



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة وهران 2 محمد بن احمد



مستخرج من محضر اجتماع المجلس العلمي للكلية

كلية

الحقوق والعلوم السياسية

بيانات الدورة

طبيعة الدورة		تاريخ الدورة	رقم الدورة
استثنائية	عادية		
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	2022 / 03 / 17	02



ومن بين النقاط المدرجة في جدول أعماله

المصادقة على تقارير تقييم المحاضرات

1. عرض الملف : مطبوعة خاصة بالأستاذ لونيس عبد الوهاب، بعنوان: "محاضرات في الاجراءات الجبائية".

قرر المجلس العلمي بتاريخ 2021-12-01 تعيين الأستاذ بن زحاف فيصل والأستاذة عيس سهيلة كمقررين

(1) الأستاذ بن زحاف فيصل تقدم بتقرير إيجابي مؤرخ بـ 2022-03-14.

(2) الأستاذة عيس سهيلة تقدمت بتقرير إيجابي مؤرخ بـ 2022-03-13.

الرأي والتوصية: الموافقة

سلم هذا الإشهاد بطلب من الأستاذ لونيس عبد الوهاب لاستعماله في حدود ما يسمح به القانون

كاتب الجلسة

الأستاذ دراغو توفيق.



دراغو توفيق

نائب العميد المكلف بالدراسات ما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية لكلية الحقوق والعلوم السياسية بالنيابة

رئيس المجلس العلمي للكلية

الأستاذ العربي شحط عبد القادر

18 مارس 2022

الأستاذ العربي شحط عبد القادر
رئيس المجلس العلمي
كلية الحقوق والعلوم السياسية



السنة الثانية

ماستر

تخصص

القانون العام

الاقتصادي

وتخصص

القانون

الإداري

سلسلة محاضرات لطلبة كلية الحقوق والعلوم السياسية

محاضرات في مادة

الإجراءات الجنائية



من إعداد الأستاذ لونيس عبد الوهاب

Google Scholar :

ORCID :

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مخبر الاستثمار والتنمية المستدامة

2022/2021

الفهرس

02	مقدمة
04	الفصل الأول: إجراءات الرقابة الجبائية
11	المبحث الأول: سلطات التحري
12	المطلب الأول: سلطات التحري التقليدية
13	الفرع الأول: حق الاطلاع
16	الفرع الثاني: طلبات التوضيحات والتبريرات
22	المطلب الثاني: سلطات التحري الحديثة
22	الفرع الأول: حق التحقيق
27	الفرع الثاني: حق المعاينة
33	المبحث الثاني: التحقيق والتصحيح الجبائي
33	المطلب الأول: التحقيق الجبائي
34	الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة
40	الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
46	المطلب الثاني: التصحيح أو إعادة التقييم الجبائي
49	الفرع الأول: التصحيح الوجيه
53	الفرع الثاني: التصحيح التلقائي
61	المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيق والتصحيح الجبائي
62	الفرع الأول: الضمانات الواردة أثناء التحقيق
64	الفرع الثاني: الضمانات الواردة أثناء التصحيح
68	الفصل الثاني: إجراءات المنازعة الجبائية



- 68 المبحث الأول: منازعة الوعاء
- 68 المطلب الأول: المرحلة الإدارية
- 69 الفرع الأول: الشكوى أمام الإدارة
- 73 الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن
- 76 المطلب الثاني: المنازعة القضائية
- 76 الفرع الأول: إخطار القاضي الإداري بالدعوى القضائية
- 77 الفرع الثاني: شروط الدعوى الجبائية أمام القاضي
- 78 الفرع الثالث: التحقيق في الدعوى
- 88 الفرع الرابع: سير الخصومة والحكم
- 89 الفرع الخامس: الطعن أمام مجلس الدولة
- 90 المبحث الثاني: منازعة التحصيل
- 90 المطلب الأول: التحصيل الجبري للضريبة
- 91 الفرع الأول: الشروط العامة للمتابعة
- 93 الفرع الثاني: إجراءات المتابعة
- 94 المطلب الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري
- 95 الفرع الأول: الاعتراض على الاعتراض على إجراءات المتابعة
- 95 الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري
- 96 الفرع الثالث: الدعوى الخاصة بكل إجراء من إجراءات المتابعة





مقدمة

سوف نتعرض في هذه المحاضرة لنوعين من الإجراءات الجبائية:

الأولى: تخص الإجراءات الإدارية، تمارسها الإدارة الجبائية للتحقق من مدى احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الضريبية، وتسمى بإجراءات الرقابة الجبائية. تنقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات التحري وإجراءات التحقيق وما يتبعها من تصحيح وتعديل للوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.

الثانية: تخص الإجراءات المنازعاتية يمارسها المكلف بالضريبة ليواجه بها سلطات الإدارة أمام القضاء الإداري، وتسمى بإجراءات المنازعة الجبائية. تنقسم هذه الإجراءات بدورها إلى قسمين: إجراءات منازعة الوعاء وإجراءات منازعة التحصيل.

الخطة الإجمالية

الفصل الأول: إجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: سلطات التحري

المطلب الأول: سلطات التحري التقليدية

المطلب الثاني: سلطات التحري الحديثة

المبحث الثاني: التحقيق والتصحيح الجبائي

المطلب الأول: التحقيق الجبائي

المطلب الثاني: التصحيح أو إعادة التقويم الجبائي

الفصل الثاني: إجراءات المنازعة الجبائية

المبحث الأول: منازعة الوعاء

المطلب الأول: المرحلة الإدارية

المطلب الثاني: المنازعة القضائية

المبحث الثاني: منازعة التحصيل

المطلب الأول: التحصيل الجبري للضريبة

المطلب الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري

الدراسات والبحوث
الأكاديمية

الفصل الأول: إجراءات الرقابة الجبائية

إذا كانت مهمة من الضرائب وتحديد اسسها ونسبها من مجالات القانون، فإن حسابها وتصفيته وتحصيلها ومراقبتها كذلك من المهام الموكلة إلى السلطة التنفيذية المتمثلة في الإدارة الجبائية.

تتمتع الإدارة الجبائية – بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة – بسلطات قانونية واسعة تصل إلى درجة المساس بالحرريات الفردية للمكلفين بالضريبة، من بين تلك السلطات، حق الإدارة الدستوري في محاربة الغش والتهرب الجبائي، وبالتالي ضمان مصداقية المنظومة الجبائية المعتمدة أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق ما يسمى بسلطة الرقابة الجبائية.

لكن في المقابل يوجد على عاتق الدولة واجب دستوري آخر وهو حماية الحرريات الفردية والأساسية للمواطنين طبقا للمادة 32 من الدستور: "الحرريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطن مضمونة"، مما يترتب على الدولة واجب دستوري مزدوج، فمن جهة العمل على تحقيق المساواة أمام الأعباء الضريبية عن طريق محاربة الغش، ومن جهة أخرى المحافظة على الحقوق الفردية للمواطنين. لذلك وللحد من تعسف الإدارة الجبائية في استعمال سلطاتها، سعى المشرع الجزائري ومن قبله المشرع المقارن (الفرنسي) إلى خلق نوع من التوازن عن طريق حماية المكلف بالضريبة وحصر الرقابة الجبائية بمجموعة من الإجراءات الشكلية توقعها عند مخالفتها في البطلان. وتعد هذه الإجراءات الشكلية بالنتيجة ضمانات حقيقية للمكلفين بالضريبة.

عرف القانون الجبائي الجزائري ومن خلاله الرقابة الجبائية تطورا تشريعيًا ملحوظًا منذ الاستقلال. فبعدما ورثت الجزائر منظومة تشريعية متكاملة، بما فيها القانون الجبائي بعد الاستقلال، سعت إلى إيجاد قانون جبائي خاص بها يتماشى وتوجهها الاشتراكي السائد آنذاك. وبالفعل، انتظرت الجزائر إلى غاية السبعينات لإصدار أول قانون للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون للرسوم على رقم الأعمال، عرفا بخلوهما من أي تحفيز جبائي نظرا لتأثرهما بالتوجه الاشتراكي الذي يقوم على الاعتماد بصفة أساسية على القطاع العام وتهميش لدور القطاع الخاص كمحرك للتنمية. وقد انعكس هذا التوجه سلبا على الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، خاصة في مجال الرقابة الجبائية، حيث ترك المشرع الجبائي المجال واسعا أمام الإدارة الجبائية في احترام أو عدم احترام هذه الضمانات الموروثة أصلا من النظام الجبائي الذي كان سائدا قبل الاستقلال.

بتغيير الجزائر لتوجهها الإيديولوجي في المجال السياسي والاقتصادي في بداية التسعينات، واعتمادها على النظام اللبرالي في المجال الاقتصادي والديمقراطية في المجال السياسي، بما يستلزم ذلك من إبراز لدور القطاع الخاص في مجال التنمية ودعم للحريات الفردية والأساسية، عملت الجزائر على إصلاح منظومتها التشريعية في المجال الجبائي كما فعلت ذلك في المجالات الأخرى، فغيرت كل من قانوني الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال تماشيا والإصلاح الاقتصادي و السياسي الجديد. فمن جهة طورت من سلطات الإدارة الجبائية وأساليبها في الرقابة لمتابعة أحسن للمتهربين من دفع الضريبة، ومن جهة أخرى دعمت بشكل ملحوظ الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة تحفيزا منها للاستثمار وحماية للحريات الفردية لدافعي الضريبة، خاصة في مواجهة سلطة الإدارة خلال ما يسمى بالتحقيق الجبائي. وفي الأخير،

تجسد هذا التطور التشريعي في إصدار قانون يهتم بالإجراءات الجبائية بشكل خالص بمقتضى قانون المالية لسنة 2002، سمي بقانون الإجراءات الجبائية. يحتوي هذا القانون على كل الإجراءات الإدارية الخاصة بإعداد الضريبة ورقابتها وبالإجراءات النزاعية الخاصة بمنازعة الضريبة سواء على مستوى الإدارة الجبائية أو على مستوى القضاء لماذا تتم الرقابة الجبائية؟ وما هي العناصر التي يحتمل أن تنبئ الإدارة الجبائية لبدء الرقابة؟

يعتمد النظام الجبائي في الجزائر على النظام التصريحي، على افتراض صحة التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة. هذه التصريحات سوف يتم استخدامها فيما بعد لتحديد الوعاء الضريبي.

يعتبر شرط صحة التصريحات بمثابة التزام يقع على عاتق المكلف بالضريبة، ويقابله في الطرف الآخر، حق الإدارة الضريبية لضمان امتثال المكلف بهذه الصحة، عن طريق التحقق من صدق التصريحات التي تم تقديمها بهذه الطريقة. في حالة الإغفال أو النقص أو عدم دقة التصريحات التي يتم الكشف عنها أثناء إجراء الرقابة، تكون الإدارة الجبائية ملزمة بتصحيح (أو إعادة التقويم) المكلف بالضريبة المعني واسترجاع الضريبة المفروضة، وهذا في فترة أربع سنوات بعد سنة فرض الضريبة. يسمى هذا الإجراء بحق الاسترداد للإدارة الجبائية (Le droit de reprise)، ولكن يجب أن يحترم أثناء هذه التعديلات بعض القواعد الإجرائية المنصوص عليها لحماية المكلف.

بشكل عام، حتى يكون هناك تصحيح، يجب أن تكون هناك رقابة جبائية ولكي تكون هناك رقابة جبائية يجب أن يكون هناك تصريح بالوضعية الجبائية من المكلف.

ولكن من جهة ثانية، لا تملك الإدارة الجبائية الموارد البشرية والمادية للقيام بالرقابة على جميع التصريحات الصادرة عن الأفراد أو المهنيين أو المؤسسات. فنتيجة لذلك، تستطيع الإدارة الجبائية أن تراقب فقط جزء محدود من المكلفين بالضريبة حسب مقولة أحد الأساتذة في القانون الجبائي، "من لم يكشف نجى من الرقابة". هناك شكلان رئيسيان للرقابة الجبائية:

الشكل الأول غير مزعج، وهو الرقابة الداخلية التي تسمى كذلك بالرقابة على الوثائق. فكما يدل عليه اسمها، تجري هذه الرقابة في مكاتب الإدارة الجبائية. لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعلم في هذا النوع من الرقابة بأنه محل تحقيق من طرف الإدارة الجبائية. في الواقع، هذا التحقيق بعد مجرد فحص في الملف لمدى التوافق بين مختلف التصريحات التي يصدرها المكلف بالضريبة، ولكن في نفس الوقت، يعد كافيا بالنسبة للإدارة الجبائية حتى تتزود بثروة من المعلومات حول المكلف.

الشكل الثاني هو الرقابة الخارجية التي تسمى كذلك بالرقابة في عين المكان أو التحقيق الجبائي. تتنوع هذه الرقابة إلى: التحقيق المحاسبي إذا كانت تتعلق بشخص اعتباري، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إذا كانت تتعلق بفرد. تمارس هذه الرقابة خارج أسوار الإدارة، سواء في منزل المعني أو داخل المؤسسة. وتعتبر هذه الرقابة بشكل عام، تجربة نفسية مؤلمة للأفراد والمؤسسات الصغيرة التي لا تمتلك ثقافة للرقابة الذاتية لنشاطها.

ما هي أسباب الرقابة الجبائية؟

لا يوجد سبب محدد للرقابة الجبائية لأن أي موقف يمكن أن يؤدي إلى الرقابة من طرف الإدارة، يمكن أن نسرد بعض الأمثلة لما يعتبر حالات يمكن أن

تؤدي إلى الرقابة. التوجيهات: يتلقى المحققون (مفتشو الضرائب) توجيهات وطنية ومحلية تدعوهم إلى رقابة قطاع معين من النشاط أو مهنة معينة خلال سنة من السنوات أكثر من غيرها من السنوات. على سبيل المثال، قد يطلب منهم تخفيف الرقابة على صغار التجار مقارنة مع تجار الجملة أو تكثيف الرقابة على الأطباء الخواص أو المحامين في ولاية من الولايات دون سواها. رقابة الغير: يمكن لرقابة مؤسسة أو شخص أن تزود الإدارة الجبائية بمعلومات من المحتمل أن تشجعها على رقابة شخص آخر أو مؤسسة أخرى. فعلى سبيل المثال، رقابة مؤسسة من قبل الإدارة الجبائية قد تدفعها فيما بعد لرقابة المدير المسير لها. مثال 2: إذا أدركت الإدارة الجبائية، أثناء مراقبة الرسم على القيمة المضافة لشركة ما، أنه كان هناك احتيال كبير في الرسم على القيمة المضافة، فقد تقرر مراقبة فيما بعد ممولي أو زبائن الشركة التي خضعت للرقابة.

غياب التصريح: غياب التصريح مطلقا من قبل المكلف بالضريبة ثم التصريح بعدها قد يثير شكوكا لدى الإدارة الجبائية، وكذلك التصريح بمعلومات غير كاملة بوضوح، أو حتى تقديم تصريحات ضريبية مرة كل عامين، هي سلوكيات تؤدي إلى تحريك مراقبات بشكل آلي تقريبا. التصريحات المتباينة: عندما يتم الكشف عنها من قبل الإدارة الجبائية، وهذا بفضل البرنامج الذي يوجد تحت تصرفها، تؤدي هذه التصريحات المتباينة في أغلب الأحيان إلى إجراء مراقبة.

من خلال ربط التصريحات المختلفة التي يصدرها كل سنة المكلفين بالضريبة (من التصريح بضريبة الدخل، الضريبة على الثروة، ودفع رسوم التسجيل، والتصريحات الصادرة من أرباب العمل والبنوك ، وما إلى ذلك) ، تملك الإدارة الجبائية عدد لا يحصى من المعلومات عن المكلفين بالضريبة. قد

تكشف مقارنة هذه البيانات عن تناقضات يحتمل أن تؤدي إلى إجراء تحقيق الإبلغات: لأسباب أخلاقية، تتجنب الإدارة الجبائية استخدامها كمصدر للمعلومات، وهي في حالات كثيرة قد تكون غير قابل للاستعمال بسبب عدم كفاية المعلومات المقدمة من قبل المبلغ و/أو بسبب عدم الكشف عن هويته. لا تحب الإدارة الجبائية عمليات المراقبة التي يكون الدافع إليها انتقام شخصي من المبلغ.

لا يكفي التبليغ بأن شخصا ما قد ارتكب تهربا ضريبيا ليتم التحقق معه، فلا تتحرك الإدارة إلا صاحب التبليغ أدلة مادية (مستندات محاسبية، فواتير مزيفة، عقود، إلخ). يتنوع المبلغين عن المخالفين للالتزامات الضريبية، فمنهم الزوجات السابقات الغاضبات على أزواجهن أو الأزواج الراغبين في الانتقام من زوجاتهم. أو الأخت أو الأخ المدفوعين بدافع الكيد. الموظف الساخط نتيجة فصله من الوظيفة. ولكن قد يشكل المحاسبين السابقين للمؤسسات أو الشركات، لدى الإدارة الجبائية، المبلغين الأكثر فعالية. في الحالة الأخيرة، تتولى الإدارة الجبائية القيام بالرقابة لأن المحاسب ونظرا لعمله السابق في الشركة، قد يتمكن من الحصول على أدلة مهمة لتأكيد مزاعمه.

هناك جهات أخرى يمكنهم، بل ويتعين عليهم في بعض الأحيان تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات التي من المحتمل أن تنبئها وتشرع من خلالها في عملية المراقبة. على سبيل المثال، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، المحاكم، النيابة العامة، البنوك وشركات التأمين إن أسباب الرقابة الجبائية كثيرة ومتنوعة ويستحيل سردها بشكل كامل، فمن المحتمل أن تنبئ أي حالة الإدارة الجبائية وتؤدي إلى تحقيق ضريبي، حتى أكثرها عبثية مثل تقديم شهادة في برنامج تلفزيوني حول الوضعية الجبائية للمكلف تخالف التصريحات المقدمة إلى

الإدارة الجبائية، أو وصول معلومات عن المكلف بالضريبة إلى علم المحقق الجبائي بمحض الصدفة.

لدى الإدارة الجبائية عدة وسائل لممارسة الرقابة. تتنوع هذه الوسائل إلى وسائل للحصول على المعلومات حول المكلفين بالضريبة وتسمى بوسائل التحري أو سلطات التحري ووسائل التحقيق في جباية المكلفين بالضريبة وتسمى **بسلطة التحقيق**. في مجال التحري تنتهي مهمة الإدارة الجبائية عند حد حصولها على المعلومة ولا يجب عليها أن تتجاوزها لاستخلاص النتائج من هذه المعلومات مباشرة. بل يجب عليها أن تضع نهاية لإجراء التحري أولاً ثم تشرع فيما بعد في استغلال المعلومات المتحصل عليها في إجراء آخر هو التحقيق الجبائي، وإلا قد تتعرض لبطلان نتائج الرقابة الجبائية من القضاء الإداري بسبب اغتصاب الإجراءات.

أما في مجال التحقيق الجبائي، يكون هدف الإدارة الجبائية دائماً هو إعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، لذلك يتطلب من الإدارة الجبائية احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة بطلان نتائج المراقبة. سوف نأتي على شرحها في حينها.

المبحث الأول: سلطات التحري

وسائل التحري التي تملكها الإدارة الجبائية تسمح لها الاستعلام حول المكلف بالضريبة والتعرف على وضعيته قبل أن تتخذ معه أي إجراء مستقبلي. مكن المشرع الإدارة من وسائل متعددة، تنتوع إلى وسائل غير محرجة للمكلف بالضريبة ووسائل أخرى محرجة وقهرية في مواجهة المكلف.

من بين الوسائل غير المحرجة حق الاطلاع وطلبات التوضيحات والتبريرات. تعد هذه الوسائل من أقدم الوسائل التي تملكها الإدارة في إطار الرقابة الجبائية وقد ظهرت في بداية القرن العشرين مع ظهور النظام التصريحي المصاحب للضريبة على الدخل، لذلك فهي تعد من الوسائل التقليدية للتحري.

مع تطور المعاملات التجارية وظهور أساليب جديدة للتهرب والغش الضريبي لم تعد الوسائل التقليدية تفيد كثيرا في الكشف عن الممارسات السلبية التي يقوم بها أصحاب النوايا السيئة من المكلفين بالضريبة، تطلب تدخل المشرع مجددا من أجل إيجاد وسائل حديثة تتماشى مع الأساليب الجديدة للغش. من هذا المنطلق، مكن المشرع الإدارة الجبائية من وسائل حديثة للتحري والكشف عن الغش، أهمها: حق التحقيق وحق المعاينة.

المطلب الأول: السلطات التقليدية للتحري

ظهرت هذه الوسائل في فرنسا مع ظهور الضريبة على الدخل سنة 1914، حيث أنشأ المشرع الفرنسي نظاما يقوم على التصريح الصادر من المكلف بالضريبة مع إمكانية الإدارة رقابة احترام هذا الالتزام عن طريق استخدام وسيلتي حق الاطلاع، وطلبات التوضيحات والتبريرات.

الفرع الأول: حق الاطلاع

ظهر في الجزائر منذ صدور قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1976 (القانون 76-101) في المواد 368 إلى 375. وكذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1990، في المواد 309 إلى 316. هذه المواد تم تحويلها إلى قانون الاجراءات الجبائية الصادر بمقتضى قانون المالية لسنة 2002، وهذا في الكتاب الرابع، الباب الثاني، تحت عنوان إجراءات الرقابة الجبائية في المواد من المادة 45 إلى المادة 64 مكرر.

يعرّف حق الاطلاع من طرف الفقه الجبائي بكونه وسيلة التحري التي تحوزها الإدارة الجبائية وتسمح لها لغرض إعداد الضريبة ورقابتها الحصول من

الغير أو المكاف بالضريبة نفسه على وثائق و معلومات لها علاقة بالنشاط المهني للشخص الذي يمارس لديه هذا الحق¹.

عرّفه المشرع الجزائري دون تحديد لأهداف هذا الإجراء في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله: " حق الاطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه". يظهر من خلال هذا التعريف خلو حق الاطلاع من الكثير من خصائصه التي تميزه عن غيره من الإجراءات. لذلك نخرج على التعريف الذي جاء به القضاء وخاصة القضاء الفرنسي، حيث عرف هذا الأخير تقدما ملحوظا في تمييز حق الاطلاع عن غيره من سلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة.

جاء تعريف القضاء الفرنسي أكثر دقة محددًا فيه أين وعلى من يمارس هذا الإجراء. ظهر موقف القضاء الفرنسي بمناسبة القرار المبدئي الشهير " شركة المسؤولية المحدودة تراس " "SARL TRACE" في تاريخ 06 أكتوبر 2000. حسب مجلس الدولة الفرنسي حق الاطلاع " يسمح للإدارة قصد تأسيس و مراقبة الضريبة بالطلب من الغير أو من المكاف بالضريبة نفسه في عين المكان أو بالمراسلة، المعلومات المتوفرة أو بالاستعلام حول الوثائق المهنية المرتبطة بالشخص الذي يمارس لديه ذلك الحق"².

¹ - Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, 3^e édition, PUF, 2003, P. 146 ; J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 3^e édition, DALLOZ, P. 112.

² - CE sect 06 octobre 2000, req. 208765, *RJF*, 2000, n° 12. « la possibilité pour l'Administration de demander à un tiers ou au contribuable lui-même sur place ou par correspondance, des renseignements disponibles ou de prendre connaissance de documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. ».

هذا التعريف يسمح بالتمييز بين حق الاطلاع وباقي السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية وخاصة سلطة " التحقيق المحاسبي".

يمارس حق الاطلاع على أشخاص نص عليهم القانون بشكل حصري وكذلك يمارس على وثائق محددة على سبيل الحصر، ولكن لا يمنع أن يمارس على أشخاص ووثائق غير منصوص عليها قانونا.

أولاً: الأشخاص الملزمون بحق الاطلاع

1 - الغير: يجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري حدد قائمة الملزمون بحق الاطلاع دون أي تصنيف مكثفياً بتقديمها بشكل عشوائي، ولكن يمكن تصنيفهم إلى الأصناف التالية:

- الأشخاص الملزمون بحق الاطلاع آلياً.
 - الأشخاص الملزمون بحق الاطلاع بعد الطلب من الإدارة.
 - الأشخاص المعنيون بحق الاطلاع في إطار المساعدة الجبائية الدولية.
- أ - الغير الملزمون آلياً بحق الاطلاع** يمكن أن نجتمعهم في الفئات التالية:
- **التنظيمات الاجتماعية:** المعلومات المقدمة من طرف هذه التنظيمات ذات أهمية بالغة من بينها: مصالح الضمان الاجتماعي (م 3/46 و 4)، المصالح المكلفة بتسيير التأمين على البطالة (م 6/46)، المصالح المعنية بالتعويض عن نشاطات النفع العام أو منحة التضامن (م 7/46).
 - **القضاء:** يملك معلومات جد قيمة ومتنوعة عن الأشخاص سواء في المجال المدني أو الإداري أو الجزائي. لذلك ألزم المشرع القضاء بتمكين

الإدارة الجبائية إلى كل ما يسمح بوجود غش جبائي حتى و إن استفاد صاحبها من البراءة (م 2/47).

- **المؤسسات المالية:** كالبنوك وشركات التأمين في بعض الخدمات التي تقدمها والمحددة على سبيل الحصر (كإصدار دفاتر الشيكات واستقبال إيداع الأموال)، المؤسسة المشرفة على البورصة، مصالح الخزينة الولائية، مركز الصكوك البريدية، الصندوق الوطني للتوفير... الخ (عند فتح أو غلق حسابات لديهم).

ب - الغير (الملزوم بعد الطلب): تعني كل الأشخاص الذين لم يتم ذكرهم في حق الاطلاع الآلي ونعني بهم:

- **الأشخاص العامة والمؤسسات الخاضعة للرقابة العمومية:** كالدولة والولاية والبلدية والمؤسسات المراقبة من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية ما عدا المعلومات التي تم استيفاؤها من الإحصاء العام للسكان (م 46).

- **الماسكين لسجلات الحالة المدنية وجداول المكلفين بالضريبة وكل من يمسك سجلات الأرشيف والمودع لديهم السندات العمومية ملزمون بالاستجابة لحق الاطلاع.**

- **الأشخاص الذين يودع لديهم والذين يدفعون مداخل عن القيم المنقولة** يمكن أن يستقبلوا طلبات من الإدارة الجبائية حول التطبيق الحسن للتنظيم المتعلق بالصرف.

ج - **الأشخاص المعنيون بحق الاطلاع في إطار المساعدة الجبائية الدولية**

المساعدة الإدارية الدولية تعرّف بكونها مجموعة من العمليات التي تدخل في إطار التعاون بين الإدارات الجبائية لدولتين أو أكثر لغرض التطبيق الصحيح للأحكام المنظمة للوعاء والرقابة وتحصيل الضريبة في كل الدول المعنية.

هذا النوع من التعاون والمساعدة يتم دائما عن طريق الطلب إلا في بعض الاتفاقيات الخاصة (في إطار الاتحاد الأوربي)³.

2 - المكلف بالضريبة

حتى وإن كان حق الاطلاع في البداية موجه إلى الغير إلا أن الإدارة الجبائية وجدت فيه إجراء مهما للحصول على المعلومات لدى المكلف بالضريبة نفسه. وعليه، حتى يتم تمييزه عن باقي الإجراءات التي تمارسها الإدارة لدى المكلف بالضريبة وخاصة التحقيق في المحاسبة، التزمت الإدارة الجبائية بإرسال إشعار يسمى " الإشعار بالمرور".

3 - الأشخاص غير الملزمون بحق الاطلاع

هؤلاء غير معنيون بأي التزام اتجاه الإدارة الجبائية، ما دام أنه لم يتم النص عليهم في نصوص القانون. لا يمكن للإدارة (إيقاعهم في الغلط) وذلك بإلزامهم بالرد تحت أي صفة. قيام الإدارة الجبائية بذلك قد يترتب عليه إلغاء القاضي الإداري لجميع النتائج المرتبطة بتلك المعلومات في حالة منازعتها.

³ - على سبيل المثال نظامي " Taxe Ruling و Reporting pays par pays".

ثانيا: الوثائق المعنية بحق الاطلاع

الوثائق المطلوبة في حق الاطلاع هي الوثائق ذات طبيعة محاسبية حسب ما نصت عليه المواد 9 و10 من القانون التجاري وكذلك المحاسبة المالية المنصوص عليها في النظام المالي والمحاسبي.

تطلع الإدارة كذلك على الدفاتر التجارية والوثائق الملحقة بها والمتضمنة (إيرادات ونفقات المؤسسة) حسب المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية. وعلى العموم رأى الاجتهاد القضائي الفرنسي أن الإدارة يمكنها طلب كل وثائق مهنية تتضمن تدفقا ماليا⁴.

حسب المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية ألزم المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة مسك هذه الوثائق لمدة 10 سنوات إلا في حالات استثنائية نص عليها المشرع في المادة 64 مكرر من نفس القانون يمكن أن تقلص المدة إلى 04 سنوات.

الفرع الثاني: طلبات التوضيحات والتبريرات

طلبات التوضيحات والتبريرات هي طلبات توجهها الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة عند تصفح ملفاتهم الجبائية المودعة لديها وهذا للتأكد من صحة تصريحهم بالضريبة على الدخل، أو بمناسبة إجراء مصالح الرقابة الجبائية للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. وقد نص عليها المشرع الجزائري في المادة 19 المعدلة من قانون الإجراءات الجبائية

⁴ - « comme tout document retraçant un flux financier, tels que les devis, les mémoires ou les factures », CE 5 mai 2008, n° 291229, Babonneau, concl. Mme C. Landais, BDCF 8-9/08, n° 110.

بقوله: " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية. يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه.

يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة. تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين 30 يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب. عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة..."⁵

تعتبر طلبات التوضيحات أو التبريرات وسيلة مهمة للإدارة الجبائية للاستعلام حول المكلف بالضريبة وبالتحديد في مجال الضريبة على الدخل، مما يعني أنه لا يمكن استعمالها في غيرها من الضرائب.

لم يفرق المشرع الجزائري بين طلبات التوضيحات وطلبات التبريرات سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المحتوى. ولم يضع من ناحية ثانية أي شرط على الإدارة عند إرسالها لهذه الطلبات، ما عدا بعض الشروط الشكلية كضرورة أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي تراها المصلحة المسيرة

5 - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل بمقتضى قانون المالية لسنة 2021.

ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وكذلك منح أجل للمكلف بالضريبة للإجابة عن الطلبات لا يقل عن 30 يوما.

على عكس المشرع الجزائري، ميّز المشرع الفرنسي بين طلبات التوضيحات وطلبات التبريرات. فبينما لم يحط طلبات التوضيحات بأي شرط، حيث سمح للإدارة الجبائية تقديم هذه الطلبات للاستعلام عن دخل المكلف بالضريبة بصفة عامة. ألزم المشرع الفرنسي في طلبات التبريرات الإدارة الجبائية بأن يكون لديها مجموعة من العناصر تسمح لها بالتأكد من وجود مداخل خفية لدى المكلف بالضريبة. كما حددت طلبات التبريرات التي توجهها الإدارة في فرنسا من الناحية الموضوعية بثلاث مواضيع أساسية وهي:

- أن ترتبط التبريرات بمسألة الأعباء (كطلب تبرير الأعباء العائلية التي تسمح بالحصول على تخفيضات في الضريبة على الدخل).
- طلب التبرير عن العناصر التي تسمح بتقدير الدخل العقاري.
- بصفة عامة تقدم طلبات التبريرات عندما تتحصل الإدارة الجبائية على عناصر تسمح لها بالتأكد من وجود مداخل لدى المكلف بالضريبة تفوق تلك التي صرح بها. ولهذا الغرض حدد الفقه الفرنسي ثلاث مجالات لذلك وهي:

- معاينة وجود نفقات تفوق المداخل المصرّح بها (من اقتناء عقارات وتقديم قروض للغير)

- عدم توازن في ميزان الثروة (وجود عدم توازن بين المتاحات المستعملة Employées و بين المتاحات المستخرجة (Dégagées).

- عدم توافق بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف وبين المبالغ المالية التي تحويها حساباته البنكية بما يعادل الضعف (تسمى كذلك بقاعدة الضعف و هي قاعدة وضعها القضاء الفرنسي و تعني أنه يمكن للإدارة الجبائية أن ترسل طلبات التبريرات في حالة ما إذا كانت الحسابات البنكية للمكلف تعادل ضعف المبالغ المصرح بها من طرفه).

الزامية الرد من طرف المكلف

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل لا يقل عن 30 يوما للرد على طلبات الإدارة. يبدأ احتساب المدة من تاريخ استلام الطلبات. قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002، لم يكن يتجاوز هذا الأجل 20 يوما. في حين أن هذا الأجل يقدر في القانون الفرنسي بشهرين قابلين التمديد، مما يمنح للمكلف أكثر أريحية في تحضير رده. خاصة وأن الرد قد يتطلب البحث عن الوثائق التبريرية التي لا تكون متاحة دائما للمكلف في زمن قصير. وعليه، من المستحسن أن يرفع المشرع الجزائري من هذا الأجل أو على الأقل يسمح للمكلف بطلب تمديده شهرا إضافيا إن تطلب ذلك.

تجدر الملاحظة إلى أن المكلف بالضريبة قبل صدور قانون المالية لسنة 2021 كان ملزما بالرد في الأجل المحدد قانونا، سواء تعلق الأمر بطلبات التوضيحات أو طلبات التبريرات. عدم رده في الأجل كان ينجم عنه تطبيق الإجراءات التلقائية لفرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية وهذا تطبيقا لنص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص: "لِيُتمَّ التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى: ...

5 - إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق...".

كما كان رد المكلف بالضريبة على طلبات التبريرات الذي لا يرافقه تقديم التبريرات الكتابية، يعتبر كذلك بمثابة رفضا للرد ويطبق عليه نص المادة 5/44 من ق إ ج. (من أمثلة الرد غير الكاف التي كانت ترفضها الإدارة: رد المكلف بالضريبة بأنه تحصل على قرض من أحد الأقارب أو أنه باع بعض الأثاث المنزلي أو أنه فاز في اليانصيب و لا يقدم أي دليل على مزاعمه).

بعد تعديل المادة 19 من ق إ ج بمقتضى قانون المالية لسنة 2021، خوّل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية تطبيق الإجراءات الوجيهة للتصحيح الجبائي في كل الأحوال، سواء رد المكلف بالضريبة برد غير مقنع أو لم يستجب بتاتا لطلبات الإدارة وامتنع عن الرد في الأجل. هذا التعديل يعدّ تطورا ملحوظا في مجال دعم حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة من طرف المشرع الجزائري. لكن ما يؤخذ على المشرع هو عدم مصاحبة هذا التعديل بتعديل آخر للمادة 44 من ق إ ج بما يفيد إلغاء الفقرة 05 منها. بقاء المادة 44 بدون تعديل ينشئ للأسف تناقضا بينها وبين تطبيق المادة 19 المعدلة. نستنتج مما سبق أن الإدارة مدعوة من قبل المشرع لتطبيق الإجراءات الوجيهة. وفي نفس الوقت لا تلام إذا ما رجحت تطبيق إجراء فرض الضريبة التلقائي، حسب كل حالة بالنظر إلى سلطتها التقديرية في هذا المجال.

يجب أن يكون الإشعار بالتصحيح الوجيه المرسل من قبل الإدارة الجبائية تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة في شكل رسالة موصى عليها مع إشعار بالوصول. يتضمن هذا الإشعار مجموعة من البيانات الإلزامية أهمها منح

المكلف بالضريبة أجلا لمناقشة التصحيح لا يقل عن 30 يوما من تاريخ استلام الإشعار وبيانات أخرى نصت عليها المادة 19 هي:

- أصل وحقائق وأسباب التقويم،
- مواد قانون الضرائب ذات الصلة،
- الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها،
- الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة،
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الوسائل الحديثة للتحري

لمواجهة الأساليب الجديدة للغش والتهرب الجبائي التي أصبح يمارسها بعض المكلفين بالضريبة سيئي النية، أوجد المشرع الجزائري إجراءات للتحري بمقتضى قانون المالية لسنة 2002، هما: **حق إجراء التحقيق وحق المعاينة.**

الفرع الأول: حق إجراء التحقيق **Droit d'enquête**

أنشئ هذا الحق في الجزائر لأول مرة بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية الصادر سنة 2002، حيث لم يُعرف هذا الإجراء لدى الإدارة الجبائية قبل هذا التاريخ. بعد تفشي ظاهرتي التهرب والغش الضريبي بالجزائر واعتماد أساليب جديدة من قبل المكلفين بالضريبة للتهرب من واجباتهم التصريحية، لم يكن بمقدور الإدارة الجبائية الوصول إلى كل هذه الممارسات التدليسية باعتماد

الأساليب التقليدية في التحري. ارتأى المشرع الجزائري تمكين الإدارة الجبائية من وسائل وسلطات جديدة للتحري عن الغش من بينها "حق إجراء التحقيق".

حق إجراء التحقيق أو بالأحرى "حق البحث" إذا ما أخذنا بالترجمة الصحيحة لمصطلح "Droit d'enquête"، وهو المصطلح الأصلي الذي اعتمده المشرع الجزائري في النص الفرنسي. يعود أصل هذا الإجراء إلى القانون الفرنسي من المواد (L80F إلى L80J) من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي. ظهر هذا الإجراء في القانون الفرنسي بناء على القانون المؤرخ في 17 جويلية 1992 والمتعلق بالرسم على القيمة المضافة الأوروبية (TVA Intracommunautaire) حيث عمل المشرع الفرنسي على خلق إجراء للتحري حول مدى التطبيق الصحيح للتصريح بالرسم على القيمة المضافة المشتركة بين دول الإتحاد الأوروبي، بعد تطبيق اتفاقية شانغن وفتح الحدود بين الدول الأوروبية. بعد نجاح هذا الإجراء عمم واستعمل لمراقبة مدى احترام الالتزامات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة الداخلية (أي الفرنسية).

نظرا لفعالية هذا النوع من التحريات، في الكشف عن الغش الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة، اعتمده كذلك المشرع الجزائري ليكون وسيلة جديدة تواجه بها الإدارة الجبائية المتهربين من دفع الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

ورد ذكر هذا الإجراء في المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية. و لم يقدم المشرع أي تعريف له، ما عدا أنه ألزم الخاضعين للرسم على القيمة المضافة و ذكّرهم بما يلي: " يلزم كلّ شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كلّ المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى

مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ...⁶.

تولت الإدارة الجبائية عن طريق فقهاء تعريف حق إجراء التحقيق في التعليم رقم 670 الصادرة سنة 2005 حيث عرفته بأنه : " يتمثل في البحث عن كل العناصر المادية و القانونية التي تثبت عدم الالتزام بقواعد وضع الفاتورة و كذا قواعد الوعاء و التصفية و دفع الرسم على القيمة المضافة من طرف الشخص أو المؤسسة الخاضعة للرقابة". أي أن حق إجراء التحقيق هو البحث عن كل العناصر والأدلة التي تثبت مدى التزام الخاضع للرسم على القيمة المضافة بالتزاماته في التصريح ودفع هذه الضريبة، خاصة التزامه بوضع الفاتورة. هذه الأخيرة، تعد أهم عنصر يثبت نشوء الرسم على القيمة المضافة.

وعلى هذا الأساس فإن هدف حق إجراء التحقيق هو الكشف عن كل النقائص في وضع الفاتورة من خطأ بسيط في الفاتورة (كعدم ذكر أحد البيانات الإلزامية) إلى الكشف عن الممارسات التدليسية التي تتضمن طبيعة جزائية. حسب التعليم الإداري رقم 2005/670 يمتد حق التحقيق إلى البحث والكشف

⁶ - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية. " يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. يمكن للموظفين المذكورين أعلاه، أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ولهذا الغرض، يمكنهم طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة. من أجل ذلك، يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها.

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة. ويتم على اثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة. وخلال التدخل الأول، يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق. وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله، يتم تحرير محضر بذلك. وفي حالة رفض الإضاء من طرف الشخص الذي حضر إجراء التدخل، يذكر ذلك في المحضر. يؤدي الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية المحددة في المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة و المتممة.

عن الأخطاء المرتكبة في الفاتورة وكذلك الكشف عن الفواتير الفعلية⁷ و الفواتير الخاطئة⁸ و فواتير المجاملة⁹.

الشروط الإجرائية لممارسة حق إجراء التحقيق

حق إجراء التحقيق هو إجراء تحري تقوم به الإدارة الجبائية يسمح لها بالتنقل إلى الأماكن المهنية التي يمارس فيها الخاضعين للرسم على القيمة المضافة نشاطهم المهني، كما يسمح لها كذلك بمراقبة وسائل نقل السلع موضوع التحقيق. يمارس حق إجراء التحقيق في شكل تدخلات فجائية تعين فيها الإدارة حالة الوثائق والسلع في المؤسسات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة. يتعين على الإدارة الجبائية احترام الشروط القانونية التالية:

- يجرى التدخل في الأماكن المهنية من قبل أعوان تحت قيادة مسئول لا تقل رتبته عن مراقب.
- ميعاد التدخل في الأماكن المهنية لا يجب أن يكون قبل الثامنة صباحا ولا بعد الثامنة مساء.

7 - الفواتير الفعلية هي فواتير معدة من قبل ممول تتضمن عمليات شراء أو أشغال أو خدمات غير حقيقية. هذه الوثائق المحاسبية موجهة في الحقيقة لتبرير الحصول على سلع و خدمات لم ينتج بشأنها فواتير لدى ممولين آخرين أو تكاليف فعلية تم خصمها من الناتج الجبائي و استرجاع الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليه في الفاتورة.

« Les factures fictives sont celles établies par un fournisseur comportant des achats, travaux ou prestations qui ne sont pas réels. Ces pièces comptables sont en principe destinées à justifier des acquisitions faites sans factures auprès d'autres fournisseurs ou des charges fictives déduites du résultat fiscal et la récupération de la TVA y mentionnée ».

8 - الفواتير الخاطئة تتمثل في فواتير تم إعدادها من قبل ممولين للسلع، أو الأشغال أو الخدمات تتضمن معلومات خاطئة. هذه المعلومات تتمثل إما في وضع فاتورة أقل من القيمة أو أعلى من القيمة الحقيقية.

« Les fausses factures correspondent à des factures établies par des fournisseurs de biens, de travaux et/ou de services renfermant des indications erronées. Elles se traduisent en général par des sous facturations ou des sur facturations ».

9 - فواتير المجاملة هي فواتير معدة بشكل صحيح من طرف الممولين، لكن تتضمن هوية غير صحيحة للمستفيدين منها. فهي فواتير تسمح للمول بتسجيل عمليات البيع إلى زبائنه في المحاسبة (الزبائن يرفضون فواتير هذه العمليات) والاستفادة من تخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني. هذه الممارسات التدليسية يتم اخفاؤها عادة بصكوك فعلية لا تعبر عن أي حركة للأموال و لكن فقط تغطي بصورة مؤقتة عند نقل السلع أو شحنها.

- ضرورة تسليم العون المراقب إشعار بإجراء التحقيق قبل بدايته إلى الشخص المقصود بالمعاينة وفي حالة عدم وجوده، إلى أي شخص يتواجد بعين المكان.
- في نهاية كل تدخل يحزر محضر يتضمن كل التحريات التي أجريت ويوضح فيه كل النقائص التي تم معاينتها و كذا جرد لكل الوثائق التي قدمها المكلف بالضريبة.

الوثائق المطلوبة

حسب التعليلة الإدارية السابق ذكرها يمكن للإدارة الجبائية الاستعلام حول الوثائق التالية: الدفاتر المحاسبية، المحاسبة المادية وكل سجل ودعامة مهنية. تعالين على الخصوص الفواتير المرسله والمستقبله، سندات التسليم، سندات الطلب وفواتير الطلب (Pro-forma). بالإضافة إلى العقود والمراسلات التجارية وكشوف الحسابات الخاصة بالأتعاب وبالسمسرة...الخ.

بصفة عامة الوثائق المطلوبة لابد أن تكون على صلة مباشرة بتطبيق قواعد وضع الفاتورة. عمليا، من الصعب على الإدارة الجبائية التمييز بين الدراسة السطحية للوثائق المحاسبية كما ينص عليه القانون والدراسة النقدية لها. هذا الأمر قد يؤدي إلى تجاوز الإدارة للحدود القانونية لحق إجراء التحقيق مما قد يتسبب في عيب الإجراءات.

المعاينة الميدانية

تخص المعاينة الميدانية البحث عن العناصر المادية للاستغلال كإحصاء السلع وسائل الانتاج وكذلك العمال المؤهلين لإنجاز النشاط الذي وضعت لأجله الفاتورة ومعاينة وسائل النقل. المقارنة بين ما جاء في الفواتير وتلك العناصر هو صلب عملية المعاينة.

نتائج إجراء التحقيق

يؤدي حق إجراء التحقيق (ما عدا حالة الاعتراض على إجراءاته والمعاقب عليها في المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة)¹⁰ إلى نتيجتين هما:

- قيام الإدارة الجبائية بتحقيق في المحاسبة طبقا للمادة 20 من ق إ ج، تستغل فيه المعلومات المحصل عليها. يؤدي التحقيق المحاسبي إلى إعادة تقويم جبائي.
- تسليط عقوبات جبائية مالية ضد الشخص المراقب حسب نص المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة. تتمثل هذه العقوبات في غرامات مالية تعادل 50% من قيمة الفاتورة.¹¹

الفرع الثاني: حق المعاينة Droit de visite

هو ذلك الحق الذي مكن فيه المشرع الإدارة الجبائية من سلطة تحري فعالة ضد كل مكلف بالضريبة يشتبه أنه يتهرب من التزاماته الضريبية عن طريق

¹⁰ - المادة 304 من ق ض م تخصص فعل الاعتراض الفردي عن الرقابة الجبائية.
¹¹ - القانون رقم 02-04 المؤرخ في 2004/06/23 و المتضمن القواعد المنظمة للممارسات التجارية ينص كذلك في مادتيه 33 و 34 على عقوبات مالية في المجال التجاري.

ممارسات تدليسية مختلفة. وقد جاء النص عليه في المواد من 34 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية. يتمثل هذا الحق في امكانية قيام الإدارة الجبائية بزيارة كل الأمكنة سواء المهنية أو السكنية التابعة للمكلف بالضريبة المشتبه به و القيام في عين المكان بحجز كل الوثائق و العناصر المادية الأخرى التي تثبت وجود غش ضريبي، على أنه يتطلب من الإدارة قبل القيام بالتفتيش ضرورة الحصول أولاً على رخصة قضائية يقدمها رئيس الجهة القضائية أو من ينوب عنه في ذلك من القضاة، بعد تحققه من جدية و صحة مزاعم الإدارة الجبائية للجوء إلى هذا الإجراء.

شروطه الإجرائية

يجب أن تتم هذه الزيارة¹² حسب المادة 34 من ق إ ج، تحت إدارة عون في رتبة مفتش ضرائب مؤهل قانوناً لإجراء التفتيشات وحجز الوثائق و كل الوسائط أو العناصر المادية التي تبرر تصرفات غرضها التملص من الوعاء أو الرقابة أو دفع الضريبة.

يجب أن يرخص بزيارة الأمكنة عن طريق أمر صادر من رئيس الجهة القضائية حسب المادة 35 من ق إ ج وهو إما رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي آخر ينوب عنه شخصياً¹³.

12 - مصطلح الزيارة هو ترجمة حرفية لمصطلح **visite** المستخدم من قبل المشرع الجزائري، في تسمية هذا الإجراء باللغة الفرنسية. أصل كلمة **visite** تعود إلى القانون الفرنسي في المادة L16 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي و التي أطلقها على التفتيش للأمكنة المهنية و الخاصة من قبل الإدارة الجبائية. و لكن المشرع الفرنسي أضاف للتسمية عبارة أخرى للمزيد من التوضيح و الشفافية و هي " **Droit de visite et de saisie**". المشرع الجزائري اكتفى فقط بمصطلح "**Visite**" و ترجمه بالعربية بمصطلح "معاينة". و هي ترجمة خاطئة لا تفيد المعنى الحقيقي للإجراء، حيث أن هذا الإجراء هو عملية تفتيش حقيقية للأمكنة مهما كانت طبيعتها و تؤدي في النهاية إلى حجز الوثائق و السلع و ليست مجرد معاينة للأمكنة تنتهي بتحرير محضر معاينة فقط.

13 - المادة 35 من ق إ ج " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير... تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاض و رقابته".

يقدم طلب الحصول على رخصة من قبل الإدارة الجبائية إلى السلطة القضائية. يجب أن يكون الطلب مؤسس ويحتوي على كل المعلومات التي تحوزها الإدارة والتي من طبيعتها تبرير عملية التفتيش ومنها:

- التعريف بهوية الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالزيارة.
- عناوين الأمكنة الخاضعة للتفتيش.
- العناصر الواقعية أو القانونية التي تسمح باحتمال وجود ممارسات تدليسية والتي يرغب في البحث عن الدليل عليها.
- أسماء ورتب الأعوان المكلفين بإجراء الزيارة للأمكنة.

تتم عملية التفتيش وحجز العناصر والأدلة المشككة للغش الضريبي تحت سلطة القاضي المرخص ورقابته، وتسهيلا لذلك يتولى وكيل الجمهورية بالمحكمة المختصة تعيين ضابط بالشرطة القضائية لمصاحبة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالزيارة.

تُبلّغ نسخة مع وصل الاستلام من الأمر المرخص بالمعاينة في عين المكان وعند إجراء التفتيش إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شخص آخر يشغل المكان. في حالة غياب أي شخص في عين المكان على ضابط الشرطة القضائية استقدام شاهدين من خارج أعوان الشرطة أو الإدارة الجبائية لحضور المعاينة وفي حالة الاستحالة يستعين بمحضر قضائي.

لا تجرى المعاينة قبل السادسة 06 صباحا ولا بعد الثامنة 20 مساء.

في نهاية عمليات التفتيش، يُحرر محضر يتضمن سير العمليات وجميع المعاينات التي تم ملاحظتها أثناء زيارة الأمكنة¹⁴. يتضمن هذا المحضر كذلك:

- التعريف بالأشخاص الذين قاموا بعمليات المعاينة.
- التعريف بالأشخاص وصفاتهم الذين حضروا عمليات المعاينة (المعني، ممثله أو أي شاغل آخر، الشهود المختارون).
- تاريخ وساعة المعاينة.
- جرد كل الوثائق والمواد التي تم حجزها. في حالة تعذر الجرد في عين المكان، توضع الأشياء المحجوزة في قفل إلى غاية فتحه بحضور المعني أو ممثله وضابط الشرطة القضائية سواء في مكاتب الإدارة الجبائية أو محافظة الشرطة المختصة إقليمياً¹⁵.
- تقديم نسخة من محضر المعاينة والجرد إلى المعني أو ممثله وإلى القاضي الذي أمر بالزيارة¹⁶.

الرقابة القضائية على إجراء المعاينة

على القاضي الإداري أن يستخلص كل النتائج من إلغاء عمليات التفتيش من طرف القاضي الذي رخص بالعمليات. إذا أقدم رئيس الجهة القضائية بإلغاء العمليات نظراً لحجز وثائق محاسبية مثلاً لشركة غير معنية بحق الزيارة، يتعين على القاضي الإداري الناظر في الموضوع إلغاء إجراءات إعادة التقويم الناجمة عن معلومات مستقاة من هذه العمليات. ولا يمنع إلغاء عمليات التفتيش على إقرار إعادة تقويم على المكلفين بالضريبة غير المعنيين بحق الزيارة. سوف نفصل ذلك من خلال تقسيم الرقابة القضائية إلى قسمين وهما:

- 1 - رقابة مشروعية الأوامر المرخصة بالزيارة.
- 2 - رقابة صحة العمليات الخاصة بالزيارة من قبل القاضي.

أولاً: رقابة المشروعية

14 - المادة 38 من ق إ ج.
15 - تعاد كل الوثائق والمواد المحجوزة إلى أصحابها في مدة 06 أشهر من تاريخ تسليم محضر المعاينة.
16 - يتعين على كل من شارك في المعاينة المحافظة على السر المهني.

يقدم الطلب من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا وهو مدير الضرائب الولائي. ويجب أن يكون الطلب مؤسس ويتضمن كل عناصر المعلومات التي في حوزة الإدارة والتي من طبيعتها تبرير الزيارة. ومن جهة ثانية، فإن القاضي¹⁷ يراعي الظاهر في وثائق الملف وليس محتواها، حتى يمنح الرخصة. ولكن، عليه أن يتأكد أن العناصر المقدمة تبرر فعلا اتخاذه للأمر. لا يجب عليه أن يقدم في أمر مجرد مزاعم عامة أو إشارة فقط إلى الطلب المقدم من الإدارة.

لم يقرر المشرع الجزائري أي وسيلة للطعن ضد قرار الرخصة¹⁸، بينما نجد ذلك في القانون الفرنسي. أقر المشرع الفرنسي في المادة L 16B L الطعن بالنقض (غير موقف للتنفيذ) وهو خروج عما هو مألوف في الطعن ضد الأوامر على ذيل العرائض في قانون الإجراءات المدنية وخروج كذلك عما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية في موضوع أوامر التفتيش التي تنفذها الضبطية القضائية.

نتيجة إلغاء أمر التفتيش من قبل محكمة النقض الفرنسية

يؤدي الإلغاء الذي يمس رخص التفتيش إلى عدم صحة إجراء فرض الضريبة الذي جاء نتيجة لهذا التفتيش. ولكنه، لا أثر له على إجراء فرض الضريبة إذا قامت الإدارة فيه باستغلال معلومات أخرى تحصلت عليها من إجراء آخر كحق الاطلاع مثلا لإجراء فرض الضريبة بشرط أن تكون المعلومات قد وصلت إلى علم الإدارة قبل قيامها بالتفتيش.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لا أثر لإلغاء الأمر بالتفتيش على إجراء فرض الضريبة ضد مكلف آخر غير المعني بالتفتيش، إلا إذا كان هناك نية للبحث كذلك في وضعية هذا الأخير¹⁹.

17 - سمي على إثر ذلك في الفقه الفرنسي بقاضي المظاهر.

18 - يمنح الرخصة قاضي عادي وليس القاضي الإداري وهو بمثابة استثناء عن القاعدة العامة. نظرا لسكوت المشرع الجزائري عن وسيلة الطعن التي تخص الرخصة، علينا العودة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك في موضوع الطعن في التدابير الاستعجالية.

19 - هذا موقف مجلس الدولة الفرنسي، بينما محكمة النقض الفرنسية لها موقف معاكس لموقف مجلس الدولة فيما يخص المعلومات المستقاة من التفتيش في المواد الجمركية.

ثانيا: رقابة صحة العمليات

تتم رقابة عمليات التفتيش من قبل القاضي الذي رخص بها، ولكن مهمته تنتهي عند إبلاغ محضر الجرد إلى شاغل الأمكنة ولا يمكن التنازع لديه فيما بعد من أجل الطعن في صحة العمليات. الاختصاص يعود بعد ذلك إلى الجهة القضائية الإدارية الفاصلة في الموضوع²⁰.

المبحث الثاني: التحقيق والتصحيح الجبائي

تمر الرقابة الجبائية بمرحلتين مهمتين وهما **التحقيق الجبائي** في عين المكان، ثم **التصحيح الجبائي** الناتج عنه.

المطلب الأول: التحقيق الجبائي

يختلف التحقيق الجبائي حسب الهدف المرجو منه²¹، وحسب طبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق²²، وكذلك حسب نوع الضريبة²³ إلى:

1 - تحقيق في المحاسبات. 2 - تحقيق معمق في الوضعية الجبائية

الشاملة.

20 - إلا أنه ونظرا لبعض الاجتهادات القضائية الفرنسية، لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في صحة العمليات أمام القاضي الإداري إذا لم يتم قبل ذلك الطعن في الرخصة بالنقض أمام محكمة النقض وكذلك إذا لم يقدم على منازعة عمليات التفتيش أمام القاضي المرخص.

21 - إذا كانت الإدارة تهدف التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، فإنها تسلك طريق التحقيق في المحاسبات. أما إذا كان هدفها مراقبة دخل المكلف بالضريبة فإنها تسلك طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

22 - إذا كانت الإدارة تقصد التأكد من الوضعية الجبائية لشخص معنوي كالشركات التجارية، فإن التحقيق الأصلح هنا هو التحقيق في المحاسبات. أما إذا كان التحقيق يمس الوضعية الجبائية لمسيرها كشخص طبيعي، تعمل الإدارة على القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

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

الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة

يُعرّف المشرع التحقيق في المحاسبات كمجموعة من العمليات تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة (المادة 20 المقطع 01 الفقرة 02 ق.إ.ج.).

من الوهلة الأولى يظهر هذا التعريف ناقصا لعدم احتوائه على العناصر المميزة للتحقيق في المحاسبات وكذلك النتيجة التي يمكن أن يسفر عنها هذا الأخير. فإذا رجعنا إلى الفقه، يُعرّف الفقيه " T. LAMBERT " التحقيق في المحاسبات بأنه: " مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية والمادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة و صدق التصريحات المكتتبة و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب و الرسوم المتهرب منها.

" La vérification de comptabilité s'analyse comme 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 à l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés²⁴. "

²⁴ - Thierry LAMBERT, *Contrôle fiscal : droit et pratiques*, P.U.F. 1998, Paris, p. 231.

ينتج مما سبق أربعة معايير يمكن أن يحدّد بها التحقيق في المحاسبات وهي،

- 1 - أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان.
- 2 - تهدف الرقابة إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبه.
- 3 - أن الرقابة تعمل على المقارنة بين محاسبة المكلف بالضريبة ومعلومات مستمدة من البحث.

4 - قد ينتج عن الرقابة فرض ضرائب تكميلية.

نستنتج إذن، من خلال تعريف الفقه، أن التحقيق المحاسبي هو مجموعة عمليات تتم بعين المكان، تهدف إلى معرفة صدق تصريحات المكلف بالضريبة عن طريق مقارنتها بمحاسبته، في احتمال أن ينتج عن هذه العمليات تصحيح جبائي.

يشمل التحقيق المحاسبي بناء على المعطيات السابق ذكرها 03 مراحل

مهمة وهي:

- المرحلة التحضيرية للتحقيق، أين يقوم المحقق برقابة سطحية للملف الجبائي، قبل الشروع في التحقيق.
- مرحلة الشروع في التحقيق تبدأ من أول تدخل بعين المكان وتشمل رقابة شكلية ورقابة في محتوى المحاسبة.
- المرحلة التي تلي التحقيق وهي التصحيح الجبائي.

1- المرحلة التحضيرية للتحقيق

يعمل المحقق الجبائي في هذه المرحلة على تحضير التحقيق الذي سيشرع فيه عن طريق أخذ فكرة عن المكلف بالضريبة أو المؤسسة الخاضعة للتحقيق وكذا التأكد من احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته التصريحية.

يفحص المحقق بهذه المناسبة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة سواء فيما يتعلق بمواد الرسوم على رقم الأعمال أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات... الخ، ويفحص كذلك أهم الوثائق الواجب التصريح بها وكذا التواريخ التي قدمت فيها تلك التصريحات ما إذا كانت داخل الأجال القانونية أو خارجها أو حالة عدم اكتتاب المكلف بالضريبة لتلك التصريحات.

هذه الفحوص تسمح للمحقق بأخذ فكرة أولية عن صدق المكلف بالضريبة وبالتالي معرفة النقاط التي سيهتمُّ بها أساسا التحقيق، خاصة عند مواجهته لمؤسسة مهمّة من حيث الحجم.

إن الأخطاء الملاحظة في هذه المرحلة لا يجب أن تدفع المحقق إلى إصدار حكم سابق حول صحة المحاسبة، بل لا يتسنى له ذلك حتى ينتهي من الفحص الدقيق للمحاسبة والاستماع إلى تبريرات المكلف بالضريبة.

يقوم المحقق فيما بعد بإجراء دراسة مقارنة تخص ميزانيات آخر السنة "Bilan" وكذا جداول حسابات النتائج "Examen des comptes de résultats"، وكذا دراسة تصريحات الأجور "Déclarations des salaires". فيما يخص ميزانيات آخر السنة، يدرس المحقق كل مداخيل ومصاريف المكلف بالضريبة ويجري عليها مقارنة بالنسبة لكل السنوات الخاضعة للتحقيق. أما فيما يتعلق بدراسة جداول حسابات النتائج، فيهدف إلى معرفة تطور رقم الأعمال وكذا تكاليف الإنتاج. أما عن تصريحات الأجور، يقوم المحقق بدراسة التصريحات السنوية الموضوعة من قبل أرباب العمل عن العمال الذين يتقاضون أجورا ويتأكد إن كان صاحب المؤسسة أو أحد الشركاء في شركة الأشخاص يتقاضى أجرا وبالتالي استبعاده إن وُجد من تكاليف الإنتاج.

بعد تحضير المحقق للملف الخاص للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي يبدأ في المرحلة الثانية وهي التحقيق في عين المكان.

2 - مرحلة التحقيق بعين المكان

يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان، أي بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، طبقاً لنص المادة 20 المقطع الأول الفقرة الثالثة، ما عدا في حالة طلب المكلف بالضريبة ولأسباب شخصية، صراحة إلى الإدارة الجبائية إجراء التحقيق بمكاتب هذه الأخيرة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة من قبل الإدارة.

لا يمكن إجراء التحقيق المحاسبي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إشعار بالتحقيق يمنح له أجلاً لا يقل عن 10 أيام، يسمح له بتحضير دفاعه، ويتضمن الإشارة إلى إمكانية هذا الأخير في الاستعانة بمستشار من اختياره. ومنه يجب على المحقق في هذه المرحلة، احترام كل الإجراءات القانونية المنصوص عليها في المادة 20 ق.إ.ج، والتي تعتبر في حد ذاتها ضمانات قانونية ممنوحة للمكلف بالضريبة.

بدون الخوض في الإجراءات الشكلية للتحقيق المحاسبي، ينصب عمل المحقق من الناحية الموضوعية على دراسة محاسبة المكلف بالضريبة على مرحلتين:

دراسة المحاسبة من حيث الشكل، ثمّ دراستها من حيث المحتوى.

1 - دراسة المحاسبة من حيث الشكل : تعتبر المحاسبة صحيحة من حيث

الشكل إذا توفرت فيها 03 شروط :

أ - أن تكون المحاسبة مشروعة و كاملة : لا تكون المحاسبة كاملة ومشروعة إلا إذا احتوت على جميع الدفاتر و الوثائق الإلزامية المذكورة في

المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري و المتمثلة في دفترى اليومية و الجرد ، و اللذان يمسان بحسب التاريخ مع ترقيم للصفحات و يوقع عليهما من قبل قاضي المحكمة المختصة ، و أن تكون ممسوكة كذلك طبقا لما جاء به النظام المحاسبي و المالي بصفة مفصلة و بالعملة الوطنية و أن يصاحب كل قيد مستند مؤرخ يؤيده.

ب - أن تكون المحاسبة حسابيا صحيحة "Arithmétiquement exacte": لا يهتم المحقق هنا بمعرفة إن كانت المحاسبة صادقة، بل معرفة إذا كانت الحسابات المتضمنة فيها صحيحة، كأن يدقق في صحة الكتابات الموضوعة في دفتر اليومية مع تقريبها بالمعلومات الموجودة في دفتر الجرد و الدفاتر الثانوية.

ج - هل المحاسبة مقنعة؟ أو تشكل حجة؟ "Comptabilité probante": تكون المحاسبة مقنعة، إذا استطاع المكلف بالضريبة إثبات كل الكتابات المسجلة فيها.

ينتج عن دراسة المحاسبة من حيث الشكل حالتين:

1 - أن تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل فهنا ينتقل المحقق لدراستها من حيث الموضوع.

2 - ألا تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل، ممّا ينزع أي حجة عن الدفاتر المحاسبية، ولكن هذا لا يمنع المحقق من أن يتأكد من صدق هذه المحاسبة قبل أن يتخذ أي قرار بشأنها وذلك بالمرور عبر دراستها من حيث المحتوى، إلا في حالة غياب المحاسبة كلياً.

3 - دراسة المحاسبة من حيث المحتوى:

بعد دراسة المحاسبة من حيث الشكل يمكن للمحقق أن يضع حكماً حول صدق المحاسبة، ولكن هذا الحكم لا يعد إلا مبدأً ثبوت و بالتالي فعليه المرور عبر

دراسة أكثر عمقا قبل استخلاص النتائج النهائية. ولا يتسنى له ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية السنوية "Comptes de bilan"، تقسم هذه الدراسة على مجموعتين:

حسابات الأصول "Comptes actifs"، ثم حسابات الخصوم "Comptes passifs".

يدرس المحقق فيما يتعلق بحسابات الأصول، الاستثمارات الأخرى المنجزة من قبل المكلف بالضريبة، ويدرس كذلك النسب المقترحة من قبل هذا الأخير بخصوص استهلاك هذه الاستثمارات "Taux d'amortissement des investissements"، وكذا إعادة تقييمها "Réévaluation des investissements".

يراقب المحقق أيضا كل دائنية المكلف بالضريبة على الغير، بما فيها حساباته البنكية.

أما ما يتعلق بحسابات الخصوم يدرس المحقق ما يسمى بالأموال الخاصة، والتي يتنازل عنها أصحابها لفائدة المؤسسة وكذا ديون المؤسسة، أي الالتزامات التي دخلت بها المؤسسة والواجب أدائها وتسديدها إلى الغير، وأخيرا يقوم المحقق الجبائي بمراقبة صحة حسابات التسيير والنتائج.

في نهاية التحقيق في المحاسبة من حيث المحتوى يمكن للمحقق أن يتحصل إلى نتيجتين:

1 – المحاسبة صادقة، وبالتالي فإن الإجراء الذي سيتبع فيما بعد هو إما غياب التصحيح أو التصحيح الوجيه مع كل ما يحمله من ضمانات قانونية، سيأتي الحديث عنها.

2 - المحاسبة غير صادقة، ينتج عنها إجراء رفض المحاسبة طبقاً للمادة 43 ق.إ.ج.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

ظهر هذا التحقيق لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992، وأدمج كقسم سادس مكرر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحت باب الضريبة على الدخل الإجمالي. وعند استحداث قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002، حوّل إلى نص المادة 21 من ق إ.ج.

عرّفه المشرع من خلال الهدف منه: " بأنه تحقيق يسمح للأعووان بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصّرح بها من جهة ووضعية الأملاك والوضعية المالية لأفراد المسكن الخاضع للضريبة و نمط معيشتهم."²⁵.

فهو بذلك يشكّل رقابة أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبات، بالرغم من أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل، ولكن يمسّ مداخل المكلف بالضريبة بكل أصنافها. ما يمكن الإشارة إليه، هو أن التحقيق المعمق يعتبر أكثر تشعباً وتعقيداً من غيره من أنواع الرقابة، إلى درجة أنه قد يصعب معها تحديد بداية التحقيق. بمناسبة هذا التحقيق، قد يستعين المحقق بكل التقنيات المعروفة في الرقابة الجبائية سواء حق الاطلاع، التحقيق المحاسبي أو طلبات التوضيحات

25 - المادة 21 الفقرة 02. طبقاً للتعليل الوارد في المادة 04 من قانون المالية لسنة 2000. يقصد بأفراد المسكن الخاضع للضريبة كل الأشخاص الذين يوجدون تحت عبء المكلف بالضريبة و المذكورين في المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة.

والتبريرات المعروفة في المادة 19 ق.إ.ج. 26 ، بهدف جمع أكبر كمّ من المعلومات عن الوضعية المالية للمكّاف بالضريبة.

قد يتعرض المكّاف بالضريبة لهذا النوع من التحقيق بصفة مباشرة، منذ البداية أو قد يأتي هذا التحقيق كامتداد للتحقيق المحاسبي في حالة ما إذا لم يتوصل المحققون، بعد اتباعهم لهذا التحقيق إلى الكشف عن حقيقة تصريحات المكّاف بالضريبة، فتدفعهم الشكوك إلى الاستمرار في المراقبة لتّمس هذه المرّة الوضعية المالية والأموال، ليس فقط للمكّاف بالضريبة بل لكل أفراد المسكن الضريبي.

يتمتع المكّاف بالضريبة بمناسبة هذا التحقيق بمجموعة من الضمانات القانونية مماثلة إلى حدّ كبير مع تلك الضمانات المفروضة أثناء التحقيق في المحاسبات.

يمرّ التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة كالتحقيق المحاسبي، عبر مرحلتين:

1 - المرحلة التحضيرية 2 - مرحلة التحقيق الفعلي

1 - المرحلة التحضيرية

يقوم المحقق في هذه المرحلة بالتحضير لإجراء التحقيق الميداني، عن طريق القيام بوضع روابط مع مختلف الإدارات وكذا فحص الملف الجبائي للمكّاف الجبائي.

26 - و هي طلبات إن وجّهت إلى المكّاف بالضريبة قد يقع تحت طائلة الإجراءات التلقائية للتصحيح في حالة امتناعه عن الرّد أو ردّه غير المقنع.

1 - قيام المحقق بوضع روابط مع مختلف الإدارات: يعتمد المحقق قبل إرساله للإشعار بالتحقيق بالكشف عن الحسابات والأرصدة التي يمكن للمكفّف بالضريبة وأفراد مسكنه الضريبي امتلاكها. حيث يقوم بالبحث عن مختلف الحسابات البنكية والبريدية وكذا حسابات التوفير والاحتياط، الحسابات الجارية المفتوحة باسم المكفّف بالضريبة والخاصة بالشركات التي يملكها.

لا يقوم المحقق في هذه المرحلة إلا بالكشف عن هذه الحسابات بدون أن يمتد البحث ليصل إلى حد معرفة محتوى هذه الحسابات، لأن قيامه بذلك يتطلب منه إرسال الإشعار بالتحقيق والذي ينبئ ببداية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، مع كلّ ما يحمله هذا الإجراء من ضمانات قانونية²⁷.

يستعمل المحقق الجبائي في بعض الحالات حق الاطلاع الوارد في المادة 45 ق.إ.ج. ليستعلم مثلا لدى مصالح الشرطة فيما إذا كان المكفّف بالضريبة قد مارس بعض النشاطات غير المشروعة كاستعماله للغش مثلا، أو أن يستعلم أمام مصالح الجمارك لمعرفة حالة امتلاكه مثلا لقوارب خاصة بالتنزه... الخ.

2 - فحص المحقق لمؤلف المكفّف بالضريبة: إن فحص المحقق للمؤلف الجبائي الخاص بالمكفّف بالضريبة يسمح له بأخذ فكرة عن السلوك المعتاد لهذا الأخير، بالنظر إلى التزاماته الجبائية (اكتتابه للتصريحات مثلا، معرفة الاعذارات الموجهة إليه، الطعون التي يقدمها وكذا جميع مراسلاته مع الإدارة الجبائية... الخ). وكذا بمعرفة طبيعة مداخل المكفّف بالضريبة بما فيها الأعباء التي خصمت من الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى تنوع ممتلكاته سواء العقارية أو المنقولة والقروض التي تحصل عليها.

²⁷ - أنظر إلى:

في نهاية هذه المرحلة التحضيرية يمكن للمحقق أن يضع موازنة بين المداخل المصّرح بها من قبل المكلف بالضريبة من جهة، وبين المصاريف التي قام بها هذا الأخير خلال الفترة الخاضعة للتحقيق من جهة ثانية. هذه الموازنة تسمح للمحقق بتقدير قيمة التصريحات المكتتبه وبتحضير الحوار مع المكلف بالضريبة وكذا بتوجيه تحرياته التي سيقوم بها خلال المرحلة الثانية²⁸.

2 - مرحلة التحقيق الفعلي

هذه المرحلة تتطلب من المحقق الجبائي أن يرسل الإشعار بالتحقيق قبل الشروع فيها مع ما يتضمنه هذا الإشعار من حقوق و ضمانات، كمنحه أجلا لا يقل عن 15 يوما لتحضير دفاعه والاستعانة بمستشار من اختياره، تحت طائلة البطلان وكذا يرفق هذا الإشعار وجوبا بميثاق حقوق المكلف بالضريبة. الإشكال المطروح والذي يعنى باحترام الإدارة للميعاد القانوني الخاص بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، هو معرفة ما هو الإجراء الذي يدل على تاريخ بداية التحقيق؟

الإجابة عن هذا السؤال مرتبطة في حد ذاتها بتعريف إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. وفي غياب تعريف دقيق لهذه الإجراءات في القانون والقضاء الجزائري. لا نجد بدأ من البحث عن تعريف هذه الإجراءات في القانون المقارن.

28 - أنظر إلى:

F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, CF-IV- 18690.

في رجوعنا إلى القانون المقارن، نجد بأن مجلس الدولة الفرنسي حدّد مفهوم التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة في العديد من القرارات²⁹، ومن بينها قرار 11 جويلية 1988 رقم 73302. والذي جاء في منطوقه " بأنه يجب على الإدارة بعد إرسالها للإشعار بالتحقيق أن تترك للمكّف بالضريبة أجلا كافيا يسمح له بضمان الاستعانة بمستشار، قبل القيام بأي مسعى يهدف ولحاجة التحقيق، جمع معلومات ووثائق سواء لدى المكّف بالضريبة نفسه أو لدى الغير"³⁰.

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج أهم المعايير المميزة للتحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية وهي:

1 - قيام الإدارة الجبائية بأي مسعى أو بأي إجراء لدى المكّف بالضريبة أو الغير.

2 - يهدف هذا المسعى إلى جمع معلومات ووثائق عن المكّف بالضريبة.

بعد معرفة أهم ما يميّز إجراءات التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية، نعرض لمعرفة كيف تتم هذه الإجراءات خلال هذه المرحلة؟

بخلاف التحقيق المحاسبي لا يتم التحقيق المعمّق في عين المكان، بل يمكن أن يتم التحقيق، نظرا لطبيعته، في أي مكان قد يتفق عليه الطرفان (المحقق والمكّف بالضريبة). عادة يتم التحقيق في مكاتب الإدارة الجبائية، ولكن يمكن

29 - أنظر إلى:

F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, Op cit, CF- IV- 17105.

³⁰ - " L'administration doit, après notification d'un avis de vérification laisser au contribuable un délai suffisant pour lui permettre de s'assurer l'assistance d'un conseil, avant d'effectuer toute démarche tendant à recueillir pour les besoins de la vérification des informations ou des documents soit auprès du contribuable lui-même soit auprès de tiers." C.E.F., 11 Juillet 1988, n° 73302.

بطلب من المكفّف بالضريبة أن يتم هذا التحقيق لدى محاسب هذا الأخير في مؤسسته أو في محله السكني ودون أن يؤدي ذلك إلى بطلان الإجراءات.

يشرع المحقق في التحقيق المعمّق قانونا بعد إرساله للإشعار بالتحقيق.

يهدف عمل المحقق أثناء التحقيق إلى تقييم دخل المكفّف بالضريبة. فقد يتحصل المكفّف بالضريبة على دخله من جانبين، إما بواسطة الأرصدة، أو الحسابات المالية البنكية، أو البريدية وغيرها أو عن طريق السيولة، وعليه فإن المحقق سيبحث من جهة عن المداخل غير المصرّح بها والتي يأتي مصدرها من تلك الحسابات، و من جهة ثانية عن المداخل الخفية و السرية و المحصل عليها في شكل سيولة. ولضرورات هذا البحث قد تمتد سلطة المحقق إلى إمكانيته طلب كشف الحسابات الخاص بالمكفّف بالضريبة أو أعضاء مسكنه الضريبي.

من خلال النتائج المحصل عليها يعمل المحقق على وضع ميزانا للخزينة **" Balance de trésorerie "**، يشمل مجموع التغييرات التي طرأت على ممتلكات المكفّف بالضريبة.

يسمح الميزان المالي الذي ينشئه المحقق، بمعرفة ما إذا كانت قيمة مجموع المصاريف أثناء الفترة الخاضعة للتحقيق تساوي مجموع المداخل التي كانت تحت تصرف المكفّف بالضريبة خلال نفس الفترة. وفي حالة وجود اختلال غير مفهوم بين المجموعين يضع المحقق الدليل على وجود مداخل غير مصرّح بها³¹.

يواجه المحقق المكفّف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها عن طريق محاورته سواء شفها أو كتابة، ويطلب منه تفسيرات وإيضاحات عن هذا الاختلال. ففي

31 - أنظر إلى:

F. LEFEBVRE, Mémento pratique FISCAL, 2000, p 1042.

حالة ما إذا رفض المكلف بالضريبة الإجابة عن استفسارات المحقق يعمد هذا الأخير إلى إجراء أكثر قهرا وهو اعتماده على طلبات المعلومات والتبريرات الواردة في المادة 19ق.إ.ج.، والتي قد ينتج عنها في حالة عدم الرد، فرض الضريبة تلقائيا.

على المحقق أن يراعي مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما جاءت في المادة 21 المقطع 04 ق.إ.ج.، والمحددة بسنة، ما عدا حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات ناقصة وغير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يرّد على طلبات المعلومات والتبريرات السابق الإشارة إليها.

وأخيرا عند نهاية التحقيق أي عندما يكتشف المحقق وجود فائض في المصاريف بالنظر إلى المداخيل ولم يستطع المكلف بالضريبة تبريره " تبرير الثراء"، ينتقل المحقق إلى القيام بالتصحيات اللازمة، حيث يختلف إجراء التصحيح بحسب الظروف الواقعية لكل قضية.

المطلب الثاني: التصحيح الجبائي أو إعادة التقويم الجبائي

عند انتهاء المحقق الجبائي من عملية التحقيق، سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، يصل إلى مرحلة استخلاص النتائج التي ستترتب على المكلف بالضريبة.

تختلف هذه النتائج بحسب ما إذا كان المكلف بالضريبة قد احترمت التزاماته بالتصريح وإثبات هذا التصريح أم لم يحترمها.

- في حالة ما إذا احترمت المكلف بالضريبة كل التزاماته الواردة في قانون الضرائب المباشرة أو قانون الرسوم على رقم الأعمال يعمد المحقق في نهاية التحقيق إلى تطبيق حلّين :

1 - عدم إجراء أي تصحيح لقواعد الضريبة السابق فرضها، إذا لم يتمكن من خلال تحقيقه الكشف عن أي اختلال بين تصريحات المكلف بالضريبة و بين ما توصل إليه بعد التحقيق.

2 - إجراء التصحيح الوجيه لقواعد فرض الضريبة إذا اكتشف بعد التحقيق بأن تصريحات المكلف بالضريبة لم تكن كافية أو غير صحيحة أو وجد إغفال بشأنها.

- أما في حالة ما إذا لم يحترم المكلف بالضريبة التزاماته التصريحية أو سعى بثتى الطرق إلى عرقلة سير عملية التحقيق عليه، فهنا على المحقق الجبائي أن يأخذ في الحسبان هذه الوضعية، حيث يتمتع بكل الوسائل التي تسمح له بالاستمرار في رقابته وتمثل كلّها في إجراءات تلقائية. وبالتالي يسمى التصحيح الناتج عن هذه الإجراءات بالتصحيح التلقائي.

من خلال العرض الموجز للنتائج المترتبة عن التحقيق الجبائي نجد بأن أهم النتائج التي يمكن أن يسفر عنها هذا الأخير تتمثل في التصحيح الجبائي بنوعيه، التصحيح الوجيه والتصحيح التلقائي.

يعدّ التصحيح الوجيه المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي حيث يطبق على كل الضرائب والرسوم، ما عدا الضرائب المحلية والضرائب غير المباشرة³²، وتعمل الإدارة الجبائية من خلاله على احترام كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال هذه المرحلة، حيث يتم هذا التصحيح في شكل وجاهي. بخلاف ذلك يخضع التصحيح التلقائي للإرادة المنفردة للإدارة الجبائية، كرد فعل على سوء نية المكلف بالضريبة، وقد جاءت حالات التصحيح التلقائي في قانون الجبائي الجزائري على سبيل الحصر، سيأتي الحديث عنها لاحقاً.

من خلال دراستنا لإجراءات التصحيح الجبائي سنتعرض في المطلب الأول إلى دراسة التصحيح الوجيه، ثم نتعرض في المطلب الثاني إلى التصحيح التلقائي.

32 - 1 - أنظر إلى:

TAIFOUR, *Les procédures de redressement*, I.N.F., 1997, p 12.

الفرع الأول: إجراء التصحيح الوجيه

يعرفه الأستاذ "كازمير" "CASIMIR" بأنه " إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة من دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة".³³

إن الطابع الوجيه لهذا الإجراء يقتضي أن يستمر الحوار الذي نشأ بين المحقق والمكلف بالضريبة أثناء التحقيق إلى أبعد حدّ ممكن. فبعد أن احترام المكلف بالضريبة مجموع الالتزامات المفروضة عليه، يستدعي بطلب من الإدارة لإثبات وتأكيد وتفسير بعض العناصر المستخلصة من التحقيق. يدور الحوار سواء في شكل شفهي أو مكتوب³⁴. وقد دعمّ المشرع هذا الإجراء الذي سينتهي بتحصيل الإدارة للزيادات المشعر بها، بضمانات عديدة سيأتي الحديث عنها في وقتها.

يطبق إجراء التصحيح الوجيه تقريبا على كل الضرائب³⁵، حيث يكتشف المحقق بعد التحقيق فيها وجود نقص، أو عدم صحة، أو إغفال، أو إخفاء في التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة.

أولا: سير إجراءات التصحيح الوجيه

³³ - «La procédure de redressement contradictoire a pour effet d'interdire à l'administration de mettre directement en recouvrement un redressement d'impôts, sans avoir pris connaissance des observations du contribuable.» Jean Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt*, LA VILLE GUERIN, 1990, p 100.

³⁴ - أنظر إلى:

T.LAMBERT, *Contrôle fiscal : droit et pratique*, op cit, p 99.

³⁵ - أقول تقريبا : لأن هناك استثناءات عن القاعدة العامة، مثلا في حالة وجود ضرورة لتطبيق التصحيح التلقائي، أو عندما يتعلق الأمر ببعض الضرائب المحلية أو الضرائب غير المباشرة.

لا تشرع الإدارة الجبائية في التصحيح الوجيه إلا بعد إشعارها للمكلف بالضريبة عن طريق " إشعار التصحيح " يتضمن اقتراحا بالرفع، ويشمل على مجموعة من البيانات الإلزامية تعتبر بدورها ضمانات حقيقية لهذا الأخير. يتطلب التصحيح الوجيه بعد ذلك وجود حوار وجاهي وفعال بين الإدارة والمكلف بالضريبة أو ممثله القانوني. هذا الحوار لا يجب أن تتذرع به الإدارة لممارسة أي ضغط على المكلف بالضريبة من أجل الحصول على موافقته، وإلا اعتبر التصحيح باطلا.

إن أهم ما يميز التصحيح الوجيه من إجراءات هو إرسال الإدارة الجبائية الإشعار بالتصحيح إلى المكلف بالضريبة، تعرض فيه الإدارة النتائج المتوصل إليها بعد قيامها بالتحقيق، تتمثل هذه النتائج في زيادات في مبلغ الضريبة تقترحها للمناقشة على المكلف بالضريبة، وما على هذا الأخير إلا الرد عليها في أجل لا يقل عن 40 يوما طبقا لنص المادة 20 المقطع 06 والمادة 21 المقطع 05 من ق.إ.ج.

يجب أن يكون الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله³⁶. ومنه يجب أن يتضمن الإشعار بالتصحيح قيمة كل تصحيح على حدا - في حالة وجود أكثر من تصحيح واحد - بأسلوب يسمح للمكلف بالضريبة بمعرفة طبيعة وطريقة حساب الزيادات المحتملة و إلا اعتبر الإشعار غير مشروع³⁷.

36 - راجع المادة 21 المقطع 05 الفقرة 02، 20-04/06 ق إ.ج.

37 - أنظر إلى :

يتضمن الإشعار بالتصحيح كذلك الإشارة إلى ضرورة أن يتمتع المكلف بالضريبة على أجل لا يقل عن 40 يوما للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية. هذا الرد قد يتخذ وجهين: إما قبول التصحيحات المقترحة أو تقديم ملاحظات إلى الإدارة الجبائية.

- في حالة القبول: يكون قبول المكلف بالضريبة على اقتراحات الإدارة إما صريحا عن طريق الرد كتابة أو شفويا وفي الآجال القانونية بالإيجاب أو السكوت عن الرد إلى غاية انتهاء الأجل القانوني. فهنا يعتبر السكوت قبولا ضمنيا من المكلف بالضريبة، وتترتب عنها نفس النتيجة وهي تحصيل الإدارة للزيادات المقترحة.

- في حالة تقديم المكلف بالضريبة للملاحظات: تتخذ هذه الحالة أشكال عديدة، فقد يرفض المكلف بالضريبة كليا الزيادات المقترحة، فهنا يجب على الإدارة الرد على رفض المكلف بالضريبة وتأكيد موقفها من التصحيحات السابق اقتراحها وتعمل في نهاية الأجل القانوني على تحصيل المبالغ المشعر بها.

قد تأخذ ملاحظات المكلف بالضريبة شكل تعقيب مدعم بالدليل على التصحيحات المقترحة فهنا كذلك يجب على الإدارة الجبائية الرد على هذه الملاحظات. فإذا رأت بأنها جادة، على الإدارة التنازل عن الزيادات المقترحة، وفي الحالة العكسية يجب على الإدارة تسبب ردها برفض ملاحظات المكلف بالضريبة، لتسمح لهذا الأخير بمناقشة هذا الرفض في طعون لاحقة³⁸. بالرغم من أن هذه الطعون لا تمنع الإدارة من تحصيل الزيادات المتمسكة بها.

38 - نقصد بها الطعون التي يجريها المكلف بالضريبة بعد رفض الإدارة لملاحظاته كاطعن التدرجي أو الطعن القضائي أو الطعن الولائي.

ثانياً: أثر عدم مشروعية التصحيح

قد تمّس عدم المشروعية إجراءات التصحيح الوجيه في حالتين:

- في حالة ما إذا مسّ الإشعار بالتصحيح عيب في الشكل يجعله قابلاً للبطان، فهنا لا يمكن للإدارة تصحيح هذا العيب إلا بعد أن تقوم بإشعار المكلف بالضريبة بتنازلها عن التصحيح الأول وبعدها تقوم بإعادة إجراءات التصحيح من جديد عن طريق إرسال إشعار بالتصحيح، لكن وفي هذه الحالة عليها أن تتحمل مرور أجل التقادم المحدد في القانون الجبائي بأربع سنوات.

- في حالة ما إذا كانت عدم المشروعية مستقلة عن الإشعار بالتصحيح، أي أن العيب في إجراءات التصحيح الوجيه ظهر بعد إرسال " الإشعار بالتصحيح" صحيح من الناحية الشكلية، مثلاً عيب ظهر في الوجيهية، فهنا حسب الأستاذ (طيفور) يرى بأنه تطبيقاً للمبادئ العامة للقانون، فإن عدم المشروعية اللاحقة للإشعار بالتصحيح لا تؤدي بالضرورة إلى جعل هذا الأخير غير مشروع. وبالتالي يمكن للإدارة استدراك العيب الحاصل في إجراءات التصحيح اللاحقة للإشعار من دون أن تلتزم بإرسال إشعار جديد بالتصحيح يحل محل الإشعار الأول، بالطبع بعد إعلان تنازلها عن التصحيحات السابقة³⁹.

³⁹ - « En application de principes généraux, une irrégularité postérieure à la N.D.R. n'a pas pour effet de rendre celle-ci irrégulière. Le dégrèvement qui résulte de cette erreur ne contraint pas l'administration à recourir à une nouvelle notification. ». TAIFOUR, Les procédures de redressement, I.N.F., Cour précitée, p 19.

الفرع الثاني: إجراءات التصحيح التلقائي

استثناء عن القاعدة العامة المتمثلة في لجوء الإدارة الجبائية إلى إجراء التصحيح الوجيه لاقتراح الزيادات في الضرائب والرسوم السابق تحصيلها، بعد إجرائها للتحقيق الجبائي، يمكن للإدارة الجبائية في بعض الظروف المحددة قانونا اللجوء إلى تطبيق إجراءات تفرض الضريبة بصفة منفردة تسمى بالإجراءات التلقائية للتصحيح الجبائي.

وقد عرّفها الأستاذ " Daniel RICHER " بأنها إجراءات لديها نقطة مشتركة وهي معاقبة التصرف الجبائي للمكلف بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته القانونية. وذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة عليه بناء على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبء إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة، على عاتق المكلف بالضريبة⁴⁰.

ومنه فإن أهم ما يميّز إجراءات التصحيح التلقائي هي انتقال عبء الإثبات من الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة، الذي عليه إثبات عكس النتائج التي توصلت إليها الإدارة.

جاءت إجراءات التصحيح التلقائي في قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسوم على رقم الأعمال على سبيل الحصر وهي في المجموع تتنوع إلى إجراء فرض الضريبة التلقائي " Taxation d'office " والتقدير التلقائي " Evaluation d'office

⁴⁰ -« Les procédures de l'imposition d'office ont pour point commun de sanctionner le comportement fiscal d'un contribuable qui ne se conforme pas à ses obligations légales, en permettant à l'administration de l'imposer à partir des éléments dont elle dispose, tout en mettant à la charge de l'intéressé la preuve de l'inexactitude des impositions ainsi établies ». Daniel RICHER, Les procédures fiscales, coll Que sais je?, P.U.F., p 49.

وأخيرا وكما سماها المشرع باللغة العربية التصحيح التلقائي "Rectification d'office"، بالرغم من أننا نفضل تسميتها "بالتعديل التلقائي" تمييزا لها عن الإجراء الشامل ألا وهو "إجراء التصحيح التلقائي".

بالإضافة إلى هذه الحالات الثلاث للتصحيح التلقائي يوجد حالة خصّها المشرع بتنظيم خاص في المادة 43 قانون الإجراءات الجبائية، وهي حالة رفض المحاسبة والتي تلي إجراء التحقيق في المحاسبة السابق الإشارة إليه، حيث يعتبر هذا الإجراء عقوبة للمكلف بالضريبة الذي لم يمسك محاسبة صحيحة من حيث الشكل.

بناء على ما سبق، سنتعرض في الفرع الأول إلى الإجراءات التلقائية للتصحيح الجبائي الثلاثة وهي إجراء فرض الضريبة تلقائيا، التقدير التلقائي والتعديل التلقائي. وفي الفرع الثاني إلى إجراء رفض المحاسبة.

أولا: الإجراءات التلقائية للتصحيح الجبائي

لجوء الإدارة الجبائية إلى هذا النوع من التصحيحات لا يعدّ فرضا عليها، بل هي امتياز يمكن لها استعماله كما يمكنها الاستغناء عنه، وبالتالي الرجوع إلى تطبيق القاعدة العامة المتمثلة في التصحيح الوجيه. تتنوع الإجراءات التلقائية كما سبق التلميح إليها إلى ثلاث أنواع و هي: إجراء فرض الضريبة التلقائي، التقدير التلقائي و أخيرا التعديل التلقائي.

1- إجراء فرض الضريبة التلقائي " Taxation d'office " :

إجراء فرض الضريبة التلقائي هو الإجراء الأكثر استعمالاً من طرف الإدارة لمعاقبة الأخطاء المتعددة التي يرتكبها المكلف بالضريبة ونخص منها بالذكر الحالات التالية: عدم التصريح بما فيها التأخر فيه، وعدم الرد على طلبات الإدارة من المكلف بالضريبة والاعتراض على الرقابة الجبائية.

أ - عدم قيام المكلف بالضريبة بالتصريح:

يطبق نفس الإجراء في التصريح المتأخر من المكلف بالضريبة. يهدف إجراء فرض الضريبة التلقائي أساساً إلى معالجة التقصير واللامبالاة في التصريح الذي أحدثه المكلف بالضريبة، هذا الإهمال في التصريح قد يمس العديد من أنواع الضريبة.

أ-1 - في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي: تفرض الضريبة تلقائياً على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقاً للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة عن المجموع المعفى من الضريبة.

في حالة نقص أو عدم كفاية في التصريح، تفرض على كل مكلف بالضريبة تكون نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة والمداخيل غير المصرح بها أو المغفلة، إضافة إلى عائداته العينية تتجاوز المجموع المعفى، طبقاً لنص المادة 44 المقطع 07 من ق.إ.ج.

أ-2 - في حالة الضريبة على أرباح الشركات: إذا لم تقدم الشركة التجارية التصريح السنوي الذي يخص أرباحها، تفرض عليها الضريبة تلقائياً طبقاً لنص المادة 192 المقطع 01 من ق.ض.م. حيث تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف

بالضريبة لتقديم تصريحه في أجل 30 يوما تحت طائلة فرض الضريبة تلقائيا مع ما ينجر عنها من غرامات مالية⁴¹.

يطبق نفس الإجراء في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة (الشركة) الوثائق المنصوص عليها في المواد 152 و153 من ق.ض.م. إلى الإدارة الجبائية¹.

ب - عدم ردّ المكلف بالضريبة على طلبات الإدارة:

هناك حالتين تطرق إليهما قانون الضرائب المباشرة.

ب-1 - حالة عدم ردّ المكلف بالضريبة على طلبات التوضيحات والتبريرات الواردة من مفتش الضرائب طبقا لنص المادة 44 المقطع 05 ق إ ج، يجب أن تكون الطلبات الواردة من الإدارة مكتوبة وأن تمنح للمكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما طبقا للمادة 19 من ق إ ج. حتى يترتب في حالة عدم الردّ عليها فرض الضريبة تلقائيا.

ب-2 - حالة عدم تعيين المكلف بالضريبة لممثل عنه بالجزائر بعدما تطلب الإدارة منه ذلك طبقا لنص المادة 44 المقطع 08 ق إ ج⁴².

ج - في حالة تعذر قيام المحقق الجبائي بعمله أثناء الرقابة الجبائية:

طبقا لنص المادة 44 المقطع 1. " عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير". يعمل المشرع على أن يقوم المحقق بمهمته دون الخشية من أي أضرار أو إهانة، سواء من المكلف بالضريبة نفسه أو

41 - في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %، المادة 192 المقطع 02 الفقرة 02 ق.ض.م.

42 - عندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، تخلفت في الردّ على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.

الغير، وعليه في حالة حدوث مثل هذه التصرفات يعمد المحقق مباشرة إلى التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة.

2- التقدير التلقائي "Evaluation d'office"

يعرف نفس نظام فرض الضريبة التلقائي إلا أن مجال تطبيقه ضيق. فكما يعرفه بعض الفقهاء بأنه إجراء يستعمل من قبل الإدارة عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها أو يتهرب من التزاماته الجبائية⁴³. يطبق إجراء التقدير التلقائي في حالة واحدة وهي: حالة التزامات المستخدمين والمدينين بالراتب. فيما يخص المستخدمين والمدينين بالراتب الذين لم يستوفوا بعد الالتزامات المنصوص عليها في المادتين 75 و129 ق.ض.م. يمكن للإدارة في نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تنقضي فيه الأجل المشار إليها في المادة 179-01 من ق.ض.م.، أن تقدر تلقائياً مبلغ الحقوق الشخصية بصدد ضريبة الدخل عن المرتبات والأجور لكل شهر من الشهور التي تأخر فيها دفعها. المادة 130-01 ق.ض.م.

3 - التعديل التلقائي " Rectification d'office " :

وهي حالة عدم احترام المكلف بالضريبة لبعض الالتزامات الواردة على سبيل الحصر، تقوم الإدارة الجبائية بعدها بالتعديل والتغيير التلقائي لأسس فرض الضريبة. تجدر الملاحظة هنا إلى أن المشرع الفرنسي ألغى العمل بإجراء

⁴³ - " L'évaluation d'office n'est utilisée par l'administration que lorsque le contribuable refuse sa collaboration et se soustrait à ses obligations fiscales". TIXIER. G, GEST. G, Droit fiscal, p 192.

التعديل التلقائي بمقتضى قانون 86-1317 المؤرخ في 30 ديسمبر 1986 وألزم الإدارة في هذه الحالة تطبيق إجراء التصحيح الوجيه⁴⁴.

وردت حالات التعديل التلقائي في قانون الضرائب المباشرة في المادة 193 المقطع 04 باستعمال المشرع مصطلح " يصح تلقائيا " بدل " يعدل تلقائيا " الذي نراه أكثر ملاءمة⁴⁵: " يمكن أن يصح تلقائيا تصريح المكلف بالضريبة الذي ارتكب مخالفة للتنظيم الاقتصادي خلال السنة السابقة والخاص بفرض الضريبة... ".

ثانيا: حالة رفض المحاسبة

يعرفها الفقه المقارن بأنها " عملية تسمح للإدارة بعد انتهائها من التحقيق في المحاسبة بإنكار صحة كل المعلومات المحاسبية التي اعتمدت لحساب النتائج الجبائية المصرح بها وتعويضها بأسس جديدة لفرض الضريبة. "⁴⁶.

وقد جاءت حالات رفض المحاسبة على سبيل الحصر في المادة 43 ق إ ج. تفاديا لأي تجاوز من الإدارة في استعمالها وهي ثلاث حالات:

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

⁴⁴- T. LAMBERT, Contrôle fiscal : Droit et pratique, Op cit, p 137.

⁴⁵ - من الناحية اللغوية ترجمة rectification هي تعديل أو تغيير بينما مصطلح تصحيح يترجم إلى اللغة الأجنبية ب redressement .

⁴⁶ - "Rejet de comptabilité est une opération consistant pour l'administration à l'issu d'une vérification de comptabilité, à dénier toute authenticité aux résultats comptables ayant servi à déterminer les résultats fiscaux déclarés et à leur substituer de nouvelles bases d'imposition ". Yves-Robert de la villeguerin, Dictionnaire Fiduciaire : Fiscal, édition LAVILLEGUERIN, 11^e édition, 1996, p511.

المادة 09 من ق.ت. تلزم كل شخص طبيعي أو معنوي لديه صفة التاجر بمسك دفتر اليومية يسجل فيه يوميا عمليات المؤسسة. بينما تنص المادة 10 من ق.ت. على أنه يجب أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح. وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد.

يمسك هذان الدفتران بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، ترقم صفحاتهما ويوقعان من قبل قاضي المحكمة⁴⁷¹.

ويجب أن تكون المحاسبة مفصلة بما يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة كما جاء في النظام المالي والمحاسبي وأن تكون المستندات المحاسبية مؤيدة بإثباتات تحمل توقيع المسؤول عن العملية.

2 - محاسبة تفتقر إلى أي قيمة إثباتية نظرا لغياب الوثائق الإثباتية. إن غياب أو انعدام الوثائق الإثباتية كالفواتير والمذكرات... الخ ينزع عن المحاسبة أي قيمة مقنعة ويرتب بالتالي رفضها. تجدر الإشارة هنا كذلك إلى أن رفض المحاسبة يتطلب التكرار في إخفاء الوثائق الإثباتية أي لا يمكن إقرار رفض المحاسبة إلا في حالة غياب عدد كبير من هذه الوثائق بما يؤثر على صدق المحاسبة⁴⁸.

يجب الملاحظة هنا، إلى أن الوثائق الإثباتية المقدمة لا بد أن تكون بدورها مقنعة، فمثلا لا تملك الطابع الإقناعي:

- الاعتراف بالدين الذي لم يسجل في المحاسبة ولم يوضع في شكل رسمي.

47 - المادة 11 من القانون التجاري.

48 - M.F., Guide du vérificateur, D.G.I., p 120.

- الفاتورة التي لا تحمل تاريخا واضحا.

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

لا يمكن أن تكون المحاسبة صحيحة ومقنعة فقط، بل لا بد أن تكون كذلك صادقة، وعليه فإن العمليات المتضمنة في المحاسبة لا يجب أن تترتب عن أخطاء أو إغفالات أو تقديم لمعلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة باعتبار أن هذه التصرفات تنزع عن المحاسبة صدقها و بالتالي تؤدي إلى رفضها.

يجب على المحقق أن يثبت غياب صدق المحاسبة لذلك لا يرتب رفض المحاسبة مجرد خطأ بسيط أو إغفال منعزل يقوم به المكلف بالضريبة⁴⁹.

نتائج إقرار الإدارة لرفض المحاسبة:

إذا لم يمثل المكلف بالضريبة بدقة للقواعد المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المالي والمحاسبي والمتعلقة بشروط مسك المحاسبة وكذا التدابير المتضمنة في القانون الجبائي، قد يدفع بالمحقق الجبائي إلى رفض محاسبته.

عرف إجراء رفض المحاسبة منذ قانون المالية لسنة 1998 تطورا تشريعيًا سار في اتجاه دعم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، يتمثل هذا التطور في

49 - على سبيل المثال يمكن أن تشكل أسبابا تسمح بالتشكيك في صدق المحاسبة ما يلي: تقليل متكرر من قيمة المداخل، تسجيل للعمليات لا يحترم التسلسل التاريخي، فواتير فعلية ومزورة، تسجيل مزدوج لنفس الفواتير، عمليات لم يتم تسجيلها في المحاسبة... الخ.

إلزام الإدارة الجبائية في هذه الحالة بتبليغ نتائج التحقيق إلى علم المكلف بالضريبة بعدما كان التشريع يقضي بعكس ذلك⁵⁰.

وقد ذهب المشرع أكثر من ذلك في إلزامه الإدارة بأن ترّد على ملاحظات المكلف بالضريبة بعد التبليغ وذلك في المادة 191 الفقرة 05 السابقة "تبليغ الإدارة الجبائية قواعد فرض الضريبة المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة."⁵¹.

يظهر من خلال هذا التطور بأن المشرع يسعى ولو بخطوات بطيئة إلى تقييد الإدارة في اللجوء إلى استعمال هذا الإجراء نظرا لخطورة نتائجه على المكلف بالضريبة، إلى أن وصل المشرع الجزائري في تعديله لقانون الضرائب المباشرة لما وصل إليه المشرع الفرنسي سابقا وهو إلغاء العمل بالتقييم التلقائي في إجراء رفض المحاسبة نهائيا وتبديله بإجراء التصحيح الوجيه بمقتضى قانون المالية لسنة 2014⁵².

المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيق والتصحيح

الجبائي

يمكن أن نصنّف هذه الضمانات القانونية التي ورد ذكرها في المواد 20، 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية إلى صنفين حسب المراحل التي

⁵⁰ - "Avant l'intervention de la loi d finances pour 1998, l'administration n'était pas tenue, en cas de rejet de comptabilité prévus à l'article 191 de CID, de notifier au contribuable les résultats de la vérification.

La modification introduite par l'article 14 de la loi de finances pour 1998, au niveau des dispositions du paragraphe 05 de l'article 190 du CID a pour objet justement de supprimer cette exception concernant les cas de rejet de comptabilité en matière de notification des résultats d'une vérification. Désormais, donc l'administration notifie au contribuable les résultats de la vérification même si sa comptabilité a fait l'objet d'un rejet de la part de l'agent vérificateur." Circulaire n°08, MF/MDB/DGI/DLF/LF/98.

⁵¹ - المادة 191 ألغيت بمقتضى قانون المالية لسنة 2002.

⁵² - المادتين 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014.

تمر بها الرقابة الجبائية و هي الضمانات الواردة في مرحلة التحقيق بعين المكان (1) و الضمانات الواردة في مرحلة التصحيح أو إعادة التقييم(2).

الفرع الأول: الضمانات الواردة أثناء مرحلة التحقيق

نظرا لخطورة النتائج المترتبة عن التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة من حيث إنها تفرض عليه زيادات في الضريبة لم تكن متوقعة، أحاط المشرع الجزائري هذا الإجراء بالكثير من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة⁵³. تتمثل هذه الضمانات في إجراءات وشكليات معقدة يتعين على الإدارة احترامها يمكن أن نوجزها فيما يلي:

أولاً: إعلام المكلف بالضريبة

يتعين على الإدارة الجبائية قبل بدأ التحقيق بعين المكان أن تعلم المكلف بالضريبة مسبقاً أنه سوف يكون موضوعاً للتحقيق الجبائي عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع وصل التسليم مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي. يستفيد المكلف بالضريبة عند إعلامه من أجل أدنى لتحضير دفاعه لا تقل مدته عن 10 أيام في التحقيق المحاسبي وعن 15 يوماً عندما يتعلق الأمر بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. يبدأ احتساب هذا الأجل ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ثانياً: الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف

يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق سواء في المحاسبة أو التحقيق المعمق وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء، إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. عدم ذكر الإدارة لهذا البيان الإلزامي قرنه

المشروع صراحة ببطلان إجراء التحقيق لما له من أهمية في ضمان حقوق دفاع المكلف بالضرريبة.

ثالثاً: بيانات إلزامية تخص التحقيق بعين المكان

يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق و الحقوق و الضرائب والرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. كما يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالضرريبة في حالة استبدال المحققين بعد الشروع في التحقيق بعين المكان.

رابعاً: الحوار الوجيه

يتميز التحقيق الجبائي بضمانة الحوار الوجيه أو التناقضي. هذا الإجراء الشكلي، حتى وإن لم يظهر بشكل صريح في قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه بالغ الأهمية ويتعين على الإدارة احترامه. يبرز الالتزام بهذا الإجراء من خلال إقرار المشروع ضرورة إجراء التحقيق بعين المكان مبدئياً، ولا يستثنى إلا في حالة طلب المكلف بالضرريبة صراحة على عدم إجرائه بعين المكان (كالمؤسسة مثلاً) وموافقة الإدارة على ذلك الطلب. وجود الإدارة في مكان ممارسة نشاط المكلف يخلق جواً من الحوار المتبادل بين المكلف والمحققين، بينما بعدهم عنه سوف يحرم المكلف من مناقشة ومحاورة الإدارة أثناء قيامها بالتحقيق. إجراء التحقيق الجبائي في مكاتب الإدارة بطلب من المكلف لا يلغي هذه الضمانة، بل على الإدارة كذلك الالتزام بخلق ظروف الحوار الوجيه حتى وإن لم يتم التحقيق بعين المكان. وعليه، فقد أقر القضاء الفرنسي بمناسبة قرار مبدئي شهير عُرف ب «قرار حمل الوثائق المحاسبية» أنه يتعين على الإدارة الجبائية، في

حالة إجراء التحقيق في مكاتبها، إثبات أن المحقق قد استدعى المكلف بالضريبة مرتين على الأقل أثناء فترة التحقيق وإلا تعتبر الإدارة غير ملتزمة بهذا الإجراء.

خامسا: مدة التحقيق بعين المكان

لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان الحد الأقصى المقرر قانونا وهو في حالة التحقيق في المحاسبة يتراوح ما بين 03 و 06 و 09 أشهر بحسب رقم الأعمال المحقق سنويا من قبل المكلف بالضريبة و بحسب نوع النشاط الممارس من قبل المكلف. على أنه لا يجب أن يزيد عن شهرين (2) في حالة التحقيق المصوب⁵⁴. يبدأ احتساب هذه المدة من تاريخ أول عملية بعين المكان.

أما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يجب أن يتجاوز التحقيق سنة كاملة يبدأ احتسابها من تاريخ استلام الأشعار بالتحقيق.

الفرع الثاني: الضمانات الواردة في مرحلة التصحيح

أحاط المشرع مرحلة التصحيح أو مرحلة ما بعد تبليغ نتائج التحقيق بمجموعة من الضمانات مكنها كذلك للمكلفين بالضريبة حسني النية، أي المكلفون الذين التزموا حقا بواجباتهم الضريبية والذين تعاونوا وتعاملوا بشكل إيجابي مع المحققين أثناء التحقيق. يتعين على الإدارة الجبائية الالتزام بمجموعة من الشكليات والإجراءات الجوهرية خلال مرحلة التصحيح الوجيهي أو كما سماه المشرع بإعادة التقويم التناقضي. يمكن أن نوجزها فيما يلي:

54 - التحقيق المصوب الوارد في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو تحقيق في المحاسبة و لكنه يقتصر على نوع واحد أو أكثر من أنواع الضرائب أو على سنة واحد أو أكثر من النشاء أو على عميات محددة قام بها المكلف، بخلاف التحقيق المحاسبي الذي يمس كل الضرائب و كل العمليات الخاضعة للضريبة في فترة 04 سنوات مالية لم تسقط بالتقادم.

أولاً: ضرورة تبليغ نتائج التحقيق، عن طريق إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة، سواء تضمن الإشعار تصحيحاً أي إعادة تقويم للوضعية الجبائية للمكلف أو كان الإشعار خالياً من أي تصحيح، كحالة غياب التصحيح.

ثانياً: أن يتضمن الإشعار بالتصحيح الموجه للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره في التحقيق المحاسبي من أجل مناقشة الزيادات في الضريبة أو من أجل الإجابة عنها، بينما لا يتمتع المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق لمثل هذه الضمانة.

ثالثاً: ضرورة أن يكون الإشعار بالتصحيح مفصلاً بكفاية ومبرراً بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وإعلان قبوله لها.

رابعاً: يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة في الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة. يمارس هذا التحكيم لدى كل من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الحالة. يُسَلَّم الاستدعاء الكتابي للتحكيم، الذي ينبغي أن يوضح تاريخ وساعة الاجتماع المتعلق بالتحكيم، للمكلف بالضريبة المحقق معه يدا بيد، أو عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. يتمتع هذا الأخير بفترة تحضير قدرها عشرة (10) أيام على الأقل، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الاستدعاء. ينبغي كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار هذا الاستدعاء، بأنه بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره.

على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر، يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع، وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في هذا المحضر. وتسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة المعني.

ينبغي أن يبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم والصادر، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو رئيس مركز الضرائب.

خامسا: تمكين المكلف بالضريبة من أجل الرد لا يقل عن 40 يوما يبدأ احتسابه من تاريخ استلام الاشعار بالتصحيح. يسمح هذا الأجل للمكلف بالضريبة للرد سواء بالإيجاب على التصحيحات أو تقديم ملاحظات بشأنها. وتجدر الإشارة إلى أن عدم رد المكلف بالضريبة في الأجل القانوني يعدّ قبولا ضمنيا.

يجب على المفتش قبل انقضاء أجل الرد أن يُمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. إذا رفض المفتش المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك في مراسلة تكون مفصلة ومبررة كذلك.

سادسا: بعد انتهاء التحقيق الجبائي لا يمكن للإدارة الجبائية القيام برقابة جديدة بالنسبة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة، ما عدا في حالة استعمال المكلف بالضريبة لأساليب تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة⁵⁵.

يتعين على الإدارة الجبائية احترام الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة سواء في مرحلة التحقيق أو في مرحلة التصحيح. عدم التزامها بذلك يفتح أمام المكلف بالضريبة امكانية منازعتها أمام القضاء. ما موقف القضاء الفاصل في المواد الجبائية من ذلك يا ترى؟ هذا ما سوف نعالجه في المبحث الثاني.

الدراسات
الجبائية

الفصل الثاني: إجراءات المنازعة الجبائية

تتنوع المنازعة الجبائية إلى منازعة الوعاء عندما ينازع المكلف بالضريبة الإدارة في مرحلة الوعاء ومنازعة التحصيل عندما ينازع المكلف عملية تحصيل الضريبة.

المبحث الأول: منازعات الوعاء

منازعة الوعاء الجبائي هي منازعة إدارية تخضع للقواعد القائمة في المنازعات الإدارية لكنها تنفرد ببعض الخصوصيات، ينص عليها قانون الاجراءات الجبائية. وأهم هذه الخصوصيات ضرورة رفع شكوى أمام الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء وإمكانية رفع النزاع أمام لجان الطعن.

المطلب الأول: المرحلة الإدارية

كما سبق وأن قلنا، لا يمكن أن تنتج المنازعة الجبائية أثارها إن لم تقدم سلفاً أمام السلطة الإدارية المختصة للبت فيها. كما يمكن تأخذ المنازعة طريقها إلى لجان أنشأها المشرع للنظر في الطعون ضد القرارات الراضية للشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة. هذه المرحلة من المنازعة نسميها بالمرحلة الإدارية كونها لم تصل فيها المنازعة إلى الجهات القضائية بعد ولكون اللجان الناظرة في الطعون هي لجان تتكون في مجملها من مثلين للإدارة. وعليه سوف نعالج في هذا المطلب إجراءين هما: الشكوى والطعن أمام لجان الطعن.

الفرع الأول: الشكوى أمام الإدارة

الشكوى المرفوعة أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب م (71)، يسمح فيها للمكلف للحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي م (70) ق إ ج.

أولاً: شروط الشكوى

الآجال (م72) : قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي نشأ فيها سبب الشكوى.

الشروط الشكلية في الشكوى: م (73)

ترفع شكوى واحدة لكل محل للضريبة.

- الشكوى فردية واستثناء جماعية (كالمكلفين على الشيوخ, الورثة, شركات الأشخاص..)

- بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت الضريبة.

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطاعن.

- توقيع صاحبها باليد.

المقيم خارج الوطن يتخذ موطناً له بالجزائر.

- إمكانية استكمال النفاذ في الشكوى في حاله دفع الملف غير كامل حسب تعديل قانون المالية لسنة 2007. في اجل 30 يوما من تاريخ استلام طلب الإدارة.

- إرجاء الدفع حسب المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية.

إرجاء الدفع

المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية. يجوز للمكلف أن ينازع من خلال شكوى تقدم حسب الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73 و 75 ق إ ج في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع القدر المتنازع عليه من الضرائب المذكورة من خلال تقديم ضمانات كافية وفي حالة عدم وجودها دفع مبلغ يساوي 30 % من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص كضمان لدفع الضرائب. وعليه فالإرجاء لا يخص إلا نسبة 70 % المتبقية.

يشترط للاستفادة من إرجاء الدفع الشروط التالية:

- 1 - التقدم بالشكاية أمام إدارة الضرائب
- 2 - المطالبة صراحة بالاستفادة من إرجاء دفع الضريبة.
- 3 - يخص إرجاء الدفع الطلبات المترتبة عن منازعات الرقابة الجبائية ما عدا تلك المرتبطة بالغش الضريبي.

ثانيا: البت في الشكوى من قبل الإدارة الجبائية

إذا كانت الشكوى ترفع إلى مدير الضرائب الولائي، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوالي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب

الحالة، فإن سلطة النظر والتحقيق فيها تعود إلى المفتش أو المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة المتنازع فيها. م 76 ق إ ج.

التحقيق في الشكوى يكون من جانبين:

1 - في الشكل: أي هل احترام شكل الشكوى، حسب المادتين 72 و 73 ق

إ ج؟

في حالة عدم احترام الشكل، يتم البت فوراً بعدم قبولها. غير أنه يمكن تصحيح العيب الشكلي والعودة من جديد أمام المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب.

2 - في الموضوع: بعد التحقق من صحة الوقائع المذكورة في الشكوى والتأسيس القانوني لها، يقوم المفتش بتحرير تقرير وذلك سواء في حالة القبول أو الرفض ويحوّل الملف إلى المديرية لاتخاذ القرار المناسب.

الجهات المختصة للبت في الشكوى م 79 ق إ ج

يبت المدير الولائي في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة و في الشكوى النزاعية إلى حدود 150 مليون دينار جزائري. إذا تجاوز هذا المبلغ عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية. (هوامش الاختصاص يقصد بها الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة و الناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة).

يتم البت باسم مدير الضرائب الولائي من قبل كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب حسب القيم التالية:

- بيت رئيس المركز الجوّاري للضرائب للنطق في القرارات الصادرة في القضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه 20 مليون دينار جزائري (قانون المالية لسنة 2016).

- يمارس رئيس مركز الضرائب في قرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلق بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه 50 مليون دينار جزائري (ق م 2017).

بيت مدير كبريات المؤسسات في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة وفي الشكوى النزاعية إلى حدود 300 مليون دينار جزائري. إذا تجاوز هذا المبلغ عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية. (المادة 172 المقطع 4).

يجب أن تبين قرارات كل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب الولائي و كذلك رؤساء مراكز الضرائب و المراكز الجوّارية للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها.

يجب أن يرسل القرار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

آجال البت في الشكوى المادة 2/76 والمادة 172-5 من ق إ ج

- بيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوّارية للضرائب في أجل 04 أشهر اعتبارا من استلام الشكوى.

- يحدد أجل ب 06 أشهر عندما تكون الشكوى من اختصاص مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب الولائي.

- يمدد الأجل إلى 08 أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

- يقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.

تفويض الاختصاص للبت في الشكوى

يمكن لكل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب الولائي و رئيسي مركز الضرائب و المركز الجوازي للضرائب تفويض سلطاتهم للبت في الشكاوى إلى الأعوان المتواجدين تحت سلطتهم حسب شروط منح للتفويض تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب (المادتين 78 و 172 -6 من ق إج المعدلتين بالمادة 62 من قانون المالية لسنة 2017).

الفرع الثاني: المنازعة أمام لجان الطعن

في حالة صدور القرار من طرف الإدارة الجبائية بما لا يتوافق و طلبات المكلف بالضريبة، أتاح له التشريع الضريبي الخيار بين طريقتين : إما اللجوء إلى رفع دعوى قضائية امام المحكمة الإدارية في الآجال و المواعيد المحددة قانونا، أو أن يتوجه إلى لجان الطعن الإدارية التي أنشئت خصيصا لمعالجة مثل هذه المنازعات. ومما تجدر الإشارة إليه أن لجوء المكلف إلى لجان الطعن هو طريق اختياري وليس إجباري. في هذا الشأن، نرى أنه إذا تخطى المكلف بالضريبة لجان الطعن و لجأ مباشرة إلى القضاء، بعد صدور القرار من طرف

الإدارة الضريبية، ليس بإمكانه العودة مرة أخرى إلى عرض شكواه على هذه اللجان.

يتوجب على المكلف بالضريبة رفع شكواه إلى لجان الطعن في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، وتخضع لنفس شروط الشكوى المرفوعة أمام الإدارة. المواد 73 و 75 من ق إ.ج.

الطعن أمام اللجان لا يعلّق الدفع و لكن يمكن للشاكي الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بأن يسدد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق و العقوبات محل النزاع.

تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل (04) أربعة أشهر ابتداء من تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه إلى المحكمة الإدارية في أجل (04) أشهر.

لا بد أن تكون قرارات اللجان المتضمنة التخفيض أو الإعفاء من الضريبة معلة. تبلغ هذه القرارات للمكلف بالضريبة في أجل شهر من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضريبة.

تجدر الإشارة إلى أن آراء اللجان التي تخالف الأحكام التشريعية و التنظيمية لا يتم تنفيذها و يصدر المدير الولائي للضرائب و مدير المؤسسات الكبرى بشأنها قراراً مسبباً بالرفض يبلغ إلى المكلف بالضريبة.

تنوزع لجان الطعن على ثلاث أقسام وهي:

- **اللجان الولائية:** توجد هذه اللجان على مستوى كل ولاية (ق م لسنة 2016). تبدي هذه اللجان رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها (حقوق و غرامات) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000). و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجان مرتين (02) في الشهر و لا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء. تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماعهم في أجل 20 يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها.

- **اللجان الجهوية:** توجد على مستوى المديرية الجهوية. تبدي هذه اللجان رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها (حقوق و غرامات) يفوق عشرين مليون دينار (20.000.000) و يقل أو يساوي سبعين مليون (70.000.000) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجان مرتين (02) في الشهر و لا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء. تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماعهم في أجل 20 يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها.

- **اللجنة المركزية:** توجد على مستوى وزارة المالية. تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيا حول الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي و كذلك الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها (حقوق و غرامات) يفوق سبعين مليون دينار

(70.000.000). و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة مرتين(02) في الشهر و لا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء. تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماعهم في أجل 20 يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها.

المطلب الثالث: المنازعة القضائية

الفرع الأول: إخطار القاضي الإداري بالدعوى القضائية

سنتناول كل مراحل الدعوى القضائية مركزين على الأحكام الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى التدابير الاستعجالية التي يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إليها.

تجدر الملاحظة إلى أن رفع الدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية تتم بشكل حصري من قبل المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن تصور الإدارة الجبائية كمدعية في الدعوى، بل تأخذ دائما صفة المطعون ضدها، لما تملكه من صلاحيات وامتيازات تغنيها عن اللجوء إلى القضاء.

بتوفر الشروط العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من أهلية وصفة ومصحة، يخطر المكلف بالضريبة القاضي في الحالات التالية:

1 - إذا كان القرار الصادر بعد رفع الشكوى النزاعية لم يلب كل طلباته و فقا للمادتين 82-1/1 و 3/173 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - إذا كان القرار المتخذ بعد أخذ رأي لجان الطعن
الولائية أو الجهوية أو اللجنة المركزية، لا يلب كذلك طلبات المكلف بالضريبة
وفقا للمادة 82-1/3 ق إ.ج.

3 - إذا لم يبلغ المكلف بالضريبة الذي قدم الشكاية بقرار
المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، بعد فوات الآجال الممنوحة
لهؤلاء للفصل في الشكاية وفقا للمادة 82-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: شروط الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري

- **الاختصاص:** يعتبر الاختصاص في المواد الإدارية شرط من
النظام العام سواء تعلق بالاختصاص المحلي أو النوعي.

الاختصاص النوعي تعد المنازعة الجبائية منازعة إدارية طبقا للمعيار
العضوي سواء أكانت منازعة الضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

الاختصاص المحلي ترفع الدعوى المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم
أمام الجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضرائب
والرسوم. المادة 804-1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- **التظلم المسبق:** الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم و الحقوق و
الغرامات المشار إليها في المادة 70 ق إ.ج إجبارية، باستثناء حقوق التسجيل
(المادة 355 من قانون التسجيل) و الضرائب غير المباشرة (المادة 498 من
قانون الضرائب غير المباشرة) لا يلزم فيهما تقديم شكاية.

- **الآجال:** كقاعدة عامة، ترفع في الدعوى الجبائية في غضون 04
أشهر من تاريخ تبليغ الرد على الشكاوى من المدير المختص، في حالة رفع

الدعوى مباشرة، أو 04 أشهر من تاريخ تبليغ رأي اللجنة في حالة المرور عبر طعن أمام لجان الطعن.

- **الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية للدعوى حسب المادة 83**
من ق إ ج. يجب أن ترفع العريضة من صاحبها أو موكله (م 75)، أن تتضمن عرضاً صريحاً للوسائل، أن تكون مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه، كما لا تقبل طلبات جديدة إلا في حالة حدود التخصيص الملتمس في البداية. يمكن أن تغطي العيوب الشكلية التي أدت إلى رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب المختص ما عدا عيب عدم التوقيع على الشكوى الأولية.

- **إرجاء الدفع:** يمكن الحصول عليه أمام المحكمة الإدارية شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة. (طلب إجراء الدفع يخضع لأحكام المواد 834، 835، 836 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية). الفصل في الطلب يكون أمام قضاء الاستعجال، كما يمكن الطعن في القرار الصادر بالرفض أمام مجلس الدولة في أجل 15 يوماً. م 82-03/2 من ق إ ج.

الفرع الثالث: التحقيق في الدعوى

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحكمة الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية، خاصة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا

قانون الإجراءات الجبائية، والتي تجعل من الدعوى الضريبية مختلفة في بعض مراحلها عن الدعوى الإدارية عموماً⁵⁶.

وتعد هذه الإجراءات من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية، مستعيناً بمختلف وسائل وطرق الإثبات.

هذا ما سوف نتعرض له في هذا الفرع وذلك بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية من جهة وقانون الإجراءات المدنية والإدارية من جهة الأخرى، من أجل الوقوف على بعض الخصوصيات التي تتميز بها هذه الدعوى بحيث سنتناول أولاً إجراءات التحقيق العادي أما ثانياً فنتناول إجراءات التحقيق الخاصة.

بالإضافة للإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أجاز المشرع للقاضي إجراء الصلح في أي مرحلة تكون عليها الخصومة، يتم بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم⁵⁷، وإذا حصل صلح، يحرر رئيس تشكيلة الحكم محضراً يبين فيه ما تم الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن⁵⁸، ومكتسب لقوة الشيء المقضي فيه، غير أن محاولة الصلح لا ينبغي العمل بها في مجال المنازعات الضريبية، ذلك انه لا يمكن لمصالح الضرائب ان تتصلح بما يمس الخزينة العمومية، هذا من جهة، وانه من غير المعقول أن

56 - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 118.
57 - أنظر المواد 971 و972 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
58 - أنظر المادة 973 من ق إ م إ.

يكون القرار الصادر عن إدارة الضرائب، الذي مس بحقوق المكلف بالضريبة محلاً للصلح من جهة أخرى، فلا يمكن على الإطلاق أن يجري القاضي الإداري الصلح، بل يقتصر دوره على مراقبة مدى مشروعية ومطابقة القرار محل النزاع للقانون.

كأصل عام إن التحقيق في المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة إجراء وجوبي⁵⁹، إلا أنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأن لا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد طبقاً للمادة 847 ق.إ.م.إ.⁶⁰

أولاً: إجراءات التحقيق العامة

1- المعاينة والانتقال إلى الأماكن

نص المشرع على هذا الإجراء في المواد من 146 إلى 149 من قانون إ.م.إ.، وهذا بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 861 من نفس القانون. ويقصد بالمعاينة، رؤية موضوع النزاع من قبل القاضي الإداري المعروض عليه المنازعة الإدارية للفصل فيها⁶¹، بحيث تسمح له هذه الوسيلة بالانتقال إلى الأماكن اللازمة للاطلاع عن قرب على معطيات القضية وملابساتها أو لإعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية.

وهو إجراء جوازي للقاضي الإداري⁶²، فله أن يأمر من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم، القيام بإجراء معاينات، أو تقييمات، أو تمديدات، أو إعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية مع الانتقال إلى عين المكان إذا اقتضى الأمر ذلك،

59 - صالح حمليل، منشورات مغير القانون و المجتمع، مجلة القانون و المجتمع، ع 3، ادرار، 2014، ص 229.

60 - أنظر المادة 847 من ق.إ.م.إ.

61 - سعاد بوزيان، طرق الإثبات في المنازعة الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 84.

62 - لحسين بن شيخ أن ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 164.

وللقاضي أن يحدد خلال الجلسة مكان ويوم وساعة الانتقال، ويدعوا الخصوم لحضور العمليات⁶³.

و يمكن أن تتم المعاينة في الجلسة إذا كان محل المعاينة شخصا أو منقولاً يمكن نقله إلى الجلسة، ولقد حول المشرع للقاضي امكانيته في استخدام الوسائل الفنية المتاحة لتسجيل كافة العمليات والإجراءات المتعلقة بالمعاينة أو في شق منها حسبما يرى سواء كان تسجيلاً صوتياً أو مرئياً أو كلاهما معاً، على أن يحفظ في قلم كتابة المحكمة، ويمكن لأي من الخصوم في الدعوى سحب صورة أو نسخة منه بعد دفع المصاريف المقررة طبقاً للم 149 ق.إ.م.إ.

2- سماع شهادة الشهود

نص المشرع على هذا الإجراء في المواد من 150 إلى 163 من قانون إ.م.إ، وهذا بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 859 من نفس القانون

ويعتبر سماع شهادة الشهود من وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها، حيث تستهدف استكمال معلوماته بشأن الوقائع التي تحتاج إلى الاستعانة بخبير عن طريق الشهود الذين يلقون الضوء على حقيقة الوقائع المتنازع عليها.

ويجوز الأمر بسماع الشهود من قبل الهيئة القضائية الإدارية سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من الخصوم، وهذا بموجب قرار قبل الفصل في أصل الحق، والذي يبين الوقائع المراد التحقيق فيها، ويوم وساعة الجلسة المحددة لإجرائه، كما يتضمن تكليف الخصوم بالحضور واحضار شهودهم في اليوم والساعة المحددين للجلسة، وأن يخطر أمانة الضبط خلال ثمانية أيام بأسماء

⁶³ - أنظر المادة 1/146 و2 من ق إ.م.إ.

الشهود الذين يريدون سماعهم، ولا يطبق ذلك في حالة الاستعجال. وذلك ما جاء في المادة 151 من قانون الإجراءات المدنية.

3- مضاهاة الخطوط

نص عليها المشرع في المواد من 164 إلى 174 من ق.إ.م.إ بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة 862 من نفس القانون. تنص المادة 164 من ق.إ.م. كما يلي: "تهدف دعوى مضاهاة الخطوط إلى اثبات أو نفي صحة الخط أو التوقيع على المحرر العرفي". فمن خلال هذه المادة يتضح لنا أن هذا الإجراء هو عبارة عن دعوى تهدف إلى إثبات أو نفي صحة الخط أو التوقيع المنسوب لأحد الخصوم على المحرر العرفي أو المكتوب، وأن هذه الدعوى يختص بالنظر فيها القاضي الذي ينظر في الدعوى الأصلية⁶⁴.

ولتحريك دعوى مضاهاة الخطوط يستوجب القانون توفر الشروط التالية:

- 1- أن يكون أحد الخصوم قد استدل بوثيقة أو وثائق في الدعوى الأصلية.
- 2- أن يصدر إنكار من أحد الخصوم للخط أو التوقيع المنسوب إليه.
- 3- أن يصرح أحد الخصوم بعدم الاعتراف بالخط أو توقيع الغير.

إذ في حالة الاعتراف بالخط فلا مجال لمباشرة دعوى مضاهاة الخطوط، كما يشترط القانون أن تكون الوثيقة محل إنكار الخط أو لتوقيع منتجة للفصل في النزاع، بمعنى أن يتوقف الحكم والفصل في النزاع على تلك الوثيقة⁶⁵.

64 - المادة 164 من ق إ م إ.
65 - يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 118.

وإذا ما توفرت هذه الشروط فإن القاضي يؤشر على الوثيقة محل النزاع، ويأمر بإيداع أصلها بأمانة الضبط، مع الأمر بإجراء مضاهاة الخطوط، وذلك بالاعتماد، إما على المستندات، أو على شهادة الشهود، وعند الاقتضاء بواسطة الخبير.

ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة الجبائية دفعت بالمشروع الجزائري إلى النص إضافة إلى إجراءات التحقيق العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على إجراءات تحقيق خاصة بالمنازعة الضريبية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لا سيما المادة 85 الفقرة 01 منه والمتمثلة في مراجعة التحقيق والخبرة.

1- مراجعة التحقيق

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فإنه يمكن له ان يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وهذا يكون بحضور المدعي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق.ا.ج بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الولاية.

وبعد الانتهاء من عملية التحقيق يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

2- الخبرة القضائية

من المؤكد أن القاضي الإداري ملزم بالفصل في كل منازعة تعرض عليه وتكون داخلة في حدود اختصاصه، إلا أن المنازعات التي يعرض أمرها على القاضي الإداري منها ما يتعلق بمسائل فنية دقيقة بعيدة عن المجال الأصلي لثقافة القاضي، فالمنازعات تتعلق في الغالب حول مسائل مالية وحسابية دقيقة وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بخبراء في مسائل الجباية والحسابات.

ويعتبر إجراء الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي قد يأمر القاضي الضريبي لا سيما عندما لا تسمح مستندات الدعوى أو الملف من بناء قناعته للفصل في القضية، بل قد تعد الخبرة الإجراء الرئيسي الذي يتوقف عليه الفصل في المنازعة الضريبية.

ولم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة والجبايي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من ق إ م.أ، كما حددت المادتين 85 و86 من قانون إج كيفية إجراءاتها.

ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف القاضي إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل لتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه"⁶⁶.

وسوف نتعرض في هذا المجال إلى كيفية تعيين الخبير وردة في النقطة الأولى وفي النقطة الثانية نتناول إجراءات الخبرة.

66 - زينب العمري، المرجع السابق، ص 60.

أ- تعيين الخبير وردة

(1) عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة، وتسد له المهمة سواء كان هذا التعين قد تم تلقائياً أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة، حيث نصت المادة 86 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".

ويقوم بإجراء الخبرة خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنه إذا تقدم المكلف يدفع الضريبة أو مدير الضرائب للولاية بطلب خبير فإن كل طرف يعين خبير والخبير الثالث يعين من قبل المحكمة الإدارية، وهذا طبقاً لنص المادة 86/2 من ق.إ.ج.

غير أن هذا الإجراء غير معمول به حالياً وهذا حسب قول أحد قضاة مجلس الدولة إذ قال: " من المؤسف ان هذا الإجراء غير معمول به حالياً من طرف المحكمة الإدارية. وبالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 86 من ق.إ.ج، نجد أنها حددت الأشخاص الذين لا يجوز تعيينهم كخبراء وهم:

- الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها.
- الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية.
- الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية أو المعين من طرف الخصم، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة، ويجب أن يكون الطلب معللاً ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 ايام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي سعى إلى رده، أو قبل البدء بإنجاز المهمة المسندة إليه، وهذا ما جاءت به أيضا المادة 86 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية⁶⁷.

وفي حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه ولم يؤدها، تقوم المحكمة الإدارية بتعيين خبير آخر بدلا منه، حسب المادة 86/05 من ق.ج.

ب- إجراءات الخبرة القضائية

يقوم الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية بإنجاز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسته، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة وذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة 06 من المادة 86 من ق.ا.ج، إذ يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة أيام¹⁰ على الأقل قبل بدء العمليات.

وفي القانون الفرنسي، فان رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدأ العمليات ويخطر بذلك الخبراء وأطراف الدعوى، وإذا اقتضى الأمر رئيس البلدية أو ممثلي اللجنة البلدية. كما يمكن أن يحضر عملية الخبرة عضوان من لجنة الطعن للدائرة إذا أحييت شكوى المكلف من قبل على هذه اللجنة، وبالتالي إذا كان كذلك يستوجب أن يعلم رئيس اللجنة بيوم وساعة بدأ عملية الخبرة ضمن نفس المدة المذكورة أعلاه والمتمثلة في عشرة (10) أيام.

⁶⁷ - نص المادة 86 / 4 من قانون الإجراءات الجنائية على ما يلي: "لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة".

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر ذلك بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

وبعد الانتهاء من عملية الخبرة يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر يدون فيه رأيه، كما يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة إذا اختلفوا في آرائهم.

وبعدها يتم إيداع المحضر المحرر من طرف عون مصلحة الضرائب وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة، ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته.

غير أنه وفي جميع الحالات إذا رأى القاضي الإداري بأن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة فإن له أن يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السالفة الذكر، ذلك أن القاضي الإداري غير ملزم بالتقيد بما جاء في الخبرة، بل يمكنه أيضاً أن يقبل جزء منها ويرفض الجزء الآخر، وهذا راجع لسلطته التقديرية، وبالتالي تنتهي الخبرة ويصدر قرار عن الغرفة الإدارية بشأنها.

الفرع الرابع: سير الخصومة والحكم

يمكن لكل مشتكي سحب طلبه أثناء المرافعات وقبل صدور الحكم. يتعين عليه أن يقدم رسالة محررة على "ورق بدون دمغة"، موقعة بيده أو من طرف وكيله.

كما يمكن للأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، التدخل في الخصومة عن طريق طلب محررونه على ورق بدون دمغة، وهذا قبل صدور الحكم.

يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم، أثناء التحقيق في الدعوى، طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية. وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي. (م 88 ق إ ج).

يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. (م 89 ق إ ج).

يعتبر القرار الصادر من المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعة الإدارية بصفة عامة والمنازعة الجبائية بصفة خاصة. فعملية إصدار القرار في مجال منازعات الضرائب تتم بنفس الأحكام المنظمة للمنازعة الإدارية بصفة عامة، المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحيث يجب أن يتضمن قرار المحكمة الفاصل في المنازعة الضريبية مجموعة من البيانات المقررة قانوناً، ويتم تبليغه إلى الأطراف، لكي يحدث أثاره القانونية.

الفرع الخامس: الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن للأطراف الطعن في الأحكام المتعلقة بالمنازعات الضريبية والصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وهذا، ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. (م 90 ق إ ج).

يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب. يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية. (المادة 91 ق إ ج).

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الصدد مما يجعل كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة في علاقة مباشرة غالبا ما تنتهي بخلافات و نزاعات بينهما بسبب امتناع المكلف بالضريبة عن تأدية التزاماته الضريبية اتجاه الإدارة الجبائية، و لذا أولى المشرع الجزائري أهمية قصوى لمنازعات التحصيل الضريبي حيث نظمها بمجموعة من القواعد القانونية في شكل مجموعة من الإجراءات و الضمانات التي تمكن كل طرف من الدفاع عن حقوقه اتجاه الآخر.

فيما تتمثل الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية لتحصيل ديونها من المكلفين بالضريبة المتخلفين عن سداد ديونهم في الآجال؟ وما هي الضمانات القانونية التي يمنحها المشرع لهؤلاء المكلفين

المطلب الأول: التحصيل الجبري للضريبة

يتم دفع الضريبة تلقائيا حيث يقوم المكلف بالضريبة في أغلب الأحيان بإبراء ذمته بطريقة سلمية من الالتزامات الضريبية دون اللجوء إلى مرحلة التحصيل الجبري، ولكن قد يحدث أن يمتنع بعض المكلفين بالضريبة عن سداد ديونهم مما يجعلهم يخضعون لتدابير قسرية تتخذها الإدارة الجبائية من أجل ضمان استرداد ديون الخزينة العامة.

الفرع الأول: الشروط العامة للمتابعة

بموجب الدستور لا يمكن فرض ضريبة أو رسم أو إتاوة إلا بنص قانوني، كذلك لا يمكن لأي محاسب عمومي أو قابض أن يمارس مهام التحصيل إلا في إطار ما نص عليه القانون.

أ - أساس التحصيل الجبري

يجب أن تتوفر في المكلفين بمهام المتابعة مجموعة من الشروط تتمثل فيما يلي:

أ- استحقاق الجداول:

الجداول هي سندات التنفيذ التي بموجبها يؤدي المحاسبون العموميون مهمة التحصيل للضرائب والرسوم.

ب- تحصيل الدين الضريبي:

لا يمكن إجراء المتابعة إلا اذا لم يمكن الوصول إلى الدين المراد استرداده .

ت-السند التنفيذي:

السند التنفيذي يسمح للدائن بمتابعة التنفيذ القسري لممتلكات المدينين بموجب الشروط الخاصة بكل إجراء تنفيذي.

ب - الإجراءات الأولية للمتابعة

قبل الشروع في اتخاذ التدابير المناسبة للقيام بالتحصيل الذي قرره المحاسبون العموميون يجب أن يمثلوا لإجراءات أولية تتمثل فيما يلي :

ث-مرحلة تنشيط التحصيل:

يتطلب الشروع في المتابعة بهدف تحصيل الضريبة كقاعدة عامة أن يتم تذكير دافع الضريبة مسبقا بالتزاماته من أجل السماح له بالتسوية أو الرد. تتكون المرحلة الأولية من :

ج- رسالة التذكير أو الإنذار الكتابي : الانذار إجراء أولي بسيط يتم من خلاله اخطار المكلف بالضريبة لأداء دينه.

ح- الإشعار الرسمي : هو إجراء سابق على المتابعة يتم بموجبه اعلام المكلف بالضريبة بأنه سوف يتم متابعته إذا لم يسدد ديونه .

خ- التنبيه بالدفع :

لا يجوز الشروع في أي إجراء من إجراءات المتابعة دون إصدار أمر مسبق بالدفع ،فهو بمثابة إعلان المتابعة يعده قابض الضرائب يأمر فيه المكلف بسداد دينه. يخضع هذا التنبيه لشرطين :

أ- شرط إعداد الأمر: طبقا لقانون الاجراءات المدنية والادارية فانه تحت طائلة البطلان يحرر الأمر باللغة العربية ويتضمن المعلومات الخاصة بالمكلف (الاسم، اللقب، العنوان، السنة المالية والضريبية، سند التحصيل، تاريخ وامضاء القابض، تاريخ الامر بالحروف، لقب واسم و امضاء عون المتابعة، ذكر ضابط التفويض، قائمة التكاليف التي يتم دفعها، الرسوم المستحقة).

د- تبليغ التنبيه بالدفع: يكون عن طريق البريد مع وصل الاستلام أو من طرف عون المتابعة أو محضر قضائي.

الفرع الثاني: إجراءات المتابعة

إجراء المتابعة هو وسيلة لتنفيذ قرار التحصيل الجبري من طرف الإدارة الجبائية بموجب سند إلزامي صادر ضد المكلف المتخلف لإجباره على سداد ديونه الضريبية و لذا يتخذ قباض الضرائب تدابير قسرية

أ - التدابير المؤقتة

تهدف التدابير المؤقتة عموماً إلى حماية جميع الدائنين عندما يبدو تحصيل ديونهم مهدداً و تتمثل هذه التدابير فيما يلي :

-الحجز التحفظي:-

يتم الحجز التحفظي تحت المسؤولية المدنية للدائن حيث يجوز لقباض الضرائب الذين يتنازعون في حق ملكية أو قرار غير قابل للتنفيذ بعد ما يكون تحصيل ديونهم في خطر أن يضعوا ممتلكات المدين المادية والمنقولة في متناول اليد لمنعه من التصرف فيها.

ب - التدابير التنفيذية

وتسمى أيضاً تدابير قسرية هدفها هو إبقاء المكلف المتخلف مسؤولاً عن سداد ديونه وبدء الإجراءات ضده. و تتمثل هذه التدابير فيما يلي :

1- الإشعار للغير الحائز: هو إجراء سريع بسيط و مرن و غير مكلف

اتجاه المكلف بالضريبة حيث يأمر من خلاله القابض الشخص و هو الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض. ينشأ عنه التزام قانوني بضرورة الوفاء فوراً.

2- الغلق المؤقت للمحلات التجارية:

يعتبر قرار الغلق المؤقت من الاجراءات التنفيذية التي منحها المشرع بمقتضى نص المادة 146 من ق.ا.ج لتحصيل اموال الخزينة العامة.

3- حجز الأموال المنقولة (حجز، بيع) :

طبقا للمادة 687 من ق.ا.م.ا "إذا لم يقم المدين بالوفاء بعد انقضاء اجل 15 يوما من تاريخ تكليفه بالوفاء يجوز للمستفيد من السند التنفيذي الحجز على جميع المنقولات و/أو الأسهم و/أو حصص الارباح في الشركات و/أو السندات المالية للمدين...».

4- البيع الاجمالي للمحل التجاري :

عند انتهاء مدة 20 يوم من تبليغ الإشعار الرسمي تباشري إدارة الضرائب اجراء البيع الجبري للمحل التجاري.

المطلب الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري

يشكل الاعتراض على التحصيل الجبري شكلا من أشكال الاستجابة التي بدأها المكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه حيث يقدم المكلف بالضريبة شكوى تحتوي إما على الاعتراض على إجراءات المتابعة أو على الاسترداد القسري

أمام إدارة الضرائب ثم يطعن أمام المحكمة المختصة بإعادة تقديم شكواه في حالة عدم نجاحه في المرحلة الأولى.

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

أولاً - موضوع الاعتراض على إجراءات المتابعة

إجراءات المتابعة يمارسها قباض الضرائب تخضع لقواعد صارمة في الشكل و الموضوع حيث عدم احترام هذه القواعد تجعل المكلف بالضريبة يرفعها و يواجه بها الإدارة الجبائية.

1- الاعتراض على إجراء المتابعة : (الشكل)

إجراء المتابعة لا يكون مقبولاً إلا بتوفر الشروط الآتية:

أ- الاختصاص: طبقاً للمادة 145 من ق.إ.ج يقصد بها الهياكل أو المصالح التي تملك الاختصاص لممارسة إجراء المتابعة و هم أعوان المتابعة، المحضرين القضائيين.

ب- الشكل: لا بد من احترام الآجال ، شرط الاعلام المسبق، التبليغ ... الخ.

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري

يتمثل الاعتراض في هذا السياق عن طريق الاحتجاج على وجود الزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب به و غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و حساب الضريبة (وجود التزام بالدفع، الحصة، الاستحقاق).

الفرع الثالث: الدعوى الخاصة بكل إجراء من إجراءات المتابعة

كل إجراء من إجراءات المتابعة له مميزات خاصة به، طريقة عمل خاصة به، المصلحة المختصة، وكذا الدعوى الخاصة به و لكن كقاعدة عامة الاعتراض على إجراء المتابعة يتم ضمن مدة شهر ابتداء من تاريخ إعلام الإجراءات من قبل مدير الضرائب الولائي أو مدير كبريات المؤسسات .

لكل إجراء من إجراءات المتابعة دعوى خاصة به:

1-الدعوى الخاصة بالإشعار للغير الحائز .

ذ- الدعوى الخاصة بغلق المؤقت للمحلات التجارية

3-الدعوى الخاصة بالحجز التنفيذي للمنقول

ر- - إجراءات الطعن

في المسائل الضريبية عندما ينشأ نزاع بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة يجب على هذا الأخير توجيهه أولاً طعن إداري إلى الإدارة و إذا لم تستجيب لطلباته يمكنه بعد ذلك تقديم طعن قضائي إلى المحاكم الإدارية المختصة حيث يكون الطلب يشتمل على نفس العناصر التي تم الاحتجاج بها أمام إدارة الضرائب.

أ - الطعن الإداري

في هذا الإطار يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكوى للإدارة الجبائية و لكي تقبل شكواه لابد أن تستوفي مجموعة من الشروط القانونية شكلا و موضوعا و هي :

1-شروط الطعن المسبق:

الشكوى المقدمة من طرف المدین تحت طائلة البطلان يجب أن تحترم فيها شروط الشكل، الأجال و الموضوع .

أ- شرط الشكل :

طبقا لنص المادة 73 من ق.ا.ج يجب أن تكون الشكاوى فردية باستثناء المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا ، لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع، كما يجب تحت طائلة عدم القبول أن تتضمن كل شكوى ذكر الضريبة المعترض عليها ، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت به، عرض ملخص لوسائل و طلبات الطرف، توقيع صاحبها باليد.

يجب أن ترفق الشكاوى بوثائق تبريرية سواء إشعار ضريبي أو مستخرج جدول الضرائب أو إشعار بالتحصيل أو أي وثيقة تبريرية.

ب- أجل الشكاوى:

تنص المادة 153 مكرر من ق.ا.ج على ما يلي : " 1- تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراءات المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه.

تقدم الشكاوى التي تكتسي شكلا اعتراضا على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة..."

ج- شرط الموضوع :

كقاعدة عامة الشكوى يجب أن تتضمن الضرائب و الرسوم التي ستحصل لصالح إدارة الضرائب.

ز- سير المرحلة الإدارية:

تمر منازعة التحصيل في المرحلة الإدارية بضرورة كالاتي :

أ-تقديم الشكوى :

يقدم المكلف بالضريبة الشكوى للسلطة المختصة للنظر فيها سواء مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو قابض الضرائب .

س- دراسة الشكوى :

بعد استقبال الشكوى من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب يقوم تسجيل تاريخ وصولها ثم إرسالها الى المديرية الفرعية للمنازعات لفحص شكلها ومحتواها.

ج-اتخاذ القرار:

طبقا للمادة 153 مكرر1 بيت كل من مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه في اجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى و يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسببا إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

ش- = الطعن القضائي

إذا لم تستجيب الإدارة الضريبية في غضون المهلة المحددة قانونا أو إذا كان القرار الصادر لا يرضي المكلف بالضريبة ، فإن هذا الأخير يحتفظ بكامل

الحرية القانونية لرفع النزاع أولاً إلى المحكمة الإدارية ثم الاستئناف أمام مجلس الدولة.

1- الطعن أمام المحكمة الإدارية :

يخضع هذا الطعن لمجموعة من القواعد القانونية و الإجرائية التي يتعين اتباعها أمام المحكمة الإدارية و التي تتمثل فيما يلي :

أ- شروط الطعن القضائي:

أولاً التأكد من أن الطاعن قد قدم مسبقاً طعن إداري قبل اللجوء إلى القضاء ثم معرفة ما إذا كان طلبه قد تم التوقيع عليه و صياغته من قبل محام كما يجب أن يتضمن الطلب المعلومات المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.إ. (الجهة القضائية المختصة، اسم و لقب المدعي و موطنه، اسم و لقب و موطن المدعى عليه، عرض موجز للوقائع و الطلبات، المستندات و الوثائق).

ب- الاختصاص:

-الاختصاص النوعي: طبقاً للمادة 800 من ق.إ.م.إ فإن القاضي الإداري هو القاضي المختص للنظر في المنازعات الجبائية باستثناء الغش الجبائي .

-الاختصاص الإقليمي: يكون القاضي مختص إقليمياً في المكان الذي توجد فيه المصلحة التي تمارس إجراءات المتابعة أما بالنسبة للحجز على الممتلكات يكون القاضي مختص في المنطقة التي يتواجد بها الممتلكات.

ج- رقابة القاضي:

في مسائل الرقابة القضائية تشكل العيوب الشكلية و الإجرائية أسبابا للرفض حيث تنصب الرقابة على الشكل، الإجراء و المحتوى.

ص- الاستئناف أمام مجلس الدولة:

الاستئناف تقوم به الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة باتباع الإجراءات الآتية:

ض- شكل و مضمون الاستئناف:

يتم الاستئناف بتقديم طلب موقع لدى مجلس الدولة من قبل محام معتمد بحيث يحتوي هذا الطلب على المعلومات التالية : (القضاء المختص، اسم و لقب و إقامة المستأنف، تكاليف الاستئناف، ذكر المقر الاجتماعي إذا كان شخص معنوي، ختم و إمضاء المحامي و عنوانه المهني ، نسخة طبقا للأصل للقرار).

- أجل الإستئناف:

طبقا للمادة 950 من ق.إ.م.إ: " يحدد أجل الاستئناف بشهرين (02) و يخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة...".

ط- آثار الإستئناف:

طبقا للمادة 908 من ق.إ.م.إ: " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف". الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر إلا بناء على طلب مجلس الدولة.

ظ- الفصل في القضية و تبليغ القرار:

يبث القاضي في القضية و يفصل فيها طبقا لأحكام المواد من 270 إلى 298 من ق.ا.م.ا و يسلم القرار الصادر عن مجلس الدولة إلى الأطراف المعنية بموجب محضر قضائي.

من خلال ما سبق تظهر أهمية موضوع منازعات التحصيل الضريبي سواء بالنسبة للإدارة الجبائية التي تتولى مهمة صعبة تتعلق بتحصيل ديون الخزينة العامة أو بالنسبة للمكلف بالضريبة لحماية حقوقه اتجاهها ، و لذا أولاها المشرع الجزائري اهتماما خاصا من خلال إرساء مجموعة من القواعد القانونية التي تحقق نوع من التوازن بين مصلحة الإدارة الجبائية من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، حيث تملك الإدارة الجبائية سلطة اتخاذ قرار التحصيل الجبري و ممارسة إجراءات المتابعة لتحصيل ديونها ، و في المقابل يملك المكلف بالضريبة الحق في الطعن أمام إدارة الضرائب و الطعن لدى القضاء الإداري لاستيفاء حقوقه منها.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، 2007، الجزائر.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، عنابة.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث: جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجديدة، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- بن شيخ آث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- كوسية فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2001.

- **Ouvrages en français**

- Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, 3^e édition, PUF, Paris, 2003.
- Jean Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt*, La Villeguérin éditions, Paris, 1990.
- J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 3^e édition, DALLOZ, Paris, 2001.
- Thierry LAMBERT, *Contrôle fiscal : droit et pratiques*, P.U.F., Paris, 1998.
- Francis LEFEBVRE, *Mémento pratique FISCAL*, Paris, 2000.
- LOUNIS Abdelouahab, *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : Etendues et limites*, thèse de Doctorat en droit fiscal, université d'Oran 2, 2015.

- Daniel RICHER, *Les procédures fiscales*, coll Que sais je?, P.U.F., Paris, 1998.

