

ضمانات المكلف بالضريبة اثناء التحقيقات الجبائية

ملخص:

في مقابل توسيع سلطات الادارة الجبائية في مجال التحقيقات المحاسبية ، كان لازما على المشرع احاطة المكلف بالضريبة بضمانات فعالة من اجل تكريس حقه في الدفاع.

فمن جهة، تم الزام ادارة الضرائب قبل الشروع في اي اجراء من اجراءات التحقيق بواجب الاعلام المسبق للمكلف باخضاعه للرقابة المحاسبية وضمان الحق في مناقشة معارضة، شفاهية او كتابية اثناء عملية التحقيق من جهة اخرى.

ان الحق في الاعلام المسبق والحق في مناقشة معارضة، هما ضمانان من اهم الضمانات التي انيط بهما المكلف بالضريبة في مواجهة المحققين وتم تكريسهما في كل تشريعات دول العالم مع الفارق من حيث الفعالية و التأكيد والوضوح من تشريع لأخر.

وعلى غرار التشريعات الدولية، حاول المشرع الجبائي الجزائري تكريس هادين الضمانين من خلال نص المواد 20،20مكرر والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ،غير ان القراءة المعمقة للنصوص كشفت قصور وعدم فعالية هذين الضمانين من خلال تمكين الادارة من حق الرقابة الفجائية والتي من شانها حرمان المكلف بالضريبة من اعلام مسبق حقيقي لتحضير دفاعه قبل اي تحقيق في محاسبته، كما ان حقه في مناقشة معارضة وان حاول المشرع تكريسه في عدة نصوص ، غير انه ضل اجراء خاضع لارادة المحققين من حيث إعماله، تتحكم فيه عوامل نفسية وثقافية اكثر منها قانونية.

الكلمات المفتاحية : ضمانات ; المكلف ; الضريبة ; التحقيقات ; الجبائية

سعدى عبد الحليم

كلية الحقوق

جامعة الإخوة منتوري - قسنطينة

الجزائر

مقدمة:

مما لا شك فيه ان التنمية الاقتصادية لاي دولة من الدول لا تقوم الا من خلال العمل و البحث عن مصادر التمويل لضمان انجاز المشاريع المبرمجة.

وتعتبر الإيرادات الجبائية من أهم مصادر التمويل الداخلية المستمرة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها والتي لن تنأى الا من خلال تشريع ضريبي عادل ومحكم يعمل على تشجيع المكلفين باداء مستحقات الخزينة العامة وبالنتيجة، المشاركة في تنمية الاقتصاد الوطني والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

Abstract:

In return for verification's authorities recognised at administration. The taxpayer has been provided by the legislator set of rights and guarantees in order to organise its defence. One part, the taxpayer must be notified about verification before it began. The Other part, the taxpayer must be able to discuss with the administration the regularity of its tax situation and the validity of verification's operation.

Both these Rights, the right of information and contradiction's right were devoted in all or substantially in tax systems. However, their reach varies from one country to another. Algeria in particular, even if the right of information is devoted through articles 20-20bis and article 21 from Fiscal Procedure Code. Its reach stays only limited for thorough verification and never divert to surprise effect of verification. Concerning contradiction's right; even if "dialogue culture" is far to be shared in Tunisia, legislator seems that it devoted this right through several provisions in Fiscal Procedure Code. But sites inspection proved that this right stays hypothetical.

مما لا شك فيه ان التنمية الاقتصادية لأي دولة من الدول لا تقوم الا من خلال العمل و البحث عن مصادر التمويل لضمان انجاز المشاريع المبرمجة.

وتعتبر الإيرادات الجبائية من أهم مصادر التمويل الداخلية المستمرة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها والتي لن تتأتى الا من خلال تشريع ضريبي عادل ومحكم يعمل على تشجيع المكلفين بأداء مستحقات الخزينة العامة وبالنتيجة، المشاركة في تنمية الاقتصاد الوطني والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

ان تحقيق هذا المسعى يتطلب من جهة اخرى، تكريس وسائل وضغط قانونية لحمل المكلفين على اداء المستحقات الجبائية من خلال رقابة جبائية صارمة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي. غير ان اتساع رقعة الغش الضريبي بشكل خطير، أدى الى زعزعة مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة حيث سمح بتعزيز صلاحيات وسلطات الإدارة القائمة على الجبائية الى حد التعسف، بما برر من جهة اخرى العمل على تعزيز وتكريس ضمانات فعالة للمكلفين بالضريبة في مواجهة ادارة الضرائب⁽¹⁾.

وفي الجزائر، وعلى الرغم من الإصلاحات المالية المتخذة منذ عام 1992 وما صاحبها من تسهيلات ضريبية متكررة، ظلت حصيلة الغش والتهرب الضريبي كبوس الحكومات المتعاقبة سيما في ظل اعتماد ميزانية الدولة على مداخيل الجبائية البترولية التي عرف سوقها اضطرابات في الاسعار وكبد الدولة الجزائرية خسائر مالية جد معتبرة .

ومن اجل تغطية عجز الميزانية سيما في ظل ارتفاع نفقات الدولة، كان فرض وتنوع ورفع نسبة الضرائب ومحاولة تحصيلها بشتى الطرق خارج إطار الجبائية البترولية الحل المهدى اليه لإعادة التوازن المالي لميزانية الدول، بما استلزم مراجعات و تحيينات متعاقبة للقوانين الجبائية التي اتسمت في مجملها بتعزيز صلاحيات الإدارة الضريبة الى حد التعسف، نتج عنه استياء من طرف المكلفين بالضري، لتتوسع مرة اخرى رقعة الغش والتهرب الضريبي و بتواطئ الأعوان المكلفين بواجب الرقابة الجبائية في كثير من الاحيان .

الامر الذي وضع السلطة العمومية بين المطرقة والسندان وحال والموازنة بين مصالح مكلف بالضريبة ثقافته وطبيعته ميالة للغش والتهرب الضريبي و بين مصالح الخزينة العمومية التي يشرف عليها جهاز مكلف بالجبائية فقد صفة وطبيعة الادارة وتحول الى امبراطور من حيث تفكيره وعمله سيما في مجال الرقابة الجبائية.

ان العمل على الموازنة بين مصلحتين متناقضتين، سيما أمام ضغوطات الدول و الهيئات الدولية العاملة في ميدان التجارة وفتح المجال امام الاستثمار الاجنبي، يستلزم تكييف ومطابقة القوانين الجبائية الجزائرية مع قوانين الدول الاوروبية المتطورة على الخصوص من خلال تفعيل ضمانات المكلف بالضريبة، سيما اثناء اخضاع المكلف بها الى التحقيقات المحاسبية والنظر اليها باعتبارها حقوق قانونية وليس مجرد عطية او منحة من طرف ادارة الضرائب .

ان تكريس اجراءات فعالة وصارمة للرقابة المحاسبية⁽²⁾ ومنح ضمانات قانونية بالمقابل للمكلف بالضريبة هو ما حاول المشرع الجزائري تكريسه من خلال قانون الاجراءات الجبائية بصفة خاصة ، ومختلف النصوص الضريبية الاخرى بصفة عامة، والذي جاء متمسما بوسائل ردعية وسلطات موسعة لادارة الضرائب في مقابل ضمانات محتشمة للمكلف بالضريبة ، بما جعله اعزل امام اميراطورية حقيقية فقد من خلالها مبدأ المساواة و الموازنة بين المصالح .

وهو الامر الذي سنحاول الوقوف عليه من خلال حق المكلف في الاعلام ومناقشة معارضة، كل ذلك في مطلبين كما يلي:

المطلب الاول: ضمان الإعلام

ورد في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية انه لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال تسليم إشعار بالتحقيق مقابل

إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته، على ان يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

كما نصت المادة 20 مكرر من نفس القانون، انه لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير دفاعه في مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

كما اكدت المادة 21 من نفس القانون، انه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجلا أدنى للتحضير مدته 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام .

باستقراء المواد السابقة، نجد أن المشرع الجبائي قد كرس الزامية الاعلام المسبق للمكلف بالضريبة كضمان اساسي اولي في جميع انواع التحقيقات المحاسبية، ولم يكتف بذلك ، بل الزم وتحت طائلة البطلان ان يتضمن هذا الإشعار مجموعة من الشروط، سواء من حيث كفيات تبليغه او البيانات الواجب تضمينها.

وهو الأمر الذي يستدعي منا الوقوف على شروط تبليغ الاشعار بالرقابة في فرع اول ، تم الحديث عن مضمونه في فرع ثاني خاتمين المطلب بتقدير هذا الضمان في فرع ثالث.

الفرع الاول: الشروط المتعلقة بتبليغ الاشعار بالرقابة:

ذكرنا اعلاه انه يجب إعلام المكلف بالضريبة قبل القيام بالتحقيق تحت طائلة البطلان وقد يكون هذا الإعلام إما عن طريق رسالة مع العلم بالوصول أو بتسليم الإشعار مباشرة للمكلف مع إشعار بالاستلام، على أن يسلم الإشعار في بداية كل عملية رقابة، وبالتالي، لا يكفي إرسال الإشعار إلى المكلف بالضريبة فقط، بل يجب أن يستلم هذا الإشعار من قبل المكلف فعلياً لتحقيق القصد من الاعلام⁽³⁾.

كما يعتبر إعلام المكلف بالضريبة منتجا أيضا في حالة رفض المكلف استلام الإشعار، بان امتنع عن سحبه من البريد رغم علمه بذلك أو أنه غير عنوانه دون اعلام ادارة الضرائب بذلك .

والعبارة في التبليغ ان يكون لشخص المكلف متى كان شخصا طبيعيا، أما إذا كان المكلف شخصا معنويا فان الإشعار يسلم إلى ممثله القانوني الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة طبقا لاحكام المادة 638 من القانون التجاري و التي ورد فيها:

" يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة و يمثل الشركة في علاقاتها مع الغير يتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمة و كذا السلطات المخصصة بكيفية خاصة لا دارتها و في حدود موضوع الشركة..."

أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فيجب إرسال الإشعار بالتحقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصياً، اما إذا كان المكلف في حالة إفلاس أو تصفية أو في حالة تسوية قضائية فان تسليم الإشعار يكون لشخص المصفي في حالة الإفلاس والتصفية طبقاً لنص المادة 244 و 276 من القانون التجاري اوالى المدين بصفة رئيسية في حالة التسوية القضائية طبقا لاحكام المادة 277 من ذات القانون.

ان عدم احترام اجراء اعلام المكلف بالضريبة من طرف ادارة الضرائب قبل الشروع في أي نوع من التحقيقات المحاسبية وكذا الشكليات المتعلقة بكيفية تبليغه ، يجعل من الاجراءات المتخذة في حقه معيبة يمكن الغاؤها بالطعن فيها وهو ما تم تأكيده من طرف مجلس الدولة في قراره⁽⁴⁾ اثر تصديده للاستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب في القرار الصادر بتاريخ 1999/02/22 عن مجلس قضاء البلدية القاضي ببطلان اجراءات المتابعة الجبائية ضد المستأنف ضدها حيث قرر مجلس الدولة تأييد الحكم المستأنف على اساس ان احكام المادة 03/113 من قانون الرسم على الاعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان

غير ان هذا الاجراء لم به المحققون بما يؤدي الى بطلان اجراءات التحقيق التي قانت بها ادارة الضرائب.

هذا عن اجراءات تبليغ الاشعار بالاعلام فمادا عن مضمونه؟.

الفرع الثاني: مضمون الإشعار بالتحقيق:

ان ضمان اعلام المكلف بالضريبة قبل اي تحقيق محاسبي من خلال تبليغ الاشعار وفقا للاحكام السابق ذكرها ن تعزز من جهة اخرى لما تم التاكيد على وجوب تضمينه بمجموعة من البيانات الالزامية التي من شأنها ان تفتح المجال للمكلف بالضريبة لأخذ فكرة أولية عن التحقيق و تذكيره بما يتمتع به من حقوق اتجاه إدارة الضرائب .

هذا، غير أنه يجب التمييز بين هذه البيانات الالزامية بحسب نوع التحقيق المراد اجراءه، وما إن كان تحقيقا في المحاسبة او تحقيق مصوب أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أما فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة نجد أن المشرع حدد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار طبقا للبند الرابع من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية كما يلي:

ألقاب و أسماء و رتب القائمين بالتحقيق، لمعرفة الاختصاص الشخصي لهؤلاء المحققين.

تاريخ و ساعة أول تحقيق يعين المكان، و الغرض من ذلك تبيان مدى احترام ادارة الضرائب

للمدة القانونية الازمة لتحضير المكلف بالضريبة دفاعه و المحددة ب 10 أيام.

-ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها؛ من اجل التأكد من أن المحققين المكلفين بعملية التحقيق

المحاسبي لم يسبق لهم و أن رقبوا الفترات الزمنية التي شملها التقادم.

ذكر الحقوق و الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق.

الإشارة الى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره.

إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يحدد حقوق و واجبات المكلف.

هذه البيانات هي نفسها البيانات الواجب توافرها في التحقيق المصوب باعتباره تحقيقا محاسبيا، مع

الفارق فيما تضمنته الفقرة الثالثة من المادة 20 مكررا من قانون الاجراءات الجبائية التي الزمت ان

يوضح في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب ، كما يجب إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها.

اما فيما يتعلق اشعار الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فيلاحظ ان الفقرة الثانية البند الثالث

من المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية قد اكدت على حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره

اثناء عملية التحقيق وعلى ضرورة ارفاق ميثاق حقوق و واجبات المكلف مع الاشعار.

وما يلاحظ هنا ان المشرع لم يتوسع في هذه البيانات على عكس الرقابة المحاسبية و تتمثل هذه

البيانات في:

تبيان المدة التي يتم التحقيق فيها، والمتعلق بالسنوات الخاضعة للفحص والإشارة إلى حق المكلف

بالضريبة في الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.

ان البيانات الواجب تضمينها في الاشعار بالتحقيق، لا تقل اهمية عن الاجراء ذاته، فان كان تقصير

ادرة الضرائب في اشعار المكلف بالضريبة يرتب البطلان ، فان خلو الأشعار من جهة اخرى من

البيانات السالف الإشارة إليها يرتب ايضا البطلان وهو ما ذهب اليه مجلس الدولة في قراره الذي ورد

فيه⁽⁵⁾.

" وحيث انه بالرجوع الى اوراق الملف والى تصريحات المستأنف عليه، يتضح ان الشركة المستأنف

عليها كانت محل مراقبة لمحاسبتها عن نشاطها للفترة 97/96/95 الا ان ادارة الضرائب رغم منحها

اجلا لهذا الغرض لم تثبت احترامها للإجراءات المتمثلة خاصة في اشعار الشركة بإمكانية الاستعانة

بمستشار، ومنحها اجل للرد على نتائج المراقبة الجبائية وفقا لمقتضيات المادتين 190 و 191 من قانون

الضرائب المباشرة وكذا المادتين 107 و 108 من قانون الرسم على رقم الاعمال، اد انها اكتفت بناء

على طلب مجلس الدولة بإحضار اشعار بالاستلام وتبليغ نتائج المراقبة خال من الإشارة الى الشرطين

سالفي الذكر.

ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية

وحيث ان خرق المستأنف عليها للإجراءات المذكورة والتي تعتبر جوهرية ، تعرض عملية المراقبة للإبطال طبق للأحكام المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة. وحيث انه ودون التطرق الى الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع يتعين القضاء بإلغاء القرار المستأنف الذي اخطأ في تطبيق القانون، وبعد التصدي القضاء بإبطال اجراءات التحقيق الجبائي وما نتج عنه من اثار".

الفرع الثالث: تقدير الضمان

ان واجب الاعلام المسبق للمكلف بالضريبة باخضاعه الى تحقيق محاسبي ، هو واجب على ادارة الضرائب وحق وضمان للمكلف بالضريبة اكدته ميثاق حقوق المكلفين وكرسه قانون الاجراءات الجبائية ونظم احكامه من حيث الشروط والبيانات والمعلومات الواجب ان يتضمنها لتحقيق الهدف والغاية من الاعلام ، اذ اشترط المشرع الجبائي اساسا، منح المكلف اجل عشرة ايام لتحضير دفاعه وتبيان القاب واسماء ورتب المحققين وتاريخ ووقت اول تدخل والفترة الزمنية التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وحق المكلف بالاستعانة بمستشار اثناء اجراء الرقابة، كل ذلك تحت طائلة بطلان اجراءات التحقيق المحاسبي.

هذا، وادا كان واجب الاعلام ضمانا قانونية حقيقية بيد المكلف بالضريبة المحقق معه من طرف ادارة الضرائب، فان عنصر المفاجئة الطريقة المحببة والمفضلة من ادارة الضرائب في اجراء التحقيقات المحاسبية التي تهدف الى المعايينة المادية لعناصر محاسبة المكلف بالضريبة طبقا لنص المادة 4/20 من قانون الاجراءات الجبائية، يعفي ادارة الضرائب من منح المكلف بالضريبة الاجل الادنى لتحضير دفاعه ، اذ يسلم له الاشعار عند بدء عملية التحقيق وبالنتيجة يجعل من هذا الضمان مجرد حديث خرافة ونقش على الماء.

ان اهمية واجب الاعلام كشرط مسبق قبل اجراء الرقابة المحاسبية المفاجئة سواء، اقتضت على المعايينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، لا تقل اهمية من حيث اثارها عن الرقابة المحاسبية المصوبة او المعقدة في الوضعية الجبائية العامة للمكلف بالضريبة وذلك لسببين اثنين:

فمن جهة أن الرقابة الأولية " الرقابة المفاجئة " وصفت ، بأنها "منطقة ينعدم فيها القانون"⁽⁶⁾ بسبب الفراغ التشريعي الجبائي الذي لم يرسم حدود هذا النوع من الرقابة.

فالخوف من أن تتحول هذه الرقابة من مجرد معايينة مادية للعناصر الطبيعية للاستغلال او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها إلى فحص دقيق معمق ومقنع في الواقع وعن بعد ، دون علم المكلف بالضريبة تحت غطاء المراقبة الفجائية ، هو مساس خطير بضمان اعلام المكلف قبل أي اجراء تحقيق محاسبي سيما في انعدام أي نص تشريعي يمنع المحققين من ذلك هذا من جهة.

ومن جهة اخرى ، فإن المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية تخول لا دارة الضرائب الحق في التصحيح التلقائي من خلال الرقابة الفجائية وهي مجرد رقابة اولية وهو الامر الذي يهدر اهم ضمان اساسي واولي للمكلف بالضريبة الا وهو واجب الاعلام المسبق ومن جهة اخرى حق المناقشة المعارضة وبالنتيجة المساس بحق تحضير دفاعه ، فمادا يتبقى للمكلف من هذا الضمان سوى ظاهره الشكلي⁽⁷⁾؟

فماذا عن حقه في مناقشة معارضة؟

المطلب الثاني: المناقشة المعارضة :

يعتبر الحق في الدفاع بالنسبة للمكلف بالضريبة الضمان العام الذي انيط به اثناء التحقيقات في وضعيته المحاسبية.

هذا الضمان وان تم تجسيده من خلال الحق في الاعلام قبل اي اجراء تحقيق -بصفة محتشمة كما راينا -فانه ومن جهة ثانية يتجلى بوضوح من خلال مبدء او حق اخر كرسه كافة التشريعات الجبائية

على درجات بطبيعة الحال والامر يتعلق بالحق في مناقشة مناقضة بنوعيتها ، شفاهية او مكتوبة وهو الامر الذي سنحاول معالجته من خلال فرعين اثنين نختمهما بفرع ثالث نتناول فيه تقدير هذا الضمان.

الفرع الاول: المناقشة الشفاهية

أن ضمان نقاش شفاهي مباشر و معارض يراد به ذلك الحوار الدائم بين القائم بالتحقيق والمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي و قبل إجراء الإشعار بإعادة التقييم⁽⁸⁾. هذا، ويشكل الحوار بين المكلف بالضريبة والمحقق الارضية الأساس لا جراء الرقابة في المحاسبة اد يسمح لكل طرف الوقوف وبدقة على المركز القانوني للطرف الاخر، من خلال تبادل وجهات النظر حول هذا المركز والرد على ما يثيره كل طرف من دافع او اشكالات قانونية في سبيل تقدير الوعاء الضريبي وتسمح على الخصوص للمكلف بالضريبة، من تقديم ملاحظاته وحججه المتعلقة بمصادر دخله للمحققين.

ويعتبر ضمان المناقشة الشفاهية المعارضة واقعة مادية يقع عبئ اثباتها على المكلف بالضريبة بان يثبت ان المحقق رفض اي مناقشة معه اثناء التحقيق المحاسبي⁽⁹⁾.

ان الحق في مناقشة شفاهية معارضة، ليس مجرد استنتاج تفرضه طبيعة ومضمون التحقيق المحاسبي من خلال تواجد المحقق في المكان الذي يتواجد به المكلف بالضريبة وفي مقره، بل ان كافة التشريعات الجبائية اخدت هذا الضمان بعين الاعتبار وجسدته في قوانينها سواء اكان ذلك بطريق مباشر واضح فيما يتعلق الدول المتطورة اقتصاديا او بطريق غير مباشر ضمني فيما يتعلق بالدول النامية ومنها الجزائر. ان تأكيد التشريع الجبائي على تواجد المحقق بمقر المكلف بالضريبة اثناء التحقيق ، وبالنتيجة ضمان حوار شفاهي بين الطرفين قد تم تعزيزه من جهة اخرى بتكريس حق اخر في صالح المكلف بالضريبة والامر يتعلق بحقه في الاستعانة بمستشار او شخص يراه مؤهل من اختياره لمرافقته عبر كافة مراحل التحقيق، بما سمح وتوسيع دائرة النقاش مع اعوان الإدارة الجبائية وتجسيد نوع من التوازن بين الطرفين وبالأخص من جهة الدفاع عن مصالح المكلف بالضريبة في ظل صعوبة الإجراءات التي يتسم بها القانون الجبائي، كل ذلك بما للمستشار من خبرة و تجربة في الميدان الجبائي والتي من شأنها الوقوف على الأخطاء المرتكبة من قبل إدارة الضرائب.

وبالرجوع الى نص المادة 20/ و 20 مكرر و المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية ، نجد ان المشرع الجزائري قد حاول على الاقل تكريس مبدأ الوجاهية والمناقشة الشفاهية بين اطراف العلاقة الضريبية، اد الزم المحققين بإجراء تحرياتهم فيما يتعلق الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان اي مقر المكلف بالضريبة، كل ذلك من اجل تمكين المكلف من معرفة سير اجراءات ومراحل عملية المراقبة والتعديلات المجارة.

كما ان المادة 6/20 من ذات القانون اشارت بأكثر وضوح الى هذا الضمان من خلال تمكين المكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته ومناقشاته حول رفع مبلغ الضريبة او من اجل شروحات تكميلية اخرى. ليتم تجسيد ضمان المناقشة الشفاهية المعارضة ليس فقط اثناء عملية اجراء التحقيق المحاسبي في وضعية المكلف ولكن امتد هذا الضمان الى ما بعد الإشعار بإعادة التقييم.

الفرع الثاني: المناقشة الكتابية

ان ضمان المناقشة المعارضة الكتابية او الشكلية تكمن من خلال تلك الطلبات الموجهة من طرف الادارة الضريبة للمكلف بالضريبة محل التحقيق الجبائي ، من اجل تزويدها بمعلومات او توضيحات او تبييرات متعلقة بالتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه. ان العمل على تكريس وتحيين قواعد المناقشة الشكلية المعارضة من طرف المشرع الجبائي نتج عنه فتح افاق واسعة للمناقشة الشكلية ، بما ادى الى تنويع استعمال الطلبات الكتابية سواء ، من حيث شكلها او مضمونها.

ومن اهم هذه الطلبات الكتابية المستعملة من طرف ادارة الضرائب اثناء التحقيقات الجبائية: طلب المعلومات ، وهو الطلب التي توجهه ادارة الضرائب للمكلف بالضريبة من اجل تزويدها بمعلومات تمكنها من الوقوف والتأكد من مطابقة هذه المعلومات وتلك التي ادلى بها المكلف في

تصريحاته الجبائية، كل ذلك من أجل رفع الغموض واللبس حول نقاط معينة تضمنتها تصريحات المكلف بالضريبة. والتي تكون عادة أثناء انجاز عملية تجارية معينة أو صفقة غير مصرح بها أو حول ممتلكات المكلف أو عناصر دخله أو في حالة التباين الكبير في تصريحات المكلف فيما يتعلق رقم أعماله خلال سنوات معينة.

طلب التبريرات أو التوضيحات وهو الطلب الذي تلجئ إليه إدارة الضرائب كلما وقفت على غموض يكتنف تصريحاته سواء، من حيث المضمون أو الشكل من أجل توضيح أكثر لهذه المعلومات الغامضة، ومن ثم يلتزم المكلف بالضريبة بالرد الايجابي والمعلل فيما يتعلق المعلومة محل الطلب، من أجل انارة ادارة الضرائب حول مصداقية المعلومات التي ادلى بها في تصريحاته الجبائية. ومثل هذه الطلبات تهدف في حقيقة الامر الى الحصول على الحجج المادية الدامغة لا ثبات واقعة العناصر الضريبية المصرح بها.

مما سبق، يتضح لنا جليا الفرق بين طلب التبريرات أو التوضيحات وطلب المعلومات، فطلب المعلومات يقتصر من حيث مضمونه حول الوصول الى معلومات بسيطة تمكن ادارة الضرائب من توجيه أبحاثها الجبائية اما طلب التبريرات أو التوضيحات فيهدف الى الحصول على معلومات دقيقة من أجل الاستعمال المباشر والفوري لهذه المعلومات، بالإضافة الى كونه يهدف اساسا الى الزام المكلف بالضريبة الى تقديم الأدلة الدامغة لتبرير تصريحاته ومن ثم فان هذا الطلب يتميز عن طلب المعلومات من خلال ميزة تجسيد الدليل المادي⁽¹⁰⁾.

ان مثل هذه الطلبات لن تكون فعالة، الا من خلال مضاعفة الامكانيات والوسائل اللازمة بالنسبة لادارة الضرائب لجمع المعلومات حول الأدلة المادية التي تسمح لها بالاحاطة بمصداقية اسس الضريبة المصرح بها.

في الأخير فان ما يمكن ملاحظته من جهة اخرى ان الطلبات الكتابية المعارضة المتعلقة سواء بطلب المعلومات أو التوضيحات وتبريرات هي ادوات تستعملها الادارة الضريبية ليس فقط عند التحقيقات الابتدائية ولكن ايضا أثناء اخضاع المكلف الى مراقبة محاسبية مصوبة او معمقة شاملة.

ان المناقشة الكتابية المعارضة جسدها المشرع الجبائي الجزائي على غرار تشريعات الدول الاخرى وكان ذلك من خلال نص المادتين 19 من قانون الاجراءات الجبائية فيما يتعلق التحقيقات الابتدائية ونص المادة 20 من ذات القانون فيما يتعلق الرقابة المحاسبية.

الامر الذي كرس ضمان مناقشة كتابية معارضة الى جانب المناقشة الشفاهية سيما، وان المشرع قد احسن ما فعل بعدم اخضاع هذه المناقشة الى شروط شكلية مسبقة بما سمح -على الأقل من حيث الظاهر- وتكريس ضمانات فعالة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير دفاعه.

الفرع الثالث: تقدير الضمان

ان ضمان مناقشة شفاهية معارضة أثناء الرقابة المحاسبية او بعد الاشعار بالتقويم، وان كان في ظاهره ضمان تم تكريسه في قانون الاجراءات الجبائية، غير ان الواقع والقراءة المعمقة للنصوص يفند ذلك ويجعل من هذا الحق مجرد در غبار في اعين المكلفين بالضريبة، ويتجلى ذلك بوضوح على ثلاثة مستويات⁽¹¹⁾.

فعلى المستوى الاول فان الحق في مناقشة شفاهية معارضة أثناء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة لن يُفَعَلَ الا بإرادة المحققين المنفردة، اد لا يوجد اي نص صريح يجبرهم على فتح حوار مباشر مع المكلف بالضريبة او المستشار المختار من طرفه، بما يجعل من الضمان اجراء اختياري خاضع لا رادة المحققين تتحكم فيه عوامل نفسية وثقافية اكثر منها قانونية، كما ان المشرع الجبائي لم يرتب البطالان ان امتنع المحقق من مناقشة او السماع لملاحظات المكلف بالضريبة كما هو الحال في ضمان الاعلام المسبق.

ومن ناحية أخرى القول بكون الرقابة المحاسبية وبما انها تتم على مستوى مقر المكلف بالضريبة من شأنها ان تؤدي الى فتح جسر للحوار والمناقشة بين الطرفين وان كان يصدق في حالة ما اذا كان المكلف الخاضع للتحقيق شخص معنوي غير انه اذا كان شخص طبيعي فان الواقع يثبت ان التحقيقات تتم على

مستوى مكاتب ادارة الضرائب، بما يجعل من فرصة مناقشة وجاهية شفاهية بين الطرفين ضئيلة ان لم نقل منعدمة.

اما على المستوى الثاني، فان عدم وعي الكثير من المكلفين بالضريبة وعدم اطلاعهم على النصوص الجبائية صف الى ضعف الامكانيات سيما اذا تعلق الامر بالاشخاص الطبيعيين والمؤسسات الصغيرة غير المهيكلة من الجانب الاداري ، فانه عادة وان علموا بهذا الحق فانهم لن يكونوا مصحوبين بمستشارين او اشخاص مؤهلين ودورا خبرة في المجال الجبائي لمناقشة المحققين، سيما وان المشرع الجبائي لم ينص صراحة على الزامية حضور المستشار رفقة المكلف بالضريبة اثناء التحقيقات الجبائية واعتبره امر اختياري للمكلف له ان يتمسك به او يتنازل عنه ولم يعتبره اجراء ضروري لازم يترتب عليه البطلان⁽¹²⁾.

اما على المستوى الثالث فان الملاحظ ان المشرع الجبائي وان الزم العون المحقق في حالة رفض ملاحظات المكلف بالضريبة بوجوب ابلاغه بذلك عن طريق رسالة مفصلة ومبررة و اين يكون للمكلف بالضريبة مدة 40 يوم ليرسل ملاحظاته طبقا لاحكام المادة 05/21 من قانون الاجراءات الجبائية يوحى بوجود مناقشة كتابية معارضة، فانه لم يلزم الاعوان المحققين من جهة اخرى بالرد عن الاجابات و الملاحظات الكتابية التي يتقدم بها المكلف بالضريبة لادارة الضرائب كما هو معمول به في تشريعات الدول المتطورة كما هو الحال في فرنسا⁽¹³⁾.

بما يضعف هذا الضمان ويزعزع الضمان الاساس الذي انيط به المكلف بالضريبة الا وهو الحق في الدفاع.

الخاتمة:

اذا كان الهدف من احاطة ادارة الضرائب بسلطات واسعة من اجل ممارسة مهامها الموكلة لها في تمويل خزينة الدولة يجد تبريره في توسع دائرة التهرب والغش الضريبي، فان ذلك لا يعني من جهة اخرى اطلاق يدها الى حد التعسف واهداف حقوق الطرف الاخر.

بما يستلزم تعزيز وتفعيل حقوق المكلفين من خلال تكريس ضمانات حقيقية لتجسيد مبدا الحق في الدفاع باعتباره مبدا دستوري.

ومن ثم كانت ضرورة الاعلام المسبق للمكلف بالضريبة قبل إخضاعه لأي تحقيق و منحه أجل محدد لتحضير دفاعه من جهة و تكمينه من الإستعانة من أهل الخبرة لمرافقته أثناء التحقيقات لدفاع عن وضعه من خلال مناقشة معارضة مع المحققين بما يمكن كل طرف الوقوف و بدقة على المركز القانوني للطرف الأخر من خلال تبادل وجهات النظر حول هذا المركز و الرد على ما يثيره كل طرف للحد من الوقوع في أخطاء و تعسفات من طرف إدارة الضرائب قد تترتب عليها أعباء مالية خطيرة لا يقوى عليها المكلف بالضريبة و يصعب تداركها.

هذه الضمانات التي سعت كل دول على إختلاف أنظمتها السياسية و الإقتصادية إلى تكريسها في تقنينات خاصة للإحتكام إليها لتقرير حقوق و واجبات اطراف العلاقة الضريبية نجدها قد تباينت في تشريعات الدول بين تجسيد فعلي واضح و مؤكد يترتب عن المساس بها بطلان إجراءات التحقيق برمتها ، و بين تشريعات و منها التشريع الجبائي الجزائري الذي يوحى في ظاهره بتكريس هذه الضمانات غير أن عدم الوضوح و الدقة و إنعدام إرادة حقيقة لتجسيد مبدا الموازنة بين مصالح إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة وفي إطار يسوده القانون جعل من هذه الضمانات مجرد ذر غبار في عينا الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية ألا و هو المكلف بالضريبة .

الأمر الذي يستلزم تفعيل هذه الضمانات من خلال إعادة النظر في النصوص بالتأكيد على حق المكلف في الضريبة في الاعلام المسبق قبل التحقيق في محاسبته و منحه أجل محدد لتحضير دفاعه ليس فقط في التحقيق المحاسبي المصوب و المعقم الشامل و إنما كذلك أثناء التحقيق في المحاسبة الفجائي او بالنص صراحة على أن التحقيق الفجائي في المحاسبة الرامي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية

للإستغلال لا يمكن أن يتحول في أي حال من الاحوال إلى تحقيق معمم إلا بعد إشعار المكلف بالضريبة بذلك و منحه أجل لتحضير دفاعه من جهة.
مع تفعيل دور المستشار المرافق للمكلف بالضريبة أثناء التحقيقات و جعله شرط و واجب على المكلف و ليس حق إختياري تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق مع النص صراحة على إلتزام المحقق بفتح مناقشة معارضة مع المكلف بالضريبة و مستشاره و إثبات ذلك في محضر تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق وكذا إلتزام المحقق بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة فيما يتعلق إشعاره بإعادة تقييم الوعاء الضريبي كتابيا .

الهوامش:

- 1- G.AMENDEE-MANESME: principes et pratique du droit fiscal des affaires Economica.paris.1990.p.47.
- 2- ان التحقيق في المحاسبة يقصد منه "مجموعة من التقنيات والتعليمات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت بطريقة معلوماتية والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات الجبائية بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.
انظر: بن اعمارة منصور:إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،طبعة 2011،ص،53.
- 3-غضيفي غضيفي عبد الرزاق:ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المستار في الحقوق ،كلية الحقوق،جامعة محمد خيضر بسكرة،سنة. 2013-2014،ص.86.
- 4 - مجلس الدولة،الغرفة الثانية، قرار رقم 001987،بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة،عدد خاص بالمنازعات الضريبية،سنة 2003.
- 5 - مجلس الدولة،الغرفة الثانية، قرار رقم 009745،بتاريخ 2003/11/18، غير منشور .
- 6- T.DRIRA : la vérification fiscale.Mémoire de DEA.en droit des affaires. fds. 2002-2003.p.45.
- 7- N.BACCOUCHE : de la nécessité du control fiscale.RTF.N.12004.P.25.
- 8- j.SCHMIDT :le controle des activites professionnelles.in.l amelioration des rapports entre l administration fiscale et le contribuable.actes du colloque organise a orleans.15-16sbtembre1988.p13.
- 09-احمدفنديس: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبية، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون ،العدد 35 ،سبتمبر 2013.جامعة باجي مختار،عناية، ص.195.
- 10- FRIEL Kammoun :la prouve en matiere fiscale. Mémoire DEA .faculte du droit de sfax.2001-2002.p.
- 11- MOUHAMED KOSSSENTINI : les garanties du contribuable lors de la vérification fiscal article.p.311.
- 12- O.GADHOUM :Linsuffisance de la protection du contribuable lors du contrôle fiscale. Mémoire de DEA en droit des affaires.FDS.1997.P.67.
- 13- MOUHAMED. KOSSSENTINI :les garanties du contribuable lors de la vérification fiscal .OP.CIT.P312.