

الجزء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)

الأستاذ: سيد اعمر محمد

أستاذ مساعد أ - جامعة غرداية

Abstract:

الملخص بالعربية:

The taxpayer is exposed in many cases to sanction; either because of the abdication of his declaratory or accountability fiscal duties on the one hand, or due to his non-response to the demands of the administration when asked for information and clarifications, on the other hand. This can be also due to the fact that companies' refusal to appoint representatives in Algeria. Additionally, the legislator has granted the fiscal administration to practice control through giving it the right to investigate and inspect.

On this basis, any objection to investigation and inspection may lead to the taxpayer's deprivation of his right to the bilateral correction and expose him to the automatic imposition of taxes as an administrative sanction to his non-adherence to the control procedures and his objection to them.

يتعرض المكلف بالضريبة للجزاء في العديد من الحالات، سواء لعدم احترام التزاماته الجبائية التصريحية منها أو المحاسبية من جهة، أو من جهة أخرى لعدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة، بمناسبة طلب المعلومات والتوضيحات، أو نتيجة امتناع الشركات الأجنبية عن تعيين ممثل عنها بالجزائر. علاوة على أن المشرع خول للإدارة الجبائية الحق في ممارسة الرقابة، بواسطة حقها في التحقيق والمعائنة.

وعليه فإن الاعتراض على إجرائي التحقيق والمعائنة يترتب عنه حرمان المكلف بالضريبة من إجراء التصحيح الوجيه وتعرضه لإجراء الفرض التلقائي للضريبة كعقوبة إدارية لعدم احترام إجراءات الرقابة والاعتراض عليها.

مقدمة:

يخول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعائينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، إذاً يجب على المكلف

بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية تسهيل عمليات الرقابة والعمل على توفير الجو الملائم للمفتشين من أجل أداء مهامهم وواجباتهم على أحسن وجه، ويتجلى ذلك بتقديم كل الوثائق والمستندات المحاسبية الضرورية سواء بمناسبة أي تحقيق (محاسبي، معمق، مصوب) أو حق إجراء معاينة.

مع العلم أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يستقبل المفتش شخصياً أو من ينوب عنه عند أول تدخل، مع الالتزام بفتح أبواب المؤسسة أثناء مدة التحقيق أو المعاينة، إلى غير ذلك من الإجراءات التي من شأنها أن تضفي المرونة والسهولة للقيام بهذه المهمة، وإلا فإن المكلف بالضريبة يخضع تلقائياً للضريبة نتيجة استحالة الرقابة الناجمة عن التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير.

وعليه فإن الإشكال المطروح في هذه الدراسة: ما هو الجزاء الذي يخضع له المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية ؟

ولإجابة على هذه الإشكالية تم الأخذ بمنهج تحليل للنصوص القانونية وفقاً للتشريع الجبائي الجزائري من جهة، ومن جهة أخرى منهجاً مقارناً ما بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي لسد الفراغ القانوني الموجود في التشريع الجزائري.

ولدراسة الموضوع، تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول لإشكالية اعتراض المكلف بالضريبة على التحقيق، أما المبحث الثاني، فتم التطرق فيه لإشكالية اعتراض المكلف على حق المعاينة.

المبحث الأول: اعتراض المكلف بالضريبة على التحقيق.

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، وذلك من أجل التأكد من تطابق مداخلهم المصرح بها مع وضعيتهم المالية.

ويختلف التحقيق الجبائي عند تطبيقه حسب الهدف المرجو منه¹، وحسب طبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق²، وكذلك حسب نوع الضريبة³ إلى ثلاثة أنواع هي: التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إلى جانب التحقيق المصوب المستحدث أخيراً. والذي لا يكاد ينفصل عن الوجه العام للتحقيق في المحاسبة والذي ينصب فقط على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و لا يمنع من إجراء التحقيق المعمق⁴.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.

التحقيق في المحاسبة يهدف إلى مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، إذ يوجهه كتابياً وتقبله الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة⁵.

1 إذا كانت الإدارة تهدف من التحقيق المراقبة الشكلية لمحاسبة المكلف بالضريبة، فإنها تسلك طريق التحقيق في المحاسبة، وعلى غرار ذلك فالتحقيق المصوب يقتصر فقط على تقديم بعض الوثائق التوضيحية كالفواتير والعقود. أما إذا كان هدفها مراقبة داخلية لوضعية المكلف بالضريبة فإنها تسلك طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية.

2 إذا كانت الإدارة تقصد التأكد من الوضعية الجبائية لشخص معنوي كالشركات التجارية، فإن التحقيق الأصلح لها هو التحقيق في المحاسبة أو المصوب. أما إذا كان التحقيق يمس الوضعية الجبائية لمسيرها كشخص طبيعي، تعمل الإدارة على القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

3 إذا كان التحقيق ينصب على الضريبة على الدخل الإجمالي، فإن من الأنسب للإدارة القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية، أما إذا كانت تهتم بالتحقيق في كل الضرائب فإن التحقيق في المحاسبة هو الأنسب.

4 المادة 20 مكرر من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم (القانون رقم 01-21 بتاريخ 22-12-2001، ج. ر عدد 79).

5 المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر.

وإذا رجعنا إلى نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، التي عرف من خلالها المشرع التحقيق في المحاسبة بأنه: «مجموعة من العمليات تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة». فيكون المشرع بذلك أعطى فقط مفهوماً عاماً كتعريف للتحقيق المحاسبي مبيناً الهدف المرجو منه، والمتمثل أساساً في مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة. بيد أن الفقه أعطى تعريفاً وافياً مفصلاً للتحقيق المحاسبي، أمثال الفقيه T.LAMBERT الذي يعرفه على أنه: "مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها في بعض المعطيات الواقعية والمادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه، وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، وأن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب والرسوم المتهرب منها"¹.

وعلى غرار نفس العناصر والأسس المتضمنة في التعريف السابق، ذهب المشرع الفرنسي²، بل وحدا مجلس الدولة الفرنسي إلى نفس المفهوم العام للتحقيق المحاسبي مبيناً بأنه: "عملية تقع على المؤسسات أو الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة، والتي تلجأ الإدارة إليها، بغرض التحقيق من صحة تصريحاتهم وقمعها

1 « *L'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certaines données de fait ou matérielles, recueillies par des recherches tant internes qu'externes a' l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité de contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés* ».

T. LAMBERT, *Contrôle Fiscal, droit et pratique*, P.U.F.1991, p.231.

2 المادة 31 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

للغش الضريبي، حيث تراقب صحة التصريح المكتتب وذلك بمقارنته مع الكتابات المحاسبية أو الوثائق والأدلة الثبوتية التي هي بحوزة المكلف بالضريبة¹.

علاوة على التعريفات الفقهية والتشريعية، هناك تعريفات فقهية أخرى، وإن كانت تصب في نفس محتوى وفحوى التعاريف السابقة عامة، بالرغم من أنها تختلف وتتميز عنها من ناحية الصياغة، فهناك من عرفه على أساس أنه: "مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة"².

وللإشارة فإنه إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل الرقابة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية³. فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص بعين المكان محاسبة المؤسسة، والنظر في ما مدى مطابقة هذه المحاسبة مع المعطيات المتحصل عليها من طرف الإدارة الجبائية بشتى الطرق ومن مختلف الجهات.

وما تجدر الإشارة إليه، أن التحقيق في المحاسبة قد يصعب تمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة، كالرقابة المفاجئة. بيد أن هناك معايير تفرقة بينهما، وهذا ما نستدل عليه من خلال تحديد المشرع لمفهوم الرقابة المفاجئة حسب نص المادة 20 الفقرة 04 المقطع 04 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عرفها وبالنظر إلى الغاية منها على أنها: «... ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها...». وعليه فإن جوهر الخلاف يبرز من

1 C.E.06/10/2000.www.Fiscale online.com/ juris Contentieux. *La revue internet de la fiscalité*. P.01.

2 Ministère de l'économie. D.G.I. *Précis de Fiscalité*, 2004, livre 07.p.32.

3 J. BRUROM, *Le contrôle Fiscal*, édition L.G.D.J, paris, 1991, p.16.

خلال تباين هدفهما: فإذا كان التحقيق في المحاسبة يهدف إلى الوقوف على ما مدى صحة تصريحات المكلف بالضريبة، فإن الهدف المنوط بالرقابة المفاجئة هو الفحص المادي للكتابات والوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة عند بداية أول تدخل¹، في حالة ثبوت ممارسات تدليسية أو عملية غش أو أي طريقة احتيالية من أجل تجنيب المدين بها من أداء الضريبة أو الرسوم الجبائية، إذ يقوم المحقق بالرقابة المفاجئة مباشرة عند تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الوقوف على ما مدى صحة الوثائق الثبوتية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق (VASFE).

علاوة على التحقيق المحاسبي، وبالإضافة إلى التحقيق المصوب، يوجد كذلك التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (VASFE)، هذا الأخير الذي أستاذت في التشريع الجزائري وأدرج كقسم سادس مكرر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في الباب الأول تحت عنوان: الضريبة على الدخل الإجمالي².

هذا الأخير عرفه المشرع حسب نص المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال الهدف منه، على أنه: «...في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب مفهوم المادة 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة». وبهذا فإن الإدارة الجبائية بمناسبة التحقيق المعمق لا تكتفي بتصريح هذا الأخير لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، وإنما تلجأ إلى مراقبة ما مدى صحة تلك الأدلة والحجج

1 المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر.

2 إن هذا القسم السادس مكرر الموسوم بـ: "التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية"، يحتوي على مادة وحيدة فقط ألا وهي المادة 131 مكرر، غير أن هذه المادة ألغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى المادة 21.

وكذا المعلومات المدونة في تصريحه، وهذا من خلال الوقوف على وضعيته المعيشية هو وأفراد عائلته بالمفهوم الجبائي، والقيام بعملية المقارنة مع المداخل المصرح بها سنوياً، فيما إذا كانت تتناسب حقيقة مع نمط معيشته أولاً.

ويعرف أيضاً هذا التحقيق على أساس أنه أسلوب من أساليب الرقابة، وبأنه: «معمل العمليات وخاصة عمليات التحري التي تهدف إلى اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف "شخص طبيعي" والتي حققها فعلاً»¹.

وحسب محافظ الحكومة الفرنسي **M. Bissaria** فإن عملية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يكون الهدف من ورائها التحقيق المفصل والدقيق لكل عناصر نمط الحياة، وكذا الإطلاع على الرصيد البنكي للمعني بالأمر من أجل مراقبة مجموع دخله والتأكد من صحة تصريحاته لمداخيله. أما المحافظ **Fouquet** فيرى بأن الهدف من التحقيق هو تقدير مداخل المكلف بالضريبة بوسائل تختلف عن تلك المتعلقة بمراقبة المصادر المعلومة لمداخيل المعني بالأمر.

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي تدارك بعض النقائص فيما يخص هذه العملية من خلال قانون 08 جويلية 1987، إذ اعتمد نظاماً آخر، فلم يعد تحقيقاً بل أصبح يدعى دراسة أو "فحصاً لمجمل الوضعية الجبائية للشخص"، *Examen d'ensemble de la situation Fiscale personnelle*، وبهذا تفادى المشرع الفرنسي مصطلح تحقيق "**Vérification**" من أجل تفرقة عن التحقيق المحاسبي². وما يستخلص من مختلف التعاريف السالفة الذكر أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية المالية للمكلف بالضريبة يهدف إلى:

1 MF/DGI, *Guide du vérificateur*, de comptabilité, DGI/DRV/, édition Alger print, 2001, p. 14.

2 إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، تخصص قانون عام، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003-2004، ص: 53.

- التحقق من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل.
- التحقق من مدى تجانس المداخل المصرح بها ووضعيتها المالية، وفي هذا الصدد يمكن للإدارة الجبائية استعمال كل طرق الإثبات المخولة لها قانوناً، ويمكن للمحقق استعمال: طلب التبرير والتوضيح، وكذا حق الإطلاع¹ على وثائق المكلف بالضريبة سواء الموجودة عنده شخصياً أو الإطلاع عليها لدى الغير، الذي قد تكون له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة؛ لأنه يجوز للمحقق خلال مرحلة التحقيق الكشف عن الأرصدة البنكية للمكلف، إلا أن المحقق لا يحق له الإطلاع عليها إلا بعد إشعار البنك بمناسبة القيام بذلك، وذلك من أجل تحضير الإدارة ممثلة بأعوانها المكلفين بالرقابة إجراء بحث أو فحص فعلي للأرصدة البنكية أو البريدية للمعني بالتحقيق، وكل رصيد أو حساب باسمه.

ويجب التنبيه أخيراً إلى أن عملية التحقيق المعمق لا تقتصر فقط على الزمة المالية للمكلف بالضريبة وحالته المالية، وإنما تتعداه أيضاً إلى أعضاء مسكنه الضريبي الذي يعيشون معه وتحت كفالته، وهذا حسب ما هو منصوص عليه في المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة². وعليه فإن المشرع أخضع المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة أو على التحقيق للتقييم التلقائي للضريبة، وهذا حسبما نصت عليه المادة 1/44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يتم

1 هذه الطلبات إذا وجهت من طرف المحقق الجبائي للمكلف بالضريبة، وامتنع هذا الأخير عن الرد عنها، أو الرد السلبي (غير المقنع)، فإنه يقع تحت إجراء ردعي يكون بمثابة عقوبة من طرف الإدارة الجبائية ويتمثل في إجراء التقييم التلقائي للضريبة.

2 بوعيسوي زوبير، ومزيان يحيى، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الدفعة السادسة عشر، 2000-2005، ص: 23.

التقييم التلقائي للضريبة عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق، بسبب فعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير».

جدير بالذكر أن المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة عليه أن يعمل جاهداً لتسهيل عملية الرقابة للمفتش، وذلك بتوفير الجو الملائم له، من أجل أداء واجباته على أحسن وجه، وفي أحسن الظروف. وذلك بتقديم الوثائق والمستندات واستقباله الشخصي أو تعويض من ينوب عنه عند أول تدخل، بفتح أبواب المؤسسة أثناء مدة التحقيق. وغيرها من الإجراءات التي من شأنها أن تضيي المرونة والسهولة لتنظيم القيام بهذه المهمة، مع الملاحظة أن أي إهمال أو مخالفة أو أي عمل يعيق أو يعرقل المراقبين ذو سلطة التحقيق عن القيام بمهامهم أو وظيفتهم على ما يرام يعتبر من قبيل المعارضة.

وما يمكن ملاحظته أن كلا القانونين الجزائري والفرنسي أخضعا المكلف بالضريبة المعترض فردياً أو جماعياً على الرقابة إلى إجراء التقدير التلقائي؛ لكونه يشكل عرقلة للتحقيق أو مخالفة لحق الإدارة الجبائية في القيام بعملية الرقابة.

وكحالة عامة فإن الاعتراض الفردي عن الرقابة من طرف المكلف بالضريبة، يكون في حالة عدم مسك محاسبة، أو مسكها لكن تبقى بدون جدوى، لكونها غير منتظمة أو غير دقيقة، أو بالأحرى قيام المكلف بالضريبة بغلق المخزن أو الخروج الغير مبرر بهدف إعاقة أسلوب المواجهة بين المكلف بالضريبة والمحقق، قصد إرهاب المكلف بالضريبة لهذا الأخير في القيام بعملية التحقيق المخول للإدارة الجبائية للقيام بعملية الرقابة. ويتجسد من خلال هذا أن المعارضة الفردية: تتمثل أساساً في:

- عدم تقديم محاسبة،
- غلق المخزن أو المؤسسة في اليوم المشار إليه بالإشعار بالتحقيق بغية التدخل بعين المكان.

للإشارة فإن المخالفات الجبائية أو العقوبات التصحيحية تستقل عن المخالفات الجنائية¹ «*Indépendamment des sanctions fiscales ou des peines correctionnelles*»، التي تفرض على المكلف بالضريبة الذي وقع منه فعل الاعتراض شخصياً، أو من طرف خلفه من الغير.

أما المعارضة الجماعية فهي ذات طابع خصوصي، وهذا تبعاً للغير الأجنبي المعترض على التحقيق والخارج عن نطاق عمل تسيير المؤسسة أو إدارتها وتنظيمها. فالمعارضة الجماعية: *opposition collective* تتجسد أساساً في حالة اعتراض المحقق مجموعة من الأشخاص الأجانب أو الغريباء الذين ليست لهم علاقة أو رابطة بالتسيير التجاري للمحل أو المؤسسة²، وهذا كله إنما يدل على أن المكلف بالضريبة يهدف إلى إضفاء أن عدم شرعية التحقيق لم يكن بفعله شخصياً، وإنما كان بفعال الغير الخارج عن نطاق التحقيق، وليس بغرض عرقلة عملية التحقيق. وعليه، فإن ما يمكن قوله بهذا الصدد أن مدى قيام عملية عرقلة التحقيق والنظر في ما مدى شرعيتها أو عدم شرعيتها ترجع أساساً إلى السلطة التقديرية للقاضي للفصل فيها³. وكرد عن فعل المكلف بالضريبة بمناسبة حالة الاعتراض (الشخصي أو الجماعي) على الرقابة الجبائية، فإن الأساس الخاضع للضريبة يقدر تلقائياً⁴.

1 هناك اختلاف بين المخالفة الجبائية والمخالفة الجنائية «*délit fiscal et délit pénal*» ولمزيد من التفاصيل حول ذلك، انظر:

- V. D'études MICHAEL PREISSER «*les Délit fiscaux et infractions fiscales en Allemagne*». in T. LAMBERT, *Les sanctions pénales fiscales*, L'harmattan, Paris, 2007, p.71.

2 بوعيساوي زويبر، ومزيان يحيى، المرجع السابق، ص: 23.

3 T. LAMBERT, *Redressement fiscal*, 2^{ème} éditions, economica, 1988, p. 109.

4 «*En cas d'opposition (individuelle ou collective) au contrôle fiscal. Les bases d'imposition sont évaluées d'office*». F. LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, édition Lefebvre, 01 /01 /1992, CFVII. 4600.

المبحث الثاني: اعتراض المكلف بالضريبة على حق المعاينة.

إن ضبط مفهوم المعاينة الدقيق سواء حسب المنظور التشريعي أو الفقهي يتحدد انطلاقاً من الهدف المرجو منها. وبالنظر إلى التعريفات الفقهية المتعددة، نجد أن من أشهر التعريفات لحق المعاينة هو تعريف الأستاذ "J.P.CASIMIR" الذي يؤكد على أن الهدف من الحق في المعاينة والحجز، يتعلقان بالبحث عن إثبات تصرفات تدليسية في مواد الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال¹، مع الإشارة إلى أن هذا التعريف ينطبق تماماً مع نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة"، هذه المادة الأخيرة التي هي أيضاً بدورها مأخوذة من نص المادة L16B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، وما يمكننا استنباطه من خلال الوقوف على النص القانوني الفرنسي أن المشرع الفرنسي أستثنى من مجال المعاينة ما يتعلق بالضرائب المباشرة المحلية، حقوق التسجيل والرسوم الأخرى الغير مشار إليها².

للإشارة فإن إجراء المعاينة يلعب دوراً فعالاً في إجراء الرقابة على المحاسبة أو الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة، باعتبار أن لها أثر وجيه في تحديد

1 "Le droit de visite et de saisie, concerne la recherche de la preuve d'agissement frauduleux en matières d'impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire". J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal "droit, garanties et procédures"*, 7^{ème} édition, groupe revue fiduciaire, p. 67.

2 بمعنى عدا الرسم على رقم الأعمال، الذي يخضع لإجراء عملية التحقيق عن طريق إجراء المعاينة، وقد يتعداه إلى تطبيق إجراء الحجز كإجراء ردعي ناتج عن عملية التحقيق.

الأساس الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد عليها كأداة أو معيار إثبات لتحديد هذا الأساس، وعليه يجب التنبه أو التركيز بأن كل عيب يمس إجراء المعاينة أو يخل بعملية التفتيش من شأنه إلغاء أو بطلان الضريبة أو الرسم المؤسس على ذلك¹. وعليه فإن إجراء المعاينة لا يطبق إلا في مجالات معينة، ووفقاً لشروط محددة مع ضرورة احترام إجراءات ممارستها باعتبارها ضمانات تمنح للمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مجال تطبيق إجراء المعاينة.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، فإن المشرع حصر إجراء حق المعاينة في مجال محدد من الضرائب والرسوم والتي تخص فقط الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، كما أشرنا إليه سلفاً. وتبعاً لذلك فإن إجراء المعاينة يخص فقط الضرائب والرسوم التي تهدف الإدارة الجبائية من مراقبتها الكشف عن ممارسات تدليسية، وهذا ما نصت عليه المادة 34 السالفة الذكر بأنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية".

مع العلم أن المشرع نص على أن بعض النشاطات تشكل ممارسات تدليسية، وهذا ما أشارت إليه المادة 36 من نفس القانون بقولها: "تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به،
- إنجاز عملية شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو استبعادها،
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،

1 واضح إلياس، المرجع السابق، ص: 69.

- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداً، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري،
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه".

ونتيجة لذلك فإن الإدارة الجبائية تهدف من خلال إجراء المعاينة إلى محاربة التملص من الضريبة، بهدف الكشف عن الغش والتهرب الضريبي، وذلك نظراً لاستعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية، إلا أن المشرع لم يحرص على الممارسات التدليسية، وإنما ذكر فقط بعض الحالات التي تعتبر على الخصوص ممارسات تدليسية والتي وردت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، وبالرغم من ذلك فإن ما ينبغي الإشارة إليه إلى أن إجراء المعاينة لا يتم إلا بتوافر شروط معينة.

المطلب الثاني: شروط ممارسة إجراء المعاينة.

أوجب المشرع على الإدارة الجبائية قبل البدء في إجراء حق المعاينة المخول لها قانوناً بموجب سلطتها في الرقابة، احترام بعض الشروط المقررة لها قانوناً والمتمثلة فيما يلي:

1- طلب ترخيص قضائي:

يعتبر إجراء المعاينة تحت طائلة البطلان إذا لم تقم الإدارة الجبائية بطلب ترخيص قضائي، مع العلم أنه لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير. ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل¹،

1 يقصد بمسؤول الإدارة الجبائية المؤهل: مدير الضرائب، على خلاف عملية الرقابة والتحقيق التي يشترط فيها فقط عون إداري قائم بها برتبة مفتش على الأقل.

مؤسساً وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، لتبرير إجراء المعاينة".

ولقد اشترط المشرع حسب نص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر أن يكون طلب الإدارة مؤسساً¹، والذي ينبغي أن يستند إلى العناصر والأسباب القانونية والواقعية (الفعلية) التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها. وهذا يعني أن المشرع لم يلزم الإدارة الجبائية بتقديم أدلة وحجج قاطعة غير قابلة للرد، أو الاكتفاء بتقديم ملاحظات أو الاعتماد على أدلة غامضة ومبهمه، وإنما يجب على الإدارة أن تعتمد على عناصر والأسباب القانونية والواقعية لتبرير طلبها والتي تكون بموجبها خاضعة للرقابة القضائية. وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي على أنه لا يمكن قبول الأدلة والحجج المقدمة من طرف الإدارة الجبائية والتي لا تكون قابلة للرقابة القضائية².

2- تبليغ الأمر بإجراء المعاينة:

نصت المادة 1/37 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة، في عين المكان وحين إجرائها، إلى الشخص المعين أو ممثله أو على أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر". وبهذا يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على

1 المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر.

2 بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون طلب الإدارة مؤسساً يجب أن يتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبتهم وصفاتهم.

الإشعار. للإشارة في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام¹.

إلا أن المشرع الجزائري لم يبين للمعني بالأمر كيف يتم الطعن في أمر التبليغ، إذا تبين لهذا الأخير أن الأمر الصادر من طرف القاضي غير مسبب، وهذا عكس المشرع الفرنسي الذي نظم هذا الإجراء بموجب المادة L16B من قانون الإجراءات الجبائية، والذي فرض على الإدارة الجبائية أن تشير إلى مواعيد وطرق الطعن فيها والذي يجب أن يتم بواسطة الطعن بالنقض أمام محكمة النقض الفرنسية وفي أجل 05 أيام من تاريخ التبليغ².

ما تجدر الإشارة إليه أنه ينبغي على المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي أن يحدد مواعيد وطرق الطعن في محضر التبليغ، وهذا من أجل إحاطة المكلف بالضريبة بكل الضمانات والإجراءات القانونية لضمان سلامة حقوقه.

المطلب الثالث: إجراءات المعاينة والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

يتم إجراء المعاينة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، للبحث في كل المحلات عن الممارسات التدليسية وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة³. وهذا تحت سلطة رئيس المحكمة المختصة أو قاضي يفوضه هذا الأخير للقيام بهذه العملية ومراقبتها. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية يعطي التعليمات

1 J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal, droit, garanties et procédures*, 7^{ème} Editions, groupe revue Fiduciaire, 2000, p. 65.

2 المادة 3/37 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري السالف الذكر.

3 J. LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999, p.83.

للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية¹. وما يجب الالتزام به والذي يعتبر كإجراء جوهرى عند غياب المعنى بالأمر أو أى شخص عن الأماكن الاستعانة بالشهود، وهذا ما نصت عليه المادة 37/4 من قانون الإجراءات الجبائية: "وفي حالة غياب أى شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي". وهذا ما أقرته محكمة النقض الفرنسية من خلال حكمها الذي ينص على أن القائم بالمعاينة يجب أن يحترم إجراءات معينة:

- تحت طائلة بطلان إجراء المعاينة في حالة غياب المعنى بالأمر من دون الاستعانة بالشهود،
- لا يجوز استجواب المكلف بالضريبة الخاضع للمعاينة،
- لا يمكن لأعوان الإدارة مراقبة هوية الشخص الأجنبي الذي يوجد بالمحل عند المعاينة، ولا يمكن تفتيشه².

إلى جانب استقادة المكلف بالضريبة بضمانة الاستعانة بشاهدين أو محضر قضائي في حالة غياب المعنى بالأمر، فإنه يمكن كذلك منحه ضمانة أخرى منصوص عليها في المادة 37 الفقرة الأخيرة والتي تتعلق بفترة إجراء المعاينة على أنه: "لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعنى أو ممثله أو أى شاغل للأماكن". ويجب إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات بالإضافة إلى تدوين المعاينات المسجلة، ويجب أن يتضمن هذا المحضر خصوصاً:

1 المادة 1/34 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقاً.

2 المادة 35 الفقرة الأخيرة من نفس القانون.

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة،
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون...)،
- تاريخ وساعة التدخل،
- جرد المستندات والأشياء المحجوزة.

أخيراً وإذا ما ارتأى للإدارة الجبائية إثباتات وأدلة تؤكد على ممارسة تدليسية أو استحلال ممارسة حقها لإجراء المعاينة، بسبب فعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، فإنه يخضع المدين بها للتقييم التلقائي للضريبة، وبالتالي يعاد تقييم الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً بغض النظر عن العقوبات الجزائية المترتبة عن ذلك.

خاتمة:

ما يمكن استخلاصه من هذا البحث أن الجزء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على حق الرقابة الجبائية يخضع لإجراء الفرض التلقائي للضريبة إجراء إستثنائي عن الإجراء العام للتصحيح ألا وهو التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه الإدارة الجبائية أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في الحصول على حوار وجاهي بين المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني والإدارة الجبائية. وعلى أنقاض ذلك فإن الفرض التلقائي للضريبة إجراء خاص يعمل على منع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع المؤهل المختص قانوناً.

إلى جانب ذلك، خول المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية قصد الوقوف على صحة ومصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وبالتالي فإن اعتراض المكلف بالضريبة على الرقابة الجبائية يعرضه لإجراء الفرض التلقائي للضريبة

نتيجة عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية أو رفضها بسبب عدم إقناعها إلا أنه يعود إقناعها للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع للحكم فيه.

وعليه يخضع للفرض التلقائي للضريبة كل مكلف بالضريبة اعترض على مهام المحقق الجبائي بمناسبة أي نوع من أنواع التحقيق سواء محاسبي أو معمق أو حتى مصوب الذي أستخدم من طرف المشرع من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن المشرع أخضع المكلف بالضريبة للفرض التلقائي للضريبة لاعتراض المكلف بالضريبة على حق الإدارة في إجراء المعاينة. فإذا ما تبين للإدارة الجبائية وجود ممارسات تدليسية واستحال ممارسة حقها لإجراء المعاينة بسبب فعل المكلف بالضريبة أو الغير الذي له صلة به فإن المدين بهذا الاعتراض يخضع للضريبة تلقائياً علاوة على العقوبات الجزائية المترتبة على ذلك.

قائمة المراجع:

أولاً: الرسائل العلمية.

- إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، تخصص قانون عام، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003-2004،
- بو عيساوي زوبير، ومزيان يحيى، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الدفعة السادسة عشر، 2000-2005

ثانياً: النصوص القانونية.

- قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم (القانون رقم 01-21 بتاريخ 22-12-2001، ج. ر عدد 79).

ثالثاً: المراجع بالأجنبية.

- F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, édition Lefebvre, 01 /01 /1992, CFVII. 4600.
- J. BRUROM, *Le contrôle Fiscal*, édition L.G.D.J, paris, 1991.
- J. LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999.
- J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal*, droit, garanties et procédures, 7^{ème} Editions, groupe revue Fiduciaire, 2000.
- Ministère de l'économie. D.G.I. *Précis de Fiscalité*, 2004, livre 07.
- MF/DGI, *Guide du vérificateur*, de comptabilité, DGI/DRV/, édition Alger print, 2001.
- T. LAMBERT, *Redressement fiscal*, 2^{ème} éditions, economica, 1988.
- T. LAMBERT, *Contrôle Fiscal, droit et pratique*, P.U.F.1991.
- T. LAMBERT, *Les sanctions pénales fiscales*, L'harmattan, Paris, 2007.