

التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة

الدكتور: كوسة فضيل
أستاذ محاضر بكلية الحقوق
جامعة بومرداس

مقدمة:

يُعتبر التحقيق الجبائي من أهم طرق الإثبات الخاصة، التي تتخذها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغشِّ والتهرب الضريبي، والحدِّ من أثارها الوخيمة على الاقتصاد الوطني، لذلك حرص المشرِّع على التأكيد عليه وتقنينه، حسب الطَّريقة المتَّبعة وللأغراض المراد بلوغها، ليشمل التحقيق المحاسبي والتَّحقيق المعمَّق لمجمل الوضعية الجبائية، وفقاً لأحكام المادَّة 20 في فقراتها الأولى، الثانية والثالثة من قانون الإجراءات الجبائية¹.

1- تنص المادة 20 الفقرات الأولى، الثانية والثالثة من قانون الإجراءات الجبائية: «01- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .
يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .
02- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل .
03- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.
إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .
يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 49 أدناه. في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي».

ويعرّف التّحقيق الجبائيّ بأنه: « عبارة عن مجموعة العمليّات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان، المملّقات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال»¹.
وأتناول هذا الموضوع وفق الدّراسة المتضمّنة محورين، الأوّل خصّصته للتّحقيق المحاسبي، أمّا الثّاني فينصبُ على التّحقيق المعمّق.

المحور الأوّل: التّحقيق المحاسبي

انطلاقاً من المملّقات المحاسبية التي يقرّ بها المكلف بالضريبة والتي عن طريقها يقدّم تصريحاته، يأتي دور التّحقيق المحاسبي² لمراجعة هذه المملّقات والدّفاتر والإطّلاع عليها في عين المكان، وهو ما يسمح للإدارة الجبائية فحص صحّة وقانونية الكتابات المحاسبية، ومقارنتها بالوضعيّة الحقيقيّة للنّشاط المزاوّل من طرف المكلف بالضريبة.
ولا يمكن إجراء التّحقيق الجبائيّ إلاّ على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدّفاتر والوثائق المحاسبية، التي نصّ عليها القانون الضريبيّ والقانون التجاري³، فبغياّب هذه الوثائق والمملّقات لا يكون للتّحقيق الجبائيّ أيّ مدلول.

1 - د : محمد عبد الحميد السكري، مبادئ القضاء في الضرائب، مطبعة الجريدة : القاهرة، الطبعة الأولى، سنة 1996، ص 91.

وهو نفس التعريف الذي أشارت إليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يعني التّحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ».

2 - أ : العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008، ص 37.

3 - الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم 101 والمعدل والمتمم بالنصوص:

- القانون رقم 87/20 المؤرخ في 28/12/1987 المتضمن قانون المالية لسنة 1988، الجريدة الرسمية رقم 54.

- الأمر رقم 95/25 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، الجريدة الرسمية رقم 55.

- الأمر رقم 96/27 المؤرخ في 09/12/1996، الجريدة الرسمية رقم 77.

ويمكن للمفتّش أن يصحّح التصريحات، ولكن عليه قبل ذلك أن يُرسل للمكلّف بالضريبة اقتراح التصحيح المزمع القيام به، على أن يبيّن له بكلّ وضوح بالنسبة لكلّ عملية إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك والنصوص القانونية المعتمد عليها. ويقوم المفتّش في نفس الوقت باستدعاء المكلّف بالضريبة المعنيّ إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته في مدّة ثلاثين (30) يوماً، هذا ما قضى به مجلس الدّولة في قرار صادر بتاريخ 21/12/2004: «حيث أنّه عملاً بالمادّة 178 من قانون الضّرائب المباشرة يتعيّن احترام تحت طائلة البطلان الالتزام بالإجراءات الجوهرية المقرّرة في مجال التسوية، وذلك بتوجيه طلب توضيحات ومبررات إلى المكلّف بالضريبة كتابياً وتمكين هذا الأخير من إبداء ملاحظاته في أجل 30 يوماً فضلاً على وجوب تبليغ نتائج التسوية بعد تسببها تسبباً واضحاً قبل إعداد الجدول.

وحيث أنّه بالرّجوع إلى أوراق الملفّ يتّضح أنّ مديرية الضّرائب المستأنف عليها لم تقدّم ما يثبت إخطارها للمستأنف قبل تأسيسها للضريبة محلّ النزاع، ومطالبته بتقديم الوثائق التّبوتية، كما أنّها لم تستجب لاستدعاء مجلس الدّولة الرّامي إلى التّحقّق من قيامها بالإجراءات المذكورة ممّا يؤكّد خرقها للإجراءات.

وحيث أنّ القرار المستأنف برفضه للدّعوى وعدم تصريحه ببطلان إجراءات التسوية يكون قد أخطأ في تطبيق القانون، وبالتالي يتعيّن القضاء بإلغائه وفصلاً من جديد التّصريح بإبطال إجراءات المراجعة الضّريبية وما نتج عنها من جداول، لا يتّخاذها خرقاً للقانون»¹.

وفي حالة انقضاء المدّة دون أيّ ردّ منه، يحدّد المفتّش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حقّ المكلّف بالضريبة في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 009719 الصادر بتاريخ 21/12/2004، الغرفة الثانية، غير منشور.

كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعّمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرُسوم المماثلة¹، محلّ تصحيح تلقائيّ، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 20/09/2005:

« وحيث أنّ إدارة الضرائب قد توصّلت من خلال تحقيقها في محاسبة المستأنف عليه وعلى ضوء المعلومات الواردة إليها، أنّ المحاسبة غير قانونيّة لاحتوائها على عيوبٍ شكليةٍ وموضوعية لثبوت إخفاء المستأنف عليه لمداخيله المتمثّلة في تسبيقات سُدّدت له من طرف شركة DANE وعدم حيازته على فواتير خلال الفترة المعنية.

وحيث أنّ إعادة تقدير المستأنفة لرقم الأعمال المحقّق فعلاً مبرّز عملاً بالمادّة 190 من قانون الضرائب، كما أنّ الطّريقة المعتمدة لإعادة تشكيله سليمةٌ عكس ما جاء في تقرير الخبير الذي أخطأ عند تقديره لرقم الأعمال المحقّق ولهامش الرّبح المطبّق.

1 - نص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: « يجب على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 136 أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيل السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء للمؤسسة أم لا، ويمكنهم عند الاقتضاء إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقّعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في حدود اختصاصهم بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط. يجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب، وإلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها وللاستهلاكات المالية والأرصدة المشكّلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاستهلاكات المالية والأرصدة.

- جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.

- وعند الاقتضاء التزاماً بإعادة الاستثمار المنصوص عليه في المادة 173/02 من هذا القانون.

- كشفاً للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني. وتقدم الشركات فيما يخصها، كشفاً مفصلاً للمبالغ المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويتعين على المصريح بالضريبة أن يقدم كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجرود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المقيدة في التصريح.»

وحيثُ أنَّ القرار المستأنف عند مصادقته للخبرة المعيبة وتخفيضه لمبلغ الضريبة دون الاستناد إلى عناصر موضوعية ومنها ثبوت عدم مسك محاسبة قانونية وثبوت المبالغ المقبوضة فعلاً من طرف المستأنف عليه من خلال كشوفه البنكية، يكون قد أخطأ في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون، وبالتالي يتعين القضاء بإلغائه وفصلاً من جديد رفض الدعوى الأصلية لعدم تأسيسها¹.

كما قرّر المشرع أنه لا يمكن إجراء التحقيق إلا على المكلف بالضريبة الملزم بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي نصّ عليها القانونان الجبائي والتجاري في المواد 9 و 10، 11 و 12 من القانون التجاري²، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 4002/21/12: «حيثُ يستنتج من الملف أن عملية المراقبة التي أُجريت على الوضعية الجبائية للمستأنف تبين وأنه في وضعية مخالفة للقانون التجاري في مواده 90 إلى 11، كونه لم يمسك الدفاتر المحاسبية، كما أنه لم يقدم الفاتورات الخاصة بمبيعاته لسنوات 96-97-98 و 99 المتنازع من أجلها، وكذا غياب الدفاتر الخاصة بالزبائن. وحيثُ أنه ثابتٌ من خلال التظلم المرسل من طرف المستأنف إلى مصالح المستأنف عليها أنه لم ينكر النقص المسجلة خلال عملية المراقبة.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 021975 الصادر بتاريخ 20/09/2005، الغرفة الثانية، غير منشور.

- 2 - تنص المادة 09 من القانون التجاري: «كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً».
- تنص المادة 10 من نفس القانون: «يجب عليه أيضاً أن يجري سنوياً مجرد لعناصر أصول وخصوم مقابلته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد».
- تنص المادة 11 من نفس القانون: «يمسك دفتر اليومية. ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد».
- تنص المادة 12 من نفس القانون: «يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 أعلاه لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجبة طيلة نفس المدة».

حيث أنه يتعين القول أن قرار إدارة الضرائب المتمثل في رفض محاسبة المستأنف عليه وفرض عليه ضريبة تلقائياً جاء طبقاً للمادتين 191 و192 من قانون الضرائب المباشرة والرُسوم المماثلة¹.

ممّا يجعل طلب المستأنف المتمثل في تعيين خبير في النزاع غير جديّ ويتعين رفضه، وبالنتيجة تأييد القرار المستأنف².

وعملاً بمبدأ حماية حقوق وأموال المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب، يجب على هذه الأخيرة أن تُثبت احترامها لإجراءات التّحقيق المحاسبيّ الذي قامت به، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 20/09/2005: «وحيث أن

1 - تنص المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: «لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة رقابة جبائية أو محاسبية إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.»

- تنص المادة 192 من نفس القانون: «01/ تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

تخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوماً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والفاضي بوجوب تقديم التصريح ضمن هذا الأجل، تطبق زيادة 25% على كامل الحقوق الواقعة على كاهل المكلف بالضريبة.

02/ يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152، 153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها. في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوماً ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام تفرض الضريبة تلقائياً وبضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.

تعد التصريحات الخاصة المقررة في المواد 15، 11، 18، 28، 30، 53، 59 و80 والوثائق المرفوقة بها، والتي تستعمل في مراقبة الدخل المفرض في التصريح بالضريبة على الدخل، ووثائق إثبات من أجل تطبيق أحكام الفقرتين الأولى والثانية.»

2 - قرار مجلس الدولة رقم 014438 الصادر بتاريخ 21/12/2004، الغرفة الثانية، غير منشور.

المستأنف يستند في طلبه إلغاء القرار المستأنف على النقص في تعليقه لعدم رده على الدفوع المثارين من طرف المستأنف الحالي، والمتمثلين في عدم تبليغه بالنتائج النهائية للمراجعة وإخضاعه لتحقيقين في مدة لا تتجاوز 7 سنوات خرقاً للقانون.

وحيث أنه بالرّجوع إلى المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة، فإنه يتعيّن احترام إجراءات التحقيق ومنها تبليغ نتائجها النهائية تحت طائلة البطلان.

وحيث ولكن ثابت من الوثائق المرفقة بالملف أنّ تبليغ النتائج الأولية للتحقيق إلى الشركة المستأنفة قد تمّ فعلاً، الأمر الذي مكّنها من إبداء ملاحظاتها كتابياً، كما تمّ تبليغها بالنتائج النهائية، إذ قدّمت مديريّة الضرائب وثيقة من مصالح البريد تبرهن إرسالها للتبليغ عن طريق رسالة مضمّنة تحمل رقم 1610.

وحيث أنّ طلب مسير الشركة المستأنف الرّامي إلى إبطال الضريبة المفروضة على الشركة لعدم احترام إجراءات التحقيق يعتبرُ إذن غير مبرّر مادام أنّه لم يقدّم ما يثبت العكس، ممّا يتعيّن معه دون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع القضاء بتأييد القرار المستأنف الذي أصاب في تطبيق القانون»¹.

يتبيّن من خلال الاطلاع على القرار، أنّ الآجال المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة تعدّ من النّظام العامّ، وكلّ إجراء جاء مخالفاً وخارقاً لهذه المواعيد يعتبرُ باطلاً.

وأشير من جهة أخرى إلى قرار مجلس الدولة صادر بتاريخ 2003/5/20 الذي أخطأ في حساب المواعيد المحددة بستّة (6) أشهر لإجراء عملية التفتيش: «حيث استأنفت إدارة الضرائب قرار مجلس قضاء تلمسان أمام مجلس الدولة الذي أصدر قراره بتاريخ 2000/03/13، قضى فيه بتأييد القرار معتقداً أنّ مدة التحقيق تجاوزت المدة المحددة قانوناً، وبذلك اعتبر أنّ إجراءات التحقيق باطلة فأبطلها، وبالتالي أيد القرار المستأنف طبقاً لأحكام المادة 190 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أنّ مجلس الدولة فعلاً قد أخطأ في حساب المدة أنّه لم يتبيّن له أثناء دراسة وثائق الاستئناف بأنّ بداية التفتيش قد بدأت في 1995/01/18 لا 1995/01/31

1 - قرار مجلس الدولة رقم 021820 الصادر بتاريخ 20/09/2005، الغرفة الثانية، غير منشور.

لكون المكلف بالضريبة تمّ إبلاغه بأنّ التفتيش يبدأ بتاريخ 1995/01/09 وقد طلب مهلة إضافية، فمنحت له إدارة الضرائب مدّة 15 يوم أخرى، وبدأ التفتيش بتاريخ 1995/01/31 بدل 1995/01/18 وانتهت في 1995/07/24 أي خلال مدّة ستّة أشهر المحددة قانوناً، ممّا يستوجب سحب قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2000/03/31، والقضاء بإلغاء قرار مجلس الدولة وقرار مجلس تلمسان المؤرخ في 1997/02/22 ورفض دعوى المكلف بالضريبة»¹.

ونظراً لأهمية التحقيق المحاسبيّ تمّ ضبطه وتنظيمه وفقاً لثلاثة مراحل متتالية وهي: التحضير للتحقيق وبعدها إجراء التحقيق ثمّ نتائج التحقيق.

أولاً: التحضير للتحقيق المحاسبي

يتمثل التحضير للتحقيق² في مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة (إدارة الضرائب)، من أجل إلمامها بكلّ ما يخصّ الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طريق فحص كلّ التصريحات الخاصة. حسب كلّ نوع من الضرائب الخاضع لها وطلب التوضيحات والتبريرات التي سبق الحصول عليها، خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات، التي تمّ جلبها من المصالح الأخرى، حتّى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملفّ الجبائيّ الموحد.

ويقوم المحقق بإجراء بحوث خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة كلّ ما يتعلّق بثروة المكلف بالضريبة الموجودة على مستوى:

- البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وحركتها.

- المحافظات التجارية (الممولون والزبائن).

- الإدارات العمومية.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 010072 الصادر بتاريخ 20/05/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.

2 - أ: العيد صالح، مرجع سابق، ص 39.

-مصالح الجمارك لمعرفة خصوصية المؤسسات المصدرة والمستوردة (وثيقة D3)¹. وفي هذا السياق قضى مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2003/04/15 : «حيث أنّ المشرّع الجزائري كلّف طائفة من الأشخاص من بينهم البنوك بإعدادها سجلات ودفاتر محدّدة على سبيل الحصر في المادة 213 من قانون الضرائب المباشرة² التي حددت كيفية إعدادها وإلزامهم بتقديمها لأعوان الضرائب الذين لهم على الأقلّ رتبة مراقب كلّما طلب منهم ذلك.

حيث أنّ المشرّع لم يلزم البنوك بإعداد القوائم المطلوبة من طرف إدارة الضرائب. حيث أن المخالفة التي تستوجب العقوبة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة³ غير ثابتة بالتالي يتعين رفض طلب المستأنف عليه لعدم التأسيس.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 186799 الصادر بتاريخ 08/01/2001 : «حيث أن المستأنف عليه يمتن تجارة مستورد ومودع لتجارة متعددة الخدمات خلال عام 1993/1994 ففرضت الضريبة وفقا لما كان يصرح به لدى إدارة الجمارك. حيث أن المستأنف عليه لم يكن يمسك دفاتر المحاسبة والتجارة ولم يقدّم بالتصريح لدى إدارة الضرائب عن النشاط الذي كان يقوم به ورقم الأعمال المتحصل عليه مما يجعله قد ارتكب خطأ هروبا من التحصيل الضريبي . حيث لما علمت إدارة الضرائب نشاط المستأنف عليه ورقم أعماله فرضت عليه ضريبة وفقا للتصريحات التي اعتمدت عليها والتي قدمها المستأنف عليه لإدارة الجمارك، ومن خلال القيمة المعتمدة لدى إدارة الجمارك قيمت إدارة الضرائب الضريبة المستحقة والمطلوبة».

2 - المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية في المادة 53 منه والتي تنص : «تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبية إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة المصرفيين وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها. الخاضعين لحق الاطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات».

3 - المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص : «يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها».

حيث أن قضاة المجلس أصابوا في قرارهم مما يستوجب المصادقة عليه¹.
كما يجب على المحقق أن يمسك بعض الوثائق لسير مهمته على أحسن وجه منها:
- بيان مقارنة بين ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى.
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

زيادة على التأكد من رقي الأعمال المصرح بهما، سواء الخاضع للضريبة أو المعفي منها والتخفيضات المطبقة، وقيمة الرسوم المسددة، والمقارنة بين الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، عند قيام المصلحة المحققة بهذه التحضيرات تقوم بإبلاغ المعني بالأمر بالرقابة، وفقاً لأحكام المادة 20 في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية².

ويمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة لكل الوثائق المتعلقة بالملف الجبائي، والتي أظهرت تجاوزات خطيرة، أو علم المصلحة المحققة بوجود إخفاء في المحاسبة³ من طرف المكلف بالضريبة. فيقوم المحقق بمراجعة عناصر هذه المحاسبة والتأكد من صحتها، وذلك حرصاً منها على عدم إخفاءها من طرف المكلف بالضريبة عند إعلامه بمهمة الرقابة. وفي حالة ما إذا أراد المحقق إجراء جرد عامٍ وحقيقيٍّ للمخزون، فإنه بإمكانه القيام بزيارة مفاجئة في أوقات العمل وبحضور مدير المؤسسة نفسه.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 003617 الصادر بتاريخ 15/04/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.
2 - تنص المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية: «لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المهنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة».

3 - أ: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، سنة 2007، ص 54.
- أ: البطريق يونس أحمد، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر: الإسكندرية، سنة 1972، ص 82.

وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية الشروع في مهمته، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 16/09/2003¹.

ثانيا: إجراء التحقيق

بعد استفادة المكلف بالضريبة من المهلة المحددة له بعشرة (10) أيام من التحضير للرقابة، يقوم العون المحقق بالانتقال إلى محلّ مزاوله النشاط، أين تتمّ المعاينة الحقيقية لنشاط المؤسسة وطريقة تسييرها وموقعها في السوق، مع زيارة أماكن الإنتاج والتخزين، من أجل تسجيل كلّ المعلومات التي تخصّ:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- وسائل الإنتاج المستعملة.
- سعر المواد الأولية، سعر التكلفة، سعر البيع الحقيقي ودراسة دوران المخزون.
- طبيعة الرّباثن والموردين.
- علاقة المؤسسة بفروعها في حالة وجود الشركة الأمّ.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 009381 الصادر بتاريخ 16/09/2003 « حيث ولكن لفرض الضريبة تلقائيا يتعين على إدارة الضرائب احترام إجراءات جوهرية تحت طائلة البطلان. وحيث أنه يتبين من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت إشعارها للمستأنف على قيامها بعملية التحقيق الميداني كما لم تمنح له أجلا لتحضير نفسه وإمكانية الاستعانة بمستشار من جهة ولم تثبت إخطاره بنتائج التحقيق لتمكينه من الرد عليها بالرفض أو القبول حسب ما هو منصوص عليه بالمادة 131 فقرة 03 و05 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه فضلا على عجزها عن إثبات احترامها للإجراءات المذكورة فإن إدارة الضرائب تؤكد بموجب التعليمات الصادرة عن مديرها بتاريخ 12/04/1998 والموجهة إلى مفتش الضرائب حول شكوى المستأنف على ضرورة إثبات المفتش المذكور لاحترامه للإجراءات خلال عملية التحقيق بتبيان تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق وتاريخ تبليغ نتائج التحقيق كما تذكر مصالحتها بمبدأ سنوية الضريبة الذي يترتب عنه عدم الأخذ بمخالفة تمت معاينتها خلال السنة اللاحقة للسنة أو السنوات المعنية بالتحقيق الجبائي . وحيث أنه يستنتج من التعليمات المذكورة إذن أن عدم إثبات صحة الإجراءات يؤدي حتما إلى التصريح ببطلانها».

ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في الوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة، وفقاً لأحكام المادة 20 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية¹، التي أنشئت بموجب المادة 22 من الأمر 02/08 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

وانطلاقاً من هذه المعلومات الأولية التي يعتمد عليها المحقق أثناء مباشرته للتحقيق المعمق شكلاً ومضموناً للمحاسبة، يمكنه بعد ذلك من إتمام عمله على أكمل وجه بحيث يباشر مهمة رقابته من الناحية الشكلية للمحاسبة التي تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية، لتبيان قبولها أو رفضها، وهي تشمل جميع الوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري في المواد من 90 إلى 11، والمتمثلة فيما يلي:

- دفتر اليومية (livre journal).

- دفتر الجرد (livre d'inventaire).

هذا كله إضافة إلى جميع الوثائق الابتدائية المتعلقة بدخول وخروج السلع، من فواتير الشراء والبيع، ووصولات التسليم والطلبات...إلخ.

1 - تنص المادة 20 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية التي أنشئت بموجب المادة 22 من الأمر 02/08 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42:

«01/ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن السنة الجبائية. لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير، العقود، وصول الطلبات أو التسليم. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقد لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

02/ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً.

03/ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته. على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. يجب أن يشتمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً توضيح طابع التصوب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

04/ ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً، الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب».

وبعدها ينتقل العونُ إلى المراقبة الموضوعية للوثائق، والتي تتمثل في دراسة مضمونها والتحقق في حسابات الميزانية، خاصة حسابات الاستغلال التي يكثر التلاعب فيها ومحاولات الغش والتهرب الضريبي، وذلك نظراً لأهميتها في تحديد الرّيح الإجمالي (الهامش الإجمالي)، وتشمل هذه الحسابات ما يلي :

1/ حسابات المشتريات: نظراً لسعي المكلف بالضريبة إلى التقليل من قيمة الضريبة المستحقة، فإنه يستعمل جميع الطرق من أجل الوصول إلى هدفه هذا¹. فهو من جهةٍ يعمد إلى تخفيض قيمة المشتريات من أجل تقليص رقم الأعمال، عن طريق عدم تسجيل فواتير المشتريات في الدفاتر اليومية أو الشراء دون فواتير. كما أنه من جهة أخرى يلجأ إلى تضخيم قيمة المشتريات، من أجل الزيادة في رقم الرّسم على القيمة المضافة الخاضعة للخصم وتخفيض الرّيح الإجمالي للمؤسسة، وذلك عن طريق تسجيله لمشترياتٍ خيالية، سواءً كانت هذه المشتريات بدون فواتير أو بفواتير مزورة.

وعليه فالمحقّق يقوم بالفحص النقدي لفواتير المشتريات وتسجيلها في الدفاتر اليومية مع قيامه بدراسة مقارنة بين الكشوف المقابلة المستوفاة وسندات الطلبات والتسليم². أما فيما يخص الرّسم على القيمة المضافة، فإنّ المحقّق ينظر في مدى صحة القيم المخصومة والمعدّلات المطبّقة، وفحصه لتتابعها، والمقارنة بين القيم المخصومة مع التي تمّ ذكرها في التصريح.

2/ حسابات المبيعات: إنّ أهمية حساب المبيعات لا تقلّ عن سابقتها، إذ أنّه يعتبر أحد أهمّ الحسابات بالنسبة للمؤسسة، وعليه فهو يمثل المحور الأساسي الذي يحاول فيه المكلف بالضريبة الغش³ والتلاعب الضريبي. وهو الشيء الذي يستدعي من المحقّق

1. bulletin des services fiscaux, Ministère des finances, Avril 1991, n 01.

2 - قرار مجلس الدولة رقم 025181 الصادر بتاريخ 24/01/2006: « حيث ثابت من خلال التبليغ النهائي للتحقيق المحاسبي أن هناك فرق بين المشتريات وتخفيض في المخزون والمبيعات. وأن المستأنف عليها لم تقدم أي دليل لتبرير هذا النقص الملاحظ في محاسبتها وبناء على تصريحاتها.

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن إعادة التقييم الجبائي كان مؤسسا قانونا.

لذا يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 24/05/2004 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء البلديدة وفصلا من جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس.»

3- bulletin des services fiscaux, D.GI, Avril 1992, p 04.

إعطاءه العناية الكبيرة في التَّحقيق، عن طريق فحص فواتير البيع وسجَّلاته ومقارنتها بحساب البنك أو الصُّندوق، والحساب الجاري (PCC) للمؤسسة¹.

ومن أجل كشف المبيعات غير المسجَّلة، فالمحقِّق يحاول جمع المعلومات المحاسبية لدى زبائن المكلف بالضريبة، لمقارنتها بمجموع عمليَّات البيع المصرَّح بها. وللتوضيح أكثر نستدلُّ بما قضى به مجلس الدَّولة في قرار صادر بتاريخ 2004/12/21².

3/ حسابات المخزونات: إنَّ معظم التَّحايُّلات التي تتمُّ على مستوى حساب المخزونات، تتمثَّل في سعي المكلف بالضريبة إلى إظهار صورة مخالفة عن المخزون، من الموادِّ الأوَّلية والبضائع الجاهزة. سواءً أكان ذلك محاسبياً، عن طريق تقييم البضائع على الصُّورة المخالفة، كما هو معمولٌ به، والذي يؤدي إلى انخفاض النِّسبة الحقيقيَّة للإيرادات السنويَّة. وإمَّا بإخفاء جزءٍ من مخزونه، ليتمَّ بيعه بطريقةٍ لاشرعيَّة في السُّوق، ودون فواتير. ويسلك المكلف بالضريبة أسلوبين للغشِّ هما:

- التَّقليل من المنتجات والمواد الأوَّلية.

- التَّقليل من القيم الحقيقيَّة للمخزون.

1 - bulletin des services fiscaux, Ministère des finances, Mars 1995, N° 10.

2 - قرار مجلس الدولة رقم 015247 الصادر بتاريخ 21/12/2004: «وحيث أن القرار المستأنف أفاد المستأنف عليه بتخفيض مستندا في تسببه على مبدأ البيئة على من ادعى جاعلا عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب. حيث ولكن تطبيقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة فإنه متى ثبت نقص في التصريح أي إخلال المكلف بالضريبة بإلزامه بالتصريح بجميع مشترياته يجوز لإدارة الضرائب في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للمعلومات والوثائق المطلوبة اتخاذ الفرض التلقائي للضريبة الذي يترتب عنه جعل عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة. وحيث أن ما دام أن المستأنف عليه عجز على إثبات أن الضريبة المفروضة عليه عن طريق الفرض التلقائي للضريبة مبالغ فيها فدعواه الرامية إلى إعادة النظر في رقم أعماله كأساس لاحتساب الضريبة المستحقة والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي على النشاط المتي والرسم على القيمة المضافة غير مؤسَّسة.

وحيث أن القرار المستأنف أخطأ إذن باستناده على القاعدة العامة مستبعدا أحكام قانون الضرائب المباشرة كنص خاص يطبق في المنازعات الضريبية المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة.

وحيث أنه يتعين إذن القضاء بإلغاء القرار المستأنف وفصلا من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس».

ونظراً لما تستدعيه الرقابة المحاسبية¹ من التأكيد، فإنّ البضائع المسجلة في الدفاتر يجب أن تكون مطابقةً للمبالغ المسجلة في الفواتير، وكذلك التأكيد من صحة تسجيل كلّ هذه البضائع والمواد الأولية في الدفاتر المحاسبية.

ويتمّ هذا بالاستعانة بفواتير البيع والشراء، بالإضافة إلى إيصالات دخول وخروج البضائع والسلع والمراجعة لمجمل ميزانية المؤسسة. بما تحويه من أصولٍ وخصومٍ حسب القواعد العامة للمحاسبة، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2003 /18 /03 بما يلي: « حيث أنّه أتضح من خلال المراقبة المذكورة أن المدعية المستأنفة بعد إبرامها لصفقة تجارية مع متعامل روسي تحصلت على مبلغ 24.793.385,00 دولاراً أي ما يعادل 1.142.603.183,00 دج حسب الرسالة المقدمة من طرف البنك الوطني الجزائري بوهران إلى مصالح الضرائب التي تشهد تسجيل المبلغ المذكور والخاص بالفاتورة رقم 95/04 في حساب المستأنفة المفتوح لديه.

وحيث أن المستأنفة لم تناقش الخلل المكتشف من طرف إدارة الضرائب المتمثل في عدم تسجيل الفاتورة رقم 95/04 من محاسبتها للسنة المعنية بل اكتفت بالتمسك بالدفع بأن عملية التصدير لم تتم بعد دون أن تنفي حصولها على المبلغ المحول إلى حسابها والمدون بالفاتورة رقم 95/04 كما لم تثبت مصدر هذا المبلغ مادام أنها تدعي أن البضاعة المخصصة للتصدير لفائدة المتعامل الروسي لم تصدر.

وحيث أن إعادة تقييم الضريبة من طرف المستأنف عليها تم طبقاً للقانون الجبائي وكذا للمبدأ العام القائل بأن كل المداخل تخضع للضريبة حتى ولو كان مصدرها غير معلوم لذا يكون التعديل الجبائي بإدراج مبلغ الفاتورة غير المصرح بها والمصاريف غير القابلة للخصم ضمن المداخل الخاضعة للضريبة تطبيقاً سليماً لقانون الضرائب المباشرة وكذا أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال.

1 - د : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص 97.

أ : خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد : عمان، سنة 1989، ص 89.
- أ (ة) : هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008، ص 05.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقاً سليماً، مما يتعين معه تأييد قرارهم المستأنف فيه»¹.

ثالثاً: نتائج التحقيق

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة، يعمل المحقق على استخلاص النتائج المحصّل عليها والتي عن طريقها يقرّر مدى صحّة أو خطأ هذه التصريحات، وبموجبها تُستحدث التعديلات القانونية إن وجدت. أمّا في حالة ما إذا كانت النتائج المحصّل عليها مطابقة لما هو مصرّح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج المحصّل عليها. وفي حالة إثبات تجاوزات أو أخطاء، فإنّ المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم (redressement)، والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي من جهة، وإجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى:

1/ إجراء التقويم الثنائي: انطلاقاً من هذا الإجراء، فالمكلف بالضريبة له الحق في مناقشة المحقق في النتائج المتحصّل عليها، على أساس أنّه امتثل لالتزاماته الجبائية بتقديمه تصريحات في وقتها المحدّد. ويبدأ بإشعاره بالتقويم الذي ستقوم به الإدارة الجبائية، مع إعطائه قدرًا معيّنًا من الضمانات التالّية:

- التّفصيل الكامل للإشعار بالتقويم ليفسح المجال له لتقديم ملاحظاته وآرائه في مدّة أربعين (40) يوماً، وفقاً لأحكام المادّة 20 في فقرتها السادسة المقطع الثالث من قانون الإجراءات الجبائية². هذا ما قضى به مجلس الدّولة في قراره الصّادر بتاريخ 1993/11/10.

- إمكانيّة المكلف في الاستعانة بمستشار قانوني، لمساعدته في النّظر إلى اقتراحات المحقق وتقديم ملاحظاته وفقاً لأحكام المادّة 02 الفقرة السادسة من نفس القانون³.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 006437 الصادر بتاريخ 08/03/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.
2 - تنص المادة 20 الفقرة السادسة المقطع الثالث من قانون الإجراءات الجبائية: «يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً ليرسل بملاحظاته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني».
3 - تنص المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية: «يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها».

2/ إجراء التّقييم الأحادي: يُعتبر هذا الإجراء كعقابٍ للمكّلف بالضّريبة الذي لم يلتزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها في المادّة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في فقراتها الأولى، الثّانية، الثّالثة، الرّابعة، الخامسة والسادسة¹.

وتمارس الإدارة الجبائية هذا النّوع من التّقييم باتّخاذها الإجراءات الآتية:

- إجراء التّعديل التّلقائي.

- إجراء التّقدير التّلقائي.

- إجراء فرض الضّريبة تلقائياً.

- إجراء التّصحيح الضّريبي.

وفي هذا السّياق قضى مجلس الدّولة في قرارٍ صادر بتاريخ 1999/05/17 ما يلي:

« حيث أنه يستخلص من الأوراق والوثائق المقدمة في الملف وخاصة ملف الدرجة الأولى أنه على إثر التدقيق الذي قامت به مصلحة البحث والتدقيق بوهران على المحاسبة المتعلقة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة سومايكا قامت إدارة الضرائب بتصحيح ضريبي ثم عندما عاينت بأن الأرباح لم توزع ولم يصرح بها في أجل الثلاث سنوات أخبرت المستأنف بأن الضريبة التكميلية على المداخل المتعلقة به سوف يتم توزيعها بحصص متناسبة مع الحصص في الشركة المذكورة.

1 - تنص المادة 44 في فقراتها الأولى، الثانية، الثالثة، الرابعة، الخامسة والسادسة من نفس القانون: «يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى: 01/ عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير.

02/ في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و69 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به،

03/ في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد شهرواخذ على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته، 04/ على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقاً للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة،

05/ على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها،

06/ في حالة رفض المحاسبة الذي يتم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 31 أعلاه.»

وبهذا تكون إدارة الضرائب قد احترمت أحكام المادة 64 الفقرة الثامنة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، وأن المستأنف لم يقدم أي عنصر من شأنه أن يسمح لمجلس الدولة بأن يعيد النظر في هذه الزيادة.

مما يتعين تأييد القرار المطعون فيه في كل مقتضياته»².

وفي قرار آخر صادر بتاريخ 24/07/2006 قضى مجلس الدولة بما يلي: «وحيث أنه ثابت من الملف وبالخصوص من تصريحات الطرفين أن الضريبة محل النزاع تخص سنة 1997 وهي مبنية على معلومات في شكل كشوف الزبائن ومحضر محرر من طرف أعوان مديرية الأسعار التي تثبت إخفاء مشتريات وصحة الضريبة الإضافية ما لم يقدم المكلف بالضريبة لدليل عكسي.

وحيث أن الدليل العكسي المقدم من طرف المستأنف عليه والمتمثل في أن الممولين مصدري كشوف الزبائن تمت متابعتهم وإدانتهم جزائياً على أساس التصريح الكاذب إثر الشكوى المقدمة من طرف المستأنف عليه بعد إنكاره لعمليات الشراء المنسوبة إليه يستبعد كون الحكم الجزائري المؤرخ في 28/04/2002 والقرار الصادر في 29/10/2003 المؤيد له جزائياً لم يثبت إدانة جميع الممولين المحررين لكشف المعلومات.

وحيث أن هذه المعلومات التي نتجت عنها التسوية صحيحة إذن وأن الضريبة الإضافية المفروضة على المستأنف عليه مؤسسة لثبوت الإخفاء طبقاً للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن القرار المستأنف بإلغائه الجدول محل النزاع يكون قد أخطأ إذن في تطبيق القانون، ويتعين بالتالي القضاء بإلغائه، وفصلاً من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس»³.

1 - تنص المادة 46 الفقرة الثامنة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: «تعتبر مداخيلاً موزعة على وجه الخصوص:

08/ النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث (03) سنوات، محل تخصيص إلى رأسمال الشركة».

2 - قرار مجلس الدولة رقم 144876 الصادر بتاريخ 17/05/1999، الغرفة الثانية، غير منشور.

3 - قرار مجلس الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ 24/01/2006، الغرفة الثانية، غير منشور.

وعليه فالمحقق الجبائي باعتماده على الوسيلة المحاسبية، والتي هي أنجع وسيلة في قمع الغش والتهرب الضريبي¹، يمكنه تحديد أسس فرض الضريبة، دون إسهام المكلف بالضريبة، وفقاً لأحكام المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية².

وتفادياً للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فإنه لا يمكن الرّفص الكليّ أو الجزئيّ للمحاسبة المقدّمة إلا:

- عند وجود أخطاءٍ أو إعفاءاتٍ أو معلوماتٍ غير صحيحة خطيرة ومتكرّرة.

- انعدام الوثائق التي تبرّر القيم المحاسبية، هذا ما قضى به مجلس الدولة

في قراره الصادر بتاريخ 1998/11/23: «حيث يستخلص من أوراق ملف القضية أن المستأنف يطالب بإلغاء الضريبة المسلطة عليه من قبل إدارة الضرائب والنتيجة عن إعادة تقويم المسكن الذي اشتراه موضحاً بأن هذا التقويم لم يبن على أسس قانونية وجاء بدون توضيح...»

حيث يتبين فعلاً مما سبق أن إدارة الضرائب عندما قامت بعملية المراقبة ورفعت قيمة المسكن أشعرت المستأنف بهذا التعديل وعند رفضه ذلك أحالت القضية على لجنة التوفيق حسبما ما تنص عليه المادة 102 من قانون التسجيل³، ولما ثبت أن

1 - مديرية الضرائب تحصي 11 ألف غشاش ومهرب للأموال، مقال منشور بجريدة الخبر اليومية العدد 5451 السنة الثامنة عشر ليوم 16 أكتوبر 2008، ص 05: «كشف أمس مدير الإعلام والتوثيق بالمديرية العامة للضرائب (ي.أو) أن عدد المسجلين في البطاقة الوطنية للغش الجبائي بلغ إلى غاية يوم أمس 10980 متعامل تم تقييد مؤسساتهم عبر مختلف المصالح التابعة لوزارة التجارة بالإضافة إلى الجمارك والضرائب وأوضح المتحدث أن هؤلاء المتعاملين سيمنعون من مواصلة نشاطاتهم إلى غاية تسوية وضعيتهم ولا يمكنهم التحرك أمام إمكانية إطلاع مختلف هيئات الدولة المعنية بالتجارة الخارجية وكذا البنوك الموطنة لعملية الاستيراد على القائمة الاسمية للبطاقة الوطنية للغش الجبائي».

2 - تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية: «إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة، يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض المحاسبة».

3 - تنص المادة 102 من قانون التسجيل: «تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات، لجنة للمصالحة، تتشكل من:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيساً،
- مفتش التسجيل،
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارات،
- قابض الضرائب المختلفة،
- قابض مفتش الضرائب المباشرة،
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية،
- ممثل عن إدارة الولاية».

قيمة المسكن هي فعلا القيمة المقدرة من إدارة الضرائب فإنها قامت بتعديل الرسوم المستحقة للإدارة، وبالتالي فدفع المستأنف في غير محلها طالما أنه لم يصرح بالسعر الحقيقي للسكن لاسيما وأن إدارة الضرائب قامت بجميع الإجراءات القانونية في مراجعة السعر، وعليه فالقرار المستأنف طبق صحيح القانون مما يتعين تأييده¹.

المحور الثاني : التّحقيق المعمق

تباشر مصالح الرّقابة لدى الإدارة الجبائية على غرار التّحقيق المحاسبيّ التّحقيق المعمق. إذ أُستحدث عام 1992 ما يعرف بالتّحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، وذلك مسaire للإصلاحات الجبائية، وفقاً لأحكام المادة 12 في الفقرات من الأولى إلى الرّابعة².

1 - قرار مجلس الدولة رقم 141584 الصادر بتاريخ 23/11/1998، الغرفة الثانية، غير منشور.

2 - تنص المادة 21 في الفقرات من الأولى إلى الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية: «01/ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التّحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذا التّحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب مفهوم المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

02/ لا يمكن القيام بتّحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل

03/ لا يمكن القيام بتّحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتّحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتّحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام، يجب أن يذكر الإشعار بالتّحقيق الفترة موضوع التّحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو .

04/ تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التّحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتّحقيق المنصوص عليه في الفقرة 03 أعلاه أو تاريخ تسليمه. غير أن مدة المراقبة المنصوص عليها في الفقرة السابقة لا تطبق في حالة استعمال المناورات التديسية المثبتة قانونا، أو عندما يكون المكلف بالضريبة قد قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة، أو عندما لا يرد في الأجل على طلبات التفسير أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه».

«فالتحقيق المعمق يعتبر امتداداً منطقيّاً للتحقيق المحاسبي والذي يخصّ بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي»¹.

ويشمل التحقيق المعمق جميع عمليات التحقيق التي تهدف إلى العمل على البحث في مدى التطابق والانسجام. بين ما صرّح به المكلف بالضريبة من جهة، وبين ما هو موجود في أرض الواقع. بالتأكد من الوضعية المالية للمكلف بالضريبة، ونمط معيشته من جهة أخرى.

ويعتمد في ذلك على المقارنة بين جميع هذه العناصر، بجمع كلّ المعلومات التي تخصّ المكلف بالضريبة عن طريق الأبحاث الخارجية المعمّقة، والتي تؤوّل في معظمها إلى إعداد ميزانية الخزينة. وذلك من خلال تحليل الحسابات البنكية وصناديق التوفير وغيرها من المؤسسات المالية الأخرى، التي لها علاقة بحسابات المكلف بالضريبة. يؤخذ بعين الاعتبار في هذه الطريقة مجمل نفقات المكلف بالضريبة ومجالات توظيف أمواله، بغرض التحقيق والتدقيق في تطوّر ذمته المالية²، وقد يأتي كمراجعة عينيّة في عين المكان أو كتكملة لرقابة سابقة.

أولاً: إجراءات التحقيق المعمق

من أجل الوصول إلى الهدف المنشود، يقوم المحقق بفحص بعض الوثائق الأخرى التي لها علاقة بثروة المكلف بالضريبة. كالوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل التي تخصّ العقارات المبنية وغير المبنية، وجميع الاكتتابات في الأسهم، الحصص في الشركات والقروض. هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2006/01/24: «وحيث أنه عملاً بالمادة 131 مكرر 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³ سببت الضرائب مراجعة وضعية المستأنف عليه أساساً على اعتباره إطاراً سامياً لتبرير تقديرها

لنفقة معيشية بمبلغ 22.000 دج شهرياً في سنة 1997 و35.000 دج شهرياً ابتداء من

1- أ: عدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص 33.
2- د: العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر للنشر والتوزيع: عمان، سنة 1990، ص 52.

د: محمد التهامي طواهر وأ: الصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، الطبعة الثانية، سنة 2005، ص 73.

أ: الصبان محمد سمير، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية: الإسكندرية، سنة 1997، ص 53.
3- المادة 131 مكرر 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامها إلى المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

1998 وعلى تصريحاته بمساهمته في بناء مسكن مشترك بالجزائر العاصمة مقدره هذه المساهمة جزافيا بـ100.000 دج سنويا، وتصريحه بشراء شقة ببجاية بمساهمة زوجته فقط مستبعدة دفع المستأنف عليه بمساهمة أبيه وأخيه بنسبة 40% المبررة بشهادة توثيقية محررة سنة 2001 أي في تاريخ لاحق للسنتين محل المراجعة.

وحيث أن الاحتجاجات المقدمة من طرف المستأنف للدفع بأن تقدير نفقاته في إطار المراقبة المعمقة ولوضعيته الجبائية مبالغ فيها وغير جدية بالنظر إلى النفقات المعترف بها من طرفه والمثلة في مساعدة والديه وماديا والمشاركة في إنجاز مسكن بالجزائر العاصمة وشراء مسكن ببجاية بمساهمة زوجته فقط، النفقات التي لا تتناسب والمداخيل المصرح بها، مما يتعين معه القول أن نتائج التحقيق سليمة وبالتالي أن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي محل النزاع محدد على أساس معايير موضوعية.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب إذن عند رفضه للدعوى ويتعين بالتالي تأييده¹. ويتبين أن هذا النوع من الرقابة المحاسبية، الغاية منه اكتشاف الغش الضريبي من أجل إثباته والقضاء على آثاره. ولا يتم إلا بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تمّ التصريح به من طرف المكلف بالضريبة، مع أخذ بعين الاعتبار الشروط المنصوص عليها في المادة 21 الفقرتان الخامسة والسادسة من قانون الإجراءات الجبائية². حتى يتسنى للقاضي الإداري بسط سلطته على كل الوقائع والإجراءات.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 024549 الصادر بتاريخ 24/01/2006، الغرفة الثانية، غير منشور.
2 - تنص المادة 21 في فقرتها الخامسة والسادسة من قانون الإجراءات الجبائية: «05/ عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20/6 أعلاه، ويمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام».

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بكفاية وأن يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وأن يصيغ ملاحظاته أو أن يصرح بقبوله فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. 06/ عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية».

ثانيا: ميعاد التحقيق المعمق

وتنجرُّ المنازعات المتعلقة بإجراءات التَّحقيق المَعْمَق، عندما يتعلَّق الأمر بتبليغ المكلف بالضريبة بالتَّأنيج أو احترام آجال تكليفه، هذا ما قضى به مجلس الدَّولة في قرار صَادِر بتاريخ 2005/04/19: « وحيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن المدعي الأصلي المستأنف عليه الذي يمارس مهنة موثق قد بلغ بالإشعار بالتحقيق المعمق بتاريخ 2000/07/16 وأنه بلغ بنتائجه تدريجيا وذلك في 2001/07/04 بالنسبة للتأنيج المعروضة على المكلف بالضريبة لإبداء ملاحظته ثم في 2001/12/21 فيما يخص النتائج النهائية.

وحيث أن العبرة في التبليغ بالنتائج النهائية لاحتساب مدة التحقيق المعمق، النتائج التي تعتمد لتأسيس الضريبة المبلغة للمستأنف عليه بموجب إنذار رقم 239/2001 وليس بتبليغ النتائج المؤقتة التي يمكن لإدارة الضرائب مراجعتها متى كانت ملاحظات المكلف بالضريبة مبررة قانونا.

وحيث أنه عملا بالمادة 131 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ يتعين تحت طائلة البطلان القيام بإجراءات التحقيق المعمق خلال مدة سنة. وحيث أن التحقيق المعمق محل النزاع قد تجاوز المدة المذكورة، مما يتعين معه القضاء بإبطال إجراءاته.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب مبدئيا في تطبيق القانون إلا أنه يتعين تعديله في جزئه القاضي بإلغاء الضريبة الذي لا علاقة له بموضوع النزاع الحالي المنصب على الإجراءات².

وفي قرار آخر صادر بتاريخ 2003/06/17 قضى مجلس الدَّولة بما يلي : «حيث أن المستأنف عليه كان محل تحقيق معمق لوضعيته الجبائية حول دخله الإجمالي حيث وجه له إشعار بالتحقيق بتاريخ 1998/11/11.

1 - المادة 131 مكرر الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 والتي نقلت أحكامها إلى المادة 21 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص : «تحت طائلة بطلان فرض الضريبة .لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 03 أعلاه أو تاريخ تسليمه».

2 - قرار مجلس الدولة رقم 015559 الصادر بتاريخ 19/04/2005، الغرفة الثانية، غير منشور.

وحيث أنه تطبيقا للمادة 131 مكرر فقرة 30 يمنح للمكلف بالضريبة محل التحقيق المعمق أجلا للتحضير لا يقل عن 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

وحيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف وإلى تصريح المستأنفة إدارة الضرائب نفسها فإن التحقيق شرع فيه يوم 1998/11/21 أي قبل انتهاء الأجل المذكور مما يعد خرقا لإجراء جوهرى مقرر بالمادة 131 مكرر 30 من قانون الضرائب المباشرة¹ لذا يتعين القول أن دفع المستأنفة باحترامها لهذا الإجراء الجوهرى غير مبرر.

وحيث أنه دون مناقشة الأوجه الأخرى يتعين التصريح بأن إجراءات التحقيق المعمق باطلة لعدم احترامها للمادة 131 مكرر 30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² وأن قرار فرض الضريبة المترتب عن هذا التحقيق باطل بدوره على أساس مبدأ «كل ما بني على باطل فهو باطل».

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا في تقدير الوقائع وتطبيق القانون وبالتالي يتعين تأييد قرارهم المستأنف كلية³.

وتستهدف هذه الإجراءات حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة⁴ وتعتبر بمثابة ضمانات لهم، يؤدى خرق إحداها إلى إبطال إجراءات التحقيق، ومن ثم إلغاء الضريبة لمخالفتها القانون.

1 - المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 04 من ق. المالية لسنة 2000، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ونقلت أحكامها إلى المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - المادة 131 مكرر 03 من نفس القانون معدلة بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2000 وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - قرار مجلس الدولة رقم 010630 الصادر بتاريخ 17/06/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.

4 - المستشارية: كربي زوبيدة، مقال، المراقبة كسلب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، سنة 2005، ص 18.

ومن بين هذه الإجراءات المنصوص عليها تحت طائلة البطلان في التّحقيق هي:
- إنعدام تبليغ طلب التّوضيح أو المبرّرات أو عدم ذكر الأجل الممنوح للردّ وفقاً لأحكام المادّة 19 الفقرة الثّالثة من قانون الإجراءات الجبائيّة¹.
- عدم تبليغ المكلف بالضّريبة بتعديل الموادّ التي تُؤسّس عليها الضّريبة وفقاً لأحكام المادّة 44 الفقرة السّابعة من نفس القانون².
- عدم تعليل وتسبب التّعديل من طرف المحقّقين في المحاسبة، وهذا يعتبرُ عيباً من العيوب، يؤدّي إلى إلغاء القرار المتضمّن تأسيس وفرض الضّريبة على المكلف بالضّريبة، بسبب عدم مشروعيتها.

ثالثاً: سلطات المراقبين الجبائيين

حوّل المشرّع سلطات واسعة للمراقبين الجبائيين تتمثل فيما يلي:

- 1 - تنص المادة 19 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية: «لما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابياً .
يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً».
- 2 - تنص المادة 44 الفقرة السابعة من نفس القانون: «على كل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية على المجموع المعفى، ولم يقدم تصريحاً بذلك أو يكون دخله المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية .
وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة، يحدد أساس فرض الضريبة، عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة والمداخيل العينية، منقوص من مبلغ المداخيل المعفاة من الضريبة بموجب المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة .
في الحالة المذكورة في هذه الفقرة، يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته.
ويحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للشروط المنصوص عليها في الفقرة السابقة دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا .
إن النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة والمداخيل المذكورة أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معابنتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدى عدة سنوات .»

- رفض محاسبة المكلف بالضريبة بسبب وجود خللٍ بها، بعد استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها التقديرية، في اعتبار وتقدير العيوب اللاحقة بالمحاسبة كالتقائص والإخفاءات. أو بسبب امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم الوثائق المحاسبية. هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر في 1999/06/21 : «حيث أن تقويمات لتصريحات المستأنف لسنوات 1991/1992-1991/1990-1990/1990 والتي أجرتها نيابة مديرية المراقبة الضريبية لولاية تيبازة باطلة ولهذا يجب التنازل بقيمته 10.098.479,10 دج وبالتالي يتعين استرجاع المبالغ التي تفوق 101.884,00 دج.

حيث أنه بالرجوع إلى القرار المطعون فيه فإن قضاة المجلس سببوا قرارهم كونه بالرجوع إلى المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة، فإن المشرع صرح إذا رفضت محاسبة المكلف بالضريبة لأسباب قانونية وهو ثابت من الملف فإن المحققين غير مجبرين على الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة والتحديد للضرائب المستحقة يكون تلقائيا وغير جاهز.

وعليه فإن قضاة المجلس عينوا خبيرا وأسندوا له مهمة القول هل أن محاسبة المستأنف صحيحة وقانونية وتحديد إذا التصريح والتقويم الطارئ على تصريحات المستأنف من طرف الإدارة مبرر.

وحيث أن الخبير المعين خلص إلى أن المحاسبة غير ممسوكة طبقا للقانون وأن مضمونها غير صحيح والإخفاء ثابت، وعليه فإن قضاة المجلس قدروا الدعوى أحسن تقدير، الأمر الذي يتعين معه التصريح بالمصادقة على القرار المطعون فيه»¹.

- فرض الضريبة تلقائياً، في حالة امتناع المكلف بالضريبة، وعرقلة إجراءات رقابة حسابية، أو عدم مسك محاسبة قانونية، عدم تقديم الدفاتر المحاسبية، أو في حالة عدم ردّ المكلف بالضريبة على طلبات المحققين الجبائين، بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

ولا يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريحات اللازمة وتقريره المالي في المدّة المطلوبة قانوناً، أن يتعدّد بخطأ من المحاسب الذي يدير أعماله بذلك.

1 - قرار مجلس الدولة رقم 154758 الصادر بتاريخ 21/06/1999. الغرفة الثانية، غير منشور.

خاتمة:

يعتبر التحقيق الجبائي بشقّيه، سواءً التّحقيق المحاسبي أو المعمّق من أهمّ الأساليب ووسائل الإثبات في المنازعات الضّريبية، التي يُتيحها المشرّع لأعوان إدارة الضّرائب. من أجل فحص والكشف عن العمليّات الحقيقيّة والفعليّة حمايةً لأموال الخزينة العموميّة، التي يقومُ بها المكلف بالضّريبة الذي عادةً ما يلجأ للأساليب التّحايل والغشّ، لأجل الإنقاص والتّهرّب من الضّريبة الواجب دفعها. غير أنّنا نلاحظُ من جهةٍ أخرى، أنّ المشرّع وفي إطار الحدّ من التّعسّف وتجاوزات مفتّشي إدارة الضّرائب، فقد سنّ قواعد قانونيّة يلتزمُ بها هؤلاء، تحت قابليّة بُطْلان الإجراءات المتّخذة والضّريبة المفروضة على المكلف بالضّريبة تطبيقاً للمادّة 46 من الدستور¹.

1 - تنص المادة 64 من الدستور: «كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.»

