

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع:

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون الخاص

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

تقدير القاضي الجزائري لوسائل الإثبات في المادة الضريبية

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون قضائي

تحت إشراف الأستاذ(ة):

برايح نور الهدى

الشعبة: حقوق

من إعداد الطالب(ة):

برجي خديجة شهيناز

أعضاء لجنة المناقشة

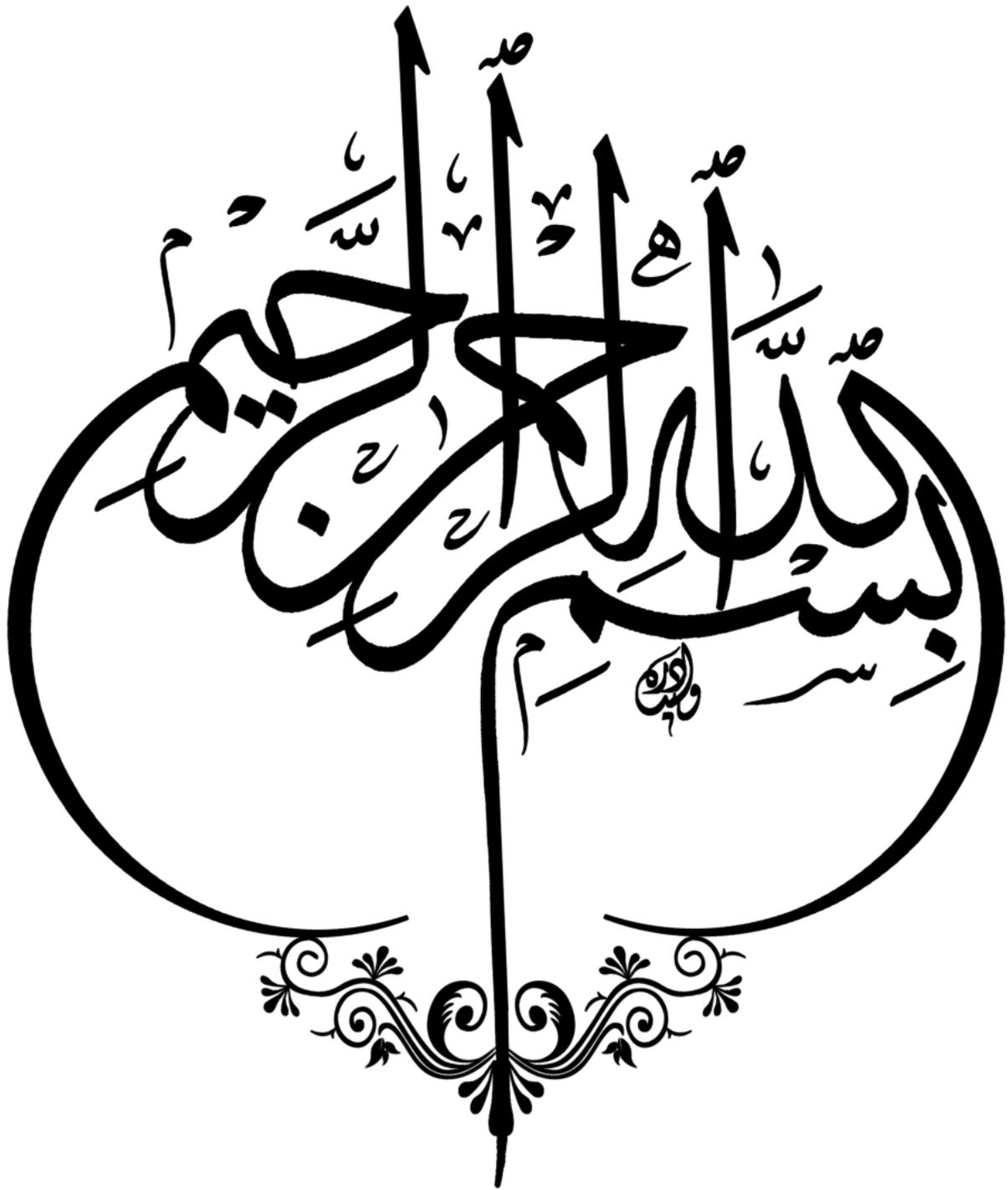
الأستاذ(ة): بن عبو عفيف..... رئيساً

الأستاذ(ة): برايح نور الهدى..... مشرفاً مقررًا

الأستاذ(ة): مشرفي عبد القادر..... مناقشاً

السنة الجامعية: 2021/2020

نوقشت يوم : 2021/07/13



شكر وتقدير

الشكر لله الذي وفقنا في هذا العمل

وشكر وتحيية واحترام وتقدير الى جميع
الاساتذة المشرفين وتوجيهاتهم لنا .

وكما لا يفوتنا ان نشكر كل أساتذة قسم
الحقوق والعلوم السياسية وتوجيههم لنا وبالأخص
أستاذة براهيم نور الهدى والأستاذ مشرفي عبد القادر.

والشكر موصول الى كل من ساعد في اعداد هذا
العمل

كما نشكر مسبقا الاساتذة الذين يقبلون على
مناقشته

وفي النهاية لا يسعنا الا ان ننسب هذا الفضل الى
ذويه.



إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن له لنصل اليه لولا فضل الله علينا اما بعد:

اهدي هذا العمل المتواضع الى

من ربتي وانارت دربي واعانتني بالصلوات والدعاء الى اغلى إنسان في هذا الوجود نصيرة
أمي الحبيبة

الى كل من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح واوصلني الى ما انا عليه

أبي الكريم حسين أدامه الله لي

الى جميع افراد عائلتي واخص بالذكر زوجي كراس امين.

وإخوتي ناصر أمين نور الهدى زين الدين.

وأم زوجي الغالية فوزية.

الى من مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة

جميع الاساتذة الافاضل

الى جميع زملائي طلبة كلية الحقوق مستغانم

قائمة المختصرات:

باللغة العربية:

- ج رجريدة رسمية.
- د جدينار جزائري.
- صصفحة.
- ق مقانون المالية.
- ق ا م اقانون الاجراءات المدنية والادارية.
- ق ا ج جقانون الاجراءات الجبائية.
- ض ق م و مقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ططبعة.

باللغة الفرنسية:

p.....page.

l.g.d.....libraire general de droit et jurisprudence.

مقدمتہ

مقدمة:

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر رقابة بعدية بمعنى أنها تتم بعد عملية اكتتاب التصريحات الجبائية من خلاله يقوم المكلفين بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم وفق للأسس الخاضعة له، إذ أنها تعد هذه الأخيرة مظهر من مظاهر السيادة في الدولة ، لكونها من بين أهم الموارد التي تعتمد عليها من اجل ضمان توازنها المالي، أيضا التوازنات الأخرى المتعلقة بالجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي التي تقوم عليها أهداف الدولة الحديثة لما لها من تأثير على حالة الأفراد، وتتجسد أهمية الضريبة ليس فقط بوجود قانون المالية يتضمنها وينظمها في الجزء الأول خلال كل سنة مالية، بموجب الميزانية العامة للدولة ، بل أيضا وجود قوانين مختلفة مستقلة، تنظم كل ضريبة على حدا.1

وكما هو معلوم ان الضريبة تعتبر من اقدم واهم مصادر الايرادات العامة، وقد مثلت خلال فترات طويلة العنصر الاساسي في الاعمال والدراسات العلمية نظرا لما تحققه من الاهداف السياسية المالية من جهة ، ولما تحدثه من اشكالات تقنية ايضا الاقتصادية متعلقة بفرضها واثارها من جهة اخرى.2

فتعرف الضريبة على انها اقتطاع مالي اجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية ، وتتم عن طريق تحويل نهائي للملكية بدون مقابل، وذلك بغرض تحقيق الاهداف المسطرة من قبل السلطة العامة.3

وتكتسي الضريبة اهمية بالغة، بالمقابل، يعتبر عبئ الاثبات على المكلفين بدفعها ، اذ ان اغلب هؤلاء يشكون في شرعيتها ، ويرون بعدم احقيتها ، وامام هذا التعارض مع المصلحة العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها والمصالح الخاصة للمكلفين بالضريبة يثور هناك خلاف بين الطرفين غير

متكافئين ، الأول متمثل في الإدارة الجبائية ، في حين الطرف الثاني المتمثل في المكلف بالضريبة.¹

إضافة الى ان القواعد الاجرائية في الاثبات ترتبط اكثر بجانب تنظيم العمل امام القضاء ، وعليه فان هذه القواعد ترتبط ارتباطا وثيقا بالقواعد والاجراءات المتعلقة بالنظام العام، بالتالي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها² وتمارس الادارة الجبائية هذه الصلاحيات المخولة لها باعتبارها ممثلة في السلطة الادارية حيث انها تتميز بموقف متميز من موقف ومركز خصومها الاشخاص العاديين (المكلفين بالضريبة) في مسألة ومرحلة الإثبات في الدعوى القضائية الادارية.³

وتمارس الادارة الجبائية في اطار تحقيق الاهداف للمصلحة العامة في نطاق الوظيفة الادارية للدولة⁴

وحماية خزينة الدولة عن طريق تحصيل المبالغ المستحقة وفرض العقوبات الجبائية على المخالفين لها .

وعليه يستوجب على كل أفراد المجتمع الالتزام بأداء الضريبة على قدم المساواة وهذا فعلا ما كرسه الدستور الجزائري لسنة 2016 في مادته 78 والتي نصت على مايلي: "كل المواطنين متساوين في اداء الضريبة"⁵

¹ بن شيلاليسين_ بن عبد الله الياس ، الاثبات في التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، في الحقوق، تخصص القانون العام للاعمال، جامعة بجاية 2014-2015، ص 01.

² لحسن بن الشيط ملويا، مبادئ الاثبات في المنازعة الادارية ، دار هومة، الجزائر، الطبعة 2002، ص 62.

³ عمار عوايدي ، النظرية العامة للمنازعات الادارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني ، نظرية الدعوى الادارية ، ط 3، ثالثة، 2004.

⁴ بوزيان سعاد ، طرق الاثبات في المنازعة الادارية، دار الهدى للنشر والتوزيع، بدون طبعة، 2015، ص 37

⁵ نصت المادة 78 من الدستور الجزائري لسنة 2016، من القانون تحت رقم 01_16 المؤرخ في 06 مارس 2016 ج.ر.ع. 14، ص 15، على انه "كل المواطنين متساوون في اداء الضريبة ، ويجب على كل واحد ان يشارك في التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، ولا يجوز ان تحدث أي ضريبة الا بمقتضى القانون ولا يجوز ان تحدث باثر رجعي أي ضريبة ، او جباية او رسم ، او أي حق كيفما كان نوعه، كل عمل يهدف الى التحايل في المساواة بين المواطنين والاشخاص

ومن ثم نشير الى ان المنازعة الضريبية في النظام السابق اي قبل صدور ق.المالية لسنة 2002¹ كانت أحكامها مشتتة ومبعثرة في مختلف القوانين، منها قانون الضرائب المباشرة ، قانون الرسم على رقم الاعمال قانون التسجيل ، قانون الطابع، لكن بعد صدور القانون المذكور اعلاه نص المشرع في المادة 40 منه على احداث قانون الاجراءات الجبائية كقانون جامع لمختلف إجراءات الفرض الضريبي، والاجراءات التابعة في حالة وقوع خلاف بين الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة.²

وعليه تعرف المنازعة الضريبية على انها الخلاف الذي يدور بين الادارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها قانون الضريبة او اي قانون اخر وهي اول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق للمطالبة بحقه، امام جهة المختصة بالنظر في هذه المنازعة.³

وهناك تعريف اخر للمنازعة الضريبية: " حيث تعرف على انها مجموعة الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الادارة الضريبية بمناسبة عمليات المراقبة، او تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة للأسس الخاضعة له."⁴

بالرغم من ان المشرع الجبائي اورد عقوبات وجزاءات مشددة على النظام الجبائي الا انه ، لازال يواصل بعض المكلفين بالضريبة انتهاج مختلف الممارسات الهادفة الى التهرب من الضرائب والتملص منها وكذا انتهاج طريق الغش الضريبي.¹

المعنويين في اداء الضريبة ، يعتبر ماسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون ، يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الاموال.

¹_ القانون رقم 01-12 ، المؤرخ في 22 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج.ر رقم 79 سنة 2002.

²_ عبد العزيز امقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير ، فرع الادارة والمالية ، كلية الحقوق ، بن عكنون الجزائر سنة 2001/2002، ص.ص 05-10.

³_ قصاص سليم، المنازعات الجبائية الضريبية المباشرة ، في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الاعم ، جامعة قسنطينة، 2007-2008. ص.ص 03.

⁴_ عبد العزيز امقران، المرجع السابق، ص.ص 06_07.

ولا يخفى علينا الجزائر من بين الدول التي عرفت انتشارا كبيرا للجرائم الضريبية الماسة بالاقتصاد الوطني للدولة ، وخزيتها المالية، الناجمة عن تعقد نظامها الجبائي ، من جهة والضغط الضريبي من جهة اخرى، ايضا هشاشة الهياكل الجبائية²

مما تطلب عليه القيام بمجموعة من التعديلات والاصلاحات الضريبية ، اضافة الى تعديلات تشريعية في قوانين المالية، واخر تعديل له كان سنة 2018.

وسبب ظهور الجرائم الضريبية راجع لعدة اسباب ، من بين هذه الاسباب ، التي ادت الى تفشي هذه الجرائم بين المجتمع اسباب اقتصادية وسياسية وأخرى متعلقة بالإدارة، الذي يتضح في ضعف اجهزته الرقابية، اضافة الى اسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة وانعدام الوعي لديه، واسباب نفسية متمثلة في اهمال التكوين النفسي وضعف التكوين الجبائي لدى العديد من الافراد.³

وحرصا من المشرع على حماية هذا المورد (الضريبة) ومن اجل حسن انسيابه للخزينة العامة وجد الا محيص لدرء المخاطر عنه، طريق الالتجاء إلى العقوبات ووصل به الأمر الى فرض عقوبات تصيب المكلف ليس فقط في ماله،⁴

بل يتعدى الامر الى فرض عقوبات جزائية.

وتؤثر الجرائم الضريبية عامة على حصيلة الضريبة عامة بصفة سلبية على الحصيلة الضريبية مما يشكل عائقا هاما امام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة مما تضطر الى

¹ وزارة المالية ، التلبس الجبائي من اجل رقابة جبائية اكثر فعالية، رسالة المديرية العامة للضرائب ، العدد 68 لسنة 2013 ص 06.

² بلعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة تخرج الماستر، تخصص التسيير الاداري للجماعات المحلية، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم العلوم السياسية، سنة 2013/2014، ص 3.

³ ابراهيم سالم ، الرقابة الادارية على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، دار قنديل، عمان_الاردن سنة 2008، ص 175.

⁴ طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل لنشر ، بغداد، الطبعة الاولى، 2008.

تعويض النقص الذي يطرا على الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة او يرفع من معدلها وهذا بدوره يؤثر سلبا على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الاقتصادي ، ونظرا لما تشكله هذه الجرائم من خطورة وتهديد الامن الاقتصادي وما تتميز به من احكام قانونية، خاصة من حيث المتابعة والقمع.¹

وقد منح المشرع الجزائري لكل المكلفين بالضريبة ، وادارة الضرائب حقوقا وواجبات من اجل حماية الحقوق الخاصة والعامه ، ومن اهم ادوات المحافظة على تلك الرقابة الجبائية التي تعد من اهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية عملية التأكد من صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا ، بحيث تمكن الادارة من حيث تطبيقاتها.

تتمثل هذه الوسائل في المحاضر الضريبية الخاصة بالتحقيق في العملية الجبائية حتى تحصل مستحقاتها من المكلفين بالضريبة ، وايضا يتمكن من خلال هذا الاجراء وكشف التجاوزات والمخالفات المرتكبة بمختلف انواع وسائل التحقيق ، وهذا للحد من عمليتي الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينجم عنها من اثار اقتصادية واجتماعية تؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية وعلى الخزينة العمومية.¹

ومن اجل الوصول إلى ذلك فان الإدارة تعطي للأعوان حق التدخل والزيارة والقيام بالمعاينات والتحقيقات الازمة وممارسة حق الحجز والتحقيقات في الاماكن التي يمارس بها المكلف بالضريبة لنشاطه، وممارسة حق الجز والتحقيقات في الوثائق والمستندات الحسابي

¹ رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي ، الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون العام للاعمال، جامعة ورقلة ، 2014_2015، ص 02.

² قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة ، الجزائر (الفترة 2009_2010)، ص ب.

وعليه بما ان النظام الضريبي هو نظام تصريحي ، بحيث يقوم المكلفون بعملية الابلاغ عن اوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يتم اثبات عكس ذلك.¹

ولهذا نص القانون الجزائي عامة والقانون الجبائي بالأخص على قواعد إجرائية تتعلق بالقواعد المتعلقة بالقانون العام، بحيث يحدد عملية البحث والتحري عن الجرائم وكيفية الاجراءات الخاصة بالتحقيق حتى مرحلة المحاكمة ، اضافة الى نص القانون الجبائي على قواعد اجرائية ، خاصة بالجرائم الضريبية التي تقوم على تحديد من لهم صفة الاعوان المؤهلين للقيام بهذا الإجراء، وحق الرقابة سواء المتعلقة بعملية البحث والتحري او تلك التي تتعلق بالتحقيق الضريبي ، معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها التي تعد اهم مرحلة في المنازعات الجبائية الجزائية في التشريع الجبائي الجزائري.

اضافة الى ذلك فان موضوع الاثبات يطرح مسألة مهمة والتي تتعلق اساسا بوسائل الاثبات التي تمكن الأطراف من إثبات ادعاءاتهم او لدفع دفوعات الطرف الاخر وهذا من خلال وسائل الاثبات سواء المتعلقة بعملية المعاينة ، والتحري او تلك المتعلقة بالتحقيق الضريبي كعملية التحقيق المحاسبي او التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.²

والتي تعد مرحلة اولية او السابقة على نشوء الخصومة الجبائية والتي يتم فيها البحث والتحري لعمليتي الغش والتهرب الضريبي عن طريق وسائل واليات الرقابة الجبائية.³

¹ _عباس عبد الرزاق ، منازعات التحقيق الجبائي ، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الدفعة السادسة عشر، 2005/2008 ص 06.

² _واضح الياس ، الاثبات في المواد الضريبية ، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران 2003/2004، ص06.

³ _سليمان بارش ، شرح قانون الاجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر ،باتنة ، الجزائر، سنة 1986، ص133.

اضافة الى الوسائل العامة التي يعتمد عليها القاضي في عملية اثبات المنازعة الضريبية الخبرة القضائية والمعاينة والتحقيق الاضافي..، ومتى تثبت قيام المكلفين بالضريبة لاعمالالتدليسية واحتيالية من اجل التخلص من التزاماتهم الجبائية.

وتقوم عملية الرقابة كالية من اجل دحض هذه الاعمال والسلوكيات الاجرامية التي رتب لها القانون جزاء سواء في قانون الاجراءات الجزائية ، وفي القوانين الجبائية كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاجراءات الجبائية.¹

وزيادة على ذلك فان القاضي الجزائي سلطة واسعة في هذا المجال ، بحيث المشرع خول له القيام بمنح الترخيص للقيام ومباشرة عملية المعاينة واشرافه على عملية التحقيق، مما ستكون لها حتما حجية في عملي الاثبات ويصبح ملزما بالاخذ بها في حالة اكتمالها للشروط القانونية التي نص عليها قانون الاجراءات الجبائية والنصوص المتعلقة به وكل هذا من اجل اكتشاف عمليات الغش الواقعة من قبل المخالفين.

فالجرائم الضريبية عامة سواء الغش او التملص تقوم على استعمال طرق احتيالية من اجل التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه، وهذه الجرائم ظهرت نتيجة مجموعة من الاسباب الاقتصادية والسياسية واخرى متعلقة بالتشريع الضريبي السائد الذي يشهد العديد من الثغرات والنقص في نصوصه واحكامه القانونية وعد فهم المكلف بالضريبة لهذا القانون ونتيجة لتعقده وايضا من جهة اخرى الى ضعف الاجهزة الرقابية والتي تتعلق بالتدقيق والتحصيل والمراجعة الجبائية.

فالنسبة لاسباب النفسية اهمها ضعف الوعي الجبائي لدى العديد من الافراد لعدم ادراك المكلف بالضريبة لاهمية الضريبة والمشاركة في الابعاء الضريبية وبمدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه

¹ واضح الياس، المرجع السابق ،ص07.

من التزامات المتمثلة في دفع جزء من النفقات العامة والمشاركة في الاعباء العامة للدولة باعتبارهم متضامنين في كيان هذه الدولة.¹

كما يلعب العامل النفسي للمكلف بالضريبة دورا هاما في انتشار الجرائم الضريبية وهذا من خلال احساسه بثقل عبئ الضرائب بصورة خاصة، خاصة اذا كان محملا بالعديد من الضرائب، دون ان يكون له مقابل مادي مباشر، فيلجا هذا الاخير الى محاولة التخلص من عبئها بجميع الطرق والوسائل الغير مشروعة، ومن هنا يبدأ دور الجهات الرقابية في عملية التحقيق واثبات الواقعة عن طريق المحاضر الضريبية وتقديم للقضاء حتى يتسنى لها تقديم الجزاء.²

كما ان الاسباب التشريعية من بين الاسباب التي تساعد على ولوج مثل هذه الجرائم مستتدة في ذلك الى التشريع الضريبي الذي يتميز بكثرة التعديلات المستمرة فيما يخص الجانب الضريبي وايضا من جهة اخرى عدم توسع المشرع في طرق الاثبات الضريبية وارجاع اغلبها الى القواعد العامة مما يجعل النظام الجبائي في الجزائر يتميز بالغموض وعدم الفهم سواء من قبل الاشخاص المطبق عليهم وحتى الباحثين بدليل نقص الكتابات في هذه المادة،³

مما يستدعي الامر الى الرجوع الى التشريع الفرنسي.

اما الاسباب الاقتصادية اهمها الازمات التي تم بها الدولة وانخفاض اسعار البترول والنقود مما يسبب هذا على الدخل الخاص بالمكلف بالضريبة، مما يؤدي بهذا الاخير الى القيام بالاعمال والطرق التدليسية التي من شأنها ان تضر بالخرينة العامة والاقتصاد الوطني، ايضا نقطة مهمة

¹ - ابراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، (دراسة مقارنة) الطبعة الاولى، دار قنديل عمان، سنة 2008-ص 175.

² - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ص 264.

³ - سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت - لبنان، ص 180.

هو ان المكلفين بالضريبة نظرا لنقص وعيهم الضريبي يشكون في شرعيتها ، مما يولد احساس لدى الافراد بعدم العدالة الضريبية.¹

اما بالنسبة لاسباب الادارية الامر يرجع بالدرجة الاولى الى ضعف الهياكل والاجهزة المتعلقة بالرقابة والتدقيق والمراجعة الجبائية التي تعمل على الحد لازالة هذه الجرائم قيام المكلف بالضريبة باخفاء وعدم التصريح بما لديه من ممتلكات وانشطة مهنية.²

والجزائر قباقي الدول تعمل على تطوير المنظومة الجبائية وتحسينها سواء من حيث الجانب الرقابي او حتى من الجانب التشريعي باضافة نصوص تضيي اليها طابع الالزامية والردع للمخالفين لهذه الاحكام ومن اجل تفعيل الرقابة الجبائية وجدت وسائل الاثبات والطرق المتعلقة بالرقابة الجبائية ومنح الادارة السلطة في القيام بجميع التحريات الازمة من اجل التوصل الى هذه الملاحظات عن طريق المحاضر الضريبية التي تعد من طرفهم ومدى حجيتها في عملية الاثبات امام القاضب الجبائي مع فرض عقوبات صارمة على المخالفين.³

بناء على ما سبق ذكره فان الدراسة تكتسي اهمية بالغة نظرا لاسباب المذكورة سابقا ، اضافة الى ان عملية الاثبات في المادة الضريبية يشوبه فراغ قانوني لعدم تنظيمه بشكل جيد يسمح للأشخاص الذين يطبق عليهم او حتى الادارة الجبائية بفهم محتواه.

اضافة الى ذلك فان موضوع الاثبات يثير مسألة مهمة متعلقة اساسا بوسائل الاثبات التي يتمسك بها اطراف المنازعة وقد توجههم صعوبات فيما يخص الوسائل التي يتمسكون بها لاثبات ادعاءاتهم ودرء دفوعات الغير او العكس في حالة اذا ما ثبت قيام المكلف بالضريبة لعمليتي الغش والتهرب من الضريبة يحدد لنا القاضي الجزائري الاجراءات الواجب تطبيقها

¹ - شكلاطرحمة ،ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها،المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية،جامعة مولود معمري_تيزوزو العدد022013،ص84.

² - ابراهيم سالم العقيلي،المرجع السابق،ص177.

³ - رضا خلاصي،شذرات النظرية الجبائية،دارهومه،الجزائر،بدون ذكر سنة النشر،ص426-427.

ويظهر دوره الايجابي في عملية حله للجريمة التي هو بصدد الفصل فيها بناء على التحقيقات التي قد تمت من طرف الادارة الجبائية، وعليه تتجلى الاهمية العلمية كون ان هذا الموضوع يعالج مسالة اجرائية مهمة المتعلقة بالمحاضر الاثبات الجرائم الضريبية وحجية ذلك امام القاضي الجزائري، بالتالي ضرورة اظهار موقف المشرع الجزائري بخصوص هذه المسالة ،وذلك من اجل تحديد الاطار القانوني لها ام ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي ومقارنة ذلك مع التشريع الفرنسي.

اما فيما يخص الاهمية النظرية والتطبيقية فان الهدف او الغاية من هذه الدراسة هو ان هذا الموضوع موضوع مهم من اجل دراسة وسائل الاثبات ،ومسالة عبئ الاثبات اثناء المحاكمة الجزائرية للجرائم الضريبية.

ايضا يعتبر موضوع مهم سواءا بالنسبة للباحث العلمي او للقاضي مادامت المسالة تدور في اطار البحث والمعرفة خاصة ان النصوص الجبائية تتطور بشكل مستمر على غرار باقي القوانين.

بالنبة للأسباب والدوافع الذاتية التي ادت بنا الى اختيار هذا الموضوع هو دعم الجانب المعرفي والاكاديمي بشأن هذا الموضوع وخاصة ان هذا الموضوع يطرح عدة نقاط كان لابد من التطرق اليها والغوص فيها خاصة فيما يتعلق باجراء التلبس الجبائي كالية مستحدثة في النصوص الجبائية.

اما الاسباب الموضوعية تتعلق بنقص الدراسات الاكاديمية في مجال التشريع الضريبي بصفة خاصة والقانون الجزائري بصفة عامة .والتعديلات التي تطرا على القانون الجبائي مما يصعب فهمه وعدم شرح لهذا القانون.

بناء على ماتقدم فان الاشكالية الاساسية التي تطرح نفسها من خلال هذه الدراسة جاءت كما يلي:

مامدى طبيعة المحاضر المتعلقة باثبات ومعاينة الجرائم الضريبية؟، وماهي حجية هذه المحاضر امام القاضي الجزائري؟

ونظرا لكون هذا الموضوع من المواضيع المميزة اعتمدنا على المنهج التحليلي، مادام ان المسألة تتعلق بدراسة التشريع الضريبي والأحكام الضريبية في مسألة معاينة الجرائم الضريبية وأيضا على المنهج المقارن مع التشريع والقضاء الفرنسي.

أما عن الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع وسائل الإثبات في المادة الضريبية وسلطة القضاء الجزائري في تقديره لهذه الوسائل، فتحدث عنه الدكتور واضح الياس في مذكرة الماجستير في القانون العام بجامعة وهران لسنة 2004، حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى وسائل الإثبات في المواد الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن (التشريع الفرنسي) وتبيان عبء الإثبات، حيث انه يعتبر التحقيق الجبائي وسيلة رقابية فعالة من اجل الحد من عملية الغش والتهرب الضريبي، وقد حاول الباحث إبراز الجوانب المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة وتبيان الجوانب المتعلقة بالتحقيق الضريبي، وتبيان الهدف منه حسب طبيعة وصنف المداخل الخاضعة للضريبة بهدف الكشف عن الحقيقة وتطرق إلى هذا الموضوع بصفة عامة دون البحث عن سلطة القاضي الجزائري في وسائل الإثبات المتعلقة بالمادة الضريبية.

ومما لاشك فيه إن لكل بحث صعوبات تعترض الباحث وتجعله يسعى لأجل تجاوزها ولعل اكبر هاته الصعوبات تمثلت في قلة المراجع المتخصصة في ما يخص موضوع الدراسة خاصة باللغة العربية والاعتماد على المراجع الفرنسية أكثر، وانه موضوع جانبه تطبيقي أكثر مما هو نظري. زد على ذلك كثرة التعديلات بشأنه، مما يصعب الإلمام بها، خصوصا في فترة زمنية قصيرة، وانه موضوع جديد ومستحدث .

وتحليلا للإشكالية التي تم طرحها وإجابة على الأسئلة المرتبطة بها انتهجنا خطة مقسمة إلى فصلين إثنين :

سنتناول في الفصل الأول وسائل الإثبات الخاصة بآليات البحث و التحري و سلطة القاضي الجزائي في تقدير هذه المسألة ، الذي تطرقنا فيه إلى مبحثين ، تقدير القاضي الجزائي لوسائل الإثبات الخاصة بآليات البحث و التحري كمبحث أول ، في حين خصصنا المبحث الثاني إلى التلبس الجبائي .

في حين ينفرد الفصل الثاني بوسائل الاثبات الضريبية المتعلقة بالتحقيق الضريبي وسوف نعالج فيه ونبين من خلاله عملية التحقيق المحاسبي كمبحث اول والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كمبحث ثان.

الفصل الاول:

**تقدير القاضي الجزائري لوسائل الاثبات المتعلقة
باليات البحث التحري**

الفصل الاول: تقدير القاضي الجزائري لوسائل الاثبات المتعلقة باليات البحث التحري نص
القانون الجزائري على قواعد اجرائية عامة متعلقة بالقانون العام، والمتعلقة اساسا بعملية البحث والتحري عن الجرائم، وايضا نص المشرع على مجموعة من القواعد الاجرائية المتعلقة بالجرائم الجبائية، حيث تقوم على تحديد الإطار العام لعمليتي المراقبة الجبائية التي تسعى من خلالها الى المعاينة والتحري عن الجرائم.

وذلك عن طريق التحقيقات الازمة، وتعني وظيفة التحقيق في مجال المنازعة الضريبية كل من عمليتي التحري والتدقيق من طرف القاضي المعروض امامه النزاع، وتظهر من خلال تدخل القاضي الجزائري وبسط يده اثناء مرحلة التحقيق ويتخذ هذا الاخير جميع الجراءات والتدابير الازمة من اجل حسم النزاع القائم بين الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة.¹ تقوم المنازعة الضريبية بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة لعدة اسباب كعدم الادلاء بالمعلومات الحقيقية والتصريح المخالف للحقيقة، وذلك بهدف التملص من تسديد الرسوم المفروضة عليه فتقوم المنازعة الضريبية والمنازعة هي تلك التي تنازع في او شرعية ربط الضريبة المباشرة. وهنا تظهر سلطة القاضي في البحث عما اذا كانت الضريبة محمل النزاع قد ربطت حسب ما اشترطه القانون واللوائح.²

وايضا تبرز مهمة القاضي في عملية حل المنازعة باستناده لمجموعة النصوص العقابية والنصوص الجبائية حتى يتوصل الى احكام لا تتعارض مع القانون والتشريع.³

¹-عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، الجزء الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعات الادارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الاولى 2013، ص376.

²-فريحة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، بدون ط، الجزائر ص09.

³-فارالسبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر "ط الثانية 2011 ص13..

اذ تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبة مبدئيا صحيحة وحقيقية ولادارة الضرائب صلاحية رقابة هذه التصريحات.

اذ تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبة مبدئيا صحيحة وحقيقية ولادارة الضرائب صلاحية رقابة هذه التصريحات.¹

وتقوم الادارة الجبائية بعمليات المراقبة بصفة دورية تمارس هذه الصلاحية في اطار الرقابة الجبائية وتكون عن طريق وسائل ادارية او وسائل محاسبية² وللقاضي كامل السلطة في اختيار وسيلة الاثبات التي يراها مناسبة لتكوين قناعته.

ويجوز له بناءا على الاطراف ا وان يامر باتخاذ الاجراءات التحقيق المتمثلة في عملية البحث والتحري ، القيام بالمعاينات الازمة كذلك التحقيقات وذلك من اجل عملية الكشف عن الغش والتدليس المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.

اضافة الى استحداث اجراء التلبس الجبائي الذي انشا بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010³ وقانون الاجراءات الجبائية من خلال نصوصه القانونية

ان غاية الاثبات في المادة الضريبية بالنسبة للادارة الجبائية تكمن في اعطائها صلاحيات وامكانيات اثبات توفر شروط اعمال النص الجبائي في مجال اثبات الواقعة الضريبية المنشاة للنزاع، وايضا الاجراءات المرتبطة بها، ونجد ان المشرع الجزائري جاء نوعا ما متاخرافي ما تعلق لعملية الاثبات المرتبطة بالمجال الضريبي وتنصيب القواعد الجبائية.

¹ نصت المادة 99_1 من قانون المالية 2017 رقم 14/16 الصادر في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ج ر العدد 77"على انه" يجب على الاشخاص للضريبة على الدخل الاجمالي حتى يتسنى اقرار اساس هذه الضريبة ان يكتتبوا ويرسلوا على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة الى مفتش الضرائب المباشرة لكان اقامتهم تصريحيا بدخلهم الاجمالي الذي يقدم مطبوعته من قبل الادارة الجبائية."

² عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ،الدفعة السادسة عشر 2008-2005، ص.06.

³ قانون رقم 09-09، الصادر في 26/12/2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78.

فالسبب الاول يرجع الى التفتح الاقتصادي والاستثمار مما جاء بهاته النصوص الجبائية وكذلك منح القاضي الجزائي الحق في اتخاذ اية وسيلة لاثبات الواقعة محل النزاع، ذلك من خلال عمليتي البحث والتحري والقيام بعملية المعاينة ومنح للإدارة الجبائية سلطة الردع عن طريق اجراء التلبس الجبائي.¹

المبحث الاول: تقدير القاضي الجزائي لوسائل الاثبات الخاصة بحق الزيارة والمعاينة.

يمكن للإدارة عدم الاكتفاء بتصريحات المكلفين بالضريبة لتحديد اساس وفرض الضريبة عليه لهذا تلجا الى وسائل رقابية والتي تراقب من خلالها صحة وصدق التصريحات المقدمة.

لقد اقر المشرع الجزائري مجموعة من الوسائل الادارية في النصوص الجبائية وايضا في نصوص القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، في العلاقة الجبائية القائمة بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية، وهذا في حالة نشوب نزاع حول الاسس الضريبية،²

وللادارة الجبائية وسيلة يستعملها في تحديد اسس الضريبة، الا وهي (المحاضر الضريبية). وعليه فان المحاضر والمستندات الضريبية تعد من قبيل الوسائل الصحيحة في المادة الضريبية والتي تتم عادة عن طريق عمليتي الزيادة والمعاينة، وتعتبر المحاضرة الضريبية المعدة من طرف ادارة الضرائب واعوانها المؤهلين قانونا وسيلة لاثبات المنازعة الجبائية.³

اضافة الى ان عملية الرقابة الجبائية وسيلة تمكن من خلالها اعوان ادارة الضرائب لتحري محاضر الرقابة والتي تستعمل من اجل الاثبات، ومن اجل التحقق من صدق التصريحات المودعة من طرف مكلفين بالضريبة.⁴

1_ LA LETTRE DE LA D.G.I BULLETIN D'INFORMATION DE LA DIRECTION 2EMME
GENERALE DES IMPOTS N°68/2013.

2

3_ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة دار هومة الطبعة 2015 الجزائر ص 154.

4_ كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 155.

وبالتالي، سنتطرق الى المطلب الاول المتعلق بالمحاضر الخاصة بحق الزيارة ثم المطلب الثاني سنعالج فيه المحاضر الخاصة بعملية المعاينة.

المطلب الاول: المحاضر الخاصة بحق الزيارة.

اعطى التشريع الجبائي الجزائري اطارا قانونيا، تطبق من خلاله الرقابة الجبائية وما تتمتع به هذه الاخيرة من امتيازات وصلاحيات تسمح لها للقيام بعملية الرقابة وهذا بتوفير الجو المناسب لها ويمنع اية عملية التي من شأنها ان تعرقل عملية الرقابة الجبائية بالمقابل منح القانون للمكلف بالضريبة ضمانات وهذا من اجل حمايته من اي تعسف في استعمال الحق المخول لصالح الادارة الجبائية.¹

فيما يتعلق بمحضر الزيارة يعتبر اهم وسيلة اثبات التي تقوم بها الادارة الجبائية، وحتى تتم هذه العملية يتنقل المحققون المتمثلين في اعوان مصلحة الضرائب والذين تتوفر فيهم شروط القانونية والمؤهلات الى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه.²

وذلك من اجل التأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة بناءا على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للادارة الجبائية.³

وسمح القانون الجبائي لهذه الفئات بمباشرة البحوث الميدانية والمتمثلة في معاينة المادية، كذلك القيام بكل ما من شأنه التوصل الى عمليات الغش والتحايل الواقعة من قبل المكلف بالضريبة واتخاذ التدابير اللازمة وحجز على المستندات والبضائع التي تشكل وسيلة اثبات.

¹ thierry"le control fiscql"edition economie;pqr;en1988.page66.

² بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر جامعة بسكرة 2014.2013ص05.

³ ص147. كوسة فضيل، المرجع السابق،

وتحدد مهمة القاضي عامة في البحث والتحري ايضا في مطابقة الضريبة للقانون، تبيان الصحة والمشروعية ربط الضريبة بالقانون، من ناحية اخرى له سلطة الحكم بالغائها بصفة كلية او جزئية في حالة ثبوت الواقعة المنشئة للنزاع.

وخاصة القاضي الجزائري في حالة ما اذ تم اكتشاف ان المكلف بالضريبة بعد قيام اعوان الادارة الجبائية قد قاموا بعملية التحقيق وظهر غش او تدليس منه في هذه الحالة لا بد من الاشارة الى المنطقة الاساسية هي ان المحاضر المتعلقة بالمعاينة والزيارة هل يؤخذ بها القاضي الجزائري وهل هي كافية لوحدها حتى يبين اقتناعه او لا بد من انيستد على ركائز اخرى مساعدة لهذه الاخيرة.¹

الفرع الاول: للايطار القانوني للمحاضر الخاصة بحق الزيارة.

تعد هذه العملية من بين وسائل الرقابة الخارجية بحيث تتم على مستوى الادارة الجبائية من خلال قيام اعوانها لتحقيق من مدى التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية.

كما يسمح للادارة الجبائية الحصول على جميع المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة وذلك بهدف المراقبة تاسيس الضريبة وتحصيلها.

وعليه فان التحقيق الجبائي هو التشخيص لمحتوى الكتابات الحسابية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات المقدمة.²

¹ طاهر حسين، شرح لقانون الاجراءات الجبائية ج02، دار الخلدونية، بدون، الجزائر، بدون سنة، ص05.

² ولهي بوعلام، نحو الاطار المقترح الية الرقابة الجبائية لحد من الاثار الازمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي والاقتصادي الدولي، الحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف ايام 20.21 اكتوبر 2009، ص20.

ويمكن لاعوان ادارة الضرائب المؤهلين قانونا القيام بعملية الزيارة الميدانية داخل المقرات المهنية واماكن العمل، وذلك من اجل كشف اعمال الغش الضريبي والتحايل منها ما يتعلق بعملية البيع والشراء بدون فواتير او تقديم فواتير وهمية ووثائق حسابية غير صحيحة.¹

اولا: تعريف حق الزيارة.

يعرف حق الزيارة انه القيام باجراءات المعاينة والتفقد للاماكن والمحلات قصد البحث وايضا القيام بعملية حجز جميع المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة الضريبية. ايضا تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او ايتاوة هذا ما نصت عليه المادة 1_18 من قانون².ج.

وتتحد مهمة العون المحققة في التحرك بكل حرية في المقرات المهنية والقيام بمصادرة الاشياء والبضائع الغير مصرح بها بهدف التهرب من دفع الضرائب والرسوم، ايضا عملية المراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين المسوقين.

ان حق الزيارة يستعمل غالبا في مجال الرقابة على المؤسسات ، وهذا من اجل معرفة رقم الاعمال الحقيقي، ويتم عن طريق مراقبة البضائع والمواد والمنتجات المصنعة وغيرها.

ثانيا: الشروط والاجراءات القانونية اللازمة للمحاضر الضريبية المتعلقة بحق الزيارة.

²_تنص المادة 18.01 من قانون الاجراءات الجبائية على انه :”تراقب الغدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او ايتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على مؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر والتي تدفع اجورا واتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها..”.

اجاز المشرع من خلال نصوصه الجبائية لاعوان ادارة الضرائب سلطة واسعة لاتخاذ التدابير اللازمة لعملية التحقيق في صحة الضريبة، وفي الرقابة الجبائية التي يمارسها اشخاص مؤهلين قانونا والموكلة اليهم مهمة الرقابة والتحصيل. وتعد الرقابة الخارجية من بين الوسائل الاكثر فعالية في عملية الرقابة الجبائية بحيث تتم على مستوى الادارة الجبائية من خلال قيام اعوانها بالتحقيق من مدى التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية.¹

وتتمثل مهمة الاعوان المكلفين بعملية الزيارة في حق الدخول الى اماكن العامة الخاصة بالمكلف الضريبية وذلك من خلال اوقات الدوام او غيرها، ويهدف من وراء ذلك الوصول الى الحقيقة فيما يتعلق بالوعاء الضريبي للمكلف، وبالتالي التقدير الصحيح للضريبة المستحقة عليه، حيث انه نجد في بعض الاحيان المكلف لا يصرح حقيقة بما له من ايرادات، كما انه يحاول دائما الزيادة في النفقات بهدف تحقيق التوازن بين الارباح التي يحققها ومصاريفه وذلك كله للتخلص من دفع الضريبة.

ففي هذه الحالة يجب على المكلف ان يمنح اولئك الموظفين واعوان ادارة الضرائب الحرية التامة للتأكد من البضاعة الموجودة وجميع البيانات المصرح بها²

سلطة الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر والمحركات والبيانات لدى الهيئات الحكومية والغير حكومية والشركات والافراد، تحت طائلة الالزام دون الاحتجاج بالسر المهني، وتتمارس هذه العملية من قبل اشخاص محددين قانونا وهذا ما اكدته المواد من 45 الى المادة 59 من القانون الاجراءات لجبائية.³

¹ على قانون الجبائيات الجزائي، ماجيستير في القانون العام، جامعة معسكر 2008. 2007، ص 13. بوداعة حاج مختار، تأثير برنامج الاصلاح الاقتصادي

² بوداعة حاج مختار، المرجع السابق ص 14.

³ غضفي عبد الرزاق، ضمانت مكلفة بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2013. 2014، ص 06.

وتتم عملية الزيارة الميدانية في المحلات المهنية حسب ما اشترطه القانون وذلك حتى تحصن المحاضر المعدة من طرف اعوان الادارة حتى تستعمل كوسيلة اثبات وذلك من اجل تسهيل عملية الاثبات من منازعات الضريبية خاصة ان عملية الاثبات لهذه الاخيرة تختلف عن الطرق لاثبات المعروفة في القانون العام.¹

وحتى تتم عملية الرقابة الجبائية بصفة جيدة، خول المشرع الجبائي للمحقق القيام بالرقابة الجبائية المفاجئة دون اشعار سابق للمكلف بالضريبة(وفقا لاجراء التلبس الجبائي). عملية الاشعار ستؤدي حتما الى التلاعب بالحسابات او سيقوم بحجبها المكلف بالضريبة مما يصعب اثبات الواقعة.²

وللادارة الجبائية كامل السلطة لمباشرة التحقيق والتدقيق الضريبي وذلك بهدف جمع اكبر قدر ممكن من الادلة لاثبات سواء المكلف بالضريبة كانوا اشخاص ، او شركات او مؤسسات... الخ وذلك للتأكد من صدق العملية ومدى تمثيلها الصحيح والقيمي لسجلاتها وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي والنصوص الجبائية .

ان في حق الزيارة هو الوسيلة المتاحة للادارة الجبائية منحها القانون لاشخاص معينة تتوفر فيهم كفاءة ومؤهلات والمشرع الجبائي حسب نص المادة 01/20³

من القانون الاجراءات الجبائية نصت على ان تتوفر فيهم رتبة المفتش وتظهر صورة الرقابة في قيام المفتش التابع لادارة الضرائب بمتابعة تحركات البضائع في مختلف المراحل التسويق.⁴

¹ _فارس السبتي، المنازعة الضريبية للتشريع القضاء الجزائري، دار هومة ط2011 ص 147.

² _مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة مرسية عليا للقضاء،الدفعة16، 2008.2005ص26.

³ _فضيلة اسماء،حكومة فاطمة ، التدقيق الضريبي دراسة تطبيقية في مصلحة الضرائب لولاية سعيدة ،مذكرة لنيل شهادة ماستر جامع سعيدة2015،ص41.

⁴ _thierylambeertop cit.p.66.

وبالتالي فان المحاضر المتعلقة بزيارة في حالة ما اذا كانت معدة حسب الشروط القانونية ستكون لها قيمة ثبوتية كبيرة في عملية الاثبات.

ثالثا: الاهداف المتعلقة بحق الزيارة.

يعتبر حق الزيارة من بين اهم الوسائل الرقابية في مجال الضريبة والغاية من هذا الاجراء تكمن في البحث واجراء المعاينات والبحوث الميدانية من اجل كشف حالات الغش والتدليس التي قد ترتكب من طرف المكلفين بالضريبة وغالب الاحيان ما يعتمد قيام المكلف بهذه الاعمال عن قصد أي نية غش والتهرب قائمة مما سيؤدي به حتما الى القيام المسؤولية ويتعين عليه في هذه الحالة اثبات العكس في حالة اذا ما التحقيقات التي توصل اليها المحقق الطعن فيها، والحالة التي تكون فيها الادارة الجبائية يقع عليها اثبات الواقعة عن طريق المحاضر الضريبية الخاصة بالزيارة تصبح هذه لاختيرة قوة وحجية في عملي الاثبات.

وعلى القاضي في هذه الحالة الاخذ بها باعتبارها مستوفيه لجميع الشروط والاجراءات القانونية اضافة الى ان هذا الاجراء الاكثر سرعة لان التحقيقات تتم بعين المكان بالتالي النتيجة تكون اكثر صدقا.¹

الفرع الثاني: حجية المحاضر المتعلقة بحق الزيارة.

يعتبر اجراء حق الزيارة اكثر فعالية بالنسبة للادارة الجبائية حيث يساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف عمليات الخرق القانوني الواقعة من قبل المخالفين وكشف العمليات التهرب والغش الضريبي ويستعمل عادة هذا الحق في مجال الرقابة على المؤسسات اذ تعتبر وسيلة اكثر نجاعة وذلك من خلال معرفة رقم الاعمال الحقيقي ويتم هذا عن طريق مستودعات المواد الاولية والمنتجات المصنعة.

¹مقراني فتيحة، المرجع السابق ص 27.

المشروع الجزائري كرس هذا النوع من الرقابة وسطره في نصوصه الجبائية والقانوني المالي اخرها قانون المالية لسنة 2018 وعليه المحاضر الخاصة بحق الزيارة تكتسب حجية في اثبات والقاضي الجزائري ملزم باخذبهولا يمكن الاحتجاج بالعكس لان تتوفر فيها جميع شروط الشكلية والموضوعية وبالتالي تصبح قرينة قاطعة.¹

المطلب الثاني: المحاضر الخاصة بالمعاينة

ان الطابع الخاص للجرائم الضريبية جعل المشروع يمنح لاعوان ادارة الضرائب سلطات خاصة، ابرزها حق التحقيق الدائم والدوري لوضعية المكلف بالضريبة، بفحص وثائقه والقيام باجراء المعاينة الازمة من اجل كشف عملية الغش والتهرب الضريبي.

واضاف المشروع الجزائري اجراء اخر من الرقابة الذي تمارسه الادارية الجبائية اتجاه المكلف بالضريبة، وهو حق المعاينة والذي يعتبر اكثر خطورة لانه يتعلق بحرمة المحلات الخاصة بالمكلف بالضريبة، ايضا يمكن التوقيع الحجز على الممتلكات في حالة اذا ما كانت مفيدة في عملية الاثبات ولا يمكن للمكلف الامتناع او الاحتجاج لان الادارة كامل الصلاحيات الممنوحة لها بموجب الترخيص لعملية المعاينة من اجل كشف الجرائم الضريبية.²

الفرع الاول: الايطار القانوني للمحاضر الخاصة بالمعاينة

¹ ولهي بوعلام، المرجع السابق ص06.

² واضح الياس، المجمع السابق، ص02 68.

يعد حق المعاينة من بين انواع الرقابة الجبائية التي تمارسها الادارة الاجبائية اتجاه المكلف بالضريبة وتعتمد عليه خاصة في اثبات اسس لضريبة وامبالغ المستحقة المفروضة على المكلف بالضريبة المتعلق بحكم نشاطه¹

سمح المشرع الجبائي لاعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في اطار مباشرة الرقابة، وايضا عملية التدقيق بالاجراءات والشكليات التي تتطلبها المحاضر الخاصة بالمعاينة ورتب على المخالفة اي اجراء جزاءات قانونية اي البطلان وبالتالي محور دراستنا ستكون حول المتعلقة بالمعاينة والاطار القانوني الخاص بها

وسنتطرق الى مفهوم المحاضر المتعلقة بالمعاينة والشروط وفيما تتمثل حجية هذه المحاضر كوسيلة لاثبات في مجال المنازعة الضريبية.²

اولا: تعريف حق المعاينة.

يطلق على المعاينة تلك الوسائل المتمثلة في تحقيق المباشرة أي وسائل التي تساعد في عملية الاثبات والتي لها قوة الثبوتية، وحصص المشرع اجراء المعاينة في مجال محدد من الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال فقط وبلتالي فان أي عيب من شأنه ان يمس باجراء المعاينة او يخل بعملية التفتيش سيؤدي حتما الى الغاء وبطلان الضريبة او الرسم.

لا يمكن تطبيق حق المعاينة الا في حال وجود قرائن قوية تفيد استعمال المكلف بالضريبة لاعمالالتدليسية لما له من خطورة على مصالح المكلف بالضريبة في حال ثبوت العكس³ حتما سيضرر به المسرع الحسن عندما ترك الباب مفتوحا لعدم تحديد العمليات التدليسية انما تركها على سبيل المثال لا حصر.⁴

¹ين شيلا ياسين، عبد اله الياس، المرجع السابق ص 42.

³بوداعة الحاج مختار، المرجع السابق، ص194.

⁴نصت المادة 193 من فقرتها على تحديد الاعمال التي تعتبر اعمال تدليسية"...يقصد بالاعمالالتدليسية خاصة.

ويهدف هذا الحق الى مراقبة محاسبات المؤسسات، ويتم عن طريق تدخل اعوان الادارة الجبائية الى عين المكان ويتم التحقق من البضاعة وايضا المخازن وهذا من اجل التأكد من صحة وصدق المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.¹

ثانيا: الشروط والاجراءات الشكلية للمعينة:

من اجل ضمان سير عملية الرقابة الجبائية وحتى تكون اكثر فعالية اوجب المشرع قبل البدء في عملية المعينة، الزم على الادارة الجبائية متمثلة في اعوانها المحققين وبموجب الصلاحيات والسلطات المخولة لهم بموجب القانون احترام بعض الشروط المقررة والمتمثلة فيمايلي:

أ- طلب ترخيص قضائي:

يتم اجراء المعينة تحت طائلة البطلان بموجب امر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا او قاض يفوضه هذا الاخير وهذا ما اكدته المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية²

أ) اخفاء او محاولة اخفاء المبالغ او المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة
ب) تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما بتخفيض او خصم او اعفاء او استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين
ت) القيام عمدا بنسيان تقييد او اجراء قيد في حسابات، او القيام بتقييد او اجراء قيد في الحسابات غير صحيح او التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم اقفال حساباتها.
ث) قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع او بوضع عوائق بطرق اخرى امام تحصيل أي ضريبة او رسم مدين به
ج) كل عمل او فعل او سلوك يقصد منه بوضوح تجنب او تاخير دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

¹- وشن سومية، سلطات القاضي الاداري في التحقيق، ط الاولى، مكتبة الوفاء

²- المادة 35 من قانون ا ج السابقة الذكر المعدلة بموجب المادة 23 من ق م لسنة 2008 "بالاضافة الى انه يجب ان يكون طلب الادارة مؤسسا يجب ان يتضمن على وجه الخصوص مايلي:
- تعريف الشخص الطبيعي او المعنوي المعني بالمعينة.
- عنوان الاماكن التي ستتم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
اسماء الاعوان المكلفين باجراء عمليات المعينة ورتبهم وصفاتهم.

ويجب ان يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الادارة الجبائية المؤهل مؤسسا.¹

اضافة الى ان نفس المادة 2/35 في فقرتها الثانية نصت على البيانات الازمة لقيام عملية المعاينة.²

وحتى تتم العملية الرقابية حسب ماهو منصوص عليه في النصوص الجبائي لا بد من تبليغ الامر جراء المعاينة.

ب-تبليغ الامر باجراء المعاينة:

نصت المادة 37 في فقرتها الاولى من قانون الاجراءات الجبائية"انه يبلغ الامر الذي يرخص باجراء المعاينة في عين المكان وحين اجرائها ،الى الشخص المعين او ممثله ا والى شاغل الاماكن ،الذي يستلم نسخة مقابل الاشعار بالاستلام او توقيع المحضر".

وبهذا يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الاشعار،وفي حالة غياب أي شخص عن الاماكن ،بطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض شاهدين اثنين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

ثالثا:اجراءات المعاينة وسيرها:

رخص لاعوان الادارة الجبائية المؤهلين قانونا والذين تتوفر فيهم رتبة مفتش وهذا من اجل القيام باجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹

وعلى هذا الاساس يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية وتحت سلطته ويعطي جميع التعليمات للمحققين الذين شاركوا بهذه العملية، وهذا بعد ذاته يشكل ضمانا للمكلف بالضريبة.²

ونكرت محكمة النقض الفرنسية نصت على ان القائم بالمعاينة يجب ان يحترم اجراءات معينة: تحت طائلة بطلان الاجراءات المعاينة في حالة غياب المعني بالامر دون الاستعانة بالشهود او المحضر القضائي لا يجوز استجواب المكلف بالضريبة الخاضع للمعاينة. ايضا لا يمكن لاعوان الادارة مراقبة هوية الشخص الاجنبي الذي يوجد بالمحل عند المعاينة ولا يمكن في كل حال من الاحوال تفتيشه.³

نص المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 والمتضمن انشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية في نص المادة 13 منه نصت على ان يشترط وجوبا ان تكون

¹بوداعة الحاج مختار، المرجع السابق، 193.

²معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، سنة 2009 تصدر عن كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر، ص 15-19.

³سيد امر محمد، الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابية، دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي مجلة القانون والمجتمع، بدون عدد، بدون ذكر السنة، ص 254.

الفرق المختلطة مشكلة من موظف من مصلحة الضرائب واخر من وزارة التجارة وواحد من ادارة الجمارك وعليه في حالة نقص في التشكيلة يعتبر الاجراء باطلا لعدم احترامه للشروط المنصوص عليها في القانون.¹

وحتى تتم عملية المعاينة بصورة جيدة وقانونية ونظرا لحساسية هذا الاجراء اشترط المشرع على ان تتم العملية قبل الساعة السادسة 06 صباحا وليس بعد الساعة الثامنة 08 مساء، وهذا بحضور الشخص المعني ممثله او أي شاغل الاماكن، هذه الاخيرة تعتبر ضمانا اخرى كفلها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة.²

في المقابل يعتبر حضور الشخص المعني امر جوهرى لقيام العملية، في حالة تخلفه يتم الاستعانة بشاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطة الادارة الجبائية، وفي حالة استجابة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي وهذا ما اكدته المادة 37 في فقرتها الرابعة.³

فيما يخص الاماكن التي يقوم الاعوان التحقيق فيها فيسمح له زيارة المحلات المهنية او المستودعات التي يتم فيها تخزين البضائع، والقيام بعملية فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، ويتعدى الامر الى القيام بتفتيش مسكن المكلف وجميع العقارات التي يملكها ، والتي يتحمل ان يستعملها كوسيلة لتخزين البضائع الغير مصرح بها لدى مصلحة ادارة الضرائب، اما فيما يخص الشركات فانه يتم معاينة المفرد الاجتماعي ومستودعاتها ومخازنها.⁴

¹-المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27/07/1997 والمتضمن انشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ج ر العدد 50.

²-المادة 37 من ق.ا.ج.ج السابقة الذكر.

³-نصت المادة 37 المذكورة سابقا في فقرتها الرابعة من قانون الاجراءات الجبائية على انه".وفي حالة غياب أي شخص عن الاماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية،لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته او سلطة الادارة الجبائية.وفي حالة استحالة طلب شاهدين،يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي".

⁴-عبد الله احمد عنابي،الاعداد الفحص الضريبي، مجلة المال والتجارن العدد177، المجلد 16، سنة1984،مصر،ص42.

ويجدر الملاحظة الى نقطة اساسية ان ربط التصريح المقدم من طرف السلطة القضائية لاجراء عملية المعاينة، سيشكل عائقا على الادارة الجبائية وهذا الترخيص الممنوح سياخذ فترة من الوقت مما يؤدي الى عرقلة سير التحقيق اضافة الى تقييد الادارة الجبائية بمدة معينة حتى تتم عملية التحقيق لانه غالبا ما تتم التجاوزات في الليل في غياب الرقابة.

رابعا: نهاية عملية المعاينة

بعد الانتهاء من قيام عملية المعاينة يتم تحرير محضر تسرد فيه جميع مجريات العمليات وتدوين المعاينات المسجلة، ونصت المادة 38 على البيانات الواجب توافرها في المحضر المتعلق بحق المعاينة:

*تعريف الاشخاص الذين اجرو عملية المعاينة

*تعريف الاشخاص الذين حضروا عملية اجراء المعاينة وصفاتهم(المعني او ممثله او كل شاغل اخر، الشهود المختارون...الخ)

*تحديد تاريخ وساعة التدخل.

*عملية جرد المستندات والاشياء المحجوزة.¹

واذ تعذر جرد جميع المستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة، يمكن تشميع هذه الوثائق كاجراء تحفظي والتي تعتبر ادلة اثبات الجريمة اتجاه المكلف بالضريبة والمتمثلة خاصة في السجلات والدفاتر والفواتير وجميع الوثائق التي تفيد في عملية وتملص المكلف من دفع كل او جزء من الوعاء الضريبي او الرسوم المفروضة عليه ولا بد من اعلام القاضي الذي اشرف على المراقبة بنتائج المحضر وهذا بعد اعلام المكلف بالضريبة بمحضر الجرد.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 38 منه، سنة 2018.

واضافة لهذه البيانات المذكورة يجب تدوين الصعوبات والعقبات التي واجهت الاعوان الحق قين في عملية المعاينة.

ويتعين تبليغ شاغل الاماكن او ممثله بامكانية حضور عملية نزع الاختام وذلك بحضور ضابط من الشرطة القضائية والذي يتم في الاماكن الادارية او تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الاماكن التي تمت معاينتها وتسلم نسخة من محضر الجرد الى المعني بالامر او شاغل الاماكن او ممثله. وترسل النسخة الاصلية للمحضر الى القاضي الذي رخص بالمعاينة.¹ والتي تعتبر ادلة اثبات الجريمة الضريبية اتجاه المكلف بالضريبة والمتمثلة خاصة في السجلات والدفاتر والفواتير وجميع الوثائق التي تفيد في عملية الاثبات وتملص المكلف من دفع كل او جزء من الوعاء الضريبي او الرسوم المفروضة عليه استثناءا فيما يتعلق بمادة التبغ يتم تأكيد المحضر امام احد القضاة التابعين لاختصاص المحكمة التي يتبعها مكان ارتكاب المخالفة.

اوجب المشرع الجزائري على اعوان الادارة الجبائية الاحتفاظ بالسر المهني في حالة ما ظهرت للادارة الجبائية اثباتات وادلة تؤكد على قيام المكلف بالضريبة للممارسات التدليسية،² او كان سبب في ان عملية المعاينة لم تتم بالصورة العادية سواء بسبب منه او بسبب فعل الخير فان الادارة الجبائية تتخذ الاجراءات الصارمة ضده وتفرض الضريبة تلقائيا(الفرض التلقائي) وهذا ما نصت عليه المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية.³

علاوة على ذلك العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المواد 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،¹

¹-المادة 38 من قانون الاجراءات الجبائية ،السابقة الذكر .

²-سيد اعمر محمد،المرجع السابقص255.

³-نصت المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014.

والمادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال²

وفي هذه الحالة يقع عبئ الاثبات على عاتق المكلف بالضريبة.

خامسا: النتائج والاثار المترتبة على عملية المعاينة.

ان الغاية الاساسية من قيام اجراء المعاينة هو البحث وكشف العمليات التدليسية التي ترتكب من طرف الادارة الجبائية وجمع عدد كاف من الادلة ولتسليط العقوبة على مرتكبيها وذلك للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وعليه يمكن للادارة الجبائية اثبات واقعة الغش الجبائي من خلال اثبات واقعة الغش الجبائي من خلال اثبات الركن المادي من خلال المتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة المسؤول.

وعلى هذا الاساس نص في قوانينه الجبائية والمتمثلة في الغرامات الخاصة بالوعاء الضريبي والتي تطبق في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق غرامة قدرها 100 بالمئة على كامل الحقوق التملص منها اكبر من 05 ملايين دينار جزائري خلال سنة جبائية واحدة لعقوبات السالبة للحرية والغرامات القضائية.³

¹-نصت المادة 194 من ق ا ج على انه " يعاقب القانون المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.."

²-نصت المادة 114 من قانون الرسوم على الاعمال انه " مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المادتين 115 و116 ادناه، يعاقب على كل المخالفات للاحكام القانونية او النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و2.500 دج في حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب1.000 او 5.000 دج..."

³-نصت المادة 193 من ق ض م ر في فقرتها الاخيرة على انه "تطبق نسبة 100 بالمئة كذلك عندما تتعلق الحقوق التملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

فيما يخص الغرامات الجبائية تفرض في حالة المكلف بالضريبة لم يقدم تصريح بالوجود خلال مدة 30 يوم الاولى من بداية ممارسة المؤسسة لنشاطها لمفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الادارة لها.¹

المحاضر قانون الاجراءات الجبائية ومختلف القوانين الجبائية للمحاضر الضريبة قوة ثبوتية، اذ تعتبر المحاضر المتعلقة بالمعينة في حالة اذا ماتم تحريرها وفقاً للاشكال المقررة قانوناً ذو حجية مطلقة وتشكل قوة ثبوتية في الاثبات، وقد تكون لها حجية نسبية في حالات معينة.

الفرع الثاني: حجية المحاضر المتعلقة باجراء حق المعينة.

الاصل في المحاضر سواء كانت على سبيل الاستدلال او التي لها حجية مطلقة الى حين ثبوت العكس ا والى حين الطعن بالتزوير انها لا تكون لها حجة الا فيما يتعلق بالوقائع المادية المتعلقة بالجريمة والتي يكون محررها قد راها او حقق فيها بنفسه كما هو الحال في عملية المعينة وتبقى المسالة للقاضي الجزائري في تقديرها.

وبالرجوع الى نص المادة 2/254 من قانون الجمارك جعل المشرع من الاعترافات والتصريحان الواردة في محاضر المعينة الجمركية صحيحة الى غاية اثبات العكس بالتالي نقول ان المحاضر الجمركية تنطبق على المحاضر الخاصة بالرقابة باعتبار ان كلاهما تنظمهما نفس الاحكام بالرغم من اختلاف الطبيعة القانونية.

وهذا ما اكدته المحكمة العليا في قرارها الذي قضت انه اذا كانت المادة 254 من قانون الجمارك تعترف لمحاضر الجمارك بقوة ثبوتية عندما تكون محررة من طرف عونين من ادارة

¹ نصت المادة 183-2 من قانون الاجراءات الجبائية "...يجب ان يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الازدياد، معدة قانوناً ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية او الاجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة، على الاسماء والالقب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر".

عمومية فيما يخص المعاينات المادية التي تنقلها هذه المحاضر بالحجية النسبية فقط فيما يخص الاعترافات والتصريحات المسجلة فيها اذا تبثت صحتها ما لم يتثبت العكس.¹

تكتسي المحاضر الضريبية الخاصة باجراء المعاينة والمحرة وفق الاشكال القانونية في قانون الاجراءات الجبائية حجية مطلقة واخرى نسبية.

اولا: الحجية المطلقة للمحاضر المعينة.

تتمتع المحاضر المحررة من قبل اعوان ادارة الضرائب بحجية كاملة لاثبات عملية الغش وصحيحة الى ان يطعن فيها بالتزوير،²

عند توافر كامل الشروط المنصوص عليها قانونا،سواء السابقة على تحرير المحاضر او اثناء تحريرها او اللاحقة على تحريرها.

لم تتعرض النصوص المتعلقة بالقانون الجبائي الى اجراءات الطعن بالتزوير،نجد ان المشرع قد ميز بين الحالة التي يتم الاعداء فيها بالتزوير ورقة من اوراق الدعوى او احد المستندات المقدمة اثناء الجلسات سواء في المحاكم او المجالس القضائية،فانه يتقرر وفق الخصومة الى حين الفصل في دعوى التزوير وهذا بعد اخذ ملاحظات النيابة العامة واطراف الدعوى وبالتالي فان الجهة المعروض امامها النزاع تفصل بصفة فرعية في صفة الورقة المدعى تزويرها.¹

¹المحكمة العليا قرار صادر بتاريخ 19/11/1995 عن القسم الثالث لغرفة الجرح والمخالفات في الملف تحت رقم 126766،والذي اشار اليه احسن بوسقيعة،المنازعات الجمركية الطبعة الثانية،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2005،ص20.

²وهذا ما كرسته المحكمة العليا في العديد من قراراتها،القرار المؤرخ في17/06/1996عن الغرفة الجنائية الذي قضى بانه بموجب المادة505 الفقرة الثانية من الامر التشريعي رقم104/76 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة اشار اليه نجيب زروقي جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق بجامعة باتنة،2012-2013،ص174.

¹قانون رقم 05-17 المؤرخ في 31ديسمبر لسنة2005 يتضمن الموافقة على الامر06/05 من قانون مكافحة الفساد وقمع الغش.

ويحق للمكلف بالضريبة فيما يتعلق بالطعن بالتزوير مجالاً للدفاع عن نفسه خصوصاً اذا كانت المحاضر محررة بشكل يخالف لما نص عليه القانون، فله ان يطعن ببطلان المحاضر، كان يتم تحرير المحاضر من قبل عون غير مختص.¹

كما يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في صحة المحاضر المعدة من طرف ادارة الضرائب بخصوص عملية المعاينة في حالة عدم اعلامه مسبقاً باجراء التحقيق.²

كما انه نصت المادة 32 من ق 06/05 المتعلق بمكافحة الفساد وقمع الغش على انه تكون للمحاضر قوة ثبوتية في حال تحريرها من طرف ضباط الشرطة القضائية او عونين محلفين من بين اعوان الجمارك واعوان المكلفين بالتحريات الاقتصادية والمنافسة والاسعار والجودة وقمع الغش لمعاينة افعال التهريب المجرمة في هذا الامر نفس القوة الاثباتية المعترف بها للمحاضر الجمركية فيما يتعلق بالمعاينات المادية التي يتضمنها وذلك وفقاً للقواعد المنصوص عليها في التشريع الجمركي.³

حالة اخرى يحكم ببطلان المحاضر المتعلقة بالمعاينة، في حالة عدم القيام بترخيص الممنوح من طرف رئيس المحكمة المختص اقليمياً، او قاض يفوضه هذا الاخير بالتالي يترتب عنها قابلية الابطال.

وبالتالي نخرج بخلاصة هي ان الطبيعة القانونية للطعن بالبطلان مسالة متعلقة بالنظام العام والاداب العامة، ويمكن اثارها في اي مرحلة كانت عليها الدعوى، ويحق للقاضي اثاره هذه المسالة

¹-المادة 536 من الامر 07-17 المؤرخ في 27 مارس 2017 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية بقولها "اذا حصل اثناء جلسة بمحكمة او مجلس قضائي ان ادعى بتزوير ورقة من اوراق الدعوى او احد المستندات المقدمة فلذلك الجهة القضائية ان تقرر بعد اخذ ملاحظات النيابة العامة واطراف الدعوى ما اذا كانت ثمة محل لاييقاف الدعوى او عدم ايقافها ريثما يفصل في التزوير من الجهة القضائية المختصة.

²-المادة 20 و 34 من ق ا ج والمادة 504 من الامر 76.104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ج ر ع 70 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

³-المادة 20-1 الفقرة 04 من ق ا ج، السابقة الذكر.

من تلقاء نفسه ،على الرغم من ان المشرع لم ينص على هذه المسألة لكن بالعودة الى الجزاءات المقررة في عدم احترام الاجراءات المتعلقة بالمحاضر الضريبية رتب لها جزاء البطلان او القابلية للابطال كون انه في المادة 20 من ق ا ج رتب على عدم احترام الشروط المنصوص عليها في هذا الاخير البطلان. غير ان المادة 520 من ق ض غ، جاءت بحكم مغاير بقولها "ان الدعاوى الناجمة عن المحاضر والمسائل التي يمكن ان تصدر عن دفاع المتهم هي من اختصاص المحكمة فقط.¹"

وخلاصة القول ان الطعن بالبطلان هو دفع شكلي يجب اثارته امام محكمة اول درجة وقبل اثاره اي دفع في الموضوع كما لا يمكن اثارته اول مرة امام المجلس القضائي او المحكمة العليا.

ان القاضي الجزائي في المنازعة الضريبية يتمتع بصلاحيات واسعة في المنازعة المعروضة امامه خاصة فيما تعلق بالجرائم الضريبية كالتهرب الضريبي والغش الجبائي.²

زد على ذلك فان النصوص الجبائية الواردة في القوانين الضريبية تختلف عن النصوص³

العقابية في قانون العقوبات في ان النصوص الضريبية الهدف من وراءها هو تنظيم تحصيل اضرية خلال مواعيد محددة وتحمي بالدرجة الاولى المال العام⁴

اضافة الى ان الادارة الضريبية نظرا لما تتميز به من خصوصية اعطاها صلاحية ما يعرف بالمراجعة الجبائية، وهذا نتيجة لانعكاسات السلبية والتصريحات المقدمة من طرف المكلف

¹-المادة 520 من ق ض غ م .

²-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

³-وفقا لقانون الاجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون ارسم على القيمة المضافة.

⁴-طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط الاولى، 2008، ص 34

بالضريبة معظم الاحيان تكون غير صادقة وكثرة التجاوزات والاطفاء التي تحدث سواء عن حسن نية او عمدا.

ولهذا منح القانون للادارة الجبائية حقوقا من شأنها ان تسمح لهذه الاخيرة ان تقوم بعمليات التحقيق كالمعاينة وذلك من اجل التحقق من صحة التصريحات من اجل التحقق منها وكشف عمليات الغش والتملص الضريبي.¹

أيضا فان دور القاضي الإداري لا يختلف عن دور القاضي الجزائري من حيث السلطات التداخلية² التي ينبغي ان يتمتع كل تاخذ منهما للكشف عن الحقيقة تصبح الدعوى مهمة القاضي بمجرد تحريكها ، خاصة ان المشرع الجزائري كرس في قوانينه الجبائية.

ايضا قانون المالية لسنة 2018 ضمانات واسعة للمكلف بالضريبة،حتى يمتنع اي تعسف في استعمال الحق من جانب الادارة الجبائية ايضا امر مهم هو انه جعل اي مخالفة او خرق للاجراءات المتعلقة بالتحقيق يعتبر باطلا.³

ثانيا: الحجية النسبية للمحاضر الضريبية المتعلقة بالمعاينة.

تعتبر المحاضر نسبية متى تم تحريرها عكس ما اشترطه القانون والتي تتضمن اعترافات وايضا المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون واحد في قانون الضرائب غير المباشرة او في حالة ما اذا قام بعملية المعاينة اشخاص غير المذكورين في النصوص الجبائية التي خولت لهم مهمة التحقيق والمعاينة.⁴

¹- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة،رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2012، 2013، ص.129.

²- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الادارية، الجزء الاول، الهيئات والاجراءات، طبعة خامسة منقحة وفقا للتعديلات المستحدثة بقانون الاجراءات المدنية والادارية الجديد والنصوص الخاصة، ديوان المطبوعات الجامعية ص12.

³- الامر 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 76.

⁴- فارس السبتي، المرجع السابق، ص187.

وإذا توصلت هذه المحاضر الى اكتشاف مناورات وافعال تدليسية القصد منها التملص من دفع كل او جزء من الوعاء الضريبي وكذلك الرسوم المطبقة في المجال الجبائي لاسيما في قانون الضرائب غير المباشرة بالرغم من عيب في الاجراءات سواء تحرير المحضر من طرف عون غير مؤهل قانونا او تم تحريرها من طرف عون واحد فانه يمكن اثبات عكسها في حالة اكتشاف اعمال تدليسية وتم تحرير محضر بذلك من طرف عون واحد، وبعدها تم رفع شكوى فان القاضي يكون ملزما بتقصي مدى صحة المعلومات في الاجراءات الشكلية تكون له حجية نسبية ويمكن للمتهم ان يلجا الى جميع وسائل لدرء ادعاءات الادارة الجبائية.

والملاحظ ان للقاضي الجزائي دور ايجابي في مجال الدعوى الجبائية ، من خلال عملية استنتاج الوقائع وتقدير الادلة ومدى ثبوت الافعال المنسوبة الى المتهم والحكم بالادانة او البراءة ، وهذا يعني ان القاضي الجزائي غير مقيد في ما هو محضر في محضر المعاينة عليه يكون قد سوى في المراكز القانونية للطرفين، وجعل عملية اثبات الجريمة ونفيها للقاضي ، الحكم الذي يقدر ادعاءات ادارة الضرائب ودفاع المتهم.¹

ومنح المشرع للقاضي الجزائي سلطة واسعة، في سبيل اثبات الجريمة او العكس وايضا علاقة المتهمين ومدى اتصاليهم ومساهماتهم بالجريمة المتبعين بها ، خاصة اذا تعلق الامر بالمحاضر التي لها حجية نسبية اذا فتح له باب الاثبات على مصراعيه على عكس الحاضر ذات الحجية المطلقة يختار من كل طرف ما يراه موصلا الى كشف الحقيقة من طرق الاثبات واقتناعه من مضمون المحضر ويحكم بالادانة.

والاصل هو ان المتهم بريء حتى تثبت ادانته وبالتالي فان القاضي الجزائي يستند الى اجراءات صحيحة، وذلك بغية استصدار حكم سليم.

¹-واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الاموال نموذجا، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص القانون الجنائي للاعمال جامعة تلمسان، 2016-2017، ص291.

والاثبات يكون بوسائل مشروعة تتفق مع القواعد القانونية، مما يؤدي به في حالة الاخلال بالاجراءات الى الحكم بالبطلان اجراءات المتابعة وبالتالي بطلان المحاضر طبقا لقاعدة مابني على باطل فهو باطل.¹

والملاحظ في الامر ان المشرع الجبائي حدد صفة الاشخاص الذين يقومون بمهمة تحرير المحاضر وجميع الاجراءات الواجب اتباعها، بما في ذلك طلب الترخيص من طرف رئيس المحكمة، وامكانية الاستعانة بضباط الشرطة القضائية، واعلام المكلف بالضريبة بذلك، وتحرير محضر بعد الانتهاء من محضر المعاينة الامر الذي يستحيل معه تحرير محضر من طرف عون غير مختص، او من طرف عون واحد فقط، والا طلب الادارة بالحصول على الترخيص من قبل رئيس المحكمة امر مرفوض لعدم استقاء على الشروط القانونية.²

المبحث الثاني: تقدير القاضي الجزائي للمحاضر الضريبية الخاصة بالتلبس الجبائي.

يعد النظام الجبائي في القانون الجزائي نظام تصريحي، حيث ان المكلف بالضريبة يقوم تلقائيا وطواعية بتقديم تصريحاته الضريبية سواء تلك المتعلقة برقم الاعمال او تلك الخاصة بالارباح والمداخيل عند حلول الاجال القانونية بايداع تلك التصريحات وبالتالي فان هذا النظام يقوم على مبدأ الثقة وافترض حسن النية في المكلف بالضريبة.³

يقابل هذا النظام الضريبي التصريحي ضرورة وجود نظام رقابي فعال يسمح للإدارة الجنائية بموجب القانون مراقبة مدى صحة ودقة التصريحات الضريبية المقدمة من المكلفين والتحقق من المادة والوعاء الضريبيين قصد القيام بالتصريحات وإعادة التقويم الضريبي الأزمة حفاظا على مصالح الخزينة العمومية.

¹ -لحسن بن شيخ ايت ملويا، مبادئ الاثبات في المنازعة الادارية، الطبعة 2004، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر ص94.

² - art 106-b-d03 ,du procédure fiscale modifiée et complétée.

³ Christian lopez, droitpenalfiscal, l, g ; d ; z ; paris ; 2012. p153.

تعد الرقابة الضريبية حالة مهمة في مجال العمل الضريبي، فكلما كانت اساليبها متقدمة تظهر حالة من حالات تقدم العمل، وبيان نشاط الإدارة وكلما توسع مداها تعطي رادعا في إيقاف عملية التهرب.¹

إلا إن الإشكال المطروح، هو أن المكلف بالضريبة لا يلتزم بإيداع تصريحاته الضريبية إلا بعد مرور سنة كاملة على بداية نشاطه التجاري أو الصناعي² بالتالي لا يمكن للإدارة الجبائية ان تستغل هذه الفترة وتقوم باي عملية للرقابة الضريبية الامر الذي قد يستغله بعض المكلفين بالضريبة من اجل القيام ببعض الاعمال التدلisisية للتهرب من الضريبة.

وتتمثل هذه الاعمال على وجه الخصوص في ممارسة نشاطه خفي دون قيامه بالتصريح لدى مصالح الادارة الجبائية، للقيام بعمليات البيع والشراء دون فاتورة وحتى القيام بتحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم وارتكاب مخالفات مرتبطة بالتشريع، والتنظيم التجاري وايضا المتعلقة بقانون العمل.³

في اطار اهداف السياسة الضريبية الموجهة اساسا لدعم الاستثمار وبعض القطاعات الاقتصادية الحيوية⁴ ومن اجل التصدي لهذه الممارسات الضارة في الخزينة اوجد المشرع الجزائري من خلال احكام قانون المالية التكميلي لسنة 2001 من خلال المادة 18 منه⁵

¹طالب نور الشرع المرجع السابق، ص56.

² نصت المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما انه: "يتعين على المكلفين بالضريبة المشار اليها في المادة 17 من نفس القانون ان يكتتبوا على الاقل يوم 30 افريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم للسنة المالية السابقة".

³ - la lettre de la C.G.I op cite p 17.

⁴ - direction général des impôts, la lettre de la d.g.in*68.2003.p06.

⁵ - المادة 18 من قانون رقم 01-12 الصادر في 19 جويلية 2001 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001 الجريدة الرسمية عدد، 38 ص 08.

اجراء التلبس كالية للرقابة الضريبية القبالية من ذلك من اجل ردع وقمع عملية الغش والتلمص من دفع الضريبة، ومحاولة المكلف بالضريبة تنظيم اعساره وتم تطوير هذه الالية من خلال احكام المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013.¹

لقد تاتر المشرع الجزائري بنظيره الفرنسي الذي كان سابقا لاحداث هذا الإجراء في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي من خلال احكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007 حيث جاءت احكام المادة 15 منه لتمنح الادارة الجبائية الفرنسية حق القيام بعمليات الحجز لتحفظي وفرض غرامات جبائية تتراوح ما بين 5000 الى 20.000 بعد تحرير محضر التلبس الجبائي.²

لذلك سوف نحاول من خلال هذه الدراسة ابراز الاطار القانوني للتلبس الجبائي ودوره كالية استباقية في كشف وردع جريمة التلمص من الضريبة.

المطلب الاول: الاطار القانوني للتلبس الجبائي

يعد التلبس الجبائي الية رقابية غير مستقلة تمارس في اطار الرقابة الضريبية الاخرى كحق الزيارة والمعاينة والحجز والحق في التحقيق وايضا حق الاطلاع على الوثائق والمستندات وغيرها، ويسمح لادارة الجبائية في التدخل لوقف التدخل لوقف جنحة الغش الضريبي في حالة ما توافرت مؤشرات قوية على قيامها وهذا حتى من قبل حلول اجال الالتزامات بالتصريحات.³

ويعتبر هذا الاجراء وسيلة اضافية منحها المشرع الضريبي للادارة وذلك من اجل تعزيز اليات مكافحة الغش الضريبي عن باقي الليات الاخرى بانها تمنح بموجب القانون للادارة حق التدخل وممارسة الرقابة قبل حلول اجال التصريحات الجبائية التي تعد من بين اهم التزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة.

¹-المادة 12 من قانون 12.12، الصادر في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر ع 72 ص 06.

²- martin colle ; procedure fiscal ; presses universite de France ; 1ere edition ; paris ; 2011 ; p49.

³- بوداعة حاج مختار ، مقال بعنوان دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري، مجلة دراسات جبائية دورية علمية دولية متخصصة ، جامعة البليدة 2 الجزائر العدد 08 جوان 2016 ص 03.

لذلك سوف نحاول م خلال الفرع الاول تحديد مفهوم هذا الاجراء والفرع الثاني الى ابراز مجال تطبيقه سواء من حيث الحالات او من حيث طبيعة الضرائب والرسوم التي يشتملها فيما تتمثل حجيته في الاثبات هل له حجية قاطعة ام نسبية.

الفرع الاول: مفهوم التلبس الجبائي

بالرجوع الى النصوص الجبائية المتعلقة بالتلبس الجبائي وايضا من خلال احكام المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 التي اسست المادة 20 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية، نجد انه عرفته انه عملية تضطلع بها الادارة الجبائية قبل اي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة، تهدف الى ترتيب عملية الاعسار على الخصوص.

ويسمح للادارة الجبائية عن طريق عون برتبة مفتش ومكلف قانونا بعملية التدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة ويمكنها من عملية الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية للأشخاص المكلفين بالضريبة.¹

حيث اعتبره عملية مراقبة غير مستقلة عن باقي وسائل التحقيق وتمارسها الادارة الجبائية قبل اي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الاعسار، وبالتالي ضرورة حماية مصالح الخزينة العمومية من اي عمل من شأنه ان يشكل عائقا امام تحصيل الديون الجبائية المستقبلية .

وقد تآثر المشرع الجزائري من خلال هذا التعريف بما جاء به المشرع الفرنسي من خلال احكام المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 التي عدلت احكام المادة 06 من قانون

¹ نصت المادة 18 من ق م رقم 10-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ج ر ع على مايلي "تتسا ضمن الجزء الثاني من الباب الاول من الفصل الثاني من القسم الثاني من ق ا ج المادة 20 مكرر 3 تحرر كما يلي بغض النظر عن كل الاحكام المتعلقة بالرقابة وبالتحقيق الجبائي، يمكن اعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل والمكلفين قانونا ، في ظروف يمكن ان تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحري محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون انشطة خاصة لنظام القانون العام والانظمة الخاصة في مجال الاخضاع الضريبي."

الاجراءات الجبائية وبالتالي هو الية للتدخل قبل حلول اجل الالتزام بالتصريحات الضريبية، حيث ان المكلف بالضريبة قد يشغل هذه المدة من اجل القيام باخفاء العناصر التي تدخل في تشكيل الوعاء الضريبي¹

او القيام بتنظيم اعساره من خلال التخلي عن املاكه المنقولة العقارية قصد الافلات من عملية التحصيل القصري وعدم دفع الديون الجبائية.

كما ان هذا الاجراء يشمل ايضا المكلفين بالضريبة الذين مارسوا نشاطا تجاريا لمدة سنة واحدة ثم يتوقفون عن النشاط او يغيرونه دون الالتزام بالتصريح او دفع الحقوق الضريبية.

ان اجراء التلبس اصبح يشمل جميع فئات وانواع الضرائب التصريحية بعدما كان مقتصرا في البداية على الاشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، وهذا لهدف الوقاية وردع جريمة النصب والاحتيال بالنسبة لهذا الرسم.²

ان الشروع في مباشرة هذا الاجراء يتطلب توفر مجموعة من الشروط حددها المشرع الضريبي بموجب احكام المادة 20 مكرر 03 من قانون الاجراءات الجبائية المستحدثة بموجب احكام المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 وتتمثل في

القيام بممارسة نشاط اقتصادي دون ان يتم التصريح به لدى الادارة الجبائية والذي يعتبره المشرع من بين الممارسات التدليسية التي تشكل الركن المادي لجريمة التملص الضريبي.

ان البحث عن الغش والاحتيال والتدليس واستعمال المناورات للتملص من ضريبة يكون عن طريق الرقابة حسب النظام الضريبي الخاضع له المكلف بها.³

¹- حيث ينفذ في اطار حق المعاينة او التحقيق او الحجز او الاطلاع او الرقابة ومن شأنه ان يسمح للادارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الضريبي الجارية.

²- christianlopez ,op,cit,p154.

³- فارس السبتي، المرجع السابق، ص154.- christianlopez ,op,cit,p154.

القيام باصدار فواتير وسندات تسليم او اي وثيقة لا تتطابق مع البضائع والخدمات التي تم تسليمها فقط، وهذا بهدف زيادة مبلغ الرسم على القيمة المضاف المدفوع الى الممولين والاستفادة من خلال وسائل تدليسية من نظام الخصم في مجال هذا الرسم مما يترتب نقص الارادات الجبائية في مجال هذه الضريبة الامر الذي يلحق اضرارا بالغة في الخزينة العمومية ، وهو ما يعرف بجنحة النصب والاحتيال في مجال الرسم على القيمة المضافة.

القيام بعمليات البيع والشراء للبضائع والسلع دون تحرير فواتير وهذا مهما كان امتلاكها او تخزينها او ايداعها بهدف اخفاء رقم الاعمال المحقق وبالتالي التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة.

الاستعمال الغير مشروع لنظام الامتيازات الضريبية وتحوله عن الاهداف المسطرة خاصة بالنسبة لنظام الشراء بالاعفاء الخاص بالرسم على القيمة المضافة حيث ان الامتيازات الضريبية تعد نفقات جبائية بحكم انها تتنازل بموجب القانون عن ادارات جبائية بهدف تحقيق مجموعة من الاهداف الاقتصادية في مجال الانتاج والاستثمار قد يشغلها المكلف بالضريبة المستفيد منها للاضرار بمصالح الخزينة دون تحقيق هذه الاهداف ،وهنا تبرز اهمية كشف هذه الممارسات من خلال اجراء التلبس الجبائي ، القيام بارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وقانون العمل ، سواء من خلال عدم مسك الدفاتر التجارية بشكل جيد كدفتر الجرد ودفتر اليومية ، او عدم التصريح بالعمال لدى صندوق الضمان الاجتماعي وبالتالي عدم الضرائب الخاصة باجورهم.¹

الفرع الثاني: شروط وحالات التلبس.

³ -02.

¹-GERRARD LE GRAND LA RESPONSABILITE FISCAL DES DIRIGEANTS D.ENTREPRISE.EDITION DU JURISCHASSURE.PARIS.2003.P161.

يسمح هذا الاجراء بالتدخل من قبل الادارة الجبائية من اجل وقف عملية الغش الجبائي والتي تهدف الى التملص من الضريبة نوبالتالي التصدي لها في الوقت المناسب ،وهذا من حتى قبل حلول اجال التصريحات.¹

لا يسمح للادارة الجبائية تطبيق هذا الاجراء الا في حال وجه تهديد لعملية تحصيل الديون الضريبية المستقبلية على ان يقوم عون برتبة مفتش على الاقل ومحلف قانونا بتحرير محضر وفق النموذج الذي تسلمه الادارة ويوقع عليه هذا الاخير.ويوقع عليه ايضا صاحب المخالفة وفي حالة امتناعه يشار الى ذلك في المحضر وهذا ما اشارت اليه المادة 30 مكرر من ق ا ج.

وعليه فان الادارة الجبائية يجب عليها اثبات الدليل على وجود أعمال ومناورات تدليسية من شأنها تهديد عملية التحصيل الضريبي.²

تتم هذه العملية من خلال قيام اعوان الادارة الجبائية في اطار عملية الرقابة الجبائية المتمثلة في حق المعاينة،حق الاطلاع ،حق الحجز العادية وحق التحقيق وحق الزيارة،بمعاينة جنحة التلبس مادام هذا الاجراء الممارس بشكل مستقل عن اجراءات الرقابة العادية،وبالتالي ملاحظات حالات التي تستوجب تحرير محضر التلبس الجبائي الا ان تحرير هذا المحضر يفرض مجموعة من الشروط تتمثل اساسا فيموافقة الادارة المركزية عن تحرير هذا المحضر وهذا تحت طائلة بطلان الاجراء .

يجب ان تتم هذه الموافقة في أجل 48 ساعة،من تقديم الطلب،وفي حالة عدم الموافقة او عدم الرد فلا يتم تحرير هذا المحضر.

¹ - المادة 20 مكرر 3 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

² -gerard le grand ;op cit p162.

يجب على الادارة اثبات توفر تحقق حالات التلبس الجبائي للحصول على موافقة الادارة المركزية مما يسمح بعد ذلك بالحصول على الوثائق المحاسبية والمالية.

وحتى الاجتماعية للمؤسسة ان تتوفر هذه الشروط ليسمح الادارة بتحرير محضر التلبس وفقا للنموذج المعد لهذا الغرض يوقع عليه اعوان الادارة.

والمكلف بالضريبة وفي حالة رفضه ذلك في المحضر، وتحتفظ ادارة الضرائب بالمحضر الاصيلي وتسلم نسخة منه الى المكلف بالضريبة المعني الذي حرر بشأنه المحضر. ويسمح للادارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي¹ وهذا كله من اجل وقف عملية الغش الممارس من قبل المكلفين بالضريبة.

الفرع الثالث: الاهداف المتعلقة بالتلبس الجبائي.

تختلف اهداف اجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي من معاينة الغش الجبائي الى ضمان التحصيلات، وهذا مرورا برقابة صارمة للنشاطات قصيرة المدى وتتمثل في معاينة وايقاف عملية الغش التي تحصل اثناء قيام المكلف بالضريبة بعمليات الغش التي تحصل اثناء سير النشاط والمخالفات الغير قانونية بحيث يسمح لها بموجب الصلاحيات المخول لها قانونا، بتصحيح حالات الغش المعنية سواء خلال عملية المعاينة والحجز والتحقيق والاطلاع والرقابة، اضافة الى القيام بمراقبة النشاطات القصيرة المدى الخاصة بالشركات التي يتم تاسيسها بهدف التهرب الجبائي، بحيث يسمح هذا الاجراء بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير المكتملة، وذلك بالتدخل حتى قبل الانتهاء الاجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.²

¹-المادة 20 مكرر 3 الفقرة 01 من ق ا ج ج.

²-رسالة المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص 07.

تسعى الادارة الجبائية من خلل عملية الرقابة التي تقوم بها وتفعيلا للمنظمة الجبائية من خلالها تعزيز التحصيل اي تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الاعسار من قبل المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعملية الغش وهذا من خلال اعداد محضر التلبس الجبائي.¹

المشعر الجزائري ذهب بعيدا عندما نصفي نفس التعديل على حق الادارة في تمديد اجال تقادم تاسيس الضريبة بسنتين اضافيتين عن الاجال القانونية المحددة باربعة سنوات ،بالاضافة الى اسقاط حق المكلف بالضريبة بالتقسيت وفقا للجدول المتفق عليه مع قابض الضرائب المختص اقليميا.²

ولقد ذهب المشعر الجزائري الى ابعده من ذلك عندما نص وكجزء على تحرير محضر التلبس تسجيل الخاضعين له البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش الضريبي.

مما يطرح التساؤل حول مبدا قرينة البراءة كون انه منا المفروض ان عملية التسجيل فبهذه البطاقة لا تتم بعد صدور حكم قضائي نهائي بالادانة الجزائية.

كما يمكن القول ان المشعر الضريبي نص على اثار اخرى على تحرير محضر التلبس مرتبطة بعملية الرقابة الجبائية،تتمثل اساسا في امكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة المنتهية، وكذا تجديد اجال التحقيق في عين المكان.

الامر الذي يجعلنا نقول ان المشعر الضريبي لم يعد ينظر الى التلبس الجبائي كاجراء للوقاية من اي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة من اجل التملص من الضريبة وتنظيم الاعسار قبل

¹رسالة المديرية العامة للضرائب،المرجع السابق،ص17.

²نصت المادة 919 من قانون08/08 والمتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية على مايلى:"عندما يتعلق الامر بالرفض،ويكون موضوع طلب الغاء كلي او جزئي يجوز للقاضي الاستعجال ان يامر بوقف تنفيذ هذا القرار او وقف اثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر طلب الغاء القرار في اقرب الاجال ينتهي اثار وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب".

حلول اجال التصريحات الجبائية بل انه اصبح وسيلة رقابية تضاف الى الوسائل الرقابية المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية والذي يهدف اساسا منع وقمع عمليات الغش الضريبي.

المطلب الثاني: حجية الاثبات المتعلقة بمحضر التلبس.

ان تحديد دراسة مدى حجية الاثبات القاطعة لمحضر التلبس امام القاضي الجزائي تقتصر تحديد الطبيعة القانونية لهذا المحضر والاثار المترتبة ثم تقدير القاضي الجزائي لهذا المحضر وعليه سنتطرق الى الفرع الاول: الى الطبيعة القانونية لمحضر التلبس الجبائي.

والفرع الثاني: سنخصصه للاثار المتعلقة بمحضر التلبس الجبائي والفرع الاخير حول تقدير القاضي الجزائي لمحضر التلبس الجبائي.

الفرع الاول: الطبيعة القانونية لمحضر التلبس.

نظرا للطبيعة القانونية لمحضر التلبس الجبائي باعتباره سندا تنفيذيا والاثار القانونية المترتبة عنه والمتمثل اساسا في فرض العقوبات الجبائية والحرمان من بعض الحقوق بالاضافة الى عملية الحجز التحفظي، فان التشريع الضريبي منح مجموعة من الضمانات للمكلف بالضريبة الخاضع لهذا الاجراء بهدف حمايته من اي تعسف تقوم معه الادارة الجبائية.¹

وتتمثل هذه الضمانات اساسا في حق المكلف بالضريبة الحصول على نسخة من محضر التلبس الضريبي، بالاضافة الى حقه الطعن هذا المحضر هذا المحضر امام القاضي الاداري كما نصت عليه ذلك الفقرة 04 من المادة 20 مكرر 03 المحدثه بموجب المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

¹-بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص13.

الا ان المشرع الضريبي اغفل الاشارة الى مسالتين اساسيتين تتمثلان في انه لم يحدد الجزاء المترتب على عدم تسليم الادارة الجبائية نسخة من محضر التلبس الجبائي.

اما المسالة الثانية فانه لم يحدد الاجراءات القانونية الواجب اتباعها من اجل الطعن في محضر التلبس الجبائي، حيث اكتفى بان الطعن يختص به القاضي الجزائي وفق الاحكام المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدني والادارية¹، دون تحديد ان كان الاختصاص يؤول الى قاضي الموضوع ا والى القاضي الاستعجالي.

ولم يحدد ايضا الاجال القانونية للطعن مما يجعل النص القانوني قاصرا من حيث الجانب الاجرائي.

هذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي نص صراحة انه لا يمكن مباشرة عملية الحجز التحفظي ضد المكلف بالضريبة إلا بعد تبليغه بمحضر التلبس الضريبي، كما نص على حق المكلف بالضريبة الذي تم تحرير محضر التلبس الجنائي ضده اللجوء إلى القاضي الاستعجالي الإداري وذلك من اجل لا يتعدى 15 يوم، ويكون هذا الأمر قابل للاستئناف أمام القاضي الاستئناف في اجل 08 ايام نفس الامر، وفي حالة قبول الدعوى الاستعجالية الوقفية يتم رفع اليد عن الحجز نتيجة لوقف اجراءات التلبس الجبائي.

لذلك فان على المشرع الضريبي تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضعة لإجراءات التلبس الضريبي من اجل منع تعسف الإدارة، فهل من خلال تطبيق العقوبات وحساب أجال الطعن ابتداء من تاريخ التبليغ، بالإضافة إلى ضرورة تقديم الدليل وتحميلها عبئ الاثبات .

¹-المادة 919 من قانون الاجراءات المدنية والادارية رقم 08-09 المؤرخ في 12-02-2008،المتضمن قانون الاجراءات الادارية،الجريدة الرسمية،العدد 21.

اثبات ان المكلف بالضريبة يقوم باعمالتدليسية من شأنها تهديد عملية تحصيل الدجيون الجبائية مستقبلا ويم ذلك بالخصوص امام القاضي الاداري وفقا لدعوى الاستعجال الوقفي المنصوص عليها في المادة 919 من ق ا ج م ا.¹

وفقا لهذا الاساس يجب على المشرع الجزائري تحديد الحالات التي تسمح بممارسة الاجراء على وجه الحصر في قانون الاجراءات الجبائية، وعدم الاكتفاء بالصياغة العامة للنصوص عندما اشار ان التلبس الجبائي الذي يهدف اساسا الى القيام بعملية التلبس الجبائي الذي يهدف اساسا الى القيام بعملية الرقابة من قبل قيام المكلف بالضريبة باي مناورة تنظيم الاعمال،² لا يمارس الا عند توفر مؤشرات مقبولة تدل على القيام بهذه الاعمال، مما يمنح للادارة الجبائية سلطة واسعة باعتبار ان هذا الاجراء لا يحتاج الى ترخيص من الجهة القضائية ويكفي لصحته الموافقة المركزية على عكس حق الزيارة والمعينة الذي يشترط الموافقة القبلية من قبل السلطة القضائية المختصة اقليميا والمتمثلة اساسا في رئيس المحكمة الواقع بدائرتة مكان القيام بالمعينة او الزيارة، ضف الى ذلك ان غاية هذا الاجراء هو قمع عمليات الغش التي قد ترتكب من قبل المكلفين بالضريبة والتهرب من القيام بالتزاماتهم القانونية.³

الفرع الثاني: الاثار المترتبة على محضر التلبس الجبائي.

عند توفر الشروط والاسباب الخاصة بالافعال التي توصف بانها تلبس جبائي هدفه التملص من اقرار الوعاء الضريبي وتنظيم عملية الاعسار، يقوم اعوان الادارة بتوجيه انذار شفوي

¹- نصت المادة 919 من ق 08/08 والمتضمن ق ا ج م ا على مايلي: "عندما يتعلق الامر ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب الغاء كلي او جزئي بجوز لقاضي الاستعجال ان يامر بوقف تنفيذ هذا القرار او وقف اثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال ان يامر بوقف وجود وجه خاص م شأنه احداث شك جدي حول مشروعية القرار .عندما يقضي بوقف التنفيذ يفصل في طلب الغاء القرار في اقرب الاجال ينتهي اثار وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب.

²-مقدم عبيرات، المرجع السابق، ص 98.

³- اجراءات الرقابة الجبائية 2017، مديرية العامة للضرائب، ص 08.

متضمن حالة التلبس للمكلف بالضريبة في شكل محضر التلبس. هذا الجاء القانوني يترتب عليه مجموعة من النتائج والاثار على المكلف بالضريبة

الخاضع له¹، ونظرا لخطورة هذه النتائج حاول المشرع منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات القانونية لحماية حقوقه ومنعا لاي تعسف من الادارة .

حيث ان تحرير محضر التلبس من قبل اعوان الادارة الجبائية من قبل اعوان الادارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون اعمالا من شأنها تهديد عملية التحصيل الضريبي يترتب اثار قانونية مرتبطة اساسا بنظام الخضوع للضريبة واجراءات المراقبة الجبائية، وحق الاسترداد بالنسبة للرسم على القيمة المضافة² منها:

*تمديد اجال التقادم.

*تسجيل في البطاقة الوطنية للغش الضريبي.

*توسيع في العقوبات الجبائية وفرض غرامات جبائية وهذا ما اكدته المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

مايمكن استنتاجه في هذا الخصوص ان المشرع لم ينص على اي اجراءات خاصة تسمح للادارة القيام بعملية الحجز التحفظي، مما يهدد حماية الديون الجبائية وعملية التحصيل الضريبي وهذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي يعتبر الحجز التحفظي اجراء يسمح بحجز ما

¹- martin collet ;op.cit.p51.

²- انظر الفقرة 03 من لمادة 20 مكرر 03 من قانون الاجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 18 من الامر 10-01 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 الجريدة الرسمية عدد 49.

يوجد مخزون المؤسسة الاقتصادية وجمع المنقولات، وهذا دون اللجوء الى الجهات القضائية المختصة مما يجعل محضر التلبس الجبائي بمثابة سند تنفيذي.¹

بإضافة الى ذلك فقد نص المشرع الفرنسي ايضا من خلال احكام المادة 1740 من القانون الضريبي العام على فرض غرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 الى 20.000 اورو حسب رقم العمال المحقق على الاشخاص الذين يتم تحرير ضدهم هذا المحضر.

ولقد تدارك المشرع الجزائري بهذا انقص المسجل في الاثار المترتبة عن تحرير محضر التلبس فقام بتعزيز السلطات الامنوحة للادارة الجبائية في حالة قيامها بتحرير محضر التلبس، وبالتالي توسع في الاثار والنتائج المترتبة عن هذا الاجراء، من خلال احكام المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 التي عدلت احكام الفقرة 03 من المادة 20 مكرر 03 من ق ا ج.²

حيث نصت على امكانية القيام بعملية الحجز التحفظي من قبل الادارة وكاستثناء نص على حق الاستفاداة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة والانظمة الاستثنائية وتوقيع غرامة جبائية المنصوص عليها في احكام المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تفرض عادة على الاشخاص الذين يثبت حقهم باعمال ومناورات تدليسية للافلات من تحديد الوضاء الضريبي.³

¹-jacques grosclande ;philippemarchesouprocedures fiscales ;editiondalez ;6emme edition ;paris2012p25.

²-المادة 12 من قانون رقم 12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، عدلت احكام الفقرة 03 من المادة 20 مكرر 03 من قانون الاجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 72، المؤرخة 30 ديسمبر 2012.

³-نصت الفقرة 02 من المادة 193 من ق م و ر م على ماييلي: "عند القيام بالاعمالالتدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن ان تقل هذه الزيادة عن 50 بالمئة وعندما لايدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 بالمئة.

نجد ان المشرع الضريبي في ما يتعلق بهذا الاجراء نجد انه قد وسع في بعض العقوبات والحرمان من بعض الحقوق، فيمكن القول ان المشرع قد تدارك الامر من خلل قانون المالية لسنة 2013 عندما نص على حق الادارة الجبائية عن تحرير المحضر في القيام بعملية الحجز التحفظي، لكن ما يعاب عليه في هذه المسألة انه نص كعقوبة على تسجيل المكلف بالضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي اعمال الغش وفي الحقيقة بان هذا الاثر ينبغي

ان يكون مرتبطا بصدور حكم قضائي يقضي بادانة المكلف بالضريبة بجرائم الغش الضريبي احتراماً لمبدأ قرينة البراءة الذي يعتبر مبدء دستوريا.¹

اما بالنسبة لمسألة الضمانات القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين لمحضر التلبس الجبائي فانه ينبغي على المشرع الضريبي بخصوص هذه المسألة التفصيل في المسائل الاجرائية الخاصة بحقوقهم فيما يتعلق بالطعن في هذا المحضر، وذلك عندما بالطعن امام القاضي الاستعجالي الاداري وتحديد الاجال القانونية لذلك وطرق الطعن الممارسة ضد هذه الاوامر، واما بالقيام بالاحالة الى القواعد العامة المتعلقة بطرق الطعن العادية والغير عادية في المادة الادارية في القسم الاستعجالي.

وعليه نستنتج مما سبق ان المشرع الجبائي اصاب حين جاء يمثل هذا النظام الذي من شأنه ان يحد من عمليات الغش والتهرب الجبائي، وقام بتعزيز السلطات الممنوحة للادارة الجبائية في حالة تحريرها لمحضر التلبس وبالتالي توسع في الاثار والنتائج المترتبة على هذا الاجراء.²

الفرع الثالث: تقدير القاضي الجزائي لمحضر التلبس الجبائي.

بالرغم من عدم وجود نص خاص، يبين لنا حجية هذا المحضر امام القاضي الجزائي خلافا لما نص عليه المشرع فيما يتعلق بمحضر حق الزيارة والمعاينة، الا انه من خلال الطبيعة القانونية

¹-قانون المالية، رقم 12-12 لسنة 2013، المرجع السابق.

²-القانون رقم 09/08 المتعلق ب ق ا ج م ا، المرجع السابق.

لهذا المحضر ونتيجة للآثار المترتبة عن محضر التلبس والمتمثلة في تسجيل الأشخاص الخاضعين في البطاقة الوطنية للغش الضريبي، وتوقيع الغرامات الجبائية المنصوص عليها في المادة 194 من ق ض م، والتي تخص الأشخاص الذين يثبت قيامهم بأعمال تدليسية، والتي تشكل سلوك إجرامي في جريمة التملص من الضريبة المتمثل في الركن المادي هذا بالإضافة إلى تمديد آجال التقادم إلى سنتين إضافيتين هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن اعتبار محضر التلبس سندا تنفيذيا ولا يجوز الطعن فيه إلا أمام القاضي الاستعجالي الإداري، كل هذا يجعلنا نجزم بأن محضر التلبس لم يتم الطعن فيه، أمام الجهات القضائية الإدارية بالدرجة الأولى، أو الطعن فيه أمام الجهات القضائية الجزائرية بالتزوير، يعتبر له حجية قاطعة لاثبات جريمة الغش الضريبي.

إن إجراء التلبس الجبائي يعد آلية رقابية فعالة لكشف المناورات والأعمال التدليسية الهادفة إلى الغش والتملص من دفع الضريبة وبالتالي حماية مصالح الخزينة العمومية في ظل السياسة الاقتصادية والمالية الرامية إلى تحصيل الإيرادات الجبائية العادية من أجل تمويل أعباء الميزانية العمومية خاصة في ظل تراجع أسعار النفط وبالتالي تراجع الإيرادات الجبائية البترولية.¹

¹Article 16 de livre procedure fiscale.

الفصل الثاني:

تقدير القاضي الجزائي لوسائل الإثبات المتعلقة بالتحقيق الضريبي

الفصل الثاني: تقدير القاضي الجزائي لوسائل الإثبات المتعلقة بالتحقيق الضريبي

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة في مجال الرقابة الجبائية والمتعلقة أساسا بتحديد الوعاء الضريبي وحق الاطلاع والقيام بالمعاينة وغيرها من الحقوق التي من شأنها اكتشاف العمليات التدليسية التي قد ترتكب من قبل الكلف الضريبية.

ولهذا اوجد المشرع وسائل أخرى محاسبية ومنح هذه الرخصة لأعوانا لإدارة الجبائية من اجل القيام بالتحقيق في الحسابات والتدقيق فيها¹.

الى جانب هذا، وفر المشرع آليات وضمانات كافية من اجل احترام القوانين الجبائية وتجنب عمليات الاعتداءات والتعسف من طرف الإدارة في استعمال هذا الحق ويعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية ويخول التحقيق أيضا للقاضي الجزائي فحص الأدلة التي يستعملها الخصم في ملف الدعوى إمام القضاء بالوسائل المحددة قانونيا².

وللقاضي كامل الحرية في اتخاذ ما يراه مناسبا في اقامة الدليل والاخذ به من عدمه وهذا من اجل الوصول الى حكم في الدعوى³، ويختلف التحقيق الجبائي عند تطبيقه حسب الغاية المرجوة منه وايضا بحسب طبيعة المكلف بالضريبة شخص طبيعي، او معنوي اضافة الى نوع الضريبة⁴.

تتم الرقابة الجبائية على المستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و تضم ثلاث اقسام:

عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، المرجع السابق، ص 07.¹

عمار بوضياف، المرجع السابق ص 376.²

اغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 17.³

Forget patrice, pouvoirs de l'administration et garantis du contribuable, paris 2001 page 63.⁴

التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية¹.

و تبعا لذلك سنتطرق الى ذلك من خلال مبحثين مستقلين حيث سنقوم بمعالجة عملية التحقيق المحاسبي وتقدير القاضي الجزائي له في المبحث الاول التطرق الى:

عملية التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة و ثم في المبحث الثاني سنعالج فيه عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وحجية المحاضر المتعلقة به.

المبحث الاول: التحقيق في المحاسبة

تلجا الادارة الجبائية خلال عملية المراقبة التدقيق الضريبي الى مجموعة من التحقيقات الرامية الى التأكد من صحة وصدق العمليات المحاسبية التي تقوم بها المكلف بالضريبة اهمها التحقيق المحاسبي، وبالتالي محضر التحقيق المحاسبي يعد وسيلة فعالة لاثبات ادعاءات المكلف بالضريبة امام الجهات القضائية في حالة نشوب نزاع ضريبي².

وتتم هذه الرقابة في عين المكان، اي في مكان تواجد المؤسسة او المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه من اجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية وايضا الملاحق اللازمة لتبرير العملية التجارية.

المشروع خول لاعوان الادارة الجبائية هذا الاجراء الذي من شأنه التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية.

بوسالم عفاف، الاثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة ورقلة،

2014/2015، ص14.

²صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص61.

ان التحقيق المحاسبي هو اجراء اساسي، من شأنه كشف مداخل المكلفين بالضريبة وتبيان حقيقة دخلهم، وتتم عملية التحقيق المحاسبي في المراجعة الشكلية للملفات وايضا الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان.

والقيام بعملية التفتيش ومراقبة الوضعية المالية للأشخاص مع مراعاة الضمانات القانونية الخاصة بالمكلف بالضريبة حتى يمنع من الادارة بالتعسفي استعمال الحق.¹

وعلى هذا الاساس تلجا الادارة الجبائية للقيام بمجموعة من التحقيقات والتي سنتطرق اليها في المطلب الاول: التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب . واما المطلب الثاني: سنخصصه لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية.

ويهدف التحقيق المحاسبي الى مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، على انه يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة حيث انه يقوم بتوجيه طلب كتابي الى ادارة الضرائب وتقبله المصلحة او في حالة القوة القاهرة يتم اقرارها من طرف المصلحة.²

المطلب الاول: الاطار القانوني للتحقيق المحاسبي

خول القانون للادارة الجبائية مهمة الرقابة الجبائية، والتي تمارسها عن طريق التحقيق المحاسبي والذي يعتبر وسيلة فعالة في عملية التدقيق الضريبي وقبل التطرق الى تعريف

Christian Lopez , op cit p 2012, p 133¹

² نصت المادة 1-20 على انه " يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة و مراقبتها. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة"

التحقيق المحاسبي ينبغي تعريف المحاسبة مجموعة المبادئ والقواعد المتعارف عليها، التي تستعمل في تسجيل وتبوث وتحليل العمليات المالية و التبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية، وذلك بغرض تحديد النتائج لنهاية الفترة.¹

فيها المشرع المحاسبة صحيحة وقانونية، وهذا من اجل تقديمها كوسيلة اثبات والاعتماد عليها بالدرجة الاولى لتقدير اسس الضريبة.

الفرع الاول: تعريف التحقيق المحاسبي

تعددت التعاريف حول التحقيق المحاسبي سواء من جانب الفقه وحتى التشريع الجزائري الفرنسي اخذ نفس الموقف في تعريفه لتحقيق المحاسبي.

التعريف الاول: التحقيق المحاسبي انه مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية الخاضع لها المكلف بالضريبة، بحيث ان التحقيق المحاسبي هو جزء من عملية التحقيق الجبائي التي تمارس من قبل الادارة الجبائية . وهذا كله من اجل تجاوز جميع انواع الخرق والتجاوزات للنصوص التشريعية والضريبية.²

التعريف الثاني: عرف الفقيهان Philippe Marchossou, Jacques grosclaude

التحقيق في المحاسبة انه:

« la vérification de comptabilité est défini comme un ensemble d'opération qui a pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise et de la conforter aux

¹صالح خالص، المبادئ الاساسية للمحاسبة والمخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997 ص 20.

² Guide de vérification de comptabilité D.G.I Alger édition 2001.page 13.

éléments d'exploitation et au renseignement détenue par l'administration afin de mesurer la sincérité des déclaration souscrire.¹ »

Michel Bouvier اما الفقيه:

C'est la modalité du contrôle fiscale externe qui uniquement les entreprise industriel, elle a pour objet de contrôler en profondeur de tous les documents et pièces justification annexe. Elle doit obligatoirement avoir lieux sur place au siège de l'entreprise ou du principale établissement² »

اما مجلس الدولة الفرنسي: فقد عرف عملية التحقيق المحاسبي انها تقع على المؤسسات او الاشخاص الملزمين بمسك المحاسبة والتي تلجا اليها الادارة الجبائية بغرض التحقيق من صحة تصريحاتهم وقمعها للغش الضريبي، بحيث تراقب صحة التصريح المكتتب، وذلك بمقارنتها مع الكتابات المحاسبية، او الوثائق او الادلة الاثباتية هي بحوزة المكلف بالضريبة.³

وذهب المشرع الفرنسي الى تعريف التحقيق المحاسبي من خلال المادة 01 من دستور الاجراءات الجبائية مبينا انه عملية تقع على المؤسسات او الاشخاص الملزمين بمسك المحاسبة، والتي تلجا اليها الادارة بغرض التحقيق من صحة تصريحاتهم وقمعها للغش الضريبي بحيث تراقب صحة التصريح المكتتب وذلك بمقارنته مع الكتابات المحاسبية او الوثائق او الادلة الاثباتية هي بحوزة المكلف بالضريبة.⁴

¹ J .Grosclaude p. Marchessou, Procédure fiscale, dallos 2005, page 123.

² M. Bouvier. OP CIT page 105.

³ واضح الياس، المرجع السابق، ص 57.

⁴ واضح الياس، المرجع السابق، ص 57.

حسب قانون الضرائب المباشرة الجزائري فنجد انه يعرف التحقيق في المحاسبة على انه مجموعة عمليات المراقبة التي تكون بهدف فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال.¹

اما التعريف القانوني للتحقيق المحاسبي والذي نصت عليه المادة 1-21 من قانون الاجراءات الجبائية على انه مجموعة العمليات التي تهدف الى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وبالتالي المشرع الجبائي قد اعطى مفهوما عاما للتحقيق المحاسبي.²

ايضا يقصد به طبيعة المكلف بالضريبة الخاضعين لهذا النوع من الرقابة طبيعة الوثائق التي يتم التحقيق فيها والمكان الذي تتم فيه هذه العملية.³

اضافة الى ذلك ان عملية التحقيق المحاسبي لا تقتصر فحسب بغرض المراقبة الجبائية، حيث انه تاخذ شكلا اخر بحيث يمكن للمؤسسات من الاطلاع على واجباتهم الجبائية اثناء التحقيق المحاسبي، بحيث يطلع عون الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على جميع الاخطاء التي من الممكن ان يقع فيها والتي ترتكب من طرفه.⁴

كما نص القانون التجاري على التاجر مجموعة من الالتزامات من بينها مسك الدفاتر التجارية مثل اليومية ودفتر الجرد و الدفتر الكبير.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، عين الميله، الجزائر، ط2012، الجزائر، ص21

² المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص 145.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2003 ص 13.

وعليه يعتبر المكلف بالضريبة ممن يخضع لهذه الالتزامات التي تعكس جميع العمليات المحاسبية. والتي تعتبر المرآة العاكسة لهذا الاخير بالتالي لابد من مسك الدفاتر المحاسبية بشكل منتظم حتى تكون وسيلة اثبات تؤثر في سير الدعوى¹.

اضافة الى التزامات اخرى مستمدة من المخطط الوطني للمحاسبة، واخرى منصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، اضافة الى قانون الاجراءات الجبائية، وتخص هذه العملية اصحاب الانشطة الخاصة للنظام الحقيقي في فرض الضرائب والرسوم، وايضا الاشخاص الذين يحققون ارباحا سواء تجارية او صناعية والخاضعين للنظام الجزافي في فرض الضريبة و المداخل الخاصة بالاجور والرواتب بحكم خضوعها لنظام الاقتطاع من المنبع والرسم العقاري نتيجة لعدم الزامية التصريح به². وحتى تتم العملية المحاسبية لابد من اتباع اجراءات لسير عملية التحقيق.

وعليه فان التحقيق المحاسبي يتميز بمجموعة من الشروط والمتمثلة اساسا في شروط متعلقة بالادارة الجبائية اثناء قيامها بعملية التحقيق المحاسبي واخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة، وحتى تسهل عملية التحقيق المحاسبي من طرف الادارة الجبائية لابد على المكلف بالضريبة ان يحترم الاجراءات المفروضة عليه واتباعها، اذ يلتزم بمجموعة من الالتزامات المحاسبية

والمنصوص عليها في القانون الخاص (القانون التجاري)، واخرى التزامات جبائية التزامات جبائية الموجودة في القانون الجبائي.

الفرع الثاني: اجراءات التحقيق المحاسبي.

¹ واضح الياس، المرجع السابق، ص57.

² بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص146.

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، في فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، فالأول يقوم على التأكد من الإجراءات التقيد بمجموعة من الأساسيات من بينها مسك السجلات التجارية وتوفير الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف وتكون ممسوكة بطريقة منتظمة كما اشترطه القانون التجاري¹.

اما فيما يخص التحقيق المحاسبي من حيث المضمون فلا بد على المحقق الجبائي التأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية ومن بين العمليات التي ترتكب من قبل المخالفين كتسجيل مشتريات وهمية سواء بوجود فاتورة، او عدم وجودها واخفاء جزء من المبيعات وغيرها...²

وضع المشرع مجموعة من الضمانات القانونية والشروط الالزامية التي على الاشخاص المكلفون بالقيام بعملية التحقيق، الخضوع لها واحترامها، وفي حالة الخرق لهاته الاحكام تعتبر المحاضر المعدة لهذا الغرض باطلة واي اجراء تسوية جبائية يقع باطلا.

بالتالي عملية التحقيق تنفرع الى ثلاث مراحل اساسية وهي:

- المرحلة التحضيرية
- مرحلة التحقيق في عين المكان
- مرحلة نهاية التحقيق

أ- المرحلة السابقة لعملية التحقيق المحاسبي:

¹ المادة 09 و 10 من القانون التجاري..

² بن معتوق خالد، ميلي محمد الامين، المرجع السابق، ص27.

استنادا الى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، يقوم العون المكلف بالتحقيق بملئ جدولان هاما في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل عملية استلامها وأهمية رأس مال والإمكانات التي تمتلكها المؤسسة.

ويعتمد الاعوان المحققون على اجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين والبنوك والادارات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع بقدر ممكن المعلومات والمعطيات التي من شأنها ان تساعد باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة والخاصة¹.

تسلم للاعوان المحققين الاشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وذلك بعد توقيعه ثم يقومون ببعض الاجراءات الاولية وهذا من اجل ممارسة مهامهم على اكمل وجه.

وتتيح لهم هذه الطريقة من معرفة الملف الجبائي الخاص بالمكلف الضريبي الذي سيخضع لعملية التحقيق وايضا يتم من خلالها جمع المعلومات حول طبيعة المؤسسة التي سيتم التحقيق في محاسبتها². تتم هذه العملية طريق فحص الملف الجبائي الخاص بها.

والقيام بالاطلاع على التصريحات والوثائق الموجودة في نص المادة 59 في فقرتها الثانية من نفس القانون ايضا الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم مماثلة والرسم على القيمة المضافة.

1-الإشعار بالتحقيق la vis de vérification

¹بن معتوق خالد، ميلي محمد الامين، اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة، مشروع مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (اكاديمي) في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة مسيلة، سنة 2016/2017، ص27

²العثماني مصطفى، نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة جامعة الدكتور يحي فارس، المدية ، اكتوبر 2008، ص175.

لا يمكن الشروع أو البدء في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل أن يستلم اشعار بالوصول ويكون مرفوقاً بالوثائق الخاصة بحقوق وواجبات المكلف المحقق في المحاسبة على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام تحتسب من تاريخ استلام الاشعار، هذا ما نصت عليه المادة 1-20 الفقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية¹.

ويجب ان يتضمن الاشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- أسماء والقاب ورتب المحققين
 - تاريخ وساعة اول تدخل والفترة التي تتم فيها عملية التحقيق
 - الحقوق و الضرائب والرسوم والاتاوى المعينة بالتحقيق وتحديد الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- يتم الاشارة في الاشعار بالتحقيق المحاسبي على جوازية الاستعانة بمستشار باختيار من المكلف بالضريبة للحضور في عملية التحقيق وهذا تحت طائلة البطلان².
- وعليه لا بد قبل مباشرة اي عملية الخاصة بالتحقيق المحاسبي القيام بالاشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة، الذي ينص على الحقوق والالتزامات وللمكلف بالضريبة مدة 10 ايام وذلك لتحضير اوراقه.

يرسل الاشعار التحقيق برسالة محفوظة، او يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة

مع اشعار الاستلام¹

¹ نصت المادة 59 من ق ا ج في فقرتها 04 على انه: يسمح حق الاطلاع لاعوان الادارة الجبائية، بالحصول على المعلومات والثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تاسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

² المادة 1-21 من ق.ا.ج ج المذكورة سابقاً

ويجدر الملاحظة انه في حالة المكلف بالضريبة امتنع عن استلام الاشعار هذا لا يوقف عملية التحقيق وفي حالة يلجا المحققون الى فرض الضريبة بصفة تلقائية.

من بين الامتيازات الممنوحة للادارة الجبائية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي بشكل جيد المشرع لم يقيد اعوان الادارة الجبائية بمدة محددة للرقابة في عين المكان، عند قيامها بالتحقيق بالملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، بعد انتهاء عمليات التحقيق بعين المكان.²

ايضا في نفس الصدد لا تطبق هذه الحالة في حالة ثبوت قانونا، قيام مناورات تدليسية، او اذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة، او غير صحيحة اثناء عملية التحقيق، او في حالة عدم الرد على الطلبات التوضيح والتبرير داخل الاجال القانونية.

وفي حالة اعادة تقويم اساس الضريبة يجب الاشارة الى ذلك في الاشعار المتعلق باعادة التقويم وللمكلف بالضريبة الحق في اختيار مستشار وذلك من اجل مناقشة الاقتراحات رفع مبلغ الضريبة او من اجل الاجابة عليها ويقوم بارسال الاشعار الى المكلف بالضريبة برسالة موسى عليها مع الاشعار بالاستلام ، ويجب ان يكون مفصلا ومؤسسا قانونا حتى يتمكن المكلف بالضريبة من اعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لها.

وما يؤكد هذا القرار مجلس الدولة الصادر عن مجلس قضاء جيجل تحت رقم 23580، المؤرخ 2006/01/24 بين مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد (ب.ر).³

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص126.

ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الابحاث والتدقيقات منشورات 2017 ص09.

³قرار مجلس الدولة، الصادر عن مجلس قضاء جيجل، تحت رقم 23580، المؤرخ في 24 جانفي 2006، بين مديرية الضرائب لولاية جيجل، ضد (ب.ر) "حيث ان النزاع القائم بين طرفي الخصومة بخصوص تنازع في التحقيق الجبائي

وللمكلف بالضريبة مدة 40 يوما وهذا من اجل تقديم ملاحظاته او قبوله وخلال هذه المدة على المحقق الذي قام بعملية لتحقيق تقديم جميع التفسيرات الشفوية الضرورية والمتعلقة بمضمون التبليغ في حالة ما اذا طلبه منه المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، لابد من اعلام مدير الضرائب بالولاية او مدير كبريات المؤسسات او يبلغ رئيس مركز الضرائب او رئيس مصلحة التدقيق والمراجعات¹. و في حالة عدم الرد بعد فوات الاجال يعتبر بمثابة قبول ضمنى².

وبذلك يصبح اساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للادارة الرجوع فيه الا في حالة اثبات قيام المكلف بالضريبة باعمالالتدليسية او الادلاء بمعلومات خاطئة خلال مرحلة التحقيق.

ويجدر الإشارة انه لا يمكن الاعتراض عليه بواسطة الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة ويترتب على قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم، نتائج وخيمة بحيث ان المشرع الجزائري رتب نتيجة خطيرة على قبول التصريح الصادر عن المتكلف بالضريبة بعد عملية التحقيق في المحاسبة، وعدم إمكانية الطعن القضائي من جانب المكلف بالضريبة على موضوع الضريبة التي فرضت عليه والتي تم تبليغه له سيؤدي ذلك الى حرمانه من حقه امام القضاء وهذا في حالة اكتشاف خرق جوهري للاجراءات المحاسبية التي تمت او غلط في عملية الحساب بالرجوع إلى القضاء الاداري الجزائري، لم نجد اي قرار بشأن هاته المسألة وحسب اقتراح الأستاذ واضح اليأس على الزام الإدارة بالإشارة في التبليغ باعادة التقييم ان

³والمحاسبى، وعلى اثره صدر القرار عن الغرفة لمجلس القضاء جيجل والذي يقضي فيه ن بفرض حقوق ضريبية اضافية المبلغ المذكور في القرار (اطلع عليه) ، وعليه قضى مجلس الدولة بناء على تحقيقات اعوان الادارة الجبائية والخاصة بمحاضر المعاينة، اثبت عدم حجيتة متى تفقد المحاسبة لقيمتها احقية المستأنف عليه (الادارة الجبائية) وقضى باعادةالتاسيس الجبائي المنازع فيه المؤسس قانونا" ، والغى القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الادارية، وفصل القضاء من جديد برفض الدعوى لانعدام التاسيس. ماخوذ عن نشرة القضاة لسنة 2010، العدد 65 ص 402.

¹بوسالم عفاف، المرجعالسابق،ص19

²المادة 1-20 الفقرة 06 من ق. ا.ج.

عملية قبول التصريح للمعني بالأمر، هو امر نهائي، وبالتالي حرمان المكلف بالضريبة من حقه في اللجوء الى الطعن القضائي في الضريبة المفروضة عليه بعد اعادة التقييم، او على الاقل وضع قاعدة استثنائية في حالة خرق الغدارة لاحد الشروط الجوهرية كعدم تسليم ميثاق الخص بالحقوق والواجبات المكلف بالضريبة، او القصور في التسبيب المتعلق بالاشعار باعادة التقييم، بالتالي يطعن في شرعية الضريبة امام القاضي الاداري، بدعوى الالغاء ضد القرارات الادارية¹.

ثانيا: مرحلة القيام بالتحقيق

بعد الانتهاء من عملية الاشعار بالتحقيق واستلامه من طرف المكلف بالضريبة تاتي مرحلة التحقيق في المحاسبة الذي يتم في عين المكان، اي في محل المكلف بالضريبة.

وتتم العملية من طرف اعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل تمارس الادارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، واذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة انظمة الاعلام الالي، يمكن ان تشمل المراقبة مجمل المعلومات وايضا المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية.

وتمارس هذه العملية، اما في عين المكان وذلك باستعمال تجهيزات الاعلام الالي ملك المكلف بالضريبة، او على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة².

1- تحديد مدة التحقيق المحاسبي:

¹ واضح الياس، المرجع السابق، ص127.

² نصت المادة 1-20 في فقرتها 03 من ق ا ج على انه " يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة"

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراءات ان تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في ما يخص الوثائق المحاسبية والتصريحات، اجالا محددة طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا، او حسب طبيعة نشاط المؤسسة التي سيتم فيها التحقيق في المحاسبة وهذا ما اشارت اليه المادة 1-20 من قانون الاجراءات الجبائية.

ويستفيد المكلف بالضريبة من محدودية فترة التفتيش، فلا يمكن لمراقبة الحسابات مخالفة الوقوع تحت طائلة البطلان ان تمت لفترة تزيد على 04 اشهر وهذا فيما يتعلق بالمؤسسات تادية الخدمات اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية.

اما المؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمدد هذا الاجل الى ست (06) اشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة انفا، اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يفوق قيمة 5.000.000 دج و 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة كالية محقق فيها.

يتعين مراجعة قيمة ارقام الاعمال المذكورة اعلاه، وهذا في ظل تاسيس النظام الجزائي الذي يطبق على الاشخاص الذين يحققون رقم اعمال سنوي لا يتجاوز 03 ملايين دج.

كما لايمكن الفحص ان يمتد لفترة تتعدى عاما واحدا ابتداءا من استلام اشعار التفتيش يتم فحص العمليات في الاصل بمقر المؤسسة، وتسمح هذه القاعدة المكلف او اتيان بالدليل انه تعزز عليه اجراء نقاش مع المراقب وفيما يخص يتعين على المؤسسة اتباع ما نص عليه ميثاق المكلف الخاضع للتفتيش والتعهد اجراء نقاش حضوري قبل بعث اقتراح التصحيح.

و يعتبر عملية الاعلان المسبق من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة المسطرة من طرف المشرع الجبائي واية اخلال بهذه الاجراءات يؤدي الى بطلان التحقيق والغاء النتائج المترتبة عنه.

تحدد مدة التحقيق في عين المكان سواء فيما تعلق بالتحقيق المحاسبي، او التحقيق المصوب، ابتداء من تاريخ التدخل الاول للمراقبين الوارد على الاشعار بالتحقيق الا في حالة تمديد مقبول لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

2- اثناء اشغال التحقيق:

تسيير عملية التحقيق في عين المكان محل المؤسسة كما هو منصوص عليها في النصوص الجبائية، ويمكن السماح للمكلف بالضريبة او المستشار الذي اختاره للحضور، وهذا من اجل عملية الحوار والنقاش الشفوي اثناء مدة التحقيق.

يجدر الملاحظة انه في حالة المكلف بالضريبة امتنع عن استلام الاشعار هذا لا يوقف عملية التحقيق وفي هذه الحالة يلجا المحققون الى فرض الضريبة بصفة تلقائية من بين الامتيازات الممنوحة للادارة الجبائية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي بشكل جيد المشرع لم يقيد اعوان الادارة الجبائية بمدة محددة للرقابة في عين المكان، عند قيامها بالتحقيق بالملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، بعد انتهاء عمليات التحقيق بعين المكان.

ايضا في نفس الصدد لا تطبق هذه الحالة في حالة ثبوت قانونا، قيام مناورات تدليسية او اذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة، او غير صحيحة اثناء عملية التحقيق او في حالة عدم الرد على الرد على طلبات التوضيح والتبرير داخل الاجال القانونية.

وعليه يمكن طلب اي معلومة تكميلية او وثيقة تبرير تساعد في سير عملية التحقيق المحاسبي، وايضا سماع المكلف بالضريبة من طرف اعوان التحقيق، وذلك من اجل تفعيل المناقشة الشفوية و الحضورية معه، ولاعطاء المحاضر الخاصة بالمحاسبة قوة ثبوتية اكثر.

ويجب على عون المحقق تقديم تفسيرات شفوية للمكلف بالضريبة حول مضمون

التبليغ، في حالة ما اذا طلبه هذا الاخير وهذا قبل انقضاء اجل الرد المسموح له ب40 يوما، تحتسب من يوم تقديم ملاحظاته او قبوله، ايضا يمكنه ذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه، اذا راي ذلك انه مجد. واذا طلب هذا الاخير تفسيرات تكميلية¹.

ويجدر الاشارة الى انه يترتب على عدم تقديم المكلف بالضريبة لمحاسبته خلال الاجال المحددة قانونا، يحرر عون الادارة الجبائية محضر بذلك، ويستدعي بموجبه المكلف بالضريبة ويؤشر عليه، كما يجب ان يكون موضوع اذار يدعي بموجبه المكلف بالضريبة الى تقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن 08 ايام، ويجب ذكر الرفض في المحضر.

يترتب على عدم تقيد المحاسبة في الاجال المقررة قانونا، والمحددة ب08 ايام تفرض الضريبة بصفة تلقائية، دون المساس بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في نصوص اخرى².

3-نهاية عملية التحقيق:

يجب ان يمتاز اعوان التحقيق بالقدرة على طرح التساؤلات الشفوية للمكلف بالضريبة وهذا يجب لتفادي التشكيك في مصداقية العمل المنجز، كما عليهم طلب التوضيحات و التبريرات حول النقاط الغامضة، وهذا من اجل تفادي الوقوع في جميع اخطاء من السهل اجتنابها.

وله عند لحظة اختتام اعمال التحقيق ، يجب عليه اعادة النظر في جميع النقاط:

- وضع يده على عناصر تمكنه من حساب زيادات الضرائب الخاضعة للتحقيق.

¹ المادة 20-1 الفقرة 06 من ق ا ج

² فارس السبتي، الرجوع السابق، ص129.130

- يملك المحقق في هذا الاطار جميع العناصر التي تمكنه من تحرير تقريره بشكل جيد.
- كما يقوم المحقق بإبلاغ المكلف او المحاسب بانتهاء عملية التدخل بعين المكان عن طريق اجراءات التبليغ المعمول بها مع اعلامه بالضمانات الممنوحة له من طرف القانون في مجال الطعون والمنازعات¹.

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يتم استدعاء المكلف بالضريبة ويكون ذلك كتابيا يبين فيه تاريخ وساعة الحضور الى اجتماع اختتام اشغال التحقيق، ولا بد ان يكون التقرير مفصلا بشكل جيد، ومعللا وهذا خلال اجل 40 يوم تحتسب من يوم تقديم ملاحظاته او قبوله ايضا يمكنه ذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه، اذ اراد ذلك انه مجد. واذا طلب هذا الاخير تفسيرات تكميلية².

ويترتب عن ذلك اما بقبول اعادة التقويم وبالتالي رفع اساس وقاعدة الوعاء الضريبي او رفضه.

ويجب على عون المحقق تقديم تفسيرات شفوية للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، في حالة ما اذا طلبه هذا الاخير وهذا قبل انقضاء اجل الرد المسموح له حتى يتمكن من الطعن الاداري والذي تسبقه مرحلة الطعن قبل النزاعي المتمثل في طلب التحكيم.

و يجدر الاشارة الى انه لا يمكن تجديد التحقيق على نفس الدفاتر وبخصوص نفس الضرائب ونفس الرسوم المتعلقة بنفس المادة، ما عدا الحالات التي يقوم بها المكلف بالضريبة في استعماله لطرق تدليسية او انه قدم معلومات غير صحيحة اثناء عملية التحقيق³.

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص21.

² المادة 20-1 الفقرة 06 من ق ا ج ج

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص18

أ- رد المكلفين بالضريبة على التبليغ فيما يتعلق بإعادة التقويم:

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف ابداء قبوله او رفضه للقواعد والاسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت تلقي الاجابة في الاجال او خارج الاجال او عدم استلامها اطلاقا. لهذا فقد يكون الرد كما يلي:

1- حالة الرد داخل الاجال القانونية: اذا قام المكلف بالرد على العناصر التي اشعر بها في الاجال القانونية الممنوحة له، فان الاعوان المحققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته سواء تعلق الامر بمسائل العمل او وسائل القانون.¹

2- حالة الرد خارج الاجال القانونية: ويجدر الاشارة الى انه يترتب على عدم تقديم المكلف بالضريبة لمحاسبته خلال الاجال المحددة قانونا، يحرر عون الادارة الجبائية محضر بذلك، ويستدعي بموجبه المكلف بالضريبة ويؤشر عليه، كما يجب ان يكون موضوع اذار يدعي بموجبه المكلف بالضريبة الى تقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن 08 ايام، ويجب ذكر الرفض في المحضر وهذا حسب المادة 20-1 الفقرة 09 من قانون الاجراءات الجبائية².

يترتب على عدم تقييد المحاسبة في الاجال المقررة قانونا، والمحددة بـ 08 ايام تفرض الضريبة بصفة تلقائية، دون المساس بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في نصوص اخرى.³

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Op.cit, p11

² يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعي المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضويا، كما يكون موضوع اذار يدعي من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية ايام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر هذا ماشارت اليه المادة 20-1 في فقرتها 09

ايضا يحق لاعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل الى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانونا و المتمثلين في اربعين 40 يوما.

كما انه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للاجوبة المتأخرة، اذا انه عندما تكون الادلة المقدمة من طرف المكلف مقبولا كليا او جزئيا يمكن اخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد والاسس الضريبية، اما في حالة النزاع فان الاجابة تكون لاحقا عن طريق المصالح المكلفة بالمنازعات.

ب- غياب الرد:

غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره الا قبولا تاما للاسس الخاضعة المبلغ بها، وبعد نهاية الاجل المحدد قانونا يلزم المحققون بارسال الجداول الاضافية والتبليغ النهائي. فان غياب اية اجابة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني الغاء حقه في الطعن في التعديلات على مستوى المنازعات اذ يمكنه ان يقدم او يرسل ملاحظاته قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ارسال الجداول كما يحتفظ بحق الطعن امام الهيئات القضائية (الغرفة الادارية على مستوى المجالس) فانه ملزم بارسال نسخة من هذه النتائج الى المعني بالامر وهذا كله من اجل حماية المكلف بالضريبة، وتمادي العون المحقق في اللجوء الى التقدير التلقائي للضريبة في حالة رفض المكلف بالضريبة نتائج المحاسبة ويكون هذا في الحالات الآتية¹:

¹المادة 20 الفقرة 06 ق.ا.ج.ج

- حالة مسك الدفاتر التجارية غير المطابقة للاحكام والنصوص المتعلقة بالقانون التجاري، وللشروط المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، وبالتالي لا تصبح لهذه الدفاتر والحسابات اية قيمة بسبب عدم مراعاتها للشروط القانونية¹.
- احتواء المحاسبة لاختفاء او معلومات غير صحيحة، وعليه في حالة ما اذا تبين ان المراقبة التي تمت على المحاسبة انه لا جدوى منها وكانت غير مقبولة، ففي هذه الحالة يلجا المحقق الى اعادة تاسيس رقم الاعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية والمقبوضات اي الايرادات ومصاريف الانتاج.

المطلب الثاني: التحقيق المنصوب في المحاسبة

جاءت بهذا التحقيق الجبائي احكام قانون المالية التكميلي لسنة 2008 من خلال المادة 22 التي اسست المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية²، والتي تم تعديلها عدة مرات

¹ المديرية العامة للضرائب، الميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الرجوع السابق، ص 18.

² نصت المادة 22 من الامر 02-08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 المتضمن ق.م.ت سنة 2008 على مايلي: تتشأ ضمن قانون الاجراءات الجبائية في جزئه الثاني، الباب الاول، القسم الثاني، الفرع الثاني، المادة 20 مكرر وتحذر كما يأتي: المادة 20 مكرر 1- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق منصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع او عدة انواع من الضرائب، لفترة كاملة او جزء منها غير متقدمة، او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية تقل عن سنة جبائية. لا يطلب من المكلفين بالضريبة، اثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات او التسليم ولا يمكن ان ينتج عن هذا باي حال فحص معمق ونقد لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

بموجب احكام المادة 24 من قانون المالية سنة¹2010، ثم احكام 32 من قانون المالية لسنة 2012، ثم احكام المادة 26 من قانون المالية لسنة²2014.

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة تحقيقا محددًا وموجهًا، بحيث يهدف الى مراقبة دقيقة للوثائق الحسابية وثبوتية من خلال دراسة صحة عمليات الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة، ومدى مشروعية طلبات الاسترجاع الخاصة بهذا الرسم، بالإضافة الى التأكد من صحة التكاليف والاعباء في مجال الضريبة على ارباح الشركات او الضريبة على الدخل الاجمالي، خاصة ما تعلق بمسالة قيمة الاهتلاكات المرتبطة بوسائل الانتاج وكذلك المؤونات.

ويهدف هذا التحقيق ايضا الى التأكد من صحة العجز المكرر في ميزانية المؤسسة والتأكد ايضا من مسالة استعمال الامتيازات الجبائية وفقا لما ينص عليه القانون خاصة ما يتعلق باعادة استثمار الارباح المحققة.

ولقد نص المشرع من خلال احكام المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية انه يمكن للادارة الجبائية القيام بهذا النوع من التحقيق الخاص بنفس الضرائب والرسوم التي يخضع لها التحقيق في المحاسبة والمتمثلة في الضريبة على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. ويشمل هذا التحقيق فترة كاملة او جزء منها غير مشمولة بالتقادم من خلال فحص عمليات او معطيات خلال السنة الجبائية.

¹ من خلال استقراء احكام المادة 32 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/201 المتضمن ق.م لسنة 2012 نجد انها قامت بتعديل المادة 20 مكرر من ق.ا.ج في فقرتها الرابعة فقط من خلال نصها على انه لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق اكثر من شهرين، كما اكدت المادة انه يجب عند نهاية التحقيق تحرير محضر في عين المكان يستدعي المكلف بالضريبة للتوقيع عليه، ويتم الاشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض المكلف التوقيع عليه.ج.ر العدد 72 ، المؤرخة في 29/12/2011.

² نصت المادة 26 من قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30/12/2013 المتضمن ق.م لسنة 2014 على مايلي: تعدل وتتم احكام المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية

ومن الاسباب التي ادت بالمشروع الى استحداث هذا النوع من التحقيق هو وجود شكوك لدى الادارة الجبائية في صحة وصدق المستندات والاتفاقيات التي قد يقوم بها المكلف بالضريبة والتي يكون هدفها الحقيقي اخفاء المضمون الحقيقي للعقد من خلال ادراج بنود هدفها تخفيض الاعباء الضريبية، وهو ما يعرف فقها بالتعسف في استعمال الحق في المادة الجبائية.

ويمكن القول بان التحقيق المصوب يختلف عن التحقيق في المحاسبة في اربعة مسائل اساسية تتمثل في الوثائق المراد فحصها التي قد يقتصر الامر في التحقيق المصوب على بعض الوثائق المحاسبية وليس جميع الوثائق كما هو الشأن في التحقيق في المحاسبة. ام الاختلاف الثاني فيتمثل في مدة التحقيق بحيث يستغرق التحقيق المصوب مدة شهرين فقط وهذا تحت طائلة بطلان الاجراء كما نصت على ذلك الفقرة 4 من المادة 20 مكرر. ولا يمدد هذا الاجل الى 6 اشهر الا في حالة توجيه الادارات الجبائية طلبات للمعلومات في اطار المساعدات الادارية الى ادارات جبائية اخرى، وذلك في اطار التعاون الاداري وتبادل المعلومات. اما الاختلاف الثالث فيتمثل في طبيعة الضرائب التي تكون موضوع التحقيق المصوب بحيث يمكن ان يقتصر على نوع واحد او عدة انواع من الضرائب وهذا بخلاف التحقيق في المحاسبة الذي يشمل مجموعة العمليات وبالتالي عدة ضرائب متعلقة بسنوات مالية غير مشمولة بالتقادم، اما الاختلاف الرابع فيتمثل في ان التحقيق المصوب مرتبط اساسا بمسالة التعسف في استعمال الحق في المادة الضريبية.

الا انه وبالمقابل يمكن القول ان هناك اوجه للتشابه بين الاجرائيين خاصة فيما يتعلق بمسالة ارسال الاشعار بالتحقيق وبالتالي ضرورة اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، مع ارفاق هذا الاشعار بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته في اجل 10 ايام قبل الشروع في التحقيق، كما ان المكلف بالضريبة يستفيد من اجراءات الوجيهة على غرار ما

رايناه في التحقيق في المحاسبة، بحيث يملك اجل 30 يوما ليبيدي ملاحظاته او قبوله بنتائج اعادة التقييم الضريبي كما جاء في نص الفقرة الخامسة من المادة 20 مكرر.

ولقد نص المشرع ان عملية التحقيق المصوب لسيت مانعا يحول دون اجراء تحقيق معمق في المحاسبة في مرحلة لاحقة وفي نفس الفترة التي شملتها المراقبة، بل يتعين فقط اخذ بعين الاعتبار المبالغ المالية التي تم فرضها خلال عملية اعادة التقييم عند اختتام التحقيق المصوب.

يعد هذا الاجراء الخاص بالتحقيق من بين الاجراءات المستحدثة من طرف التشريع الجبائي والذي انشئ بموجب قانون المالية لسنة 1992، وادمج في القسم السادس مكرر في قانون الضرائب المباشرة تحت عنوان الضريبة على الدخل الاجمالي¹، وهو عبارة عن مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتحري، وهذا من اجل الكشف عن الاختلافات بين المداخل المحققة فعلا.

ويهدف التحقيق المعمق إلى التحقق من صحة المداخل المصرح بهاو كأساس للضريبة على الدخل، ويرتبط أساسا بالتحقيق في مدا خيل الشخص الطبيعي مهما كانت، والتأكد من عملية الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة المالية الخاصة به. وعليه فان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يخص الا الضريبة على الدخل الاجمالي وهذا بخلاف التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة. كما ان هذا الاجراء لا يطبق فقط على المكلف بالضريبة بلل يتعدى الى افراد عائلته الذين يعيشون معه والذين تحت كفالته وهو ما يعرف بالمقر الجبائي .

¹قانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن ق م لسنة 1992، ج، ر، عدد 65.

بناءا عليه يتوضح بان هذا التحقيق ينصب على جزء من المحاسبة بحيث قد يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب، وبالتالي يعتبر تحقيقا جزئيا.

يختتم هذا التحقيق بتحرير محضر يستدعى فيه المكلف بالضريبة من اجل التاشير عليه وفي حالة رفضه يدون ذلك في المحضر.¹

العائلي. وفي هذا الصدد يمكن القول بأن هذا الاجراء يخول لأعوان الإدارة الجبائية استعمال جميع وسائل الإثبات المخولة لهم قانونا والتي يرونها مناسبة ومطابقة للنصوص الجبائية حتى لا يتعرض هذا الاجراء للبطلان.²

إلا أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق في المحاسبة يشتركان في أنهما آليتين للتحقيق الجبائي تقوم بهما مصلحة جبائية متخصصة تتمثل في مديرية الرقابة الجبائية.³

ولقد نص المضرع الجبائي على هذا الاجراء من خلال أحكام المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها أنه " يمكن لاعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توافر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة".

من خلال استقراء هذا النص نلاحظ بأن عملية التحقيق المعمق تقتصر فقط على الأشخاص الطبيعية دون أن يتعدى ذلك إلى الأشخاص المعنوية، وعلى فئة معينة من الضريبة، هي ضريبة على الدخل الإجمالي.⁴

¹- قانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن ق م لسنة 1992، ج.ر، عدد 65.

²Ait belkacem Djamel, Op. Cit, P45

³- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 53

⁴- المادة 21 من ق.إ.ج.ج.

ويتم على أساسه التحقيق بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون عمليات غش كبيرة، إضافة للأشخاص الذين لا يصرحون بحقيقة مداخيلهم بصفة سنوية، وأيضا النفقات الظاهرة على نمط معيشتهم مثل الأشخاص الذين يصرحون بدخل بسيط في حين يظهر عليهم الثراء، وعليه هنا يبرز دور الإدارة الجبائية في تبيان مصدر هذه المداخل الخاصة بالمقر الجبائي¹.

يقابل هذا الإجراء في النص الفرنسي ما يعرف بالفحص الوجيه للوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية الذي جاء به من خلال أحكام المادة 12 من دفتر الإجراءات الجبائية ويعتقد الفقه في فرنسا بأن هذا الشكل من الرقابة الجبائية يكون موجها أساسا نحو المكلف بالضريبة الذي من خلال الرقابة على الوثائق يظهر الفرق الواضح بين مداخيل المصرح بها والنفقات والمصاريف التي قام بها المكلف، كما أن كثيرا من المكلفين يتخوفون من هذه الآلية الرقابية بحكم خصائصها التقنية وطابعها القائم على فحص نمط المعيشة ومختلف النفقات اليومية ومقارنتها بالمداخيل المصرح بها².

ونظرا لخصوصية عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سواء من حيث المفهوم أو مجال التطبيق والقواعد الإجرائية والنتائج المترتبة عليه فإننا سوف نتطرق إلى الإطار المفاهيمي لهذا الإجراء ومجال تطبيقه، ثم دراسة الإجراءات الخاصة بسرياته والنتائج المترتبة عليه.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومجال تطبيقه

حسب مانصت عليه الفقرة الأولى من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها قد عرفت التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، على أنه التحقيق الذي من خلاله يتأكد

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 53

² - j. Grosclaude, P. Marchessou. Op. Cit. P204

الأعوان المحققين من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها منجهة، والذمة لمالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى¹.

ويعرف أيضا أنه مجمل العمليات وبالأخص التحري التي تهدف إلى اكتشاف الفروق بين المداخل المصروح بها من طرف الشخص الطبيعي والمداخل والتي حققها فعلا². وهو نفس المفهوم الذي جاءت به أحكام المادة 12 من دفتر الإجراءات الجبائية الفرنسي، والتي عرفتته بأنه يتمثل في الرقابة حول الإنسجام بين المداخل المحققة من جهة وما بين الوضعية الخاصة بالأموال العقارية، والوضعية الخاصة بالخرينة والمعطيات والعناصر الخاصة بنمط المعيشة للمقر الجبائي. وما يمكن ملاحظته من هذا التعريف بأنه حاول التركيز بأه حاول التركيز على معايير هذا النوع من الرقابة من خلال تأكيده على مصطلح الانسجام بين المداخل المصروح بها والمداخل المملوكة فعلا، وهو ما يجعل هذا النوع من التحقيق يختلف عن باقي التحقيقات الجبائية الأخرى³.

وحسب تعريف الفقه الفرنسي فإن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يكون الهدف من وراءه التحقيق المفصل لكل عناصر نمط الحياة والاطلاع على الرصيد البنكي للمعني بالأمر، هذا كله من أجل المراقبة ومعرفة حقيقة دخله⁴.

¹ - المادة 21 من ق.إ.ج.ج

² -B.YellsChaouche, la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algerie, R.T.F, n°07,2007 éditée par centre d'études fiscales de la faculté de droit de Sfax, Tunisie,p192

³-j.Grosclaude,P.Marchessou.Op.Cit.P204

⁴ - -B.YellsChaouche, la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algerie,Op.Cit.P193

كما أن فقه الفرنسي يعتبر هذا النوع من التحقيق بأنه عبارة عن فحص معاكس للوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية والتي تشمل جميع المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي¹.

لهذا يمكن القول أنه من الجانب الفعلي يهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية المكلفين بالضريبة الذين من خلال فحص الوثائق ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها في إطار حق الاطلاع، ظهور فارق كبير بين المداخل المصرح بها والنفقات الظاهرة وعمليات شراء العقارات والمنقولات. وبالتالي ظهور عدم التجانس بين هذه المداخل وبين الأملاك العقارية والمنقولة، والأموال الموجودة في الحسابات البنكية ومط المعيشة لأفراد المقر الجبائي².

كل هذا يستلزم إخضاع المكلفين بالضريبة إلى هذا الإجراء مع ضرورة إحاطته بنفس الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة.

وعليه فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية يمر بإجراءات مثله إجراءات الرقابة والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة التي سبق وأن تناولناها من قبل. والمتمثلة في مرحلة ماقبل القيام بالتحقيق التي تسمى بالمرحلة التحضيرية ثم مرحلة سريان التحقيق، وأخيرا مرحلة اختتام التحقيق. لكن يختلف في بعض الأمور المتمثلة أساسا في مدة إجراء التحقيق، طبيعة الضرائب المعنية بهذا الإجراء³.

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

¹ - C. Lopez, droit pénal fiscal, Op-Cit. p133

² - يجدر الإشارة أن المشرع الفرنسي اعتمد نظاما مغايرا وسماه بعملية الفحص أو دراسة لمجمل الوضعية الجبائية للمقر الجبائي وهذا من أجل تمييزه عن التحقيق المحاسبي، على عكس المشرع الجزائري الذي احتفظ بالتسمية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية أو التحقيق الشامل في الوضعية الجبائية (vasfe)

³ -C.E17/03/1987.de.n°76990.RJF, conclusion Fouquet

يقصد بالاجراءات المتعلقة بعملية التحقيق المعمق الأحكام القانونية التي جاء بها المشرع من خلال أحكام المادة 21 بفقراتها الستة من قانون الإجراءات الجبائية والتي بينت المراحل التي تمر بها عملية التحقيق المعمق والتي تشبه المراحل التي يمر بها التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة والتمثلة في المرحلة التحضيرية التي تسبق الشروع في التحقيق، مرحلة إجراء التحقيق ومرحلة اختتام التحقيق. وجه الاختلاف يكمن فقط في أن التحقيق المعمق يتم بمقر الإدارة الجبائية وليس بالمقر الجبائية للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الاختلاف في مدة التحقيق.

أ- المرحلة التحضيرية:

يتم في هذه المرحلة القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق من أجل إعلام المكلف بالضريبة أو تسليمه له وهذا 15 يوما قبل إجراء التحقيق، مع إرفاقه بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق أي السنوات التي يشملها هذا التحقيق مع الإشارة أن للمكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الحق في الاستعانة بمستشار جبائي من اختياره لحضور عملية التحقيق وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء كما نصت على ذلك الفقرة 3 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا من أجل تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

خلال هذه المرحلة تقوم الإدارة الجبائية من خلال المحققين بفحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، مع مقارنتها بالمعلومات الجبائية المتحصل عليها في إطار ممارسة الحق في الاطلاع، وبالتالي محاولة اكتشاف أي خلل أو عدم تجانس بين التصريحات المقدمة والمعلومات المتحصل عليها، وبالتالي يحاول المحقق أن يقارن بين الميزانية الخاصة بالمقر الجبائي مع النفقات المسجلة خلال الفترة الخاصة بالتحقيق وبالتالي

معرفة ما إذا كانت تلك النفقات تفوق المداخيل المصرح بها، مما يعني وجود مداخيل غير مصرح بها وتم إخفائها عن الإدارة الجبائية الأمر أي يشكل مناورة تدليسية¹.

وبالتالي فإن الهدف الأساسي في هذه المرحلة هو التأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة وعوامل الحياة للمكلف بالضريبة².

ولا يمكن إجراء هذا التحقيق إلا من أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة لهم رتبة مفتش على الأقل كما جاء في نص الفقرة 2 من نفس المادة مما يبين أهمية هذا الإجراء.

ب-مرحلة سريان التحقيق

يتم في هذه المرحلة إجراء حوار ما بين المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق والمحققين من أجل مقارنة المعلومات ومعطيات التي هي بحوزة كل طرف، ويجوز للمكلف أن يقدم جميع الوثائق والمستندات التي تبين صحة تصريحاته الجبائية في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي، وهنا تبرز أهمية منح أجل للمكلف لمدة 15 يوم من أجل التحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، أيضا لا يمكن أن تتعدى فترة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية مدة سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو من تاريخ استلامه وذلك تحت طائلة البطلان³.

لكن هناك حالات خاصة منح المشرع للإدارة الجبائية إمكانية تمديد هذه المدة بناء على طلب من المكلف بالضريبة من أجل الرد على طلب المكلف بالضريبة، من أجل الرد على طلب التوضيحات أو التبرير الأرصدة فب الخارج أو بغية الحصول على الكشوفات الحسابات في حالة عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين يوما(30) ابتداء من طلب الإدارة الجبائية، أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية في

¹ -j.Grosclaude,P.Marchessou.Op.Cit.P207

² -عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، المرجع السابق،ص07

³ -صالح العبد، المرجع السابق،ص51

حالة ما إذا كان للمكلف بالضريبة مداخل في الخارج ويمكن تمديد المدة السابقة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي¹.

بعد مرحلة تأسيس فرض الضريبة من خلال عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لا بد من إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها وذلك حتى في غياب إعادة التقويم، تتم عملية عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام كما يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام ولا بد أن يكون مفصلاً ومبرراً مع ذكر الأساس القانوني لها.

ج-مرحلة اختتام التحقيق

عند اختتام التحقيق يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوم لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويعتبر عدم الرد داخل هذا الاجل بمثابة قبول ضمنى.

وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة لا بد من إعلامه بذلك خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة.

وفي الأخير لا يجوز للإدارة الجبائية التي انتهت من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشروع في تحقيق جديد خاص وعلى نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير صحيحة أو استعمل أساليب تدليسية².

بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بالرغم من أن المشرع لم يشير إلى ضرورة اتباع إجراءات الواجهية والحوار أثناء عملية التحقيق إلا أنه يستنتج ذلك من خلال

¹-المادة 21 من ق.إ.ج.ج

²- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،

الجزائر، 2011، ص168

نص المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت على أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا ادنى للتحضير يقدر بـ15 يوم يحتسب ابتداء من تاريخ الاستلام.

من خلال هذه المادة يتضح أن مبدأ الوجاهية موجود وعملية إشعار تعد كضمانة يستفيد منها المكلف بالضريبة، إضافة إلى الاستعانة بمستشار من اختياره جعل المشرع تخلف هذا الاجراء بطلان التحقيق على عكس المشرع الفرنسي الذي بين موقفه صراحة وذلك عبر مرحلتين،¹ المرحلة الأولى التي اعتبر القضاء أنه ليس من الضروري أن يلتزم المحققون لإقامة الحوار الوجيه مع المكلف بالضريبة حيث كانت تسمى بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ومن دون أن يبين في الاشعار أن المكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار.² أما المرحلة الثانية بعد صدور قانون 08 جويلية لسنة 1987 الفرنسي والذي غير في التسمية من التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية للشخص (V.A.S.F.E) إلى الدراسة أو الفحص الوجيه لمجمل الوضعية الجبائية للشخص (E.S.F.P) وبهذه الحالة اصبح التحقيق وجاهي إلزامي للدارة الجبائية، إضافة إلى ضرورة تسليمه لميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

وعلى العموم وفي جميع الأحوال فإنه يمكن للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق أن يرد النتائج المتوصل إليها من قبل المحققين، وبالتالي يسعى إلى تبرير الاختلاف المسجل ما بين المداخل المحققة والنفقات الخاصة بالمقر الجبائي من خلال أن هذه النفقات تمت نتيجة

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص136

² - لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة للرقابة الجبائية، أطروحة ماجستير، جامعة وهران، 2001، ص70

الأموال المدخرة في السنوات السابقة لإجراء عملية التحقيق، أو نتيجة للقروض البنكية المتحصل عليها.¹

مايمكن قوله أن تحقيق الجبائي بأنواعه يعتبر من أهم إجراءات الرقابة الجبائية ومن شأنه أن يكشف عن إخفاءات سواء في مجال رقم الأعمال أو المداخل المحققة والتي يشكل الركن المادي لجريمة التملص الضريبي بالخصوص، وهو إجراء يثير مخاوف العديد مخاوف العديد من المكلفين بالضريبة لذلك كان من الضروري إحاطته بضمانات كافية لتحقيق مبدأ التوازن في الرقابة الجبائية.²

¹–j. Grosclaude, P. Marchessou. Op. Cit. P208

² – C. Lopez, droit pénal fiscal, Op–Cit. p234

الخاتمة:

الخاتمة:

إن دراسة الضريبة في القانون الجزائري يظهر مدى أهمية هذا الموضوع ليس فقط لاعتبارات قانونية وإنما أيضا لخطورة هذه الجرائم وتأثيرها على الميزانية العامة للدولة وبالتالي على نظام المالية العامة والاقتصاد الوطني ككل.

ولقد أظهرت هذه الدراسة أننا أمام قسم من أقسام وفروع القانون الجزائري، يتمثل في قانون الجزائي الجبائي، يمتاز بخصوصيات سواء في مجال التجريم أو العقاب والأحكام المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، بالإضافة إلى الوسائل والإجراءات الخاصة بالبحث والتحري ومعاينة وإثبات هذه الجرائم، والإجراءات الخاصة بالمتابعة الجزائية.

فمن خلال هذه الدراسة يظهر بوضوح تأثر المشرع الجزائري بنظيره الفرنسي بالنسبة لتقسيم الجرائم الضريبية إلى جرائم عامة مشتركة بين جميع القوانين الجبائية، وجرائم خاصة بكل نوع من الضرائب والرسوم. إلا أنه ورغم ذلك نلاحظ بأن هناك غياب لسياسة جزائية واضحة في المادة الجبائية رغم أن المسألة تتعلق بجرائم مالية تمس الاقتصاد الوطني، وبالتالي ترتبط بالسياسة المالية والاقتصادية للدولة. وبالتالي فتح الباب توسع في طرق الاحتمالية من جانب الإدارة الجبائية أو حتى القاضي الجزائري مما يعد انتهاك للضمانات المقررة للمكلف بالضريبة.

أما في مسألة الأحكام الخاصة بالمسؤولية الجزائية والمساهمة الجزائية وأحكام الشروع فهي الاستثناء الذي يخرج عن قاعدة، بحيث لازال المشرع الجبائي متأثرا فيها بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، سواء من حيث المفاهيم، الصور أو الأساس القانوني.

أما بالنسبة لأحكام الإجرائية فقد وقفنا على السلطات الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية سواء في مجال البحث والتحري أو التحقيق بالنسبة لهذه الجرائم والمخالفات الجبائية

ومدى اقتران ذلك بتعزيز ضمانات المكلف بالضريبة، ورغم أن عبئ الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية، إلا أننا سجلنا في مسألة الفرض التلقائي للضرائب الذي يشكل أكثر حالات معاينة التملص من الضريبة، فإن عبئ الإثبات يصبح على عاتق المكلف بالضريبة.

أما بالنسبة لمسألة المتابعة الجزائية فإن الإدارة الجبائية هي المتحكمة في الإجراءات على أساس أن تحريك الدعوى العمومية لا يتم إلا بناء على شكوى من الإدارة وانقضاء الدعوى العمومية لا يتم إلا بناء على سحب الشكوى، بغض النظر إلى الحالات العامة وبالتالي تضيق سلطة النيابة العامة على حساب سلطات الإدارة الجبائية.

قائمة المراجع:

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 10_ ابراهيم سالم ، الرقابة الادارية على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، دار قنديل، عمان_الاردن سنة 2008، ص 175.
- 11_ طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل لنشر ، بغداد، الطبعة الاولى، 2008.
- 12_ رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014_2015، ص 02.
- 13- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دارهومه، الجزائر، بدون ذكر سنة النشر، ص 426-427.
- 14- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، الجزء الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعات الادارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الاولى 2013، ص 376.
- 15_ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة دار هومة الطبعة 2015 الجزائر ص 154.
- 16- فريحة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع، بدون ط، الجزائر ص 09.
- 17- فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر "ط الثانية 2011 ص 13.
- 18_ شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري_ تيزيوزو العدد 022013، ص 84.

- 19_رضا خلاصي،شذرات النظرية الجبائية ،دار هومة،الجزائر،بدون ذكر سنة النشر،ص426_427.
- 1-بن شيلا يسين_ بن عبد الله الياس، الاثبات في التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، في الحقوق، تخصص القانون العام للاعمال، جامعة بجاية 2014-2015، ص 01.
- 20-عمار بوضياف،المرجع في المنازعات الادارية،الجزءالثاني،الجوانب التطبيقية للمنازعات الادارية،جسور للنشر والتوزيع،الجزائر،الطبعة الاولى 2013،ص376.
- 21-فريحة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ،دار العلوم للنشر والتوزيع، بدون ط،الجزائر ص09.
- 22_بوقلية محي الدين ،الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر جامعة جامعة بسكرة 2013.2014،ص05.
- 23_طاهر حسين،شرح لقانون الاجراءات الجبائية ج02،دار الخلدونية،بدونط،الجزائر،بدون سنة،ص05.
- 24_ولهي بوعلام ،نحو الاطار المقترح الية الرقابة الجبائية للحد من الاثار الازمة،حالةالجزائر،الملتقى العلمي والاقتصادي الدولي،الحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف ايام 20.21 اكتوبر 2009، ص 20.
- 25_بوداعة حاج مختار ،تاثير برنامج الاصلاح الاقتصادي معسكر 2007.2008،ص13.
- 26_غضفي عبد الرزاق ،ضمانت مكلفة بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية ،مذكرة لنيل شهادة الماستر،جامعة بسكرة،2014.2013، ص06.
- 2-لحسن بن الشيط ملويا، مبادئ الاثبات في المنازعة الادارية ، دار هومة، الجزائر، الطبعة 2002، ص 62.

- 3_عمار عوايدي ، النظرية العامة للمنازعات الادارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني ، نظرية الدعوى الادارية ،ط الثالثة، 2004.
- 4_بوزيان سعاد ، طرق الاثبات في المنازعة الادارية، دار الهدى للنشر والتوزيع، بدون طبعة، 2015، ص 37
- 5_عبد العزيز امقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير ، فرع الادارة والمالية ، كلية الحقوق ، بن عكنون الجزائر سنة 2002/2001، ص.ص 05-10.
- 6_قصاص سليم، المنازعات الجبائية الضريبية المباشرة ، في القنانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال، جامعة قسنطينة، 2007-2008.ص 03.
- 7_بلعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة تخرج الماستر، تخصص التسيير الاداري للجماعات المحلية، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم العلوم السياسية، سنة 2013/2014، ص ث.
- 8_قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة ، الجزائر(الفترة 2009_2010)، ص ب.
- 9_قصاص سليم، المنازعات الجبائية الضريبية المباشرة، في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال، جامعة قسنطينة، 2007-2008.ص 03.

2_الرسائل الجامعية والمجلات:

1. بوداعة مختار معاشو عمار خصوصيات اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية العدد 02 سنة 2009 عن كلية الحقوق .جامعة تيزي وزو الجزائر 15-19.

2. عبد الله احمد عنابي_الاعداد الفحص الضريبي مجلة المال والتجارة العدد 177 المجلة 16 سنة 1984.مصر ص42.

3- النصوص التشريعية:

1-قرار المحكمة العليا 19/11/1995 تحت رقم 126766.

2-المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27/07/1997 والمتضمن انشاء وتنظيم

لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ج. العدد 50.

3-قرار مجلس الدولة رقم 23580 المؤرخ في 24/01/2006.

4-القوانين:

1-قانون إجراءات جزائية.

2-قانون إجراءات جبائية.

3-قانون المالية.

4-قانون الضرائب.

5-قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

6-قانون رقم 09-09 المؤرخ ب: 26/12/2009.

7-قانون رقم 72-13 المصادر ب: 26/12/2012.

الفهرس

شكر وتقدير	
إهداء	
قائمة المختصرات:	
مقدمة:	أ
الفصل الاول: تقدير القاضي الجزائري لوسائل الاثبات المتعلقة باليات البحث التحري... 14	
المبحث الاول: تقدير القاضي الجزائري لوسائل الاثبات الخاصة بحق الزيارة والمعائنة.. 16	
المطلب الاول: المحاضر الخاصة بحق الزيارة. 17	
المطلب الثاني: المحاضر الخاصة بالمعائنة	23
المبحث الثاني: تقدير القاضي الجزائري للمحاضر الضريبية الخاصة بالتلبس الجبائي.. 38	
المطلب الاول: الاطار القانوني للتلبس الجبائي	40
المطلب الثاني: حجية الاثبات المتعلقة بمحضر التلبس	47
الفصل الثاني: تقدير القاضي الجزائري لوسائل الإثبات المتعلقة بالتحقيق الضريبي	58
المبحث الاول: التحقيق في المحاسبة	59
المطلب الاول: الاطار القانوني للتحقيق المحاسبي	60
المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة	77
المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومجال	
تطبيقه	82

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية 84

الخاتمة: 86

قائمة المراجع 89

ملخص مذكرة الماستر

إن طرق الإثبات للمادة الضريبية يطرح وسائل مهمة تتعلق بتلك الوسائل التي تمكن الأطراف من إثبات ادعاءاتهم أو تلك التي تعمل على درء دفاعات الطرف الآخر و هذا من خلال هذه الأخيرة سواء المتعلقة بعملية المعاينة و التحري أو تلك المتعلقة بالتحقيق الضريبي لعملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

أما فيما يخص الوسائل العامة التي يعتمد عليها القاضي في عملية الإثبات للمنازعة الضريبية و الخبرة القضائية و المعاينة و التحقيق الإضافي فان لدى هذا الأخير سلطة واسعة حولها له المشرع للقيام بكل الإجراءات فيما يخص المسائل المتعلقة بالضريبة.

الكلمات المفتاحية:

- | | | |
|---------------------|-------------------|------------------|
| 1/ الضريبية | 2/ وسائل الإثبات | 3/ سلطة القاضي |
| 4/ الرقابة الجبائية | 5/ البحث و التحري | 6/ أعوان الضرائب |

Abstract of Masters Thesis

The methods of proof for the tax material present important means related to those means that enable the parties to prove their allegations or those that ward off the defenses of the other party, through the latter, whether related to the inspection and investigation process or those related to the tax investigation of the accounting investigation process or in-depth investigation into tax situation.

As for the general means that the judge relies on in the process of proof of tax dispute, judicial expertise, inspection and additional investigation, the latter has a wide authority granted to him by the legislator to carry out all procedures regarding issues related to tax.

key words:

1/ Taxation 2/ Means of Evidence 3/ Authority of the Judge

/4tax control 5/ research and investigation 6/ tax agents