

## مقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية

الأستاذ: عادل بن عبد الله  
أستاذ مساعد "أ" بقسم الحقوق  
جامعة محمد خيضر بسكرة  
الأستاذ: عادل مستاري  
أستاذ مساعد "أ" بقسم الحقوق  
جامعة محمد خيضر بسكرة

**مقدمة:**

على الرغم من أن اقتطاع الضريبة من الحقوق السيادية للدولة، يساهم من خلاله الأفراد في النفقات العامة، إلا أنه يبقى عبئا ماليا مرهقا للمواطن حتى بالنسبة للذي يحس بروح المسؤولية في أدائه لهذا الواجب.

ونتيجة للطبيعة المالية لهذا الالتزام جعلت القاعدة الدستورية من النصوص التشريعية الإطار الشرعي للالتزام الضريبي<sup>(1)</sup>. ويعني ذلك أن السلطة التشريعية في الدولة هي المخولة دستوريا إمكانية وضع قواعد قانونية في المادة الضريبية. وتتمثل هذه النصوص التشريعية في القوانين الجبائية<sup>(2)</sup> وقوانين المالية<sup>(3)</sup>.

وتتمثل هذه الفكرة في مبدأ الشرعية الجبائية التي تفيد بأن المصدر القانوني الوحيد للضريبة هو السلطة التشريعية وفي المقابل أي خطاب للأفراد خارج هذا الإطار هو خطاب غير دستوري.

أما الشق الآخر لمبدأ الشرعية يتمثل في عدم إمكانية سريان القوانين الضريبية بأثر رجعي. ويتجلى ذلك في منع الدستور إحداث أية ضريبة بأثر رجعي<sup>(4)</sup>.

فسلطان القواعد القانونية بصورة عامة يسري بأثر مباشر بمجرد نفاذها كقاعدة عامة طبقا لأحكام القانون المدني مع إمكانية سريانها على التصرفات التي سبقت نفاذها وهو ما يعبر عنه بسريان القانون بأثر رجعي.

والاستثناء على مبدأ السريان الفوري للقانون لا يكون إلا بنص تشريعي لهدف المصلحة العامة

أو بإجازة من المشرع لمصلحة الأفراد كحالة القانون الجنائي الأصلح للمتهم والنصوص التفسيرية.

لكن هذه الفرضيات مستبعدة بالنسبة لمجال الضريبة. فلا يمكن بأي شكل أن يمتد سلطان نص ضريبي إلى فترة زمنية سابقة لنفاذه، وخلاف ذلك يعتبر خطابا قانونا غير دستوري.

وأخيرا يقتضي مبدأ الشرعية طابع الوضوح في النصوص القانونية المرعية. فعلى المشرع أن يحرص على الصياغة الواضحة والصريحة للنصوص القانونية حتى يبعد الغموض واللبس والتأويل.

فالإدارة الجبائية الجهة المختصة بتحصيل الضريبة هي من يطبق القوانين الخاصة بالضريبة وكذا المواطن المكلف بالضريبة يجب أن يكونا أمام نصوص قانونية واضحة وصريحة تسمح بالفهم وتحديد المراكز القانونية بشكل سليم من خلال معرفة الحق والالتزام وأسس وآليات فرض الضريبة.

وفي إطار وضوح النص الضريبي فإن مبدأ الشرعية يقتضي من الإدارة الجبائية تقادي التأويل المفرط للنصوص الضريبية لأن التفسير الموسع للنص الضريبي قد يؤدي إلى فرض أعباء مالية بطريقة غير مباشرة من قبل الإدارة وهي جهة غير مختصة.

**أولا / مفهوم الرقابة الجبائية:**

يعتبر فرض الضريبة من أهم مظاهر القانون العام، أين تتجلى سلطة وسيادة الدولة في إنشاء التزامات على الغير من جانب واحد.

هذا الالتزام الذي فرض قديما بصعوبة بالغة احتفظ بطابعه الإجمالي كحق سيادي للدولة. لكن دولة القانون اليوم تحرص على أن تضيف على هذا الالتزام طابعا توافقيا.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكثيف هذا الإلزام بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام، وهي من خصال المواطنة. والنقطة الأساسية في الفكرة هي أنه في مقابل الطابع الإجباري للضريبة فإن تنفيذه يعتمد على حسن صن الدولة في المكلف.

فالنظام الجبائي الجزائي نظام تصريحي. ويعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية. فالمكلف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدرته.

ومن خلال هذه الفكرة فإن حسن نية المكلف بالضريبة مفترضة. فالدولة تفترض في المواطن أنه قدم محاسبة قانونية صحيحة من حيث الشكل ومبررة للنتائج المصرح بها. وبالنتيجة فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تعدل النتائج المصرح بها. لكن الفكرة ليست مطلقة في الحقيقة، لأن الإدارة الجبائية تحتفظ دائما بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه وسلامة الأسس التي أنشئت عليها الضريبة.

من هنا، إذا شككت الإدارة الجبائية في المعلومات فلا يمكنها إثبات عدم صحة التصريحات وتعديلها إلا بإتباع إجراء مناقض. ويتمثل هذا الإجراء في الرقابة الجبائية أين تستعمل الإدارة كل السلطات التي يخولها القانون والفقهاء الإداري وتستعمل كل الوسائل في سياق ذلك.

وبالتالي فإن الرقابة الجبائية هي الإجراء القانوني الذي تتبعه الإدارة الجبائية عند تشكيكها في صحة المعلومات التي يتضمنها تصريح المكلف، من أجل إثبات عدم صحة أو نقص التصريح المقدم وبالنتيجة إعادة تشكيل الأسس التي تفرض عليها الضريبة حتى تتناسب مع حقيقة نشاط المكلف<sup>(5)</sup>.

#### ثانيا / أنواع الرقابة الجبائية:

لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية ثلاثة أنواع من الرقابة التي يمكن من خلالها للإدارة أن تمارس حق التحقق من صحة المعلومات المصرح بها لتأسيس الضريبة هي: مراقبة التصريحات، التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالتدرج تبعا لصرامتها.

#### مراقبة التصريحات: المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

يعتبر إجراء مراقبة التصريحات إجراء بسيطاً. فالإدارة الجبائية تلجأ إلى هذا النوع من الرقابة ليس بهدف مراجعة العملية المحاسبية للمكلف بالضريبة، لكنها تباشر هذا الإجراء من أجل التثبت من العمليات والعناصر المصرح بها فقط وذلك من خلال تفحص المستندات.

فتشكيك الإدارة منصب على الحصول على تبرير للأرقام المصرح بها. لذلك فإن ما يميز هذا الإجراء هو مطالبة الإدارة المكلف تسليمها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يحوز عليها وتقديم التوضيحات والتبريرات.

ويباشر مفتشو الضرائب المختصين محليا هذا الإجراء الذي يمكن أن يمتد إلى دراسة وتحقق من المعلومات والوثائق المسلمة المتعلقة بالبيانات المصرح بها التي هي موضوع الرقابة.

ولما كانت إجراءات مراقبة التصريحات تعتمد على البساطة فإن الطلبات والردود يصلح أن تكون في شكل شفوي بين المفتش المراقب والمكلف<sup>(6)</sup>. لكن إذا لم تنجح

العلاقة بالشكل الشفوي تنتقل إلى الطابع الكتابي الصريح وتصبح المراكز القانونية مرتبطة بالأجل.

#### **التحقيق في المحاسبة: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.**

يعتبر إجراء التحقيق في المحاسبة أكثر صرامة من مراقبة التصريحات. فهذا الإجراء لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها ولكن، يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية.

فالإدارة الجبائية تشكك في صحة التصريح وتذهب لحد زعم النقص في العناصر المصرح بها، بأنها لا تتناسب مع حقيقة نشاط المعني والأرباح التي حققها فعلا. لذلك يمنح القانون للإدارة القيام بجميع العمليات التي من شأنها مراقبة صحة التصريحات المكتتب بها.

ولما كان التحقيق في المحاسبة إجراء صارما قد يؤدي إلى مراجعة أسس الضريبة وفرض زيادة ضريبية وغرامات فإن الحقوق المكفولة للمكلف تكون مهمة وأكثر حماية.

فالقانون يمنح مباشرة هذا الإجراء الصارم دون أن يسببه إخطار قانوني للمعني بنية الإدارة في إجراء مراقبة حسابية مع تمكنه من ميثاق الحقوق الذي يوضح مركزه القانوني خلال إجراء المراقبة. كما يتيح القانون للمكلف فرصة لتحضير نفسه لإجراء المراقبة.

ونظرا لخطورة هذا الإجراء ربطه المشرع بأجل محددة وأوكل مهمته إلى أعوان مؤهلين ورسم الأوضاع التي يتعين إتباعها وقدر جزاءات لمخالفتها. هذا وقد تنتهي عملية التحقيق بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة.

#### **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.**

هذا الإجراء، كما تدل عليه تسميته يتميز بالشمولية. إذ يهدف إلى التحقق من مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة المصرح بها من جهة، وبين ذمته المالية وحالته المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته.

هذا الإجراء قد يسمح بإعادة التقييم وفرض الغرامات من خلال كشف عدم التناسب بين الوضعية المالية المصرح بها والحالة المالية الفعلية على أرض الواقع.

ومن الطبيعي أن تتحقق الإدارة من ممتلكات المكلف العقارية والمنقولة وحساباته البنكية وتطلب منه مبررات لعناصر ذمته المالية. فعناصر الذمة المالية المعتبرة والحالة المالية المريحة تعكس نشاطا تجاريا مزدهرا وأي تصريح لا يرقى لتبرير تلك الوضعية المالية هو مؤشر على إخفاء ونقص في العناصر المصرح بها.

ونظرا أيضا لخطورة هذا الإجراء أحاطه المشرع بضمانات كبيرة تحت طائلة الجزاء.

#### **ثالثا / حقوق المكلف في مجال المراقبة الجبائية:**

أمام صرامة المراقبة الجبائية يحوز المكلف على ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة.

وسنحاول تقديم حقوق المكلف بحسب ترتيبها تبعا لمراحل إجراء المراقبة الجبائية وهي الإخطار المسبق بالخضوع للمراقبة، مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد، الإخطار بنتائج التحقيق وإعادة التقييم وحق الرد عليها.

#### **■ - الإشعار المسبق بالتحقيق:**

في إطار تكليف الواجب الضريبي حرص المشرع على الإعلام المسبق للمكلف بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية قبل مباشرتها. وينطبق هذا الإشعار على إجراء التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل.

فقد منع القانون الشروع في المراقبة الجبائية دون إعلام مسبق للمعني كما حدد القانون شكل ومواعيد هذا الإخطار.

ففي مجال التحقيق في المحاسبة يتم إعلام المكلف بإجراء المراقبة الذي سيتم في مواجهته عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة<sup>(7)</sup>. ويتضمن هذا الإشعار عدة بيانات هي:

- تحديد ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
  - تحديد موعد أول تدخل باليوم والساعة.
  - تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحقيق المزمع.
  - تحديد الحقوق، الضرائب، الرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق.
  - الوثائق التي سيتم الإطلاع عليها.
- وأهم بيان هو تضمن الإشعار تنبيه المعني بحقه في الاستعانة بالمستشار الذي يختاره أثناء إجراء التحقيق.

وينطبق هذا الإجراء المتطلب على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل<sup>(8)</sup>. ويتضح من أحكام المواد المذكورة حرص المشرع على تحقيق علم المكلف بالضريبة بخضوعه للمراقبة الجبائية.

ومن خلال الإطلاع على مضمون قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع لم يعالج فكرة البيانات التي يتضمنها إشعار التحقيق بنفس الآلية.

فخصوص البيانات المطلوبة في إشعار التحقيق في المحاسبة أولى المشرع أهمية قصوى لبيان الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق بتقرير جزاء البطلان الإجراء عند المخالفة<sup>(9)</sup>. أما باقي البيانات فلم يقرر لها المشرع جزاء محدد، مكتفياً بصياغة في صورة وجوب<sup>(10)</sup>.

ونفس الأمر ينطبق بالنسبة لإجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. فقد ميز القانون بين بيان الفترة موضوع التحقيق والإشارة إلى حق الاستعانة بمستشار. فقرر جزاء البطلان بالنسبة للبيان الثاني فقط أما البيان الأول فاكتفى بصياغة بصورة الوجوب<sup>(11)</sup>.

## 2 - مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد:

يمنح القانون وبصورة إلزامية للمكلف بالضريبة مهلة عشرة أيام على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل، من أجل السماح له بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبته.

لقد تضمنت أحكام المادة 20- 4 من قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف في الاستفادة من أجل للتحضير للتحقيق في المحاسبة مدته عشرة أيام كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية.

وتسري مهلة العشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة. ومن جانب آخر تضمنت أحكام المادة 21- 3 من قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف الذي يخضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل في الاستفادة من أجل التحضير للتحقيق مدته خمسة عشرة يوماً كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية.

ويثور التساؤل حول القيمة القانونية لإجراء المراقبة الجبائية الذي قد تباشره الإدارة دون احترام مهلة التحضير النصوص عليها؟.

بالرجوع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنه لم يتضمن الجزاء المقرر لهذه المخالفة على غرار جزاء البطلان المقرر لمخالفة بعض الإجراءات الأخرى التي تكفل حقوق المكلف.

وأمام ذلك وبالنظر لطبيعة النص الذي جاء بصيغة الوجوب (12) وليس الجوازية فإنه إذا ترتب عن المخالفة حرمان المكلف من التمتع بالضمانة القانونية المكفولة فإن النتيجة يمكن أن تكون صارمة وذلك بإبطال إجراء التحقيق. لكن يمكن في المقابل إذا لم يظهر المكلف اعتراضه واحتجابه على مباشرة إجراء المراقبة قبل انقضاء أجل التحضير ألا يترتب أي جزاء.

### 3 - احترام مواعيد التحقيق:

نظرا لخطورة إجرائي التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حرص المشرع على تقييد زمن مباشرة الإجراء وعدم تركه مفتوحا لما قد يترتب عنه من نتائج سلبية سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب. فعدم تحديد مدة اتخاذ الإجراء قد ينتج عنه تماطل أعوان الإدارة، وذلك يستتبع تأخر الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للمكلف وتأخر تحصيل الدولة للضرائب المستحقة. كما أن ترك زمن التحقيق دون تحديد يرهق ويؤثر على المكلف الذي هو في حاجة دائما إلى استقرار مركزه القانوني حتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي، لا بقاءه يتربص باستمرار النتائج واستعداده الدائم لتقديم الوثائق وهو ما يجعل مركزه القانوني مضطرب غير مستقر.

لقد تضمنت أحكام المادة 20 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية على المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق في المحاسبة وذلك تحت طائلة البطلان. بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، فيجب ألا تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر. وتبدأ هذه المهلة من يوم استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه. كما يجب التنويه في هذا المقام بأن المواعيد تحسب كاملة<sup>(13)</sup>.

وينطبق الأمر على باقي المؤسسات الأخرى غير المؤدية للخدمة التي رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. أما إذا كان رقم أعمال مؤسسة تأدية الخدمات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة السنوي يتجاوز 1.000.000,00 دج و لا يتعد 5.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها فإن مهلة التحقيق هي ستة أشهر. ونفس المهلة بالنسبة للمؤسسات الأخرى التي رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000,00 دج ولا يتعد 10.000.000,00 دج. وخلافا للحالات المذكورة فإن مهلة التحقيق في المحاسبة يجب ألا تتجاوز في جميع الأحوال سنة واحدة.

وهناك حالات قانونية لتجاوز مهلة التحقيق يمكن فيها للإدارة الجبائية عدم احترام المهلة القانونية المحددة مسبقا دون وقوع الإجراء المتخذ تحت طائلة البطلان. الحالة الأولى هي حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد انتهاء مهلة التحقيق. فالهدف من الاستمرار في التحقيق في المحاسبة بعد انقضاء مهلة التحقيق هو التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف أصلا بعد انتهاء مهلة التحقيق في عين المكان.

أما الحالة الثانية فهي عند ثبوت استعمال المكلف للمناورات التديسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو عدم رده على طلبات التوضيح في الأجل المنصوص عليها بالمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية. فأعمال التديس الرامية إلى مغالطة أعوان الإدارة وإعطاء المعلومات الناقصة وغير الصحيحة وعدم الرد على طلبات التوضيح تحول دون استجماع المعطيات الضرورية للتحقيق وهو ما يستلزم مهلة إضافية جزاء لتصرف المكلف.

وطبقا لأحكام المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو سنة وذلك تحت طائلة بطلان.

لكن إدارة الضرائب يمكن أيضا ألا تنقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة أو رده على طلبات التوضيح خارج الأجل المحددة للرد.

وبطبيعة الحالة جزاء البطلان المقرر يمتد إلى العمل القانوني الذي يكون تنويجا للتحقيق وهو فرض الضريبة من جديد بعد إعادة تشكيل أساسها. وبالتالي فإن الورد الضريبي الذي تصدره إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بعد استغراق التحقيق للمهلة القانونية يمكن أن يكون موضوع قرار قضائي إداري بإبطاله.

#### 4 - عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة الجبائية عن نفس الفترة:

تمنع أحكام المواد 20-8 و 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على التوالي، الشروع في إجراء رقابة جديد عن نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها ضمن المهل القانونية المقررة.

ويستثنى من المنع حالة ثبوت المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة.

#### 5 - الإشعار بنتائج التحقيق:

يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في محاسبته، و يملك هذا الأخير حق الرد.

يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة الرقابة التي خضع لها سواء تعلق الأمر بإعادة التقويم ورفع الضريبة أو حتى في حالة غياب إعادة التقويم. ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام. وينطبق الأمر على التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة<sup>(14)</sup>.

وسواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع أوجب في إجراء الإشعار بنتائج التحقيق عدة خصائص هي التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للرد على نتائج التحقيق المبلغ بها.

لقد اشترط المشرع أن تتم صياغة نتائج التحقيق بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في الوصول إلى تلك النتائج. هذا التفصيل يسمح بتبسيط النتائج أما التبرير فيمكن المكلف من ملاحظة الأخطاء التي تعتمد عليها الإدارة حتى يتسنى له تقديم ملاحظاته بشأنها والرد عليها بالشكل المناسب.

وأوجب القانون تحت جزاء بطلان إجراء التحقيق وبالنتيجة قرار فرض الضريبة أن يشار في الإشعار إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشاره من أجل مناقشة مقترحات الإدارة الجبائية برفع الضريبة أو الإجابة عليها<sup>(15)</sup>.

#### 6 - حق الرد على الإشعار بنتائج التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة الذي خضع للرقابة الجبائية بحق الرد على نتائج التحقيق المبلغة له. ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية مهلة أربعين يوما للمكلف من يوم تبليغه بنتائج التحقيق ليرسل بملاحظاته أو قبوله للنتائج.

ويتمتع المكلف خلال تلك المهلة وقبل انقضاء أجلها بحق طلب التوضيحات الشفوية والتفسيرات المفيدة لتساؤلاته من العون المحقق حول مضمون التحقيق. أما في حالة عدم الرد خلال الأجل يعتبر القانون ذلك بمثابة قبول ضمني.

كما يملك المكلف بعد رده على نتائج التحقيق أن يطلب إلى العون المحقق إعطائه التفسيرات التكميلية التي يطلبها.

من هنا، ففي حالة قبول المكلف بنتائج التحقيق أو عدم رده خلال الأجل المحدد يصبح التبليغ نهائياً ولا يمكن مراجعته من قبل الإدارة الجبائية.

وفي حالة تقديم المكلف لملاحظاته حول نتائج التحقيق يتعين على العون المحقق أخذها بعين الاعتبار عن طريق تبليغ المكلف بأخذها في الحسبان في مشروع إعادة التقويم وإما تبليغه رفضها. وفي كلا الحالتين يتعين أن يكون الرد مفصلاً ومبرراً.

#### 7 - حق المكلف سرية المعلومات الخاصة به:

تعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسرية المهنية. فيمنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية والجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة.

كما يمكن أن يترتب على عدم احترام سرية المعلومات المسؤولية الإدارية للإدارة. أما الفكرة الأهم هي أن الإجراء الذي تخاطب به الإدارة الجبائية المكلف دون مراعاة السرية يمكن أن يلحقه جزاء البطلان. ومن صور التزام السرية مراسلة المكلف بظرف مغلق.

#### خاتمة:

أمام النصوص القانونية التي تكفل للمكلف بالضريبة الذي يخضع للمراقبة الجبائية حقوقاً هامة يبقى القضاء والدعوى القضائية الوسيلة القانونية لفرض احترام تلك الحقوق. فيمكن حقا للمكلف دائما أن يشعر المسؤولين المباشرين عن المخالفات التي يرتكبها أعوان التحقيق والتي تحرمه من الضمانات المكفولة، ويمكنه أيضا تقديم الطعون الإدارية، لكن الطعن القضائي يشكل الضمانة الأساسية.

ويمكن الاستئناس في ختام العرض بقرار لمجلس الدولة بتاريخ 2001/7/30 الذي من خلاله اعتبر بأن إجراءات التحقيق باطلة. فبصياغة واضحة اعتبر مجلس الدولة بأن القانون يلزم المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

وفي ذات القرار ذكر المجلس بأن القانون يمنح المكلف بالضريبة مهلة للرد على ما توصل إليه التحقيق غير أن هذا الإجراء لم يحترم مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة.

ثم اعتبر مجلس الدولة أيضا بأن الضرائب المفروضة على المكلف لم ترسل له في ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلا. وفي الأخير أكد مجلس الدولة بأن كل ما بني على تلك الإجراءات الباطلة باطل<sup>(16)</sup>.

#### الهوامش:

- (1) [لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون] المادة 3/64 من الدستور.
  - (2) حصر الدستور المجالات التي يشرع فيها البرلمان بينها [إحداث الضرائب والجبائية والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها] المادة 13/122.
  - (3) إلى جانب المجالات المخصصة للقوانين بالمادة 122 يشرع البرلمان بموجب قانون عضوي في مجال قوانين المالية المادة 123 من الدستور.
- يظهر الفارق بين التشريع بموجب أحكام المادة 122 والتشريع بمقتضى المادة 123 بقوانين عضوية في رقابة الدستورية فالقوانين العضوية تخضع لرقابة الدستورية الوجوبية، في حين

- التشريع طبقا للمادة 122 رقابة الدستورية فيه جوازية. وهذا ما نصت عليه المادة 2/165 من الدستور.
- (4) المادة 4/64 من الدستور.
- (5) يتعين على المكلف بالضريبة أن يعترف بإجراءات الرقابة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي وباعتبارها وسيلة لتحقيق مساواة المواطنين أمام الضريبة.
- (6) حسن نية الإدارة الجبائية بالمواطن يجب ألا يقابله رفض متزمت من قبل المكلف لقرار الإدارة بإجراء الرقابة على تصريحه. بل يجب عليه أن يسهل عمل المفتش ما دام يتمتع بحقوق يكفلها له القانون خلال الرقابة.
- (7) المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (8) المادة 21-3 من نفس القانون.
- (9) [ يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب... وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف الضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة] المادة 20 - 4 فقرة 2 .
- بطلان إجراء التحقيق في الحاسبة في الحقيقة هو نتيجة قانونية لبطلان الإشعار بالتحقيق الذي جاء مخالفا لمقتضيات نص صريح.
- (10) [ يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب... وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها ] المادة 20 - 4 فقرة 2.
- (11) [ يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو ] المادة 21 - 3 فقرة 2.
- (12) [ لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا... ] المادة 20-4.
- [ لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة... دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام... ] المادة 21-3.
- (13) نص المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية تضمن عبارة شهر وليس 30 يوما. وبالتالي إذا تسلّم الإشعار بالتحقيق يوم 2008/5/02 فإن مهلة التحقيق تستغرق الزمن الممتد من 2008/5/03 حتى 2008/9/03 . ويعتبر اليوم الأخير 9/03 ضمن مهلة التحقيق. وبطبيعة الحال تسري المواعيد من أول يوم عمل وتمتد عند نهايتها إلى أول يوم عمل.
- (14) المادة 20-6 والمادة 21 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (15) هذا ما نصت عليه المادة 20 - 6 في خصوص التحقيق في المحاسبة وأحالت إليه المادة 21 - 5 بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- (16) مجلة مجلس الدولة. صادرة عن مجلس الدولة. عدد خاص بالمنازعات الضريبية. سنة 2003. ص 65.