



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## الرقابة الجبائية في الجزائر

أ.د بن عيشة عبد الحميد  
جامعة الجزائر

مداخلة بعنوان

## حق المعاينة والحجز

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

### Droit de visite et de saisie

#### مقدمة

استعمال حق الرقابة المعترف به لإدارة الضرائب إذا كان يبتدىء بحق بسيط في الاطلاع، فإنه يمكن أن يرخص لإدارة الضرائب بإجراء عمليات بحث عن المعلومات والتي يمكن أن تتطلب تدخل في المقرات المهنية وأيضا في المقرات الخاصة، وإجراء حجز للأشياء والوثائق **عندما** توجد قرائن بأن مكلف بالضريبة تملص من الضريبة مباشرة أفعال؛ الشراء أو البيع دون فواتير، استعمال أو تحرير فواتير أو وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقة، حذف أو إهمال كتابات، كتابات صورية أو غير دقيقة، **وهو ما يسمى بإجراءات المعاينة**، هذه الإجراءات التي يجب أن تبقى استثنائية، ولا يمكن أن تستعمل إلا إذا تم احترام جميع ضمانات المكلفين المعنيين، فهذه الإجراءات هي إذا تحت رقابة القاضي.

فالحجز هو نتيجة محتملة للمعاينة، وهذا هو السبب الذي جعل المفهومين مرتبطين، وهما من إجراءات التحقيق في المادة الجزائية والتي تعود إلى قاضي التحقيق، والغاية الأساسية للحجز هي تجسيد الوثائق اليقينية ولتجنب تلف الأدلة.

والحق في المعاينة والحجز معترف به لإدارة الضرائب بموجب قانون الإجراءات الجبائية، والقواعد التي تحكمه **منصوص عليها في المواد 34 - 38 منه**، ويتمثل في الأخذ في عين المكان وفي جميع المقرات للمستندات والوثائق المتعلقة بالغش محل البحث، تحضيراً لتدقيق في المحاسبة أو لتدقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة.

وهنا وجب التطرق **أولا** إلى مجال تطبيق حق المعاينة والحجز، **وثانيا** إلى دور السلطة القضائية، **وثالثا** إلى إجراءات المعاينة و ضمانات وطعون المكلف بالضريبة.

#### المبحث الأول

##### مجال تطبيق حق المعاينة والحجز

حق المعاينة والحجز لا يخص إلا بعض الضرائب، وبعض الأفعال التديسية، ويستعمل في جميع الأماكن، من طرف أعوان إدارة الضرائب المؤهلين.

## المطلب الأول

### الضريبة المعنية بالمعينة والحجز

حق المعينة والحجز هو إجراء إداري يسمح بالبحث عن الغش الضريبي في مادة الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل أساساً) والرسم على القيمة المضافة،<sup>1</sup> ولا يستعمل من طرف إدارة الضرائب إلا في حالات جد محددة، فهو لا يخص إلا بعض الضرائب، كما أنه يتطلب تدخل القاضي.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### طبيعة المخالفات

حق المعينة والحجز، لا يمكن أن يستعمل إلا في حالة تقدير إدارة الضرائب وجود قرائن بان المكلف بالضريبة قد قام بممارسات تدليسية،<sup>3</sup> وتعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به،
- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها،
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداً، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري،

- كل مناورات تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.<sup>4</sup> هذا يعنى أنه اختلس أثناء تأسيس أو أثناء دفع الضريبة على الدخل أو على الأرباح أو الرسم على القيمة المضافة، وعليه فحق المعينة والحجز لا يمكن أن يستعمل إلا من أجل البحث عن المنقوصات.

من جهة أخرى هذا الإجراء لا يمكن أن يستعمل إلا إذا امتلكت إدارة الضرائب قرائن على استعمال المكلف بالضريبة للتدليس، حيث يجب عليها أن تفترض بان المكلف بالضريبة قام بتسليم مبيعات أو مشتريات بدون فواتير، أو أنه يستعمل أو يستخرج فواتير أو وثائق لا ترتبط بعمليات حقيقية، وهو يخص أساساً من يمارس نشاطاً تجارياً أو مهنة حرة و جميع الحالات التي يكون المكلف فيها ملزماً بمسك محاسبة.<sup>5</sup>

وتجدر الإشارة أنه **عندما** تقدر الإدارة وجود قرائن قوية على أن المكلف بالضريبة قام ببعض المخالفات المنصوص عليها بالمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا يستلزم أن تكون هذه القرائن

الوضوح الإيجابي لإحدى المخالفات المنصوص عليها صراحة بالنص، حتى يكون الحق في المعاينة ممكناً.<sup>6</sup>

ينتج عن استعمال أفعال التدليس ما يأتي:

1- قطع مدة التقادم: يتقادم عمل الإدارة في أجل أربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية.<sup>7</sup>

2- القيام بإجراءات المعاينة: وذلك في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية.<sup>8</sup>

3- عدم قبول أساس فرض الضريبة في حالة قيام المكلف بالضريبة باستعمال مناورات تدليسية.<sup>9</sup>

4- تطبيق عقوبات المنازعات القمعية: وذلك على كل شخص استعمل طرقاً تدليسية قصد التملص من واجباته الضريبية.<sup>10</sup>

5- رفع دعوى قضائية ضد المكلف بالضريبة المدلس: وذلك إذا أثبتت الإدارة أنه عمد إلى طرق تدليسية.<sup>11</sup>

والمخالفة في المادة الجبائية لها معنى واسع، فهي في ذات الوقت إدارية و جزائية، فهي تغطي من جهة، الإغفالات والنقائص والأخطاء وعدم الدقة في الضريبة، ومن جهة أخرى الأفعال التدليسية.<sup>12</sup>

### المطلب الثالث

#### موضوع المعاينة و الحجز

تتم عملية المعاينة والحجز للوثائق والممتلكات التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته،<sup>13</sup> وكقاعدة عامة يرخص القاضي بحجز كل الوثائق اللازمة، وهذا لا يعني الترخيص لأعوان إدارة الضرائب بحجز الوثائق التي ليست لها علاقة بالأفعال المتخذة لتبرير طلب المعاينة.<sup>14</sup>

وعليه، فحق المعاينة والحجز لا يمكن استعماله للبحث عن المخالفات غير المعاقب عليها جزائياً.<sup>15</sup>

### المطلب الرابع

#### مكان استعمال حق المعاينة والحجز

وتباشر إدارة الضرائب حق المعاينة والحجز تحت رقابة القضاء، كما أسلفنا للبحث عن الدليل على أفعال التدليس، و ذلك في كل المقرات، حتى الخاصة،<sup>16</sup> أين يحتمل وجود الأوراق والوثائق المتعلقة

بأفعال التدليس، دون موافقة المالكين أو الشاغرين للمقرات محل الاتهام، كالمكلف المعني، بدء من منح الترخيص من السلطة القضائية،<sup>17</sup> ويتولى هذه المهمة أعوان مؤهلين، ومرخص لهم من القضاء، ويمكنهم حجز الوثائق والمستندات.

## المطلب الخامس

### أعوان إدارة الضرائب المؤهلين للتدخل

يمكن لإدارة الضرائب، أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة.<sup>18</sup>

وعليه فأعوان الإدارة المؤهلين يجب أن يتوفر فيهم شرطان: أن يكون لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين لهذه العملية من قبل الإدارة العامة للضرائب.

## المبحث الثاني

### دور السلطة القضائية

لقد حدد المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية، الشروط اللازمة لأجل ممارسة إدارة الضرائب لحقها في المعاينة والحجز، والمتمثلة في الترخيص القضائي المسبق، رقابة القاضي لسير المعاينة، رقابة المحجوزات.

## المطلب الأول

### الترخيص المسبق من القاضي

يتم الترخيص بإجراء المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، أو قاض يفوضه هذا الأخير،<sup>19</sup> وينبغي على القاضي أن يصدر قراره بالترخيص للإدارة بذلك واضحاً، وأن يؤسس هذا القرار على تحققه وتيقنه من ضرورة القيام بهذا الإجراء، بالإضافة إلى أن ممارسة هذا الحق تتضمن أن لا تبدأ المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً وألا تكون بعد الساعة الثامنة مساءً.<sup>20</sup>

وليس لنوعية الوثائق المقدمة من طرف إدارة الضرائب إلى القاضي وأيضاً أصلها والأدلة التي تتضمنها تأثير مفعم على القرار الذي يمكن أن يتخذه هذا القاضي بالترخيص أو عدم الترخيص لأعوان إدارة الضرائب بالقيام بالمعاينة والحجز لدى الأفراد، فكم من وثائق تكون أصلية وغير مكشوفة، وهذا لا يمنع القاضي من الموافقة على حق المعاينة، **عندما** تثبت الإدارة بأن هذا الحجز مسموح به قانوناً.<sup>21</sup>

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل إلى السلطة القضائية مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة إدارة الضرائب، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين خصوصا ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.<sup>22</sup>

فالقاضي ليس ملزما بتسمية الأعوان المؤهلين لإجراء المعاينة شخصا، ويمكنه ترك ذلك لمسؤول الإدارة الضريبية المؤهل الذي طلب الترخيص بإجراء المعاينة لتعيين الأعوان المكلفين بإجراء المعاينات والحجوز المرخصة، ويعود له تأييد أو إلغاء اختيار مسؤول إدارة الضرائب، ويجب عليه أن يضمن التأسيس الجيد لطلب إجراء المعاينة ومراقبة السير الحسن للمعاينة.<sup>23</sup>

فيجب أن يشمل طلب الإدارة على جميع عناصر المعلومة التي هي بحوزتها والتي تبرر إجراء المعاينة، والأمر يجب أن يشير إلى الأسباب المبررة لإجراء المعاينة، فلقد ألغى قضاء النقض في فرنسا الأمر الذي رخص للعديد من المعاينات والحجوز في المقرات السكنية- ودون أية تفاصيل- لمعاينة صناديق بنكية موضوعة تحت تصرف الأشخاص المعنيين، وفي نفس السياق فإنه لا يحق لأعوان إدارة الضرائب الحفر في أرضية قبو البيت (cave) إذا كان الأمر لا يشير إلى ذلك صراحة، وبالتالي فقد عقد القضاء مهمة الإدارة والتي عندلما تفترض وجود غش- دون أن يكون لها دليل- فإنها تبحث في الحصول عليه بالذهاب إلى المعاينة أين يوجد ذلك الدليل.<sup>24</sup>

هذا يعني أن الإدارة لا يمكنها أن تكفي بالتهم أو بالقرائن بخصوص سلوك المكلف بالضريبة، بل يجب أن تكون لديها وثائق تقدمها إلى القاضي مع طلب إجراء المعاينة، ويحدد محتوى أمر القاضي بالإشارة إلى عناصر الفعل والقانون والتي سمحت بافتراض وجود أفعال تدليس والتي يكون دليلها محل بحث.<sup>25</sup>

إن قانون الإجراءات الجبائية في مواده من 34-38 لم يوضح الوثائق التي يمكن أن تقدمها إدارة الضرائب إلى القاضي، فيمكن أن تكون الوثائق المحصل عليها من خلال استعمال حق الاطلاع، أو تصريحات ضريبية لا تظهر نفس القيم، غير أن التصريح غير المسمى (مجهول) لا يكفي لكي يرخص القاضي بالمعاينة.<sup>26</sup>

وعليه، فعندما يقدر القاضي وجود قرائن قوية على أن المكلف بالضريبة يرتكب بعض المخالفات المنصوص عليها صراحة بالمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، يكون الحق في المعاينة ممكناً، فلا يمكن إذا السماح بالمعاينة بغرض البحث عن المخالفات.

والأمر الذي يرخص بإجراء معاينات في العديد من المؤسسات وكذا الحجز، والتي يعتبرها القاضي ضرورية للبحث عن الدليل، لا يرخص بإجراء العديد من المعاينات في أي واحدة من هذه المؤسسات، كما أن ذلك الترخيص لا يسمح بالبحث عن أفعال ليست لها علاقة بتلك المستهدفة في الأمر، فحق المعاينة الممنوح لإدارة الضرائب يستجيب لقاعدة أحادية المقر وأحادية الشيء في الأمر، فالقاضي لا يمكنه الترخيص إلا بإجراء معاينة واحدة، لشيء محدد، في نفس المقر، والذي يجب أن يحدده بدقة.<sup>27</sup>

كل هذه الإجراءات التي وضعها المشرع حتى تظل الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الإجراء الخطير تحت رقابة القضاء.

## المطلب الثاني

### رقابة القاضي لسير المعاينة

إن دور القاضي لا يقتصر على الترخيص بإجراء المعاينة، بل يمكنه التدخل طوال إجراءاتها، فبإمكانه إذا رأى ذلك ضرورياً، الحضور في المحلات أثناء المعاينة، أو تكليف ضابط شرطة قضائية بحضور المعاينة، للسهر على احترام السر المهني وإعلامه بكيفية إجراءاتها، ويمكنه في أي وقت أن يقرر تعليق أو وقف المعاينة.<sup>28</sup>

فالمعاينة تجري تحت رقابة القاضي الذي رخص لها، والذي يقدم كل التعليمات للأعوان المشاركين فيها، وضابط الشرطة القضائية يشارك إجبارياً في العمليات ويخطر القاضي بكيفية سيرها، وهو وحده المؤهل مع أعوان إدارة الضرائب وشاغل الأماكن أو ممثله من الاطلاع على الوثائق قبل **حجزها** والسهر على احترام السر المهني وعلى ضمان حق الدفاع.<sup>29</sup>

## المطلب الثالث

### رقابة المحجوزات المحتملة

يقوم أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين لهذه المهمة من طرف المدير العام للضرائب وبترخيص من القاضي بإجراء معاينات للمقرات حتى الخاصة وحجز الأشياء والوثائق، التي تثبت مزاوله نشاط غير مصرح به ضريبياً، أو يتضمن مخالفة ضريبية، ويجب عليهم جرد الوثائق والمستندات المحجوزة، والتي تلحق بمحضر المعاينة، ويوقع محضر المعاينة والجرد من قبل أعوان إدارة

الضرائب، ومن قبل ضابط الشرطة القضائية ومن قبل شاغل الأماكن أو ممثله (أو في حالة التعذر من قبل الشاهدين).<sup>30</sup>

### المبحث الثالث

#### إجراء المعاينة وضمانات وطعون المكلف بالضريبة

وهنا وجب التطرق إلى إجراء المعاينة ثم إلى ضمانات وطعون المكلف بالضريبة

#### المطلب الأول

#### إجراء المعاينة

يرتبط إجراء المعاينة والحجز بتحرير أمر من طرف رئيس المحكمة التي يتواجد ضمن اختصاصها الإقليمي المقررات التي ستعين أو من قاض يفوضه هذا الأخير، هذا الأمر يمكن أن يحرر من طرف إدارة الضرائب ويخضع لتقييم القاضي، وبعد أن يستخلص هذا الأخير حجج هذه الوثيقة والأسباب التي تغل قراره بترخيص معاينة للمقر الشخصي، ولأجل القيام بعملية المعاينة والحجز، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية، ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.<sup>31</sup>

يتم إجراء المعاينة بشكل مفاجئ، حيث يبلغ في عين المكان الأمر الذي يرخص بها إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن وقت بداية المعاينة، الذي يتسلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر، ويعتبر التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار.

في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وهنا، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

ويجب أن تتم عمليات المعاينة من الساعة السادسة صباحا وإلى غاية الساعة الثامنة مساء، كما يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن.<sup>32</sup>

وتجري المعاينة لكل المقررات، وحتى الخاصة، وكل القطع والوثائق والسلع التي لها علاقة بأفعال التدليس المحتملة الوجود وفي ما بعد أيضا في المقررات السكنية كما في المهنية عند المكلف أو عند الغير كما هو الحال عند مستشاره أو عند محاسبه، ويمكن للقاضي أن يتدخل خلال سير المعاينة للترخيص لبعض العمليات، ومثال ذلك أن يكتشف الأعوان وجود خزنة فولاذية في مؤسسة المدين، حيث أن شاغل

الأماكن هو المالك، وأن وثائق متعلقة بالتدليس محتملة الوجود بها، فيمكنهم بترخيص - يحرر بكل الوسائل - من طرف القاضي إجراء معاينة للخزانة الفولاذية مباشرة.<sup>33</sup>

الأصل في المعاينة أن تكون خلال مواعيد العمل الرسمية، غير أنه في بعض الأنشطة قد يستلزم الأمر إتمام المعاينة في غير أوقات العمل الرسمية، وبالنسبة للمنشآت التي لها فروع ومخازن، يجب أن تتم معاينة جميع الأماكن التي تشغلها في وقت واحد، ويقتضي الأمر في هذه الحالة أن يقوم أكثر من مفتش بإجراء هذه المعاينة حتى لا تتاح للمكلف بالضريبة فرصة إخفاء بضائع أو أصناف أو تغيير الأوضاع الحقيقية في أي منها.<sup>34</sup>

إن المعاينات التي تقوم بها إدارات الضرائب لتحديد الأرباح الحقيقية في سنة ما لا يجوز اعتبارها أساساً للتقدير عن السنوات السابقة ولكن يجوز اعتبارها قرينة للاسترشاد بها، ويراعى بناء التقدير على ما يمكن الاستدلال عليه من ظروف موضوعية خاصة بعناصر التقدير في كل سنة ضريبية على حدة، وذلك توصلًا إلى الريح الحقيقي عن كل سنة.<sup>35</sup>

## المطلب الثاني

### ضمانات وطعون المكلف بالضريبة

عملية المعاينة والحجز لا تشكل في حد ذاتها تدقيق في المحاسبة، وبالتالي هل يمكن لإدارة الضرائب استعمال المعلومات المحصل عليها من هذه العملية؟ وهل يجوز الطعن في نظامية العمليات المرخص بها؟.

## الفرع الأول

### ضمانات المكلف بالضريبة

تنتهي المعاينة بتحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على الخصوص:<sup>36</sup>

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة،
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون...)،
- تاريخ وساعة التدخل،
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

وإذا كانت تعترض عملية الجرد في عين المكان صعوبات، يتم تشميع المستندات والوثائق المحجوزة.

تسلم نسخة من محضر المعاينة إلى المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن، وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعاون الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني.

ويحق لشاغلي الأماكن التي خضعت للمعاينة من تسجيل كل ملاحظاتهم في محضر المعاينة.

عندما يتم حجز وثائق ومستندات، هذه يجب أن تعاد إلى شاغل الأماكن خلال الستة أشهر التي تلي المعاينة، إلا أنه إذا أطلقت متابعات جزائية ضد المعني، فالاحتفاظ بتلك الوثائق والمستندات يجب أن يرخص من طرف السلطة القضائية المختصة.<sup>37</sup>

علما أنه لا يوجد شكل معين لمحضر المعاينة، إلا أنه كمستند يحرر بمعرفة موظف رسمي يجب أن يتضمن البيانات السالفة الذكر، كما يجب أن لا يترك في محضر المعاينة فراغات أو سطور لم تستعمل، عدم الشطب أو الكشط أو التحشير بالمحضر حتى لا يفقد حجيته، ويجب أن تكون المعاينة دقيقة وممثلة للواقع ما أمكن وأن يركز فيها على العناصر التي تفيده في المحاسبة، ويجب توقيع المحضر من قبل المفتش والمكلف بالضريبة أو من حضر المعاينة نيابة عنه، وفي حالة رفض المكلف بالضريبة أو الحاضر عنه التوقيع، على المفتش إثبات ذلك في المحضر بكتابة عبارة "رفض التوقيع".<sup>38</sup>

حقيقة، بعض الوثائق المحاسبية يمكن حجزها خلال هذه العملية، ولكن إدارة الضرائب لا تستطيع استعمالها مباشرة في رفع الأسس المصرح بها، ولكن يمكن استعمال إجراء إعادة التقييم الجاهي والذي يمكن أن يسرع من خلال التدقيق في المحاسبة.<sup>39</sup>

## الفرع الثاني

### طعون المكلف بالضريبة

يمكن لكل ذي مصلحة أن يطعن أمام القاضي في نظامية العمليات التي رخص بها، فسلطات القاضي تمتد إلى إثبات عدم انتظامها وبالتالي إلغاؤها، ويكون الطعن في نظامية عمليات المعاينة والحجز المرخص بها من طرف رئيس المحكمة بواسطة عريضة تقدم لهذه الغاية إلى هذا القاضي، أين تمتد سلطات الرقابة إلى إثبات عدم انتظام العمليات لما تكون قد انتهت، وفي هذه الحالة إلى إلغاؤها، ورقابة تأكيد الحجز التي أجريت بهدف البحوث المرخصة تدخل في تقدير هذا الإجراء.<sup>40</sup>

والغاء أمر المعاينة عن طريق الاستئناف يؤدي إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي والمتابعات من أجل الغش الضريبي.<sup>41</sup>

إن الطعن في نظامية عمليات المعاينة والحجز من طرف الأشخاص غير المستهدفين بالأمر يكون بعد واجب إثبات مصلحتهم الشخصية، أي مصلحة متميزة عن تلك للأشخاص المستهدفين بالترخيص، ويتطلب بالنسبة لهؤلاء الأشخاص الاستناد إلى تظلم مختلف عن ذلك للمؤسسة أين يكون الطاعنون مسيروا أو أجراء، وبهذا الصدد يمكن أن نفترض بأن حالات خاصة جدا فقط تسمح باعتبار ذلك اعتداء على المقر الشخصي لهؤلاء الأشخاص بمعاينة مكاتبهم المهنية، فحرف الترخيص لا يمكن أن يحدث إلا بحجز وثائق شخصية ليست لها علاقة بغاية التحريات.<sup>42</sup>

يمكن أن يستهدف طعن المكلف بالضريبة إما الأمر القضائي في حد ذاته، وإما تنفيذه، بمعنى المعاينة والحجز.<sup>43</sup>

### خاتمة

إن استعمال حق المعاينة والحجز للوثائق لا يشكل تدقيقا في المحاسبة ولا يمكن إدارة الضرائب أن تواجه المكلف بالضريبة بالمعلومات التي تحصلت عليها إلا بعد إعادة الوثائق المحجوزة إليه، و بعد إرسال إشعار بالتدقيق إلى المكلف بالضريبة يبين له بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، بمعنى أن إدارة الضرائب لا يمكنها استعمال المعلومات المحصل عليها في إطار المعاينة إلا بمباشرة إجراء التدقيق وبعد إعادة الوثائق المحجوزة.

فقانون الإجراءات الجبائية دعم امتيازات إدارة الضرائب مع إعطاء ضمانات حقيقية عن طريق نصوص تشريعية، والتي تشترط لاستعمال حق المعاينة والحجز بالحصول على ترخيص من السلطة القضائية، وأكثر تحديدا، من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير. ولا يمكن الخلط بين التدقيق في المحاسبة و المعاينة، لأن المعاينة تتطلب إذنا من القاضي، واستعمال هذا الإجراء يسمح لعون إدارة الضرائب بمعاينة كل الأماكن حتى الخاصة ويقوم بحجز الوثائق مهما كانت دعامتها.

### الهوامش

<sup>1</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, op. cit., p113.

<sup>2</sup> - Pierre Courtois, le droit de perquisition et de saisie, colloque organisée par la faculté de droit, d'économie et de gestion d'orleans, le 15, 16 Septembre 1988, textes réunie par M. Gilles Noël, université d'orleans, p54.

<sup>3</sup> - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

- 4- المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 5- Philippe Augé, op. cit., p205.
- 6- د. رابح رتيب، المرجع السابق، ص 133.
- 7- د. رابح رتيب، المرجع السابق، ص 133.
- 8- المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 9- المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 10- لمادة 194 مكررة فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 11- المادة 106 - 01 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 12 - Pierre COURTOIS, op.cit., p54.
- 13- المادة 35 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 14- Juris Défi, op.cit., p34.
- 15 - Pierre COURTOIS, op.cit., p54.
- 16 - Juris Défi, op.cit., p33.
- 17 - Roland Torrel, op. cit., p202.
- 18- المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 19- المادة 35 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 20- المادة 37 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 21 - Roland Torrel, op. cit., p221.
- 22- المادة 35 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 23 - Juris Défi, op. cit., p 33.
- 24- Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, op. cit., p114.
- 25 - ibid, p114.
- 26- Philippe Augé, op. cit., p205.
- 27 - Roland Torrel, op. cit., p204.
- 28- Philippe Augé, op. cit., p205.
- 29 - Pierre Courtois, op.cit., p55.
- 30 - Néji Baccouche, op. cit., p265.
- 31- المادة 35 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 32- المادة 37 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 33 - Philippe Augé, op. cit., p206.
- 34- د. أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص 391.
- 35- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأشطة، المرجع السابق، ص 25.
- 36- المادة 38 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 37- المادة 38 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 38- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأشطة، المرجع السابق، ص 25.
- 39- Jean-Claude Drié, op. cit., p09.
- 40- Roland Torrel, op. cit., p206.
- 41 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, op. cit., p116.
- 42 - Roland Torrel, op. cit., p207.
- 43 - Pierre Courtois, op.cit., p58.