميع البيانات التي لم يحدّد المشرّع عند غيابها آثار قانونية صريحة مثل: عدم ذكر أسماء المحققين، تاريخ وساعة أول تدخّل، الوثائق الواجب الإطلاع عليها... إلخ، بحيث يتعامل معها كما تعامل مع ضرورة ذكر مستشار وكذا احترام فترة التحقيق الجبائي.

من الواضح كذلك أنّ المشرّع فرّق في أحكامه بين حالتين للمراقبة: أولاً حالة فحص الوثائق المحاسبية من حيث الشكل، وثانياً حالة فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع.

ويبدو أنّه في الحالة الأولى أجاز للإدارة الجبائية تجاوز المدة الدنيا للتحضير، وهذا ما تشير إليه بوضوح المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، بنصّها:

"في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكّد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة"¹².

وعليه نخلص إلى أنّ المشرّع ألزم الإدارة الجبائية باحترام مدّة تحضير دنيا كضمانة لصالح المكلف بالضريبة قدرها عشرة (10) أيام، هذا في حالة الرقابة الموضوعية فقط، مع ملاحظة أنّه لم يرتّب على مخالفتها أية آثار قانونية، بينما أجاز لها بصفة استثنائية في حالة الرقابة الشكلية إسقاط هذه المدّة، والشروع مباشرة في الرقابة عند تسليم الإشعار بالتحقيق، وهو امتياز تفرّدت به الإدارة الجبائية، ويمكن أن يشكّل مخاطر للمكلف بالضريبة في حالة التعسّف في استخدام هذا الامتياز.

وعليه، نرجو إدخال تعديلات على قانون الإجراءات الجبائية تضمن للمكلف بالضريبة حماية أكبر في صورة منع الإدارة الجبائية من القيام بتحقيق فجائي، وترتيب البطلان على غياب كلّ المعلومات الضرورية في الإشعار، وعلى عدم احترام المدّة الدنيا للتحضير.

بهذا الشكل يمكننا القول أنّ المشرّع وفرّ ضمانات كافية للمكلف بالضريبة في مواجهة قوة وامتيازات الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: حق الاستعانة بمستشار

أشار قانون الإجراءات الجبائية صراحةً أنه يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية المراقبة، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوّب أو بالتحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية، طبقاً لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويحتاج المكلف بالضريبة للمستشار عند مختلف مراحل التحقيق الجبائي لمساعدته في فحص ملفاته المحاسبية، في إبداء رأيه حول تساؤلات المحققين وتحضير الإجابات المناسبة عليها، توضيح بعض المسائل الغامضة لدى المكلف بالضريبة، تنبيهه إلى الخلل الموجود في ملفاته، وإلى الامتيازات الجبائية التي نصّ عليها التشريع يمكنها أن تفيده، باختصار يلعب المستشار دور مرافق للمكلف بالضريبة من الناحية التقنية والمعنوية.

يمكن أن يكون المستشار خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محامي قانوني أو أي شخص آخر بإمكانه مساعدة المكلف بالضريبة أثناء التحقيق، ونلاحظ هنا أنّ المشرع لم يحدّد شروط أو معايير لاختياره، وإنما ترك الحرية للمكلف بالضريبة لاختيار من يراه مناسباً، مع ذلك يُفترض في المستشار أن يكون مؤهلاً لأداء وظيفته على أحسن وجه ممكن.

يعتبر إجراء الاستعانة بالمستشار ملزم للإدارة الجبائية، وغيابه يبطل إجراء التحقيق الجبائي، والجدير بالذكر أن حضوره غير ملزم أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة الأشياء المادية التي تفقد قيمتها في حالة تأجيلها، والحكمة من وراء سقوط إلزامية الاستعانة بالمستشار أثناء المراقبة المفاجئة هي أن المكلف بالضريبة عادة ما يتعذر عليه الاستعانة حينها بشخص بإمكانه مساعدته لأنه سيحتاج إلى وقت لاختيار الشخص المناسب، كما أن هذا الإجراء في حال إقراره يعتبر قيدياً على الإدارة الجبائية تحرمها من ضبط المكلف بالضريبة وهو يحاول إخفاء أعماله التدلّيسية أو أي سلوك آخر مجرم، مما يفقدها وضعيتها الامتياز.

إنّ حضور المستشار قد لا يؤثر على سير عملية التحقيق الجبائي ولا على نتائجه، لكن عدم الاستعانة به أثناء التحقيق يؤدي إلى إلغاء إجراءات التحقيق وبطالها وبطال جميع الآثار المترتبة عنها. كذلك ألزم المشرع الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف بالضريبة بإلزامية الاستعانة بمستشار في مرحلة التقييم من اختياره¹³، حتى يتمكن من مساعدته، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع فيما سبق لم يفرض في هذه المرحلة الاستعانة بمستشار، لكنه عدل عن رأيه سنة 2021، وجعل الاستعانة بمستشار أمر ملزم في مرحلة التقييم، ورتّب عليه جزاء بطلان الإجراءات، وهذا بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021 التي عدلت المادة 38 مكرر.

وقد قرر القضاء الإداري تأكيد هذه الضمانة بشكل قانوني من خلال القرار الصادر عن المحكمة العليا عن غرفتها الإدارية - سابقاً - تحت رقم ملف 104152، "حيث أكدت المحكمة صحة القرار الصادر عن مجلس قضاء وهران الذي يُظهر تجسيد مبدأ الوجاهية وحق الدفاع، حيث قضى هذا القرار ببطال نتائج التحقيق الذي أُجري على السيد (ب.م) بسبب انتهاك الإدارة الجبائية للضمانة التي كانت ممنوحة للسيد (ب.م) قبل بدء التحقيق وفقاً للمادة 378 من قانون الضرائب المباشرة سابقاً، قبل أن يتم إدراجها في قانون الإجراءات الجبائية، والتي كانت تنص على ضرورة الإشارة إلى الاستعانة بمستشار خلال عملية التحقيق"¹⁴. يمكن القول في هذا الصدد أن إقرار المشرع لإمكانية الاستعانة بمستشار جاء متأخراً مقارنة بالتشريعات الأخرى، حيث تعزّزت ضمانات المكلف بالضريبة عن طريق الاستعانة بمستشار لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2018.

يعدّ إجراء الاستعانة بمستشار من الناحية القانونية حق من حقوق المكلف بالضريبة، لكن بالمقابل تثار مسألة مدى إلزامية أخذ أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بالتحقيق برأي المكلف بالضريبة أو مستشاره؟

نجد هنا أن المحقق ملزم فقط بتحديد الأساس الخاضع للضريبة بعد انقضاء أجل الرد، وما عليه بعد ذلك سوى أن يبلغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، ولا يبقى أمام هذا الأخير إلا حق الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

كما تثار مسألة إمكانية أن يقوم المستشار بتعويض وإنبابة المكلف بالضريبة أمام أعوان الإدارة الجبائية، ليس هناك إطلاقاً ما يمنع قيام المكلف بالضريبة بتوكيل شخص ينوبه أثناء التحقيق الجبائي، بالخصوص المستشار، لكونه يفترض فيه التجربة السابقة والدراية الواسعة والإطلاع الكبير لكل ما له علاقة بالضريبة، الأمر الذي يتيح له الدفاع من موقع قوة على مصالح المكلف بالضريبة، وضمان عدم وقوع أخطاء أو هفوات في الملف الجبائي الخاص به¹⁵.

الخاتمة:

بعد تحليلنا لموضوع ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية أثناء تأسيس الضريبة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

1. أقرّ المشرع الجزائري العديد من الضمانات للمكلف بالضريبة كرسها بموجب نصوص قانونية، تستهدف حمايته من احتمالية تعسف الإدارة الجبائية في مواجهته،
2. يعتبر المكلف بالضريبة الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، في حين تتمتع الإدارة الجبائية بامتيازات كثيرة،
3. يستهدف المشرع من خلال منحه مجموعة من الضمانات للمكلف بالضريبة تحقيق التوازن في العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، ومن ثم تجسيد مبدأ المساواة في الضريبة المنصوص عليه في المادة 82 من الدستور،
4. منح المشرع للمكلف بالضريبة الحرية في التصريح الضريبي، وقابله بإعطاء الإدارة سلطة الرقابة على تصريحاته،
5. ألزم المشرع الإدارة الجبائية قبل بدء أي تحقيق جبائي بإشعار المكلف بالضريبة بذلك مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية،
6. ألزم المشرع الإدارة الجبائية بأن تقوم بإعلام المكلف بالضريبة مسبقاً في حال تغيير المحققين،
7. بطلان إجراءات التحقيق الجبائي في حالة عدم احترام الإدارة الجبائية للضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة،
8. أقرّ المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية الاستعانة بمستشار، ورتب على مخالفته بطلان إجراء التحقيق،

9. يحتوي ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية مجموعة من الآليات القانونية التي تضمن للمكلف بالضريبة الدفاع عن حقوقه، مع ملاحظة أنّ المشرع الجزائري تأخر في إصداره مقارنة بالتشريعات الأخرى،
10. منح المشرع للمكلف بالضريبة مدة استعداد محدّدة قبل مباشرة التحقيق من طرف الإدارة الجبائية، ورتّب على مخالفتها البطلان المطلق لإجراء التحقيق، إلا في حالات استثنائية، بعد عرض النتائج المتوصّل إليها، نقدّم مجموعة من الاقتراحات التي يمكن أن تستدرك جوانب النقص في منظومة الضمانات الخاصة بالمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي، ونلخصها فيما يلي:
- (1) بسبب تعقّد وغموض الكثير من النصوص التشريعية المؤطرة للضرائب، يتعيّن على الإدارة الجبائية تنظيم أيام إعلامية دورية لتوعية المكلفين بالضريبة بالإجراءات الجبائية المختلفة.
- (2) من الضروري تكريس ضمانات خاصة في الحالات التي يمنح فيها المشرع صلاحيات استثنائية للإدارة الجبائية، مثل حالة التحقيق في المحاسبة المفاجئ،
- (3) ضرورة اشتراط مستوى علمي معيّن للمستشارين الجبائيين حتى يتحقّق الغرض من وراء إقرارهم لمصلحة المكلف بالضريبة،
- (4) ضرورة تعميم نظام التصريح الإلكتروني لما له من دور بالغ في رقمنة قطاع الضرائب وبالتالي توفير ضمانات أكثر فعالية لمصلحة المكلف بالضريبة،
- (5) وجوب إقرار أحقية المكلف بالضريبة بالاطلاع على الوثائق الإدارية مسبقا واعتبارها ضمانا له.

الهوامش:

- 1 - سعدي عبد الرحيم، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، الصادرة عن جامعة الأخوة منتوري قسنطينة، المجلد 28، العدد 1، جوان 2017، ص 192.
- 2 - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 001987 بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.
- 3 - المادة 20 الفقرة 04 من القانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والذي تضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- 4 - أنظر المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 5 - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 07-304، مؤرخ في 29 سبتمبر 2007، يحدد الشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، الجريدة الرسمية عدد 61، تاريخ الصدور 30 سبتمبر 2007.
- 6 - المرسوم التنفيذي رقم 10-299، مؤرخ في 29 نوفمبر سنة 2010 المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 74، تاريخ الصدور 05 ديسمبر 2010.

- 7 - انظر المادة 319 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بموجب المادة 38 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 57، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
- 8 - احمد فديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل، المجلد 19، عدد 03، الصادرة جامعة باجي مختار، عنابة، 2013.
- 9- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017.
- 10 - أنظر المادة 21 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 11 - أنظر المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 12 - أنظر المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 13 - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص 25.
- 14 - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الموسم الجامعي 2012/2013، ص 72.
- 15 - شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، الصادرة عن جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، المجلد 11، العدد 2، جوان 2017، ص 291.