***المحاضرة الثالثة والرابعة***

***الرقابة الجبائية***

***مفهوم الرقابة الجبائية****: يعتبر فرض الضريبة من أهم مظاهر القانون، أين تتجلى سلطة وسيادة الدولة في إنشاء التزامات على الغير من جانب واحد. هذا الالتزام الذي احتفظ بطابعه الإجباري كحق سيادي للدولة، إلا أن الدولة تحرص على أن تضفي عليه طابعا توافقيا.*

*فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجبار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه. وبذلك يصير واجب دفع الضريبة من خصال المواطنة. والنقطة الأساسية في الفكرة هي أنه في مقابل الطابع الإجباري للضريبة فإن تنفيذه يعتمد على حسن ضن الدولة في المكلف بها.*

*إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي. ويعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية. فالمكلف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدرته.*

*ومن خلال هذه الفكرة فإن حسن نية المكلف بالضريبة مفترضة. فالدولة تفترض في المواطن أنه قدم محاسبة قانونية صحيحة من حيث الشكل ومبررة للنتائج المصرح بها. وبالنتيجة فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تعدل النتائج المصرح بها.*

*لكن هذه الفكرة في الحقيقة ليست مطلقة، لأن الإدارة الجبائية تحتفظ دائما بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبة وسلامة الأسس التي أنشئت عليها الضريبة. من هنا، إذا شككت الإدارة الجبائية في المعلومات فلا يمكنها إثبات عدم صحة التصريحات وتعديلها إلا بإتباع إجراء مناقض.*

*ويتمثل هذا الإجراء في الرقابة الجبائية، أين تستعمل الإدارة كل السلطات التي يخولها القانون وتستعمل كل الوسائل في سياق ذلك.*

*وبالتالي فإن الرقابة الجبائية هي الإجراء القانوني الذي تتبعه الإدارة الجبائية عند تشكيكها في صحة المعلومات التي يتضمنها تصريح المكلف، من أجل إثبات عدم صحة أو نقص التصريح المقدم وبالنتيجة إعادة تشكل الأسس التي تفرض عليها الضريبة حتى تتناسب مع حقيقة نشاط المكلف.*

***أنواع الرقابة الجبائية****: لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية أنواعا من الرقابة التي يمكن من خلالها للإدارة أن تمارس حق التحقق من صحة المعلومات المصرح بها لتأسيس الضريبة، هي مراقبة التصريحات، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالتدرج تبعا لصرامتها.*

***مراقبة التصريحات****: المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.*

*يعتبر إجراء مراقبة التصريحات إجراء بسيط. فالإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيات الضرائب تلجأ إلى هذا النوع من الرقابة ليس بهدف مراجعة العملية المحاسبية للمكلف بالضريبة ولكن من أجل التثبت من العمليات والعناصر المصرح بها فقط وذلك من خلال تفحص المستندات.*

*فتشكيك الإدارة منصب على الحصول على تبرير للأرقام المصرح بها. لذلك فإن ما يميز هذا الإجراء هو مطالبة الإدارة المكلف بتسليمها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يتوافر عليها وتقديم التوضيحات والتبريرات. ويباشر مفتشو الضرائب المختصين محليا هذا الإجراء الذي يمكن أن يمتد إلى دراسة وتحقق من المعلومات والوثائق المسلمة المتعلقة بالبيانات المصرح بها التي هي موضوع الرقابة.*

*ولما كانت إجراءات مراقبة التصريحات تعتمد على البساطة، فإن الطلبات والردود يصلح لأن تكون في شكل شفوي بين المفتش المراقب والمكلف. لكن إذا لم تنجح العلاقة بالشكل الشفوي تنتقل إلى الطابع الكتابي الصريح.*

***التحقيق المصوب في المحاسبة****: استحدث هذا الإجراء بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ولم يكن موجودا بتاريخ إصدار قانون الإجراءات الجبائية، ويكون فيه لأعوان إدارة الضرائب التحقيق في عمليات المكلف أو في جزء منها خلال مدة تقل عن سنة ولا يطلب من المكلف سوى تقديم الوثائق وتوضيحات عند وجود شك في صحة وثائق المعني. هذا الإجراء، كما تدل عليه تسميته يتميز بالشمولية.*

***التحقيـق في المحاسبـة****: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. يعتبر إجراء التحقيق في المحاسبة أكثر صرامة من مراقبة التصريحات. فهذا الإجراء لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها ولكن، يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية. فالإدارة الجبائية تشكك في صحة التصريح وتذهب لحد زعم النقص في العناصر المصرح بها، بأنها لا تتناسب مع حقيقة نشاط المعني والأرباح التي حققها فعلا.*

*لذلك يمنح القانون للإدارة الجبائية القيام بجميع العمليات التي من شأنها مراقبة صحة التصريحات المكتتب بها. ولما كان التحقيق في المحاسبة إجراء صارما قد يؤدي إلى مراجعة أسس الضريبة وفرض زيادة ضريبة وغرامات فإن الحقوق المكفولة للمكلف تكون مهمة وأكثر حماية.*

*فالقانون يمنع مباشرة هذا الإجراء الصارم دون أن يسبقه إخطار قانوني للمعني بنية الإدارة في إجراء مراقبة حسابية مع تمكينه من ميثاق الحقوق الذي يوضح مركزه القانوني خلال إجراء المراقبة. كما يتيح القانون للمكلف فرصة لتحضير نفسه لإجراء المراقبة.*

*ونظرا لخطورة هذا الإجراء ربطه المشرع بآجال محددة وأوكل مهمته إلى أعوان مؤهلين ورسم الأوضاع التي يتعين إتباعها وقدر جزاءات لمخالفتها. هذا وقد تنتهي عملية التحقيق بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة.*

***التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة****: المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية. هذا الإجراء، كما تدل عليه تسميته يتميز بالشمولية. فهدف الإجراء هو التحقق من مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة المصرح بها من جهة، وبين ذمته المالية وحالته المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته. هذا الإجراء قد يسمح بإعادة التقويم وفرض الغرامات من خلال كشف عدم التناسب بين الوضعية المالية المصرح بها والحالة المالية الفعلية على أرض الواقع.*

*ومن الطبيعي أن تتحقق الإدارة من ممتلكات المكلف العقارية والمنقولة وحساباته البنكية وتطلب منه مبررات لعناصر ذمته المالية. فعناصر الذمة المالية المعتبرة والحالة المالية المريحة تعكس نشاطا تجاريا مزدهرا وأي تصريح لا يرق لتبرير تلك الوضعية المالية هو مؤشر على إخفاء ونقص في العناصر المصرح بها. ونظرا أيضا لخطورة هذا الإجراء أحاطه المشرع بضمانات كبيرة تحت طائلة الجزاء.*

***حقوق المكلف في مجال المراقبة الجبائية****: أمام صرامة المراقبة الجبائية يحوز المكلف على ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة. وسنحاول تقديم حقوق المكلف بحسب ترتيبها تبعا لمراحل إجراء المراقبة الجبائية وهي الإخطار المسبق بالخضوع للمراقبة، مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد، الإخطار بنتائج التحقيق وبإعادة التقويم وحق الرد عليها.*

***- الإشعار المسبق بالتحقيق****: في إطار تكييف الواجب الضريبي حرص المشرع على الإعلام المسبق للمكلف بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية قبل مباشرتها. وينطبق هذا الإشعار على إجراء التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. فقد منع القانون الشروع في المراقبة الجبائية دون إعلام مسبق للمعني كما حدد القانون شكل ومواعيد هذا الإخطار.*

*ففي مجال التحقيق في المحاسبة يتم إعلام المكلف بإجراء المراقبة الذي سيتم في مواجهته عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، ويرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. ويتضمن هذا الإشعار عدة بيانات هي:*

*تحديد ألقاب وأسماء ورتب المحققين.*

*تحديد موعد أول تدخل باليوم والساعة.*

*تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحقيق المزمع.*

*تحديد الحقوق، الضرائب، والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق.*

*الوثائق التي سيتم الإطلاع عليها.*

*وأهم بيان هو تضمن الإشعار تنبيه المعني بحقه في الاستعانة بالمستشار الذي يختاره أثناء إجراء التحقيق. وينطبق هذا الإجراء المتطلب على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. ويتضح من أحكام المواد المذكورة حرص المشرع على تحقيق علم المكلف بالضريبة بخضوعه للمراقبة الجبائية.*

*من خلال الإطلاع على مضمون قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع لم يعالج فكرة البيانات التي يتضمنها إشعار التحقيق بنفس الآلية. فبخصوص البيانات المتطلبة في إشعار التحقيق في المحاسبة أولى المشرع أهمية قصوى لبيان الإشارة إلى حق الملكف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق بتقرير جزاء البطلان الإجراء عند المخالفة. أما باقي البيانات فلم يقرر لها المشرع جزاء محددا، مكتفيا بصياغة في صورة وجوب.*

*ونفس الأمر ينطبق بالنسبة لإجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. فقد ميز القانون بين بيان الفترة موضوع التحقيق والإشارة إلى حق الاستعانة بمستشار. فقرر جزاء البطلان بالنسبة للبيان الثاني فقط أما البيان الأول فاكتفى بصياغة بصورة الوجوب.*

*-* ***مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد****: يمنح القانون وبصورة إلزامية للمكلف بالضريبة مهلة عشرة أيام على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل، من أجل السماح له بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبته. لقد تضمنت أحكام قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف في الاستفادة من أجل للتحضير للتحقيق في المحاسبة مدته عشرة أيام كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية. وتسري مهلة العشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة.*

*ومن جانب آخر تضمنت أحكام قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف الذي يخضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل في الاستفادة من أجل التحضير للتحقيق مدته خمسة عشرة يوما كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية.*

*ويثور التساؤل حول القيمة القانونية لإجراء المراقبة الجبائية الذي قد تباشره الإدارة دون احترام مهلة التحضير النصوص عليها؟. بالرجوع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنه لم يتضمن الجزاء المقرر لهذه المخالفة على غرار جزاء البطلان المقرر لمخالفة بعض الإجراءات الأخرى التي تكفل حقوق المكلف.*

*وأمام ذلك وبالنظر لطبيعة النص الذي جاء بصيغة الوجوب وليس الجوازية فإنه إذا ترتب عن المخالفة حرمان المكلف من التمتع بالضمانة القانونية المكفولة فإن النتيجة يمكن أن تكون صارمة وذلك بإبطال إجراء التحقيق. لكن يمكن في المقابل إذا لم يظهر المكلف اعتراضه واحتجاجه على مباشرة إجراء المراقبة قبل انقضاء أجل التحضير ألا يترتب أي جزاء.*

***- احترام مواعيد التحقيق****: نظرا لخطورة إجرائي التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حرص المشرع على تقييد زمن مباشرة الإجراء وعدم تركه مفتوحا لما قد يترتب عنه من نتائج سلبية سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب. فعدم تحديد مدة اتخاذ الإجراء قد ينتج عنه تماطل أعوان الإدارة، وذلك يستتبع تأخر الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للمكلف وتأخر تحصيل الدولة للضرائب المستحقة. كما أن ترك زمن التحقيق دون تحديد يرهق المكلف ويؤثر عليه في وقت هو في حاجة دائما إلى استقرار مركزه القانوني حتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي، لا بقائه يترقب باستمرار النتائج واستعداه الدائم لتقديم الوثائق وهو ما يجعل مركزه القانوني مضطربا غير مستقر.*

*لقد تضمنت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق في الحاسبة وذلك تحت طائلة البطلان. وخلافا للحالات المذكورة فإن مهلة التحقيق في المحاسبة يجب ألا تتجاوز في جميع الأحوال سنة واحدة.*

*وهناك حالات قانونية لتجاوز مهلة التحقيق يمكن فيها للإدارة الجبائية عدم احترام المهلة القانونية المحددة مسبقا دون وقوع الإجراء المتخذ تحت طائلة البطلان. الحالة الأولى هي حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد انتهاء مهلة التحقيق. فالهدف من الاستمرار في التحقيق في المحاسبة بعد انقضاء مهلة التحقيق هو التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدما المكلف أصلا بعد انتهاء مهلة التحقيق في عين المكان. أما الحالة الثانية فهي عند ثبوت استعمال المكلف للمناورات التدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو عدم رده على طلبات التوضيح في الآجال المنصوص علها في قانون الإجراءات الجبائية.*

*فأعمال التدليس الرامية إلى مغالطة أعوان الإدارة وإعطاء المعلومات الناقصة وغير الصحيحة وعدم الرد على طلبات التوضيح تحول دون استجماع المعطيات الضرورية للتحقيق وهو ما يستلزم مهلة إضافية جزاء لتصرف المكلف.*

*وطبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فإن المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهو سنة وذلك تحت طائلة بطلان.*

*لكن إدارة الضرائب يمكن أيضا ألا تتقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة أو رده على طلبات التوضيح خارج الآجال المحددة للرد. وبطبيعة الحالة جزاء البطلان المقرر يمتد إلى العمل القانوني الذي يكون تتويجا للتحقيق وهو فرض الضريبة من جديد بعد إعادة تشكيل أساسها. وبالتالي فإن الورد الضريبي الذي تصدره إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بعد استغراق التحقيق للمهلة القانونية يمكن أن يكون موضوع قرار قضائي إداري ببطلانه.*

*-* ***عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة الجبائية عن نفس الفترة****: تمنع أحكام قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على التوالي، الشروع في إجراء رقابة جديد عن نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها ضمن المهل القانونية المقررة. ويستثنى من المنع حالة ثبوت المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة.*

*-* ***الإشعار بنتائج التحقيق****: يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في محاسبته، ويملك حق الرد. يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة الرقابة التي خضع لها سواء تعلق الأمر بإعادة التقويم ورفع الضريبة أو حتى في حالة غياب إعادة التقويم. ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام. وينطبق الأمر على التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.*

*وسواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع أوجب في إجراء الإشعار بنتائج التحقيق عدة خصائص هي التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للرد على نتائج التحقيق المبلغ بها.*

*لقد اشترط المشرع أن تتم صياغة نتائج التحقيق بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في الوصول إلى تلك النتائج. هذا التفصيل يسمح بتبسيط النتائج. أما التبرير فيمكن المكلف من ملاحظة الأسانيد التي تعتمدها الإدارة حتى يتسنى له تقديم ملاحظاته بشأنها والرد عليها بالشكل المانسب. وأوجب القانون تحت طائلة جزاء بطلان إجراء التحقيق وبالنتيجة قرار فرض الضريبة أن يشار في الإشعار إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشاره من أجل مناقشة مقترحات الإدارة الجبائية برفع الضريبة أو الإجابة عليها.*

*-* ***حق الرد على الإشعار بنتائج التحقيق****: يتمتع المكلف بالضريبة الذي خضع للرقابة الجبائية بحق الرد على نتائج التحقيق المبلغة له. ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية مهلة أربعون يوما للمكلف من يوم تبليغه بنتائج التحقيق ليرسل بملاحظاته أو قبوله للنتائج.*

*ويتمتع المكلف خلال تلك المهلة وقبل انقضاء أجلها بحق طلب التوضيحات الشفوية والتفسيرات المفيدة لتساؤلاته من العون المحقق حول مضمون التحقيق. أما في حالة عدم الرد خلال الأجل يعتبر القانون ذلك بمثابة قبول ضمني. كما يملك المكلف بعد رده على نتائج التحقيق أن يطلب إلى العون المحقق إعطائه التفسيرات التكميلية التي يطلبها.*

*من هنا، ففي حالة قبول المكلف بنتائج التحقيق أو عدم رده خلال الأجل المحدد يصبح التبليغ نهائيا ولا يمكن مراجعته من قبل الإدارة الجبائية. وفي حالة تقديم المكلف لملاحظاته حول نتائج التحقيق يتعين على العون المحقق أخذها بعين الاعتبار عن طريق تبليغ المكلف بأخذها في الحسبان في مشروع إعادة التقويم وإما تبليغه برفضها. وفي كلا الحالتين يتعين أن يكون الرد مفصلا ومبررا.*