



جامعة ألكلي محند اولحاج - البويرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

طرق الإثبات في المجال الضريبي الجزائري

مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام
تخصص: إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:
د/ عيساوي محمد

إعداد الطالبة:
حديوش فاطمة الزهرة

لجنة المناقشة

الأستاذ: بلهوط إبراهيم.....رئيساً
الأستاذ: عيساوي محمد.....مشرفاً ومقرراً
الأستاذ: حمودي ناصر.....ممتحناً

السنة الجامعية

2015-2014

- شكر و تقدير -

بسم الله الرحمن الرحيم

إمتثالاً لقوله تعالى: « لئن شكرتم لأزيدنكم » الآية 7 سورة إبراهيم.

وقول رسوله الكريم: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " .

أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير لأستاذنا الدكتور الفاضل:

"عيساوي محمد"

على قبوله الإشراف على الموضوع وتوجيهاته ونصائحه القيمة لإعداد هذه المذكرة.

كما أخص بالشكر اللجنة الكريمة على قبولها مناقشة هذه المذكرة .

أشكر كذلك كل أساتذة كلية الحقوق بجامعة البويرة .

كما أشكر صديقتي و رفيقتي في الجامعة " غماري سامية"

على مساعدتها لإنهاء هذه المذكرة .

وإن نسيت فلن أنسى كل من منحني كتابا أو مرجعا أو فكرة أو كلمة

طيبة أو ابتسامة.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

إهداء

إلى من قال فيهما الرحمن:

"وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني
صغيراً"

إلى منبع الحنان و العطاء "أمي الغالية" حفظها الله.

إلى مشجعي لمواصلة الدراسة "أبي" حفظه الله.

إلى جميع إخوتي و اخواتي و زوجاتهم و أزواجهم و أولادهم.

وإلى أحبائي وأصدقائي و زملائي ...

أهدي عملي المتواضع .

فاطمة الزهرة

مقدمة

إقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور، وتطور مفهومها بتطور مفهوم الدولة من الحارس إلى الدولة المتدخلة، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة، فأصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الإقتصادية ومعالجة التضخم والركود، وإعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني والمجتمع عموما، ولذلك أولت التشريعات إهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة.

ولما كانت العدالة الضريبية، تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر قدرته التكاليفية وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضريبة⁽¹⁾ فيترتب على ذلك أن يختص المجلس التشريعي (البرلمان)⁽²⁾ بتنظيم أوضاع الضريبة بقانون يصدر عنه متضمنا تحديد وعاء الضريبة وأسس تقديرها، وبيان قيمتها والملتزمين بأدائها، والمسؤولين عنها، وكذلك قواعد ربط هذه الضريبة وتحصيلها، وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وكيفية الاعتراض، والتظلم الإداري، والغرامات والعقوبات المتعلقة بها.

فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الإمتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة، كما فرض إلتزامات تكفل الحفاظ على حقوقها وإستيفاء ديونها، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل إستخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة .

نجد من خلال ما سبق أن للضريبة وجهان أساسيان، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعا عاما ، وأما الثاني فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي

(1) المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الموافق عليه في استفتاء 28 فيفري 1996، المنشور بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 1996/12/7، ج ر، عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/8، معدل ومتمم.

تنص على " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ، لايجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون."

(2) المادة 122 من دستور 1996 تنص " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في الحالات الآتية : الفقرة 13: إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها."

ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال، الطرف الأول وهو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وإمكانيات السلطة العامة، وأما الثاني هو المكلف بالضريبة، الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص المطبقة عليه، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها.

في ظل بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، أين يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعينهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس، تعد المراقبة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين. وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي.

المنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف القائم بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة. وقد وضع المشرع الجزائري مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة سعيا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة، من هنا تم إحداث قانون جامع لمختلف الإجراءات الجبائية، لهذا رسم المشرع للمكلف بالضريبة إتباع طريقين هما: الطريق الأول وهو التظلم الإداري المسبق (الشكاية) لدى المدير الولائي للضرائب، أي الإجراء الإداري أمام الجهات المختصة. أما الطريق الثاني فهو اللجوء إلى القضاء الإداري لعدم جدوى المسلك الأول ورفض الإدارة الجبائية الإستجابة لتظلم المكلف بالضريبة.

تعد قرارات تحصيل الضريبة من القرارات التي تثير المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية ولذلك يعد الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي يربعاها المشرع لتحقيق العدالة سواء خلال مراحل النزاع أمام الإدارة الضريبية أم خلال مراحل النزاع القضائي ونظراً لأهمية المنازعات الضريبية وما تصاحبه من عبء في الإثبات، سواء على عاتق الإدارة الضريبية في إثبات صحة قرارها أم على عاتق المكلف في إثبات صحة دعواه وإثبات خلاف ما جاء في قرار التحصيل من

بيانات تؤيد إصداره في الصورة التي أدت إلى عدم موافقة المكلف واللجوء للقضاء للطعن فيه، فإن أصعب ما يواجه الإدارة الضريبية والمكلف إثبات العبء الضريبي المترتب بذمة المكلفين.

فأي تجاوز في استعمال أو تطبيق نص قانوني يعطي للمكلف بالضريبة حق الطعن في ذلك. الحصول على هذا الحق لا يكون إلا بتوفيره الدليل على وجوده لأن وجود الحق دون إثباته هو كعدمه، فمسألة الإثبات تبدأ من المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي ثم في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي.

يعتبر موضوع الإثبات في الدعاوى بصفة عامة والدعوى الإدارية بصفة خاصة ذو أهمية كبرى وهي في حقيقتها وجوهرها الدرع الواقي للحقوق والأداة الفعالة في تحقيق العدل، وطرق الإثبات من أكثر الموضوعات الفقهية تطبيقاً وأشدها حيوية وأن الأسلوب الذي يتبعه المشرع في الإثبات يتوقف عليه ميزان العدل، وإحقاق الحق، وأن فساد الأسلوب في الإثبات يحول دون وصول الناس إلى حقوقهم أو يضع العراقيل في الطريق الموصل إليها.

أما التعريف القانوني للإثبات وحسب الفقيه بلانيول (Planiol) فهو مجموعة الوسائل المختلفة لإقناع القاضي⁽¹⁾.

وقد عرفه الدكتور عبد الرزاق السنهوري : «بأنه إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتبت آثاره»⁽²⁾.

وعرفه الدكتور سليمان مرقس بأنه : « إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به نظراً لما يترتب عليه من آثار قانونية »⁽³⁾.

(1) لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية الطبعة السادسة، دارهومة للطباعة، الجزائر، 2009،

ص 07. والإثبات لغة : بينة، دليل، تدليل على إقامة أمام القضاء على واقعة أو عمل قانوني يسند إلى أي منهما طلب أو دفع أو دفاع، من، صلاح مطر وآخرون، القاموس القانوني الثلاثي، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 47.

(2) عبد الرزاق السنهوري، الوجيز في النظرية العامة للالتزام (المصادر - الإثبات)، الجزء الثاني، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 05.

(3) سليمان مرقس، الوافي في شرح القانون المدني (أصول الإثبات ولجرائته)، الجزء 12، ط 5، دارالكتب القانونية، القاهرة، مصر، 1998، ص 01.

وعليه الإثبات هو الأداة القانونية لتأكيد حقيقة أو واقعة معينة يدعيها أحد أطراف الخصومة ويثور حولها الشك والنزاع ، ويسعى من خلال طرق الإثبات التي نظمها القانون إلى إثبات صحة ما يدعيه حتى يستطيع الوصول إلى تأكيد حقه أمام القضاء⁽¹⁾.

لكن بالنسبة لمفهوم الإثبات في المجال الضريبي فإنه لا يتعلق فقط بالمرحلة القضائية بل الإثبات الضريبي يكون قبل التوجه إلى القضاء.

ونظراً للطبيعة الخاصة للدعوى الضريبية فإن للإثبات كذلك خصوصية في هذه الدعوى لأنه يقوم أساساً على طرفي الخصومة غير المتكافئين و هما إدارة الضرائب بوصفها سلطة عامة و المكلف بالضريبة حيث يعتبر الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي الإداري للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية . كما أنها تشكل الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفون في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع القانونية.

فالإثبات يجب أن يكون بالطرق التي يحددها القانون، والتي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات، حتى يستطيع بذلك أن يحقق العدالة .

وبعد الإثبات من أهم مراحل التقاضي في حل المنازعات الضريبية ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحديد أنواع الأدلة الخاصة والزاميتها والقوة القانونية لكل دليل في الإثبات في حل المنازعات الضريبية.

تكمن أهمية دراسة موضوع الإثبات في حل المنازعات الضريبية بين المتخاصمين وذلك بإقامة الدليل أمام الإدارة والقضاء بالطرق التي يحددها القانون من خلال إبراز القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية في التشريع الضريبي الجزائري وتوضيح مسألة عبء الإثبات الضريبي. وبالتالي تأثيره على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والقوة الإقتصادية للدولة من جهة أخرى.

من خلال هذه الدراسة كذلك نتعرف على مسألة التوفيق بين المحافظة على مصالح الخزينة العمومية من جهة وحماية مصالح وحقوق المكلف بالضريبة الخاصة من جهة أخرى. مع التعرف

⁽¹⁾ مرية قريمو، الإثبات في المنازعات الإدارية والعوامل المؤثرة فيه في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 15.

على وسائل الإثبات التي يمكن استعمالها من طرف المكلف بالضريبة لمواجهة الصلاحيات والسلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية.

وترجع أهم أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى كونه أولا مرتبط بالتخصص، قلة الأبحاث الأكاديمية المماثلة لموضوعي المختار والمراجع المتخصصة في مجال الاثبات الضريبي. وإن وجدت فلم تكن في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات الإدارية والمدنية الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من أول أبريل 2009. كما أن مختلف الدراسات تناولت الإثبات في الضريبة بصفة وجيزة في خضم دراسة المنازعة الضريبية، هذه الأخيرة تشهد نسبة مرتفعة في الجزائر.

ولغرض معرفة مدى تمكن المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الضريبة أن يخلق نوعا من التوازن في تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الجبائية التي تتصف بامتياز السلطة العامة. سوف نطرح الإشكالية التالية:

ما هي الطرق القانونية للإثبات التي كفلها المشرع الجزائري لخلق توازن بين طرفي العلاقة الضريبية؟

على ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من التساؤلات والتي ستساعدنا في الدراسة والتحليل:

ما أهمية التصريح الجبائي في مجال الاثبات الضريبي؟

فيم تتمثل آليات عمل مصالح الرقابة الجبائية؟

ماهي المحاضر الضريبية؟ ومدى حجية هذه المحاضر أمام القاضي الإداري؟

على من يقع عبء الإثبات؟ وما هو دور القاضي الإداري في مجال الإثبات الضريبي؟

للإلمام بالموضوع، كان لابد من البحث أولا عن الإثبات في ظل العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية (الفصل الأول) فإثبات الأسس الضريبية المصرح بها يقع على

المكلف بالضريبة وبالمقابل للإدارة الجبائية سلطة مراقبة تصرفات المكلفين بالضريبة بواسطة الرقابة الجبائية.

كما سنتطرق إلى كيفية معالجة المشرع الجزائري لمسألة إثبات أسس الضريبة ومن هو الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات من خلال الأسس والمبررات التي يركز عليها القاضي الإداري لإسناد هذا العبء في حالة طرح النزاع (الفصل الثاني).

الفصل الأول

الإثبات الضريبي ما قبل مرحلة النزاع

النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح ، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة ، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح .إن عدم الإمتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية وهذا ما ينعكس على مختلف التصريحات الجبائية ، هنا تبدأ المنازعة الجبائية ومن ثم تطرح مسألة الإثبات وما مدى صحة تصريحات المكلف من عدمها ،وهذا ما يعرض المكلف بالضريبة لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية .

إن بيان صحة المعلومات الواردة في تصريح المكلف بالضريبة والوثائق الملحقة به ،واحترام الإدارة الجبائية للإجراءات والشروط القانونية لمراقبة هذه المعلومات الواردة في التصريح من أجل إثبات الأسس التي بموجبها تم حساب الضريبة،التي تكتسي أهمية بالغة في مجال الإثبات الضريبي بصفة عامة، والمنازعة الجبائية بصفة خاصة.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى التصريح الجبائي باعتباره وسيلة أساسية للمكلف بالضريبة في الإثبات (المبحث الأول)،كذلك سنتطرق إلى آليات الرقابة الجبائية في مجال البحث عن أدلة الإثبات والوسائل لمواجهة تصريحات المكلف بالضريبة(المبحث الثاني).

المبحث الأول

دور التصريح الجبائي في مجال الإثبات الضريبي

المكلف بالضريبة باعتباره أحد أفراد المجتمع الذي فرض عليه القانون الضريبي مجموعة من الإلتزامات وجب عليه القيام بها من أجل تحقيق الهدف الأساسي للقانون الضريبي. وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فيعد التصريح الجبائي أحد الإلتزامات الرئيسية للأشخاص الذين حققوا دخلا خاضعا للضريبة بغض النظر عن كونه مجهولا أو معلوما لدى الإدارة الجبائية، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمداخيله وبالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها. فهذه الوسيلة القانونية شروطا وإجراءات خاصة وضعها المشرع الضريبي حتى يأخذ التصريح الجبائي قيمته ويرتب آثاره القانونية. من خلال إلتزام المكلف بالتصريح الجبائي (المطلب الأول) والقوة الثبوتية للتصريح الجبائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

إلتزام المكلف بالتصريح الجبائي

لطالما كان النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول تقدير الأسس الضريبية، التي تقوم بناء على تصريحات المكلف أو عن طريق وسائل أقرها القانون. يكون التصريح الجبائي من خلال تقديم المعلومات والعناصر التي تعبر عن نشاطه و دخله مما توجب البدء بتقديم مفهوم لهذا التصريح والتطرق لمختلف أنواعه.

الفرع الأول مفهوم التصريح الجبائي

للتصريح الجبائي تعريف لغوي، قانوني كما له تعريف فقهي، علما أن التشريع الضريبي الجزائري وضع شروطا محددة للتصريح الجبائي وهي شروط شكلية وموضوعية .

أولا : تعريف التصريح الجبائي

للتصريح الجبائي مجموعة من التعاريف من بين أهمها اخترنا الآتي:

1- **التعريف اللغوي للتصريح:** يعرف التصريح لغويا على أنه تبيان الأمر وإظهاره وجعله واضحا⁽¹⁾.

2- **التعريف الإصطلاحي للتصريح الجبائي:** هناك من عرفه على أنه "العمل الأول الذي يقر من خلاله المكلف بالضريبة أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ، ويتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه، أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة و الدقة مبلغ الضرائب الواجب دفعه"⁽²⁾.

وهناك من عرفه بأنه " عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه أو ... إلخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف"⁽³⁾.

تمثل " التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعو عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية"⁽⁴⁾.

3- **التعريف القانوني للتصريح الجبائي:** المشرع الجزائري لم يعرف التصريح الجبائي ولم يحدد مفهومه⁽⁵⁾.

أما الفقه الفرنسي فقد عرفه بأنه تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف مباشرة الى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

(1) علي بن هادية، بلحسن البليش، الجبالي بن الحاج يحي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991، ص55.

(2) عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، جامعة بومرداس، 2011-2012، ص15.

(3) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة- ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص114.

(4) قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص47.

(5) المادة 1/103 من امر رقم 76-101، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم، ج ر، عدد 102، صادر 22/12/1976. "تحرر كل التصريحات على مطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية ويتعين على مفتش الضرائب تسليم وصل للمكلفين بالضريبة."

وعليه ارتكز تعريف التصريح الجبائي على عناصر وهي:

أولاً: أنه عمل صادر من المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني أما ثانياً: هو عمل أو تصرف مصدره القانون، و أخيراً يهدف إلى التعاون مع الإدارة الجبائية وإعلامها بالمعلومات والمداخل التي تكون أساس لحساب الضريبة.

" التصريح الجبائي إلتزام قانوني يقوم به المكلف إزاء الإدارة الجبائية وفق الشروط والإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي".

ثانياً: شروط التصريح الجبائي

التصريح الجبائي يتميز بشروط شكلية وأخرى موضوعية وهي:

1- الشروط الشكلية للتصريح الجبائي:

يتميز التصريح الجبائي بشروط شكلية تتجلى في :

أ- الشروط المتعلقة بصفة الأشخاص الملزمين بالتصريح

كل شخص يقيم بالجزائر ويمارس نشاط خاضع للضريبة، ملزم بتقديم تصريح عن المداخل والأرباح التي حققها سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، يقصد بالمكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يلتزم بتمويل الخزنة العامة لمواجهة نفقات الدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط، أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، ويتحدد ذلك المكلف هو والضريبة التي يقوم بدفعها عن طريق القانون. ويكون هذا الشخص المكلف كامل الأهلية أو ناقصها، محجوراً عليه أو غائباً، فردياً أو شريكاً، مواطن مهاجراً أو مغادراً للبلاد⁽²⁾.

أ-1- المكلف الكامل الأهلية: كما سبق الذكر أن التصريح تصرف قانوني و من ثم لا بد أن يصدر من شخص بالغ كامل الأهلية المنصوص عليها في القواعد العامة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، مقيمين في الجزائر ويمارسون أنشطة خاضعة للضريبة ملزمون القيام بالتصريح

(1) إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، مذكرة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2003. 2004، ص13.

(2) المادة 03 من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

عن مداخيلهم أو أرباحهم. ويمكن الإشارة هنا إلى أن الأمر إذا تعلق بالشركة، فتقديم هذه الأخيرة للتصريح الجبائي لا يعفي الشركاء من التصريح عن مداخيلهم الفردية.

أ-2- **المكلف القاصر أو المحجور عليه**: قد يكون المكلف بالضريبة قاصراً أو محجوراً عليه فيلتزم الولي أو الوصي بحسب الحالة بتقديم التصريح مكانه، وبالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري نجد أنه فيما يتعلق بالقصر أو الأشخاص المعاقين فإن الشخص الذي يكفلهم يقوم بالتصريح عن وضعيتهم، وكذلك إذا تعلق الأمر بالأشخاص الذين هم تحت كفالته ويقل عمرهم عن 18 عاماً أو عن 25 عاماً إذا كانوا يزاولون دراستهم⁽¹⁾.

أ-3- **المكلف المتوفى خلال السنة الضريبية**: إن التشريع الضريبي الجزائري لا يعفي الأشخاص المتوفين من تقديم تصريحاتهم الجبائية، بل ألزم ورثة المتوفى وذوي الحقوق بالتقديم إلى الإدارة الجبائية تصريحات تتضمن الوضعية المالية للمتوفى⁽²⁾.

كما يمكن الإشارة إلى أن المشرع استثنى بعض الأشخاص من تقديم التصريح مثل أعضاء السلك الدبلوماسي الأجانب عندما تمنح نفس الامتيازات لأعضاء السلك الدبلوماسي الجزائريين في الخارج⁽³⁾.

ب- الشروط المتعلقة بميعاد تقديم التصريح:

لقد حدد المشرع الضريبي ميعاداً معيناً لتقديم التصريح الضريبي، وهذا الميعاد يعتبر من المواعيد الناقصة، حيث أن المكلف يباشر هذا الإجراء خلال وقبل انقضائها، والمشرع الجزائري حدد ميعاد التصريح بالتوقف عن النشاط ب 10 أيام لكل أنواع الضرائب، لكن بالنسبة للتصريح بالوجود فقد حدده المشرع ب 30 يوماً من تاريخ بداية النشاط⁽⁴⁾. أما فيما يخص التصريح بالوعاء الضريبي فقد ألزم المشرع المكلفين بإيداع تصريحاتهم قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة وتخص هذه التصريحات السنة المالية السابقة⁽⁵⁾، التي يتم إقفالها في 31 ديسمبر من كل سنة

(1) المواد 03- 06، 128، من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

(2) المواد 132-133 المرجع نفسه.

(3) المادة 2/05 من أمر رقم 76-101، مرجع سابق..

(4) المواد 51، 183، من امر رقم 76-102، مؤرخ في 09/12/1976، ، يتضمن قانون الرسم على الأعمال معدل ومتمم ، ج ر، عدد 103، صادر 26/12/1976.

(5) المواد 151، 18، من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

وبذلك يكون للمكلفين مدة 03 أشهر لإيداع تصريحاتهم بداية من أول جانفي من السنة التي يلي سنة الاستغلال هذا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة سواء الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات .

كما يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط⁽¹⁾ تقديم تصريحاتهم قبل الفاتح من أفريل من كل سنة المتعلقة بالربح الصافي الخاضع للضريبة المتعلقة بالسنة المالية السابقة، أما المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽²⁾ فقد ألزمهم المشرع بتقديم تصريحاتهم قبل الفاتح من شهر فيفري من كل سنة التي تلي سنة الاستغلال.

إن المواعيد المتعلقة بالتصريحات يمكن تمديدها دون أن تتعدى ثلاثة أشهر إضافية وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية وهذافي حالة وجود قوة قاهرة⁽³⁾، شريطة أن يقدم طلب التمديد قبل انقضاء ميعاد التصريح.

ج- الشروط المتعلقة بشكل، تاريخ وإمضاء التصريح:

تحرر التصريحات الجبائية على استثمارات معدة مسبقا، تقدمها الإدارة الجبائية حسب المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وبذلك يشترط تقديم التصريح على استمارة، وتختلف هذه الاستثمارات حسب نوع وطبيعة النظام الجبائي المطبق، ويقع على الإدارة الجبائية عبء إثبات إرسال هذه الاستثمارات إلى المكلف بالضريبة.

لكن الإشكال الذي يطرح حول هذه النقطة هو حالة عدم استلام المكلف لهذه الاستثمارات أو تأخر وصولها بعد انقضاء ميعاد تقديم التصريح .

(1) النظام المبسط (*Le Régime Simplifié*): النظام المبسط يطبق على المكلفين الغير تابعين للضريبة الجزافية الوحيدة (*L'impôt forfaitaire Unique*) ويرقم أعمال لا يتجاوز عشر ملايين دينار 10.000.000 دج.

هو نظام أحدث بموجب المادة 03 من القانون 12.07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر، رقم 82 المؤرخ في 31 ديسمبر 2007 .

(2) نظام أحدث بموجب المادة 02 من القانون 06 . 24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر، رقم 85 المؤرخ في 27 ديسمبر 2006 .

(3) المواد 103، 152، من أمر رقم 76-101، مرجع سابق .

عمليا الإدارة الجبائية ترسل هذه الاستمارات عن طريق البريد، وبالرجوع الى التشريع الضريبي لم يخص هذا الإجراء بأحكام خاصة⁽¹⁾، كما نص المشرع الضريبي الجزائري على إلزامية التوقيع على التصريح الجبائي من طرف صاحبه أو من قبل أحد الأشخاص المؤهلين قانونا حسب الفقرة 02 من المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، واعتبره عنصر أساسي في التصريح لأنه يعطي قوة قانونية للتصريح ويبين صفة الشخص الذي ملأ التصريح ويعتبر بمثابة التصديق على المعلومات الواردة فيه . لكن ما هي الآثار المترتبة في حالة عدم التوقيع على التصريح أو نسيانه ؟ كقاعدة عامة غياب التوقيع يرفع الطابع الرسمي على التصريح ويصبح بفعل الواقع باطل وخالي من كل الآثار القانونية⁽²⁾، في هذا الإطار لا المشرع ولا القضاء الجزائري عالج هذه الحالة³.

2- الشروط الموضوعية للتصريح الجبائي.

يجب أن يتضمن التصريح الجبائي كل المعلومات والمعطيات اللازمة المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلف وبيان كل المداخل و النفقات أو الأرباح والمصاريف وهذا حسب النظام والصنف الخاضع له، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يقدم كل المعلومات بخصوص وضعهم وتكاليفهم العائلية، كما يجب أن يبينوا التكاليف الواجب حسمها لكي يحق لهم الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها في التشريع الضريبي، ويجب أيضا على المكلفين كذلك أن يصرحوا بالإيجار أو القيمة الإيجارية للسيارات والسفن وقوة كل واحدة منها أو حمولاتها⁽⁴⁾، ويجب أن يحتوي التصريح على رقم الأعمال الكلي وطبيعته ومصدره وعدم الإشارة إلى ذلك يعتبر التصريح غير مبرر ومعيب يتعين رفضه في حالة عدم تبرير المكلف لمصادر دخله، كما يقع على هذا الأخير عبء إثبات الجانب الداخلي للتصريح ومضمونه حالة قيام الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة. لذا يتعين على المكلف تقديم كل المعلومات بخصوص وضعيته الجبائية .

(1) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص ص. 21، 22.

(2) المرجع نفسه، ص22، نقلا عن Coline Baylac, Le Formalisme Du Droit Fiscal, Edition Harmattan, Paris 2002, P95 .

(3) المرجع نفسه ، ص22.

(4) المواد 101، 100 من أمر رقم 76-101 ، مرجع سابق.

الفرع الثاني: أنواع التصريحات الجبائية

على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، نجد أن هناك ثلاثة أنواع من التصريحات وهذا بحسب موضوعها كما يلي :

أولاً: التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود (Déclaration d'existence) في أجل 30 يوماً، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشيه الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ⁽¹⁾ والضريبة على أرباح الشركات (IBS) ⁽²⁾ أو الضريبة الجزافية (IF). حيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " : يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشيه الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة ".

فعلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي أو مهني القيام باكتتاب تصريح بالوجود يمنح نموذج منه من طرف الإدارة الضريبية، كما يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

1- الاسم واللقب؛

2- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب ⁽³⁾.

- يدعم التصريح بالوجود بعقود الدراسات والأشغال التي يتولى الأشخاص الأجانب المقيمين بالجزائر القيام بها وانجازها في الجزائر ⁽⁴⁾؛ ويعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً

(1) L'impôt Sur Le Revenu Global

(2) Impôts Sur Les Bénéfices Des Sociétés

(3) سليمان عتير، مرجع سابق، ص 115.

(4) La Ministère Des Finances, **Calendrier Fiscal**, Direction De La Législation Fiscal Sous Direction Des Relations Publiques Et De L'information, Algérie, Edition 2004, p 7.

بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بدفع غرامة جبائية محددة تقدر ب 30.000 دج⁽¹⁾.

ثانيا: التصريح بالوعاء الضريبي

خلافا للنوع الأول من التصريحات فإن التصريح بالوعاء الضريبي يتعلق أساسا بالمداخيل الناتجة عن النشاط في حد ذاته وليس بالبدا في مزاولة نشاط أو مهنة جديدة. وبالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري نجد عدة أنواع من التصريحات المتعلقة بالوعاء الضريبي، فبالنظر إلى آجال إيداعها فهناك تصريحات شهرية، فصلية وسنوية. أما بالنظر إلى موضوعها فنجد تصريحات خاصة بالضرائب و الرسوم المهنية، التصريح بالعمولات أو المكافآت عن الوساطة أو الأتعاب ومختلف المكافآت. فمثلا في المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل تقديم تصريحا بدخلهم الإجمالي إلى الإدارة الجبائية على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، وهذا حتى يتسنى إقرار أساس الضريبة. وقد تكون هذه التصريحات شهريا كالرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل المتعلقة بالأجور و الرسم على القيمة المضافة حيث تودع قبل انقضاء عشرين (20) يوم من كل شهر. كما تكون تصريحات سنوية كالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وذلك قبل 30 أفريل من كل سنة⁽²⁾.

ثالثا: التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة

التشريع الضريبي يلزم المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني بإعلام الإدارة الجبائية خلال عشرة أيام من توقفه عن النشاط سواء كان توقف كلي أو جزئي أو في حالة الوفاة ، تلزم المكلف بإشعار المفتش الضرائب المختص بالتوقف في غضون أجل مدته محددة في القانون من التوقف الفعلي عن النشاط⁽³⁾. ويهدف هذا التصريح الى تصفية حسابات الضريبة وتطهير الوضعية الجبائية للمكلف اتجاه مصالح الإدارة الجبائية.

(1) المادة 194 من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 18.

(3) تنص المادة 2/103 من أمر رقم 76-101، مرجع سابق على أنه " في حالة التنازل عن المؤسسة، أو التوقف عن ممارسة النشاط أو المهنة، أو في حالة الوفاة، يجب أن تكتب التصريحات المتعلقة بها، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 132".

في الأخير نشير إلى أنه يتوجب على المكلفين بالضريبة عند إعدادهم وتقديمهم لتصريحاتهم الجبائية المعنيين بها، مراعاة الشروط التنظيمية التالية⁽¹⁾:

1- يتوجب على المكلفين الحرص على تقديم تصريحات صحيحة ودقيقة وكاملة، دون إخفاء لمعلومات أو القيام بأعمال غش.

2- يجب تقديم معلومات كاملة ودقيقة ضمن الأشكال والآجال المحددة قانونا، لأن كل تصريح يمكن أن يكون محل تحقيق.

3- يجب إفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة لحساب الضريبة، مع تبيان بوضوح وبترياق دقيق للعناصر اللازمة لفرض الضريبة.

4- يجب الإجابة بنزاهة وبكيفية صحيحة وكاملة على طلبات المعلومات الواردة من الإدارة في اقرب وقت ممكن.

5- يجب التصريح بالأخطاء التي يتم اكتشافها من قبل المكلف عند فرض الضريبة.

المطلب الثاني

التصريح الجبائي كوسيلة إثبات

ان التصريح الجبائي الذي استوفي جميع الشروط الشكلية والموضوعية يعتبر دليل مهم في مواجهة الإدارة الجبائية، و يرتب آثار سلبية في مواجهة المكلف بالضريبة حالة عدم احترام شروطه القانونية. وبالرجوع إلى التشريع الجزائري نجد أن هناك وسائل منصوص عليها بموجب القانون التجاري وأخرى نص عليها التشريع الضريبي والمحاسبي، يستند عليها المكلفين حالة منازعتهم في صحة تصريحاتهم كوسيلة إثبات.

الفرع الأول: الإلتزامات القانونية الداعمة لتصريحات المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة إلتزامات قانونية كمسك الدفاتر التجارية و النظام المحاسبي المالي وهي في الوقت نفسه ضمانات للمكلف من خلال تدعيم تصريحاته ويتم بموجبها إثبات المسائل المدعى بها.

⁽¹⁾ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، منشور صادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص16.

أولاً: الإلتزامات التي يترتبها القانون التجاري

التاجر باعتباره مكلف بالضريبة تصريحاته تستند على الدفاتر أثناء التحديد الكمي للمادة أو الأسس الخاضعة للضريبة هذه الدفاتر التجارية عبارة عن سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية إيراداته، مصروفاته، حقوقه، إلتزاماته، ومن هذه السجلات يتضح مركزه المالي و ظروف تجارته، فقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري بأنه على " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً"⁽¹⁾.

كما نص بأنه " يجب عليه أيضاً أن يجري سنوياً جرد العناصر أصول و خصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد"⁽²⁾ ويتضح من هذين النصين أن المشرع الجزائري أوجب على كل تاجر أن يمسك دفترين على الأقل هما دفتر اليومية ودفتر الجرد .

1- أنواع الدفاتر التجارية :

لقد فرضت القوانين التجارية في الدول المختلفة إلتزاماً على التجار بموجبه يلتزمون بمسك الدفاتر التجارية، إلا أن التشريعات تختلف في أمر تعيين الدفاتر التي يجب على التجار مسكها فتكتفي بعض القوانين بإلزام التاجر بمسك دفاتر كافية للدلالة على حالة تجارته دون أن تعين أنواع هذه الدفاتر وتفرض قوانين أخرى حداً أدنى من الدفاتر الإلزامية التي يلزم بها كل تاجر وتترك له حرية إضافة ما يشاء من الدفاتر الأخرى حسب حجم تجارته، وهذا ما أخذ به المشرع الجزائري إذ ألزم التاجر بمسك دفترين اليومية و الجرد .

1-أ- الدفاتر الإلزامية :

المشرع الجزائري ألزم التاجر بمسك دفترين اليومية والجرد.

(1) المادة 9 من امر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، معدل و متمم .

(2) المادة 10، المرجع نفسه.

أ- أ- دفتر اليومية :

يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية وأكثرها بيانا لحقيقة المركز المالي للمشروع بسبب طبيعته التي فرضها المشرع واعتباره سجلا يوميا حيث أجبر التاجر بقيد عمليات مشروعة يوما بيوم من بيع أو شراء أو اقتراض أو دفع أو قبض سواء لأوراق نقدية أو أوراق تجارية أو استلام بضائع عينية إلى غير ذلك من الأعمال المتعلقة بتجارته .

قد يستعمل التاجر دفاتر يومية مساعدة تستلزمها طبيعة تجارية و أهميتها مثل دفتر يومية مساعد للمشتريات وآخر للمبيعات وآخر لأوراق الدفع والقبض وغيرها من الدفاتر، ويكتفي في هذه الحالة بقيد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منظمة (شهريا) من واقع هذه الدفاتر وقد إفترض المشرع وجود الدفاتر اليومية المساعدة في المادة 9 تجاري وعلى ذلك لا يتطلب المشرع في حالة وجودها أن يستوف التاجر الشروط الشكلية والموضوعية لهذه الدفاتر و إنما يكتفي فقط بإستيفائها بالنسبة لدفتر اليومية إلا أن المشرع يتطلب ضرورة المحافظة على هذه الدفاتر المساعدة ليتمكن الإطلاع عليها كلما لزم الأمر .

1-1- دفتر الجرد :

تقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر آخر سنته المالية و كذلك يقيد بدفتر الجرد الميزانية العامة للتاجر التي توضح مركزه الإيجابي والسلبى في نهاية السنة.وهي تشمل على خانتين إحداهما مفردات الأصول وهي الأموال الثابتة والمنقولة وحقوق التاجر قبل الغير والأخرى مفردات الخصوم لبيان الديون التي في ذمة التاجر للغير. ويهدف بيان الميزانية إلى تبيان المركز المالي وتسهيل ربط الضريبة على الأرباح التجارية. أما حساب النتائج فهو الكشف عن الإيرادات والمصاريف المحققة خلال الفترة المحاسبية وذلك عن طريق إجراء المقارنة بين الإيرادات والمصاريف، ويمكن من خلال هذه العملية الوصول إلى تحديد نتائج أعمال الشركة أو التاجر وكذلك صافي الربح أو الخسارة.(1)

(1) الياس واضح، مرجع سابق،ص 140.

1-ب- الدفاتر الاختيارية.

رأينا أن المشرع الجزائري فرض إلتزام التاجر بمسك دفترى اليومية والجرد دون أن ينص على غيرها ، غير أن طبيعة التعامل التجاري وحاجات التجارة وأهميتها تقتضي مسك دفاتر إضافية نذكر منها على سبيل المثال :

- دفتر المشتريات و المبيعات : وتفيد به المشتريات و المبيعات أولاً بأول .
- دفتر الأوراق التجارية: الذي يقيد به مواعيد إستحقاق الاوراق التجارية سواء المسحوبة عليه أو لصالحه⁽¹⁾.
- دفتر المخزن : الذي يوضح حركة خروج و دخول البضائع للمخزن .
- ملف صور المراسلات : الذي يحتفظ فيه التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات التي يرسلها لأعمال تجارته وكذلك ما يرد من مراسلات و برقيات و غيرها .
- دفتر الصندوق : وتدون فيه كل المبالغ النقدية التي تدخل الصندوق والتي تخرج منه وهو ذو أهمية بالنسبة للتاجر من حيث أنه يبين رصيده في آخر كل يوم⁽²⁾.

2- حجية الدفاتر التجارية في الإثبات:

للدفاتر التجارية أهمية بالغة و خاصة في مواد الإثبات، لذلك أخضع المشرع التجاري الدفاتر التجارية لتنظيم خاص يكفل إنتظامها و ضمان صحة ما يرد بها من بيانات فأوجبت المادة 11 من القانون التجاري، أن يكون دفترى اليومية و الجرد خاليين من أي فراغ ، أو كتابة في الهوامش أو أي تحشير والغرض من ذلك ضمان سلامة ما ورد في الدفتر من بيانات وذلك بعدم تغيير البيانات الأصلية للدفتر بطريق التحشير بين السطور ومنع الإضافة إليه في فراغ يترك بين السطور أو بكتابة بالهوامش .

أوجبت ذات المادة أن ترقم صفحات كل من الدفترين و ذلك قبل إستعمالها و يوقع عليها من طرف قاض المحكمة المختصة التي يقع في دائرتها نشاط التاجر، صونا لتلك الدفاتر

(1) عمار عمورة ، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري(الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية)، دار المعرفة، الجزائر، 2000،ص 117.

(2) المرجع نفسه،ص 118 .

و إبقائها على حالتها دون إزالة صفحات منها أو إستبدال بعضها بغيرها أو إستبدال الدفتر بدفتر مصطنع بدله .

تقضي المادة 12 من القانون التجاري على أنه "يجب أن تحتفظ الدفاتر و المستندات لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة والدفاتر التي يلتزم الأفراد بمسكها و التي لا تراعي فيها الأوضاع المقررة لا يمكن تقديمها للقضاء و لا يكون لها قوة الإثبات أمامه لصالح من يمسكونها، كما يعتبر التاجر المفلس مفلسا بالتدليس في حالة عدم مسكه للدفاتر التجارية أو مسك لدفاتر غير منتظمة"، ويتضح من هذا أن المشرع كفل إحترام قواعده بشأن الدفاتر التجارية فرتب على عدم مسكها أو مخالفة قواعد إنتظامها جزاءات مدنية و أخرى جنائية. لكن بالرجوع إلى التشريع الضريبي نجد أنه وضع قيود وشروط أخرى لقبول هذه الدفاتر واستعمالها كوسيلة إثبات أمام الإدارة الجبائية وهذا ما سنطرق إليه.

ثانيا: الإلتزامات التي يترتبها التشريع الضريبي

لقد ميز التشريع الوطني الضريبي بين فئتين من المكلفين بالضريبة، الفئة الأولى ألزمها القانون بمسك دفاتر محاسبية طبقا للمواد من 9 الى 11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي (المخطط الوطني المحاسبي سابقا) ترقم ويؤشر عليها من طرف رئيس محكمة مقر الكيان ومصادق عليها في بعض الحالات من طرف محافظ حسابات وهي فئة تخضع إلى نظام الربح الحقيقي⁽¹⁾، وتعتبر هذه الوثائق كوسيلة إثبات يتمسك بها المكلف بالضريبة لتبرير صحة المعلومات الواردة في تصريحه.

أما الفئة الثانية غير ملزمة بمسك محاسبة لكن ألزمها المشرع بمسك دفاتر تقدم إلى الإدارة الضريبية لترقيمها والتأشير عليها وتتضمن إحدى الدفاتر تلخيصا سنويا وتسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية وضمن نفس الشروط، عليهم بمسك

(1) النظام الحقيقي (Le Régime Réel): يجب تطبيقه في حالة ما إذا كان رقم الأعمال السنوي يتجاوز الحد 10.000.000 دج، مع مسك محاسبة مزدوجة وهي: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، الملاحق، الميزانية، فواتير تشير إلى معدل ومقدار الضريبة على القيمة المضافة.

دفتر يتضمن تفاصيل مبيعاتهم⁽¹⁾، وهي فئة تخضع إلى النظام الجزافي والذي استبدل بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007 وهي ضريبة عوضت الضريبة على الدخل و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالنسبة للفئات المحددة في المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي لا يتجاوز رقم أعمالها سنويا ثلاثة ملايين دينار 3.000.000 دج⁽²⁾. وبذلك تصبح هذه السجلات وسيلة إثبات مقبولة من طرف الإدارة الجبائية من جهة، ويتمسك بها المكلف بالضريبة لتبرير إدعاءاته و صحة المعلومات الواردة في تصريحاته من جهة أخرى.

الأثر القانوني للوسائل الثبوتية يتحدد بمدى توفر الدقة والانتظام في مسك الدفاتر و السجلات طبقا للقانون والتنظيم، وخلوها من جميع الأوضاع التي تثير مجال للشك والمغالطة. مما يجعلها دليلا لتدعيم تصريحات المكلف ويتم بموجبها إثبات المسائل المدعى بها⁽³⁾. بالإضافة الى ذلك يتم تحديد الضريبة وفقا للأرباح الفعلية التي تحصل عليها المكلف بالضريبة، وكذلك يسهل من عمل الإدارة الجبائية في تحديد دين الضريبة دون اللجوء الى استعمال صلاحياتها لمراقبة مدى صحة التصريحات ويتم إعادة تشكيل الأسس الضريبية بإرادتها المنفردة وغالبا ما يكون في غير صالح المكلف بالضريبة وهذا ما سنتطرق إليه.

الفرع الثاني: القيمة الثبوتية للتصريح الجبائي

إن التصريح الجبائي صحيح وله قوة إثباتية سواء لمواجهة الإدارة الجبائية أوالمكلف الذي أصدره.

أولاً: التصريح الجبائي في مواجهة الادارة الجبائية

القيمة الإثباتية للتصريح الجبائي نجد مصدرها في الثقة الموضوعة في المكلف بالضريبة إذ لا يمكن للإدارة الجبائية استبعاد تصريح المكلف إلا بإتباع إجراءات قانونية معينة ومحددة وهي ما تسمى بوسائل الرقابة الجبائية، حيث يطلب من المكلف تقديم الأدلة والحجج عن صحة تصريحه

(1) المادة 1/1، 2 من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22/12/2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 يتضمن قانون

الاجراءات الجبائية ، معدل ومتمم، ج ر، رقم 79 صادر 2001/12/23.

(2) المادة 282 مكرر 1 من أمر رقم 76-101 ، مرجع سابق.

(3) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 43.

المودع بطريقة قانونية، ويمكن للإدارة الجبائية منازعة تلك القيمة الإثباتية للتصريح باستعمالها لتلك الإجراءات والتي تضع التصريح موضع شك⁽¹⁾. وبالتالي فالتصريح يتمتع حقا بقيمة قانونية إثباتية اتجاه الإدارة الجبائية، فإذا كانت كل المعطيات و المعلومات المقدمة صحيحة ومعللة من حيث أصلها وقيمتها فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية استبعاد ذلك التصريح بل عليها تقديم دليل يفند المعلومات الواردة فيه، وهذه الأدلة يصعب على الإدارة في كثير من الأحيان تقديمها خاصة اتجاه المكلفين الملتزمين بواجباتهم الضريبية، وبالتالي فهذه القيمة الإثباتية للتصريح يصنعها المكلف بالضريبة عن طريق التزامه بواجباته و احترامه للنصوص الضريبية .

ثانيا: التصريح الجبائي في مواجهة المكلف بالضريبة

إن المشرع الضريبي الجزائري لم يتعرض إلى هذه المسألة ولا حتى القاضي بصفة مباشرة، لكن بالرجوع إلى مضمون النصوص الضريبية نجد أن التصريح يتمتع بقوة إثباتية اتجاه المكلف بالضريبة، فالحقوق والالتزامات المترتبة على المكلف الذي أودع تصريحه بطريقة قانونية تختلف عنها ولا تقابلها نفس الحقوق والالتزامات المترتبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح أصلا أو لم يقدمه وفق الشروط القانونية، فهذا الأخير يتعرض إلى إجراءات ردية من طرف الإدارة كالتقييم التلقائي وفرض زيادات وغرامات.

كما نجد للتصريح الجبائي قيمة قانونية إثباتية في مواجهة المكلف فمثلا تحديد التعويض في مجال نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية، الإدارة أو القاضي يعتمدان على التصريحات الضريبية التي قدمها التاجر المنزوع ملكيته إلى مصالح إدارة الضرائب وهذه الأخيرة ملزمة بتقديم كل المعلومات والعناصر المصرح بها من طرف المكلف المنزوعة ملكيته. وجاء في المرسوم 93-186 المتضمن تحديد كفاءات تطبيق القانون 91-11 المتعلق بقواعد نزع الملكية التنفيذي من أجل المنفعة العمومية على أنه تراعى القيمة الناجمة عن التصريحات التي يدلي بها المساهمون في الضريبة و التقديرات الإدارية النهائية لتقدير التعويضات المخصصة للمالكين والتجار والصناعيين والحرفيين، وألزمته هذه المادة الإدارات المالية تقديم إلى إدارة الأملاك

(1) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 26.

الوطنية وللوالي جميع المعلومات اللازمة فيما يخص التصريحات والتقديرات الجبائية⁽¹⁾ ، وبالتالي يقدر التعويض على أساس التصريحات ولو كانت تصريحات المكلف غير حقيقية قليلة جدا بالمقارنة مع الواقع أي الدخل الحقيقي ضعف ما تم التصريح به أمام الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة لا يمكن للتاجر الاعتماد على الدخل الحقيقي من أجل طلب التعويض مقابل نزع ملكيته، بل يعتمد القاضي و الإدارة على ما جاء في التصريح لتقدير التعويض.

تعتبر هذه الحالة أحد تطبيقات قانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم، حيث أنه " يلزم المكلفون بالضريبة المكتتبون للتصريحات من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وما يماثلهم، بتحديد العلاوات والتعويضات التي يطالبون الدولة والولايات والبلديات بها، عندما يكون مبلغ هذه التعويضات مرتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمبلغ أرباحهم أو مداخيلهم" ⁽²⁾.

بهذا يكون للتصريح الجبائي قيمة قانونية إثباتية لمواجهة صاحبه. وتظهر قيمة التصريح الجبائي حالة ما يريد المكلف بالضريبة العدول عن تصريحه أو أن يطلب تصحيحه فله الحق في ذلك بشرط أن يتم قبل انتهاء تاريخ وميعاد إيداع التصريح وهذا بتقديم عناصر و أدلة تثبت عدم صحة المعلومات الموجودة في التصريح الأول.

(1) المادة 33 من المرسوم التنفيذي 93 - 186 المؤرخ في 27 جويلية 1993، يحدد كيفية تطبيق القانون رقم 91-11 المؤرخ في 27 أبريل 1991 الذي يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية ، الصادر في ج ر، العدد رقم 51 الصادر في 01 أوت 1993.

(2) المادة 66/ 1 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

المبحث الثاني

آليات عمل الرقابة الجبائية على صحة التصريحات

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئياً صحيحة وحقيقية وتتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة عليها، وعليه يمكن تعريف الرقابة الجبائية⁽¹⁾: على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواءً أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية⁽¹⁾.

كما أن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها وخول صلاحياتها للإدارات⁽²⁾ الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، إلى مصالح البحث و التحري.

هذا ما جاء في المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أوحق أو رسم أوأتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو اتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها..."

بعدها استرسل المشرع في بقية المواد في الحديث عن طرق و آليات هذه الرقابة ورسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الادارة الجبائية⁽³⁾.

(1) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة ، 2003، ص53.

(2) عرفت المديرية العامة للضرائب الرقابة الجبائية" الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات." من ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص04.

(3) العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص ص36،35.

ما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة، ويتم ذلك عادة عن طريق اجراء الرقابة الجبائية أو المعاينة أو التحقيق الجبائي المتضمن التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق، وينجم عن ذلك اتخاذ تدابير واجراءات كالحجز والمعاينات المادية .

كما تشكل المحاضر والمستندات الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المادة الضريبية بقصد اكتشاف وإثبات الدليل القاطع بتحرير محاضر يحررها أعوان إدارة الضرائب تقدم إلى القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من أساليب الرقابة الجبائية(المطلب الأول) مع حقوق الإدارة الجبائية والقيمة القانونية لهذه المحاضر الضريبية(المطلب الثاني).

المطلب الأول

التحقيق الجبائي

منح المشرع الجزائري حقاً أساسياً للإدارة الجبائية للحفاظ على موارد تمويل الخزينة عن طريق حق الرقابة والتحقيق الجبائي، وهي وسائل تمكنها التأكد من صحة التصريحات وتطبيق التشريع الضريبي حالة اكتشافها للمخالفات والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين. وللتحقيق الجبائي صورتان، تتمثل الأولى في التحقيق في المحاسبة وهي عملية ينتقل بموجبها المحقق⁽¹⁾ من الرقابة السطحية للملفات والوثائق الجبائية الى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية والوثائق التبريرية بهدف التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية والتصريحات الجبائية. أما الصورة الثانية هي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

(1) يجب أن يكون المحقق حاملاً بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب تبين صفته. هذه البطاقة يجب إظهارها عند القيام بوظيفة وهي تبين مهنته ورتبته المهنية، ويتم سحب هذه البطاقة منه في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند استئنافه لمهنته وذلك طبقاً للمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 مؤرخ في 27/10/1990 يتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، معدّل ومتمم.

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

لقد عرّف المشرع الجزائري التحقيق المحاسبي في المادة 20 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم «.... يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة» .

التحقيق المحاسبي هو كل التحريات الضرورية التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية لتأسيس أو إعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .وعليه فالتحقيق المحاسبي يهدف الى الفحص المعمق للكتابات المحاسبية من أجل إثبات أسس الضريبة ومراقبة العناصر المصرح بها، وهو عكس الرقابة المفاجئة التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية على الضرائب غير المباشرة التي ترمي فقط إلى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال و التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها ونظرا لأهمية التحقيق في المحاسبة كآلية لتدعيم عناصر إثبات أسس الضريبة، المشرع أحاطه بضمانات لصالح المكلف بالضريبة ورسم الخطوات التي يمر بها التحقيق في المحاسبة والتي يجب على الإدارة الجبائية احترامها و إلا يكون الإجراء مشوب بعيب شكلي يستطيع المكلف الخاضع للتحقيق أن يطلب من القاضي إلغاء نتائجه⁽¹⁾.

أولاً: شروط التحقيق المحاسبي

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال اجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- 1_ يجب أن يتم التحقيق في المحاسبة في عين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة، غير أن المشرع أورد استثناء لهذا الشرط و هو حالة تقديم المكلف بالضريبة طلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة القوة القاهرة ويتعين على الإدارة إثباتها.
- 2_ لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين من طرف الإدارة، يتعين على هذه الأخيرة إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

⁽¹⁾ عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 67.

3_ يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي فالمشرع أقر صراحة بأن تشمل الرقابة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. كما ألزم المكلف بأن يضع تحت تصرف الإدارة الجبائية كل النسخ و الدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي (1).

4_ لا يمكن للإدارة أن تشرع من جديد التحقيق في محاسبة سبق التحقيق فيها إلا إذا استعمل المكلف بالضريبة مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

5_ لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء الى التحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، و الهدف من إشعار المكلف بالتحقيق هو إعطائه فرصة لتحضير الوثائق المحاسبية ومستلزمات التحقيق. تسليم الإشعار بالتحقيق إلى المكلف يتم عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، حتى يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار (2).

إن عدم إحترام إجراء تبليغ الإشعار بالتحقيق من طرف الإدارة يعد خرقاً لحقوق الدفاع ويؤدي الى بطلان الإجراءات، وإثبات إرسال الإشعار يقع على عاتق الإدارة الجبائية، كما أن إرسال الإشعار بالتحقيق لا يترتب أي حكم قانوني ما عدا أنه يسمح للإدارة الجبائية إثبات بأنه تم إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق، يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق الضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. هذا ما قضى به في مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/09/16: « حيث ولكن لفرض الضريبة تلقائياً يتعين على ادارة الضرائب إحترام اجراءات جوهرية تحت طائلة البطلان وحيث أنه

(1) المادة 3،2،1/20 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) غير أن هناك استثناء أورده المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، حالة حدوث مراقبة مفاجئة يكون الهدف منها هو المعاينة المادية لعناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها ففي هذه الحالة على المحقق تسليم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية المراقبة.

يتبين من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت اشعارها للمستأنف على قيامها بعملية التحقيق الميداني كما لم تمنح له أجلا لتحضير نفسه وامكانية الاستعانة بمستشار من جهة ولم يثبت إخطاره بنتائج التحقيق لتمكنه من الرد عليها بالرفض أو القبول حسب ما هو منصوص عليه بالمادة 131 فقرة 3،5 من قانون الضرائب المباشرة .

حيث أنه فضلا على عجزها عن إثبات احترامها للإجراءات المذكورة فإن إدارة الضرائب تؤكد بموجب التعليم الصادر عن مديرها بتاريخ 12/4/1998 والموجهة إلى مفتش الضرائب حول شكوى المستأنف على ضرورة اثبات المفتش المذكور لإحترامه للإجراءات خلال عملية التحقيق بتبيان تاريخ ارسال الاشعار بالتحقيق وتاريخ تبليغ التحقيق حيث أنه يستنتج من التعليم المذكورة ان عدم اثبات صحة الاجراءات يؤدي حتما إلى بطلانها»⁽¹⁾.

6_ لقد أحاط المشرع الجزائري مدة التحقيق بقيود يتعين على الإدارة الجبائية إحترامها، حيث حدد مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الوثائق و الدفاتر المحاسبية و تحت طائلة بطلان الإجراء(03)أشهر إذا تعلق الأمر بمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليون دينار جزائري (1.000.000 دج)، وكل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليونين دينار جزائري(2.000.000 دج) وهذا بالنسبة إلى كل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000)دج و عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000)دج بالنسبة الى كل سنة مالية محقق فيها؛ كما أكد المشرع على أن مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى لا تتجاوز سنة واحدة .إلا أنه أورد في الوقت نفسه إستثنائين:

الأول أن الإدارة لا تكون مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق. والاستثناء الثاني لا تطبق مدة الرقابة في عين المكان في حالة استعمال المكلف طرق و مناورات تدليسية تم إثباتها قانونيا، أو إذا قدم المكلف معلومات ناقصة أو غير صحيحة أو إذا لم يرد في الآجال على

⁽¹⁾قرار مجلس الدولة رقم 009381 الصادر بتاريخ 16/09/2003 الغرفة الثانية. نقلا عن فوضيل كوسة ، مرجع سابق، ص 185،186.

طلبات التوضيح أو التبرير المقدمة من طرف الإدارة⁽¹⁾. ويعتبر تحديد مدة التحقيق في عين المكان من أهم الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة، حيث أن حضور المحققين في مقر المؤسسة قد يسبب إزعاج للمكلف، وبذلك يكون المشرع قد أحسن حينما حدد مدة التحقيق و ان كانت هذه المدة مرهونة بتصرفات المكلف كعدم استعماله لمناورات تدليسية أو عدم وقوعه في الحالات المذكورة أعلاه و المتعلقة بالاستثناءات الواردة على مدة التحقيق⁽²⁾.

ثانيا: إجراءات التحقيق المحاسبي

بعد إشعار المكلف بالضريبة وانتهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية، كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تقيده في ذلك، كطبيعة النشاط، أهدافه شروط الاستغلال (الزبائن، الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة...)، وسائل الإنتاج المستعملة، عد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية... الخ⁽³⁾.

بعدها يبدأ المحقق في طلب شروحات مفصلة للمخطط المحاسبي الخاص بالمكلف وفحص طرق تسجيل العمليات المحاسبية المختلفة، كما يمكن للعون المحقق أن يحاور المكلف بالضريبة أو المستخدمين، أو المسير، إذا وجد ذلك ضروري من أجل توضيح بعض المسائل، على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرفه كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

كما تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذهم لعملية الرقابة الجبائية، يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاء المكلفين بالضريبة، وهي حق الإطلاع (المادة 45 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم)، حق التحقيق (المادة 33 من القانون السالف الذكر) وحق المعاينة (المادة 34 من القانون السالف الذكر).

كما يقوم العون المحقق بما تنص عليه المادة 20 مكرر من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم التي نصت: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية

(1) المادة 5،4/20 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 74 .

(3) طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012، ص121.

إجراء تحقيق مصوب في محاسبة بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أوجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن السنة الجبائية".

لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير ، العقود ، وصول الطلبات أو التسليم ، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقد لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا. وهو عبارة عن تحقيق في المحاسبة يغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة ولجزء من فترة غير محددة، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو البيانات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل عن السنة الجبائية، الرقابة المحاسبية والرقابة المصوبة لهم نفس الإجراءات⁽¹⁾.

ثالثا: نتائج التحقيق المحاسبي

هناك ثلاث نتائج يمكن أن تأتي بعد نهاية عملية التحقيق وهي إما إعادة التقويم من طرف المحققين أو حالة القبول الصريح من طرف المكلف أو حالة التقويم التلقائي إثر رفض المحاسبة.

1. إعادة التقويم: في هذه الحالة يرسل المحقق للمكلف بالضريبة إشعار بإعادة التقويم في

رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يشير فيه وتحت طائلة البطلان الإجراء أن للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا بقدر كاف لعناصر الإثبات المتوصل إليها، ومعلل بطريقة تسمح له بإعادة تشكيل أسس الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها، ويمنح له أجل يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني للنتيجة التي توصل إليها المحقق⁽²⁾.

(1) المادة 20 مكرر من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) المادة 6/20 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

2. حالة القبول الصريح: نقصد بالقبول الصريح إقرار المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائياً من طرف المحقق وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكن الرجوع فيه .

3. رفض تقديم المحاسبة : وفي حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة (الإشعار) ومقابلة ذلك من طرف المكلف برفض تقديم المحاسبة ، فإن المحقق يتخذ الإجراءات الضرورية في هذه الحالة⁽¹⁾. استكمال الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة الجبائية سيما إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق، وقام هذا الأخير بمقابلة الإدارة برفض تقديم محاسبته، ففي هذه الحالة يقوم المحقق بمعاينة عن طريق تحرير محضر لعدم تقديم المحاسبة يدعي بموجبه المكلف للتأشير عليه، كما يجب أن يكون موضوع إقرار يدعى بموجبه المكلف لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر .

وفي حالة إصرار المكلف على عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء الأجل الممنوح له، تتم عملية التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة⁽²⁾، بالإضافة الى العقوبات المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

باستقراء المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على نوع آخر من التحقيق أو المراقبة وهو ما يسمى بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ والذي ينطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو تقديم خدمات، نص عليه لأول مرة قانون المالية لسنة 1992 ، حيث تم تعريف المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا و المحولة إلى المادة 21 / 1 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل...."

كما تعرف على أنها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق الحقيقي بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام .

(1) العبد صالح، مرجع سابق، ص ص 45، 48.

(2) المادة 44 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

فالرقابة المعمقة كما يدل عليها العنوان تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات و المعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية⁽¹⁾.

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته .

ومنه فالتحقيق المعمق يحقق رقابة أكثر شمولاً من التحقيق المحاسبي لأنه يمس مداخل المكلف بالضريبة بكل أصنافها .

وبمناسبة هذا التحقيق قد يستعين المحقق بكل التقنيات المعروفة في الرقابة الجبائية سواء حق الإطلاع، التحقيق المحاسبي أو طلبات التوضيح المالية للمكلف بالضريبة .

وقد جاء في قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة .

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً ، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة .

أولاً: شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

1- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين، فلا يمكن أن يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين أو الشركات ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.

(1) فاطمة زعزوعة ، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2012-2013 ، ص159.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .

2- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام .

3- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو. وتحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة⁽¹⁾ .

4_ عندما يحدد العون المحقق أساس فرض الضريبة يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويكون عدم الرد خلال هذه الأجل بمثابة قبول ضمني .

5- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية⁽²⁾ .

من أمثلة القرارات الصادرة عن مجلس الدولة القرار الصادر بتاريخ 2005/04/19: « حيث أنه بالرجوع إلى أوراق القضية يتضح أن المدعي الأصلي المستأنف عليه الذي يمارس مهنة موثق قد بلغ بالإشعار بالتحقيق المعمق بتاريخ 2000/07/16 وأنه بلغ بنتائجه تدريجيا وذلك في 2001/07/04 بالنسبة للنتائج المعروضة على المكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته ثم في 2001/12/21 فيما يخص النتائج النهائية .

(1) المادة 21 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) المادة 21 المرجع نفسه.

حيث أن العبرة في التبليغ بالنتائج النهائية لاحتساب مدة التحقيق المعمق، النتائج التي تعتمد لتأسيس الضريبة المبلغة للمستأنف عليه بموجب إنذار رقم 2001/239 وليس بتبليغ النتائج المؤقتة التي يمكن لإدارة الضرائب مراجعتها متى كانت ملاحظات المكاف بالضريبة مبررة قانونا .وحيث أنه عملا بالمادة 131 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (هذه المادة ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 والتي نقلت أحكامها إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية) . يتعين تحت طائلة البطلان القيام بإجراءات التحقيق المعمق خلال مدة سنة .

حيث أن التحقيق المعمق محل النزاع قد تجاوز المدة المحددة مما يتعين معه القضاء بإبطال إجراءاته»⁽¹⁾.

ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق وأهم هذه الإجراءات:

- 1-الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- 2-الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
- 3-البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الإطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.
- 4-إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة(15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- 5-الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في إستمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).

⁽¹⁾قرار مجلس الدولة رقم 015559 الصادر بتاريخ 2005/04/19، الغرفة الثانية . نقلا عن فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص 202،203 .

6- إذا استدعى الأمر يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.

7- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

ثالثاً: التحقيق

تقوم دراسة الوضعية الجبائية للمكلف، على التحليل المفصل للتدفقات المالية وعلى الموازنة المنسجمة التي تسمح للمحقق بمراقبة التوازن الحاصل بين موارد المقر الجبائي بكل أنواعها وتكاليفه، سواء تعلق الأمر بأعباء نمط الحياة، استثمارات أو مصروفات أجزاها المكلف. أما عمل المحقق من خلال تقدير وضعية المكلف بالضريبة فإنه يلجأ الى عملية الموازنة المالية بمقارنة العناصر والمعلومات المحصل عليها، سواء أثناء التحضير لهذه العملية أو خلال مدة التحقيق (المداخل المصروح بها + العمليات العقارية (البيع والشراء) + القروض المبرمة) مع نفقاته الظاهرة ونمط حياته ووضعيته المالية، وهذه المقارنة تسمح للمحقق بتقييم التصريحات المكتتبه، وتوجيه الحوار والتحقيق القائم بينه والمكلف⁽¹⁾. هذه الدراسة أو المقارنة التي يقوم بها المحقق قد يترتب عنها وضعيتين:

الوضعية الأولى يكون مجموع المداخل يساوي أو يزيد بقليل عن مجموع النفقات وهي وضعية عادية لا ترتب أي إشكال.

أما الوضعية الثانية إذا استنتجت الإدارة الجبائية بأن حاصل المداخل يقل عن مجموع النفقات فإنها تعتبر ذلك بمثابة إخفاء لمداخيله، فتطلب من المكلف بالضريبة التفسيرات و التبريرات حول هذه المسألة باستعمال طلب التبرير والتوضيح، لكن يتعين عليها احترام كل الشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بطلب التبرير طبقاً للنصوص القانونية⁽²⁾ كما سبق الذكر.

(1) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 87.

(2) المادة 19 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

رابعاً: نتائج التحقيق المعمق

على المحقق أن يعطي تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية. و يأخذ هذا التقييم أحد الشكلين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي وإما رفضها.

1_ قبول المحاسبة: إذا كانت المحاسبة متطابقة مع أحكام المخطط المحاسبي الوطني، مستوفية لجميع الشروط الشكلية و الموضوعية، وأن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة و بالتالي تصح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية. على أن يتم التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول، أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة شخصياً و تصبح الضريبة محددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيها.

2_ رفض المحاسبة: تطبيقاً لأحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم التي تنص على ما يلي: " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية".

في هذه الحالة لا يكون للمكلف بالضريبة الحق في الإجراءات الاعتراضية مادام أنه لم يحترم الإجراءات والشروط المنصوص عليها في القانون، فتعتمد الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية الجانب، إذ أنها تفرض أسس الضريبة دون أخذ رأي أو رد المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

في الأخير بالرغم أن المشرع منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مجال البحث على المعلومات الجبائية التي تستعملها الإدارة الجبائية في تكوين أدلة و عناصر إثبات أسس الضريبة،

(1) فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص ص 173، 174.

إلا أنه بالمقابل منح للمكلف بالضريبة ضمانات يتعين على الإدارة احترامها أثناء ممارستها لهذا النوع من التحقيق الذي يعتبر في الوقت نفسه إجراء حساس وله آثار خطيرة لأنه يمس نوعا ما بالحرية الفردية للمكلف.

المطلب الثاني

حق إجراء المعاينة وحق الإطلاع

لقد منح المشرع الضريبي الجزائري صلاحيات و سلطات للإدارة الجبائية في مجال مراقبة التصريحات الجبائية تتمثل أساسا في ممارسة حق الإطلاع أو القيام بإجراءات التفتيش والحجز ويسمح لأعاونها بإجراء المعاينة في حالة وجود ممارسات تدليسية والإطلاع وتصفح الوثائق والمعلومات من أجل تأسيس الوعاء الضريبي. كما تشكل هذه المحاضر الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتيه.

الفرع الأول: حق إجراء المعاينة

حق المعاينة نوع من أنواع الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية اتجاه المكلف بالضريبة، وما يميز هذا الإجراء أنه لا يكون إلا في وجود ممارسات تدليسية والميزة الثانية لهذه العملية هو السلطة القضائية في الترخيص لإجراء المعاينة¹.

أولا: تعريف إجراء المعاينة

يقوم الإثبات في المنازعة الضريبية الضريبية على البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو المعاينات الميدانية بحيث يحرر أعوان إدارة الضرائب المؤهلين محاضر بالمهمة التي أسندت اليهم سواء تعلقت المحاضر بمعاينات ميدانية أو برقابة جبائية⁽²⁾.

نص قانون الإجراءات الجبائية على حق المعاينة "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم

(1) العبد صاحي، مرجع سابق، ص ص، 60، 59.

(2) المرجع نفسه، ص 28.

للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة" (1)

ثانياً: إجراءات المعاينة

إن القانون يلزم إدارة الضرائب باحترام كل الشروط الواجب اتخاذها قبل إجراء المعاينة والتي منها.

1- الإجراءات القضائية:

- إستصدار أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو أي قاضٍ يفوضه رئيس المحكمة لهذه المهمة و يتضمن هذا الأمر الترخيص لموظف إدارة الضرائب بإجراء المعاينة .

وينبغي الإشارة أن الطلب المقدم إلى رئيس المحكمة يجب أن يتضمن البيانات التالية .

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها .

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية (2) .

بحيث منح قانون الإجراءات الجنائية ومختلف القوانين الضريبية لمحاضر المعاينة قوة ثبوتية مطلقة بحسب مضمونها وعدد محرريها وصفتهم هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في 2001/07/30 حيث : « أنه فعلاً بالرجوع الى ملف الدعوى الأولى والاستئناف فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من اثبات التحقق الذي تم ضد المستأنف عليهما كان مطابقاً للمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن انشاء وتنظيم لجان التنسيق و الفرق المختصة

(1) المادة 34 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) المادة 35، المرجع نفسه.

للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، وأن تكون الفرق المختلط للرقابة بين مصالح وزارة المالية، ونظراً لكون المادة 11 من هذا المرسوم تشترط أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك غير أنه ثبت من الملف فعلاً بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط وهو ما جعل اجراء التحقيق باطلا لعدم احترامه للشروط المنصوص عليهما في المادة 13 من المرسوم المذكور»⁽¹⁾.

2- الإجراءات الإدارية:

لحساسية هذا الإجراء وخطورته، فإن ممارسته تتم تحت سلطة القاضي ورقابته، والمشرع وضع إجراءات جد صارمة يتعين احترامها وذلك تفادياً للعواقب التي قد تؤدي الى إلغاء وإبطال هذه العملية، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

أ- تبليغ الأمر بالمعينة: إن تبليغ الأمر الذي يرخص القيام بالمعينة يتم في عين المكان، أي حين القيام بالعملية، ويجب أن يبلغ الشخص المعني بالأمر أو ممثله أوالى أي شاغل للأمكنة بحيث تسلم إليه نسخة من ذلك الأمر مقابل إشعار بالاستلام أو إمضائه على محضر المعينة ويعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين في الإشعار، وفي حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأمكنة، يبلغ الأمر بعد إجراء المعينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁽²⁾.

ب- إجراء المعينة: ينتقل الأعوان المكلفين بالمعينة محترمين الإجراءات التي نص عليها المشرع وهي: " وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض، شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية. وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم بالاستعانة بمحضر قضائي. لا يمكن أن تتم عمليات المعينة

⁽¹⁾قرار مجلس الدولة رقم 001987، الصادر في 2001/07/30 الغرفة الثانية . نقلا عن فوضيل كوسه مرجع سابق، ص 149.

⁽²⁾ المادة 37/1، 2، 3 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، ويجب أن تتم هذه العملية بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأمانة⁽¹⁾.

يقوم الأعوان بمعاينة الممارسات التدليسية المرتكبة من طرف المكلف، كمارسة هذا الأخير لنشاط غير مصرح به و لا يملك سجل تجاري أو معاينة سلع أو منتجات موجودة في المخزن وهي محل عمليات البيع أو الشراء بدون فواتير الى غيرها من التجاوزات، بحيث يقومون بتقييد كل الملاحظات الممكنة مع السرعة في الجرد و الصرامة في التنفيذ⁽²⁾، ووجوب التزام ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية كتمان السر المهني واحترامهم الحياة الشخصية للمكلف ولا يمكن لهم تجاوز إطار هذه الزيارة، وعليهم كذلك تقادي كل تصرف أو عمل يكون خارج المهمة المسندة إليهم .

ج- تحرير وتبليغ محضر إجراء المعاينة: إثر الانتهاء من المعاينة التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ، يتم تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجلة .ويتضمن هذا المحضر " التعريف بالأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم(المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون..) ، كما يجب ذكر تاريخ وساعات التدخل، وأنه تم جرد الأشياء والمستندات و الوثائق المحجوزة مع وصفها .كما يتم التوقيع عليه و إرفاقه بمحضر أوقائمة الأشياء والوثائق التي تم جردها والموقع من طرف ممثل الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أو ممثله.

أما تبليغ محضر المعاينة، فتسلم نسخة مع محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأمانة، وتبلغ النسخة الأصلية الى القاضي الذي رخص بالمعاينة⁽³⁾.

ثالثا: نتائج حق إجراء المعاينة: ينتهي إجراء المعاينة الى نتيجتين محتملتين، الأولى و هي عدم توصل الإدارة الجبائية الى إثبات وجود ممارسات تدليسية بمفهوم المادة 36 قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم⁽⁴⁾، ففي هذه الحالة تنتفي المتابعات

(1) المادة 5،4/37 المرجع نفسه.

(2) العيد صالح، مرجع سابق، ص 62 .

(3) المادة 38 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(4) حدد المشرع الجزائري المناورات التدليسية والقرائن الدالة على ذلك، بموجب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

"تعتبر، على وجه الخصوص، ممارسات تدليسية، مايلي:

الجبائية و الجزائية .أما النتيجة الثانية لها صورتان، وهي عندما تكتشف الإدارة الجبائية أدلة وإثباتات تؤكد وجود أعمال غش أو ممارسات تدليسية⁽¹⁾، الأولى يتعرض من خلالها المكلف بالضريبة عن متابعات جزائية في إطار قانون الإجراءات الجزائية التي تحركها الإدارة الجبائية أو الجهات القضائية (النيابة العامة) باعتبارها ممثلة الحق العام و أنها تملك كل الأدلة على وجود أعمال غش أو ممارسات تدليسية لأن عملية إجراء المعاينة تمت تحت سلطتها ورقابتها .أما الصورة الثانية وهي المتابعات الجبائية في إطار التشريع الضريبي المتمثلة في إعادة تقويم أسس الضريبة، حيث أن المدير الولائي للضرائب وبعد استغلاله لنتائج العملية و الملاحظات المدونة في محضر إجراء المعاينة، فإنه يقوم وبعد أخذ رأي مديرية الأبحاث و التحقيقات (المديرية العامة للضرائب) ببرمجة المكلف بالضريبة المعني وبصفة استثنائية لإجراءات التحقيق سواء التحقيق في محاسبة المكلف أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف أو الرقابة على الوثائق التي يمارسها عموما المفتش الضرائب المختص إقليميا.

الفرع الثاني: الحق في الإطلاع

إن ممارسة هذا الحق من طرف الإدارة الجبائية يسمح لها بإثبات أسس الضريبة ومراقبة العناصر الخاضعة وصحة المعلومات والمعطيات الواردة في تصريحات المكلف ومدى مصداقيتها و قانونيتها.

أولا: تعريف حق الإطلاع: لقد عرّفت المادة 45 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم حق الإطلاع على أنه حق بموجبه يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع وتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية بقصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ إزاء أشخاص محددين بالقانون، و لقد حدد قانون الإجراءات الجبائية ثلاثة فئات من الأشخاص الخاضعين لحق

-ممارسة نشاط غير مصرح به؛

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع، بدون فاتورة ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها؛

-تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري؛

-كل مناورة تهدف الى تنظيم إفساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع الى دفع ضرائبه."

⁽¹⁾عيسى قسايسية، مرجع سابق،ص99.

الإطلاع: فالأولى تتعلق بالإدارات والهيئات العمومية و المؤسسات، حيث تطرق إليها في المواد من 46 إلى 50 من قانون الإجراءات الجبائية. أما الثانية فيكون لدى المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين بموجب المواد من 51 إلى 57 من نفس القانون. أما الفئة الثالثة تتمثل في الإطلاع لدى الوسطاء العقاريين ولدى الغير والتي نص عليها المشرع في المادتين 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

فمجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم الجزائري؛ و يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر وأوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، و إنها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية، غير أن هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منهم.

هو ذاته القانون الذي احتوى على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر أما الوثائق التي تخضع للالتزام بالإطلاع فهي محددة في كل الأوراق والدفاتر الحسابة والتي تتعلق بالمستندات والوثائق المهنية وكذا السجلات التي تتعلق بالجرد أو بالإحصاءات التي تبين الميزانية و جلات أو دفاتر تحويل الأسهم؛ كما يسمح للموظف من استنباط المعلومات منها سواء كانت ورقية يمكن قراءتها أو رقمية في حالة ما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية .

ثانيا: شروط الإطلاع: ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقا مطلقا يمكن ممارسته كيفما تشاء و إنما هو محدد بعدة شروط أهمها:

1- أن يكون الهدف من الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط.

2- أن يكون الأشخاص القائمين بالإطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.

(1) المرجع نفسه، ص 47.

3- أن يرسل إخطاراً إلى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة.

4_ أن يكون الإطلاع في نفس موقع العمل أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق والبيانات المطلوبة؛ أي بمركز العمل، و يقصد به، المكاتب، المعامل، المصانع، المشاغل، المخازن، الأراضي التي تستعمل كمصنع أو مستودع، و الأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت كورشنة البناء.

5- أن يكون في أوقات العمل الطبيعية و ليس في أوقات خارجة عنها .

ولا يحق للمحققين نقل السجلات أو المستندات التي توضع تحت تصرفهم بل يتحتم عليهم مراجعتها في مكانها، إلا أنه يمكنهم أخذ صور عنها يصدقها الخاضع للضريبة و إذا رفض ويذكر ذلك على الصورة المطابقة للاصل. أما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية؛ يحق لموظفي الإدارة الضريبية طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية والحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها.

و في حالة ما لم تتوفر لدى المكلف بالضريبة محلّ التحقيق هذه المستندات في مركز عمله، فيتوجب عليه بناءً على طلب الإدارة الضريبية إحضار هذه المستندات وإلا طبقت عليه طريقة التقدير التلقائي، أو فرض غرامات عليه⁽¹⁾.

في الأخير، يبقى حق الإطلاع، طلب المعلومات، التفسيرات و التبريرات وسيلة حوار بين الإدارة الجبائية و المكلفين ذات طابع كتابي أو شفاهي في بعض الحالات ، تستعملها من أجل الحصول على أكبر قدر من المعلومات ولمعطيات لتكوين أدلة الإثبات لإعادة النظر في تصريحات المكلفين ومن ثمة مراجعة أسس الضريبة، لكن ما يمكن ملاحظته هو أن الإدارة تستعملها لإسناد و قلب عبء الإثبات الى المكلف خاصة لما تطلب منه تبريرات حول معلومات وردت في تصريحه، بالرغم أن المشرع منح لها سلطات واسعة للتدخل مباشرة للبحث في محاسبة المكلف و التدقيق في وضعيته المالية وهذا عن طريق الرقابة الجبائية أو التحقيقات.

(1) فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 64.

الفرع الثالث: القيمة القانونية للمحاضر الضريبية

يقصد بالمحاضر الضريبية مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية⁽¹⁾. وتشكل هذه المحاضر الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتيه وما تتضمنه من معاينات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات وفقا للقانون العام، ويقوم أعوان الإدارة الجبائية المفوضون والمحلّفين قانونا بتحريرها بعد قيامهم بمعاينة للمخالفات الضريبية أو إجراء تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة و هذا بغرض إثبات ما توصلوا إليه من مخالفات ارتكبتها هذا الأخير. وتخضع هذه المحاضر الى شكليات منصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة. وينجم عن ذلك اتخاذ تدابير وإجراءات كالحجز والمعاينات المادية بقصد إكتشاف وإثبات الدليل القاطع بتحرير محاضر تقدم الى القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أولاً: القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية

إن القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية تظهر في التحرير و بحسب عدد الأعوان المتدخلين لتحريرها.

1- الحالة التي يكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في اطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشر المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة لتوفرها على جميع الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون والأعوان المحررين لها والأفراد المحررة ضدهم عند إجراء تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو إجراء المعاينة أو الإطلاع، إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 146، 147.

2- الحالة التي تكون فيها المحاضر ذات حجية نسبية:

يتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات، وكذلك المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون واحد ومن طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية فإذا كانت محررة من قبل عون واحد في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء الى أن يثبت العكس إذا ثبت في هذه المحاضر أفعال كتملص من دفع كل أو جزء من المبلغ المستحق للدفع وبالتالي يكون المكلف بالضريبة قد أخل بالتزاماته تجاه الخزينة العمومية⁽¹⁾.

ثانيا: حدود حجية المحاضر الضريبية

المشرع أعطى للمحاضر الضريبية قوة إثبات في حالة مراعاة الشروط الشكلية والموضوعية له، وأعطى بالمقابل للمكلفين بالضريبة في إطار حماية حقوق الدفاع أجاز لهم الطعن في هذه المحاضر عن طريق البطلان كما أنه يمكن اللجوء إلى الطعن بالتزوير.

1- الطعن ببطلان المحاضر الضريبية

لقد أجاز قانون الإجراءات الجبائية الطعن بالبطلان في المحاضر الضريبية و عليه حالات البطلان نجدها تتعلق ب:

_ عدم إختصاص محرر المحاضر: فإذا كانت محررة من قبل عون واحد، في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء الى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى أن يطعن في تزويرها⁽²⁾.

_ عدم مراعاة الشكليات المتعلقة بتحرير المحاضر⁽³⁾، لقد اخضع قانون الإجراءات الجبائية تحرير المحاضر إلى شكليات معينة سابقة ولاحقة على تحرير المحاضر وكذلك شكليات أخرى تتعلق بمضمون المحاضر ويترتب على مخالفتها البطلان وعليه فهي إجراءات واجب الإلتزام بها تحت طائلة البطلان. فيترتب على بطلان المحاضر الضريبي إبطاله بحيث يصبح لاغيا.

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 150.

(2) المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

(3) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، صص 177، 178.

2- الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية

لم يتعرض قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم لإجراءات الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية¹.

(1) فارس السبتي ، المرجع نفسه، ص184.

ملخص الفصل الأول:

إن الوسائل المخولة للمكلف بالضريبة من أجل إثبات تصريحاته و تدعيمها متنوعة ومتعددة فمنها ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي، و منها ما هو مستمد من القانون التجاري وأخرى تضمنها النظام المالي المحاسبي، لقد تم عرض في هذا الفصل التصريحات الجبائية الخاصة بالنظام الجبائي الجزائري، وقدرة الرقابة الجبائية باعتبارها أداة تقابل فحص هذه التصريحات على تحقيق الجودة بمستوى معلوماتها. هذا من خلال العديد من العناصر المترابطة فيما بينها والتي تشكل حلقة متكاملة تضي وتضمن المصدقية والدقة بمعلومات التصريح الجبائي.

تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدري بمقدرته التكلفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه.

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكّنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين وان يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته.

يسهّل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛ حيث تبقى التصريحات والإقرارات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبته أعلى الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للإقتطاع الجبائي.

الفصل الثاني

الإثبات الضريبي في حالة النزاع القضائي

أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم.

وبهذا الخصوص حدد القانون الجهات القضائية المختصة بمثل هذه المنازعات تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المتمثل في التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، أي أن القضاء الإداري هو المختص بهذا النوع من المنازعات الإدارية⁽¹⁾.

إضافة إلى إجراءات رفع الدعوى الضريبية التي ميز بها المشرع هذه الدعوى عن الدعوى الأخرى، فإن عملية التحقيق فيها تخضع كذلك لإجراءات خاصة، إذ تخضع لإجراء التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق والخبرة ، وهي الإجراءات الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مواد الضرائب المباشرة⁽²⁾.

إن الدعوى الضريبية تخضع لإجراءات التحقيق و التفحص حتى يتأكد القاضي من مزاعم الطرفين ومدى جديتها و صحتها حتى يحقق العدالة الجبائية الحقيقية فينصف الطرفين من المكلف بالضريبة و مصالح الدولة⁽³⁾.

الإثبات أمام القضاء الإداري ذات طابع خصوصي، فإذا كان مبدأ حياد القاضي في المادة المدنية نتيجة للطابع الاتهامي للإجراءات، فإن مبادرة القاضي الإداري تتبع في ميدان الإثبات من الطابع التحقيقي للإجراءات الإدارية، فالتحقيق في المنازعات الإدارية ذو طابع إجباري على خلاف المواد المدنية التي لا يلجأ فيها إلى التحقيق إلا على سبيل الاختيار⁽⁴⁾.

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص37.

(2) بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق بن عكنون، ص39.

(3) حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص33.

(4) لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص10.

عندما يقدم المكلف بالضريبة دعوى ضريبية أمام الهيئة القضائية المختصة، فالمسألة التي تطرح هي، هل أن المكلف بالضريبة عليه عبء إثبات ما تقدم به أو أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية؟ (المبحث الأول) ، وللاِثبات أهمية قانونية وعملية في فض النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية⁽¹⁾. طرق الإثبات في المنازعات الضريبية تعد من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية(المبحث الثاني)، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها.

(1) عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012 ، ص662.

المبحث الأول

عبء الإثبات الضريبي

يعد الإثبات عبء ومهمة صعبة بالنسبة لمن يتحمله، إذ يناط به إثبات أمر تتوقف عليه النتيجة النهائية للدعوى، بينما يقف خصمه موقف المتفرج لما يجري، ويزيد الأمر صعوبة أن عناصر الإثبات تكون في أغلب الأحيان نادرة ومشكوك فيها، وهذا ما يفسر الاسم الذي يطلق عليه وهو "عبء الإثبات أي مركز يفرض فيه القانون على المدعي القيام به لمصلحته الذاتية"، ومخالفة هذا العبء القانوني يؤدي إلى فوات المصلحة التي يستهدفها العمل⁽¹⁾.

المقرر أن البيئة على من ادعى ، مما افاده أن يتمسك بمسألة معينة، يلتزم بأن يقيم الدليل عليها، سواء كان مدعيا أو مدعيا عليه، وبالتالي اذا رفع المدعي دعواه وجب عليه أن يقيم الدليل على ما يدعيه، ومن ثم يتحمل عبء إثبات ما يدعيه⁽²⁾.

لقد تم تعريف عبء الإثبات على أنه إلزام المشرع لأحد الخصمين بإقامة الحجة على ما يدعيه و الإقضي لخصمه، ومسألة تحديد من يقع عليه عبء الإثبات لها أهمية كبيرة إذ يترتب على عجز المكلف بالإثبات قانونا خسارته للدعوى، لذلك اعتنت الإرادة التشريعية بتوزيع عبء الإثبات نظرا لما ذلك من أثر على مركز الخصوم في الدعوى⁽³⁾.

كما سبق لنا أن رأينا في الفصل الأول أنه قد يحدث خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فالأول يرى بأن تصريحاته صحيحة ومدعمة بكل الوثائق والعناصر الإثباتية، أما الإدارة فتتمسك بضرورة تصحيح أسس الضريبة سواء باستعمالها الإجراءات الوجيهة أو الإجراءات الأحادية وفي أغلب الحالات يعتبرها المكلف غير جدية وفاقدة للشرعية القانونية، وبرجوعنا إلى التشريع الضريبي الجزائري نجد أنه لم يحدد صراحة الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات عند منازعة أسس الضريبة .

(1) الياس جوادي، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية "دراسة مقارنة"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، 2013. 2014، ص70.

(2) أنور طلبه، الوسيط في شرح قانون الإثبات، المكتب الجامعي ، الإسكندرية، ص25.

(3) صبري السعيد محمد، الإثبات في المواد المدنية و التجارية طبقا لأحدث التعديلات و مزيدة بأحكام القضاء، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2008 ،ص30.

فإنه يجب علينا دراسة الأساس وأالقاعدة التي نرتكز عليها لإسناد عبء الإثبات سواء للإدارة الجبائية (المطلب الأول) وعبء الإثبات الواقع على عاتق المكلف بالضريبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

عبء الإثبات الواقع على عاتق الإدارة الجبائية

النظام الجبائي التصريحي يعتمد أساسا في فرض الضريبة على التصريحات التي يقدمها المكلف، ويسمح هذا النظام نظريا للمكلف الذي قام بتصريح مداخله طبقا للتشريع الضريبي الاستفادة من قرينة صحة تصريحاته، وذلك بإسناد عبء إثبات عدم صحتها وصدقها إلى الإدارة الجبائية من جهة، كما تجد هذه الأخيرة نفسها مرتبطة في مجال فرض الضريبة بهذه التصريحات من جهة أخرى.

الفرع الأول: قرينة صحة التصريح الجبائي

إن قرينة صحة التصريح الجبائي كأساس ومصدر لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية، لكن في التشريع الجبائي الجزائري الجاري به العمل لا يوجد أي أساس قانوني واضح وصريح لتلك القرينة بالرغم من أنها مكرسة عمليا، كذلك في ظل غياب الاجتهادات القضائية في هذا المجال.

أولا: أسس قرينة صحة التصريح الجبائي

بما أن النظام الجبائي التصريحي هو المطبق في الجزائر فيستلزم الأمر الإعراف بأن عبء الإثبات يقوم على عاتق الإدارة الجبائية على أساس أن تصريحات المكلف تتمتع بقرينة صحتها.

1- الأساس القانوني لقرينة صحة التصريح الجبائي:

المشروع لم يشر إلى قرينة صحة التصريح الجبائي في نص قانوني صريح، ماعدا في مادة التسجيل حيث نص على أن عدم صحة التصريحات يمكن تقديمها بشتى وسائل الإثبات المقبولة في قضايا التسجيل⁽¹⁾. حيث كان على المشروع الضريبي أن يدرج هذه القاعدة ضمن قانون

(1) المادة 43 من امر رقم 76-105 مؤرخ في 9/12/1976، يتضمن قانون التسجيل.

الإجراءات الجبائية و نصه على هذه القرينة يعتبر دعامة أساسية للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

ففي ميثاق المكلف بالضريبة نص صراحة على أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي و أن الضريبة لا تؤسس إلا بناء على العناصر المدرجة في التصريح الجبائي مع تأويل الصدق في تصريحات المكلفين وما على الإدارة الجبائية إلا إثبات و تبرير عدم صحتها⁽¹⁾، وبذلك تعتبر قرينة قانونية فعلا ومصدر لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية في حالة قيام منازعة . وبالتبعية فإن عبء إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية وهو شئ منطقي و مبرر نظرا لما منح لها المشرع من وسائل قانونية وصلاحيات واسعة تستطيع بواسطتها إثبات عدم صحة محتوى هذه التصريحات . كما تعتبر قرينة الصحة و المصادقية التي يتمتع بها التصريح الجبائي النتيجة الطبيعية لمبدأ التصريح التلقائي للضريبة، لذلك أجمع الفقهاء على اعتبار ان سحب هذه القرينة يؤدي حتما الى تدمير كامل النظام الجبائي القائم على واجب التصريح التلقائي و الى نفور المكلفين بالضريبة من هذا الواجب و اللجوء الى وسائل الغش و التهرب الجبائي⁽²⁾.

2 - الأساس القضائي لقرينة صحة التصريح الجبائي:

كما تجد هذه القرينة مكانتها في الاجتهادات القضائية، بالرغم من قلة هذه الأخيرة ففي بعض القضايا أقر مجلس الدولة بصحة التصريح الجبائي لعدم تمكن الإدارة الجبائية من إثبات عكسه باستعمال الطرق القانونية، فمثلا في قراره رقم 0008874 المؤرخ في 20 ماي 2003 «حيث أبطل ضريبة فرضت تلقائيا من قبل مديرية الضرائب لولاية ميله على شركة ذات المسؤولية المحدودة مختصة في البيع المواد الغذائية بالجملة وذلك لعدم إتباع الإدارة لإجراءات مراجعة رقم أعمال الشركة المصرح به بالطرق القانونية»⁽³⁾. كما أيد في قضية أخرى قرار صادر عن مجلس قضاء البويرة يقضي برفض الدعوى لعدم التأسيس، « يث طلب فيها المستأنف تعيين خبير لتحديد

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة ، مرجع سابق، ص 12 .

(2) سفيان البرجي، معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002 المنظم بتونس من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، مداخلة منشورة في الموقع الالكتروني ([http www. profiscal.com](http://www.profiscal.com))، ص 08.

(3) قرار غير منشور مأخوذ من مطبوعة صادرة عن مديرية التكوين القاعدي، المدرسة العليا للقضاء، مطبوعة حول مجموعة قرارات قضائية تتعلق بالاجتهاد القضائي و الإجراءات المتبعة في المرحلة القضائية في مجال المنازعات الضريبية، الجزائر، أبريل 2006، نقلا عن عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص ص.125، 124.

نشاط تعاونيته، و أقر مجلس الدولة بأن مديرية الضرائب لولاية البويرة اعتمدت في تأسيسها للضريبة على تصريحات المستأنف»⁽¹⁾. فمن خلال هاتين القضيتين اعتبر مجلس الدولة بأن تصريحات المكلف بالضريبة تبقى صحيحة و يتعين على الإدارة الجبائية إثبات عكسها بالطرق و الإجراءات القانونية المنصوص عليها.

ثانيا :عبء الإثبات للإدارة الجبائية استنادا لقرينة صحة التصريح الجبائي

قرينة صحة التصريح الجبائي يستند عليها القاضي كأساس لإسناد عبء الإثبات الى الإدارة الجبائية من خلال:

1 -حجية التصريح الجبائي في مواجهة الإدارة الجبائية :احترام المكلف بالضريبة الشروط القانونية والإجرائية للتصريح الجبائي وإيداعه بصورة تلقائية لدى المصالح الجبائية⁽²⁾، فإنه يكتسب حجية أمام الإدارة الجبائية لان المكلف بالضريبة قام بالتزاماته التصريحية وهي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها النظام الجبائي التصريحي، ويبقى على الإدارة إثبات عكس المعطيات الواردة في هذا التصريح و ذلك باستعمالها الطرق القانونية المخولة لها .كما أن التصريح الجبائي يحصن المكلف بالضريبة من الإجراءات التلقائية التي تتخذها الإدارة ضده وينشئ قرينة لصالحه يتخذها القاضي كأساس أو مبرر لإسناد عبء الإثبات الى الإدارة الجبائية.

2- طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي : للإدارة الجبائية حق مراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة بالطرق القانونية المنصوص عليها، وهذا بالرغم من اعتبار أن التصريحات الجبائية الصحيحة ترتب أثارها القانونية ولها حجية في مواجهة الإدارة الجبائية، ويبقى لهذه الأخيرة إمكانية إثبات عدم صحتها، وهذه الإمكانية فهي مبرر لاعتبار وتكييف قرينة صحة التصريح الجبائي بأنها قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، وتستطع الإدارة الجبائية تعديل تصريح المكلف بالضريبة بعد مراجعته وذلك بناء على ما توفر لديها من معطيات و معلومات من دون إلغاء ما جاء فيه

(1) قرار رقم 012509 المؤرخ في 21 سبتمبر 2004 ، قرار غير منشور مأخوذ من وثيقة صادرة عن المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية، المديرية العامة للضرائب، و هي وثيقة تتعلق بتصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، الجزائر 2006، نقلا عن عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 125.

(2) المادة 20 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

من بيانات وأرقام بشكل كلي، وهي ملزمة بأن تؤسس الضريبة بناء على ما ورد فيه من معطيات صحيحة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: مفهوم التصحيح الجاهي.

سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى المقصود بالتصحيح الجاهي ثم إلى إجراءات سيره.

أولاً : المقصود بالتصحيح الجاهي

يعتبر التصحيح الجاهي المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي، إذ يجوز للإدارة الجبائية أن تطبقه على كافة الضرائب و الرسوم، و هو ما نص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، مؤكداً على ضرورة احترام الإدارة الجبائية للضمانات القانونية التي تمنح للمكلف بالضريبة خلال عملية التصحيح الجبائي، وإلاّ اعتبرت جميع تصرفاتها باطلة فالإدارة الجبائية ملزمة باحترام كل الضمانات و الإجراءات التي تدخل ضمن التصحيح الجاهي. على عكس الإجراءات التي يخضع لها التصحيح التلقائي باعتبارها رد فعل على سوء نية المكلف بالضريبة.

لابد من التذكير على أن مبدأ الجاهية مبدأ عام وشامل في القانون الإداري و بالأخص في القانون الجبائي ويقصد به إتاحة الفرصة أمام جميع المواطنين لمناقشة مزاعم خصومهم والرد عليها فكل خصم له حق الإدعاء وحق الدفاع، كما له أن يطلع على المزاعم والإدعاءات المقدمة في النزاع ويناقشها وكذا الوثائق التي يقدمها خصمه و له أن يحضر الإجراءات المتعلقة بالإثبات والأدلة مثل التحقيقات والخبرة.

إذن فالإجراء الجاهي أو كما يسميه البعض بالإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة و تسمح له بمعرفة كل من يتعلق بالتوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت عليها من ناحية ثانية.

(1) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص129.

إن اللجوء إلى هذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع لها مما يؤدي إلى تقليل عدد المنازعات الجبائية بين الطرفين، وكذا مواجهة جميع الوضعيات المحتملة بينهما، ولن يتأتى ذلك إلا بالاتفاق فيما بينهما. (1)

نص المشرع الجزائري على ضرورة إتباع الإدارة الجبائية الإجراءات الوجيهة في تحديد أسس الضريبة من خلال المواد 19، 20، 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ولقد تطرق لها المشرع في إطار مراقبة تصريحات المكلفين سواء تعلق الأمر بطلب المفتش التوضيحات والتبريرات أثناء مراقبته للتصريحات أو نتيجة استعمال الإدارة لسلطاتها في مجال التحقيق في المحاسبة أو التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف. وما يمكن الإشارة إليه هنا لا مجال لتطبيق هذا الإجراء من دون وجود تصريح المكلف بالضريبة، كما أن مبرر استعمال الإجراءات الوجيهة من طرف الإدارة هو عدم اقتناعها بالأدلة و الحجج المقدمة من طرف المكلف أثناء اكتتاب تصريحاته، و تطبيق هذا الإجراء لا يعني أن المكلف تخلف عن الالتزامات المفروضة عليه قانونا لان في هذه الحالة ستتبع هذه الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة، بل أن تطبيق الإجراءات الوجيهة يفترض بأن كل طرف ينظر الى نفسه على أنه على صواب ولا يوجد إخلال بالالتزامات القانونية.

ثانيا: إجراءات التصحيح الوجيه

سبق الذكر على أن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق المتوصل إليها وحتى إذا لم يوجد أي تقويم فلا يمكن للإدارة الجبائية البدء في عملية التصحيح الوجيه إلا بعد أن تخطر المكلف بذلك عن طريق إشعار بالتقويم والذي يجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بما يسمح للمكلف بالضريبة أن يقدم ملاحظاته وقد تجري في هذه الحالة محادثة بين طرفي العلاقة الجبائية؛ أي بين الإدارة الجبائية والشخص محل التصحيح الوجيه حول النتائج المبلغة وهنا يجب الإشارة على أن الاشعار بالتقويم يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية:

1- تحديد النتائج المتوصل إليها بعد التحقيق كالزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة.

(1) فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص ص. 214، 215.

2- أن يكون الإعلام برسالة موسى عليها مع إشعار بالتقويم، و هذا ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

3- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً و مبرراً تبريراً كافياً بما يعطي المجال للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة إلاّ إذا قبلها صراحة أو أنه لا يقدم أي رد في الآجال القانونية الممنوحة له مما يسمح لإدارة الضرائب من تحصيل الزيادات المقترحة من طرفها. أما في حالة صياغة ملاحظات من طرفه و تقديمها إلى الإدارة الجبائية لرفضه كلية الزيادات المقترحة، ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الرد على هذا الرفض، بنتيجتين:

• أن تتنازل عن الزيادات المقترحة من طرفها.

• ولما أنها ترفض ملاحظات المكلف بالضريبة؛ وهنا يجب على الإدارة وفي إطار حماية المكلف بالضريبة تسبب ردها، لإعطائه فرصة مناقشة الرفض من خلال الطعون اللاحقة. رغم أن هذه الطعون لا تمنع إدارة الضرائب من تحصيل الزيادات التي تمسكت بها.

يقصد بالطعون اللاحقة تلك الطعون التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بعد عملية تحصيل الضريبة المفروضة، كالطعن التدريجي أو الطعن الولائي أي أمام المدير الولائي للضرائب، أو الطعن القضائي وهنا يتجه المكلف بالضريبة إلى القضاء لأجل حلّ المشكلة أو المنازعة الجبائية.

4- لقد منح المشرع الضريبي أجال للرد على اقتراح الإدارة المتعلق بإعادة التقويم الوجيهي و ذلك حسب طبيعة الإجراء المتخذ، فإذا تعلق الأمر بإعادة التقويم الوجيهي الناتج عن التحقيق في المحاسبة أو عن التحقيق في الوضعية الجبائية للشخص يمنح للمكلف بالضريبة أجل أقصاه أربعون (40) يوماً⁽²⁾، أما إذا كنا أمام التصحيح الوجيهي بسبب طلب التبرير و التوضيح الذي يلجأ إليه المفتش الحائز على الملف الجبائي للمكلف من أجل مراقبة تصريحاته، فيمنح له أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً⁽³⁾.

(1) العبد صالح، مرجع سابق، ص50

(2) المادة 6/20 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(3) المادة 19 /4، المرجع نفسه.

غير أنه قبل انقضاء هذا الأجل وفي إطار الحوار الوجيه بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية فإنه يمكن مناقشة الأسس التي فرضت بها الضريبة مما يزيد في ضمانات المكلف بالضريبة في خلال هذه الفترة.

5- يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه.

6- يجب أن يذكر فيه أن له الحق في الاستعانة بمستشار باعتباره ضماناً أساسية ينص عليها القانون.

كخلاصة يمكن القول أن إتباع الإدارة الجبائية للإجراءات الوجيهة لإعادة تقييم أسس الضريبة من جهة، و اعتبار تصريحات المكلف أنها صحيحة إلى غاية إثبات عكسها من جهة أخرى، كمبررين وسببين يتخذهما القاضي الإداري لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية. كما أن هناك بالمقابل أسباب ومبررات أخرى يركز عليها هذا الأخير لإسناد عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة منها إتباع الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية أو التلقائية لتحديد أسس الضريبة، وهي إجراءات التسوية الجبائية وفق إجراءات غير وجاهية⁽¹⁾.

المطلب الثاني

عبء الإثبات الواقع على عاتق المكلف بالضريبة

ان الإجراءات الأحادية أو التلقائية التي تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلف من أجل تحديد أسس الضريبة سبب يركز عليها القاضي لإسناد عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة و عليه سنتطرق إلى إلى مفهوم التصحيح الجبائي و حالات اللجوء إليه (الفرع الأول) و إلى إجراءات سيره (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم التصحيح التلقائي (الإجراءات الأحادية أو التلقائية)

في ظل النظام الجبائي التصريحي، المكلف بالضريبة ملزم باحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليه، غير أنه قد تقوم الإدارة الجبائية بالفرض التلقائي بصفة انفرادية إيماناً على

(1) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص140.

مقتضيات قانونية عند عدم تقديم المكلف بالضريبة للإقرار الضريبي أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، و بالتالي فإن الإدارة الجبائية لا تلجأ إلى هذا النوع من الإجراء إلا إذا توفرت حالات محددة قانوناً.

أولاً: المقصود بالتصحيح التلقائي

إذا لم يحترم المكلف بالضريبة التزاماته القانونية اتجاه إدارة الضرائب لها الحق في أن تقوم بعملية التصحيح التلقائي إذا ما توفرت لديها حالات محددة قانوناً⁽¹⁾ ويختلف التصحيح التلقائي عن التصحيح الوجيه من حيث المفهوم و من حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أخل بالتزاماته و بالرجوع الى التشريع الضريبي الجزائري نجده قد نص على إجراءات أعمالها وتطبيقها فقط دون أن يعرفها أو يحدد مفهومها .

نص على هذه الإجراءات بموجب قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. كما أن الإدارة تقوم بتقويم أسس الضريبة دون إشراك المكلف في إطار إجراءات تختلف تماماً عن تلك الإجراءات الوجيهة من حيث أنه لا يمنح للمكلف بالضريبة الضمانات التي أقرها لصالحه في إطار الإجراءات الوجيهة⁽²⁾ وقد اورد المشرع الجزائري في المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية الحالات التي تلجأ إليها الإدارة إلى عملية التصحيح التلقائي بفرض الضريبة المؤسسة من قبلها و يكون دور المكلف بالضريبة في هذه الحالة منعماً على أن تحترم الإدارة الجبائية مجموعة من الإجراءات في سير هذه العملية.

ثانياً: أنواع الإجراءات الأحادية أو التلقائية

الإجراءات الأحادية أو التلقائية تتخذ صورتين و يطبق كل نوع حسب الحالة، ومن خلال تسميتها تظهر طبيعتها الأحادية:

1- التصحيح التلقائي: في غياب التعريف التشريعي لهذا الإجراء عرفه الفقه على أنه إجراء يسمح للإدارة الجبائية بتحديد الأسس الضريبية بإرادتها المنفردة، وتجسد ذلك أساساً بحرمان

(1) المادة 44 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص142.

المكلف بالضريبة من كل الإجراءات الوجيهة، ويفقد كذلك حق الاستفادة من قرينة الصحة و المصدقية المرتبطة بتصريحاته، ويطبق هذا الإجراء في حالة اكتشاف الإدارة الجبائية بأن هناك نقص في التصريح الجبائي أو مخالفة المكلف للإجراءات و الأنظمة القانونية و الاقتصادية المعمول بها.

إذا رفض هذه الأسس الضريبية عليه إثبات أمام القاضي الفاصل في المواد الضريبية بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ⁽¹⁾ فيها كما يعتبر هذا الإجراء كذلك أحد الأسباب التي تساهم في اختلال التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية و حقوق المكلف بالضريبة، وبموجبه كذلك تسمو المنفعة العامة للخرينة العمومية على المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى أن المشرع نص على هذا الإجراء في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽²⁾ في عدة مواد وذلك تحت تسمية إجراءات فرض الضريبة التلقائية، ثم بعد ذلك تبنى مصطلح التقييم التلقائي في قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة لإجراءات التصحيح التلقائي فإن الإدارة الجبائية غير ملزمة بتبليغ الى المكلف بالضريبة أسس الضريبة المحددة تلقائياً من أجل تقديم ملاحظاته و مناقشتها بل أنها تقوم مباشرة بتبليغه جدول التسوية ومن ثم يكون له الحق في الاعتراض عليه .أما الاستثناء الوارد على هذه الحالة هو عندما يقدم المفتش الى المكلف بالضريبة طلب يدعوه فيه الى تقديم محاسبة دقيقة من حيث الشكل و كفيلة بتبرير النتائج المصرح بها، و إذا اقع المفتش بتلك المحاسبة فإنه يتخلى عن إجراءات التصحيح التلقائي ويلجأ الى إجراءات التصحيح الوجيهي⁽³⁾ ، لكن إذا عجز المكلف ولم يستطيع تقديم هذه المعلومات أو الأدلة أو الإثباتات فإن الضريبة تصح تلقائياً و يتم تبليغ المكلف جدول التسوية من أجل التحصيل.

كما حدد المشرع الضريبي حالات تطبيق هذا الإجراء وعدم تركه الحرية للإدارة لممارسة هذا الإجراء نظراً لخطورته فقد ورد ذكر هذه الحالات أي حالات التحديد التلقائي أو التصحيح

⁽¹⁾ المرجع نفسه، ص148، نقلا عن Kamoun Feriel, La Preuve en droit fiscal, Mémoire pour l'obtention dudiplôme d'études approfondies en droit des affaires, université de Sfax, Faculté deDroit, Tunisie 2001/2002 ,p,36 .

⁽²⁾ -المواد192 196 285 و 318 من أمر رقم 76-101 ، مرجع سابق.

⁽³⁾المادة 8/19 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

التفائلي للضريبة في المادة 44 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم⁽¹⁾ ومن خلال استقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري قد قيد من حرية الإدارة الجبائية في استعمال الفرض التفائلي ضد المكلف بالضريبة ما دام أن هذا الأخير تنقص مساهمته في هذه العملية، فلجأ المشرع إلى تحديد على سبيل الحصر لا المثال الحالات التي تلجأ

(1) تنص المادة 44 من القانون رقم 01-21 على مايلي:

يتم التقييم التفائلي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى: عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛

في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛

في حالة عدم إكتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها المادتين 76 و 77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته؛

على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة، عن المجموع المعفى من الضريبة؛

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

في حالة رفض المحاسبة الذي يتم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 31 أعلاه؛

على كل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة ومداخله العينية على المجموع المعفى، ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية. =

=وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة، يحدد أساس فرض الضريبة، عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل العينية، منقوص من مبلغ المداخل المعفاة من الضريبة بمقتضى المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة.

وفي الحالة المشار إليها في هذه الفقرة، يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة الى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته.

ويحدد أساس فرض الضريبة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المقطع السابق دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحا برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا. إن النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل المشار إليها أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدى عدة سنوات.

كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها بالجزائر؛

في حالة الاختلاف مع المفتش، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإغفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.

الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي للضريبة. و أن تكون الإدارة ملزمة باحترام مجموعة من الإجراءات التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء هذه العملية.

2- التقدير التلقائي: لقد عرفه الفقه على أنه الإجراء التي تتخذها الإدارة الجبائية عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها أو يتهرب من التزاماته الجبائية وهو عبارة عن رد فعل من قبل الإدارة مقابل التصرف السلبي للمكلف في رفضه التعاون مع الإدارة الجبائية .

نفس المفهوم نص عليه المشرع الجزائري وذلك بترتيب الأحكام المتعلقة بهذا النوع في مادة وحيدة وذلك في المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث أن الإدارة الجبائية تحدد مبلغ الضريبة المستحق على المكلفين الذين لم يستوفوا التزاماتهم المنصوص عليها بموجب التشريع الضريبي، وذلك على أساس تقدره تلقائياً⁽¹⁾. كما يمكننا الإشارة الى أن التقدير التلقائي يشبه نوعاً ما التقييم التلقائي في تحديد أسس الضريبة، بحيث تحدده الإدارة الجبائية مباشرة و فوراً، لكن يختلف عنه في كون مجالات تطبيق التقدير التلقائي ضيق ومحدود⁽²⁾.

إن مجالات تطبيق التقدير التلقائي تطبقها الإدارة الجبائية و تلجأ إلى هذا الإجراء حالة تأخر المكلف بالضريبة في إيداع تصريحاته الخاصة بالمداخيل النوعية، ولا يطبق على كل التصريحات كما هو عليه الحال في إجراءات التقييم التلقائي، وهذه نقطة تظهر إستقلالية الإجراءين من خلال لجوء الإدارة الجبائية الى عملية التقدير التلقائي فيما يتعلق بالمداخيل النوعية، وهذا حتى لو قام المكلف بالضريبة بإيداع و إكتتاب تصريحاته المتعلقة بالدخل الإجمالي لأن هذا الأخير لا يمكن تصحيحه إلا بإتباع الإجراءات الوجيهة.

بالرجوع الى أحكام المادة 130 السابقة، نجد بأن الإدارة الجبائية لا يمكنها تطبيق هذه المادة أو هذا الإجراء إلا بإثباتها أن المكلف بالضريبة لم يقم بإيداع تصريحاته المتعلقة بالمرتبات والأجور أو أنه تأخر في إيداع تصريحاته، بعد ذلك تقوم الإدارة مباشرة بتقدير الضريبة وفق الإجراءات التالية.

فالمستخدمين أو المدنيين بالراتب الذين لم يقدموا تصريحاتهم خلال عشرين (20) يوماً الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي ولم يوفوا بالتزاماتهم التصريحية، تقوم الإدارة الجبائية في نهاية

(1) المادة 130 من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص146.

الشهر الموالي أو الثلاثي أي بعد عشرين يوم المحددة أعلاه، بتحديد تلقائياً المبلغ المستحق بشأن الضريبة على الدخل المتعلقة بفئة الأجور و المرتبات الخاصة بكل شهر من الشهور التي تأخر دفع المستحقات، وتحسب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20 % على أساس تقدره الإدارة الجبائية تلقائياً، بعد ذلك يقوم العون المراقب بتبليغها الى المكلف بالضريبة في ظرف مغلق مع الإشعار بالاستلام، كما يتعين على المدين بالضريبة أن يدفعها خلال عشرة (10) أيام التالية لتاريخ التبليغ، وفي حالة عدم دفعها خلال هذا الأجل تطبق عليه عقوبات و غرامات بنسب محددة بموجب التشريع الضريبي، ويتم تحصيل المستحقات الضريبة و العقوبات و الغرامات المالية عن طريق جدول التحصيل .كما يمكن الإشارة هنا أن المشرع الجزائري لم يشر الى الشروط المتعلقة سواء بمضمون الإشعار بالتبليغ أو إجراءاته⁽¹⁾.

على الإدارة الجبائية التقيد ببعض الإجراءات و الشروط قبل اللجوء الى تطبيق التقييم التلقائي ، وبالرجوع الى أحكام التشريع الضريبي نجد أن المشرع الجزائري ميز بين حالتين لفرض الضريبة تلقائياً، الحالة الأولى تقتصر الإدارة الجبائية على تحديد أسس الضريبة المحددة تلقائياً، بعد ذلك تقوم بإعداد جدول ضريبي من أجل تحصيل الضريبة المستحقة أي قابل للاستحقاق فوراً ومباشرة .أما الحالة الثانية فالمشرع ألزم الإدارة الجبائية قبل تحصيل الضريبة تقوم بإشعار المكلف بالنتائج التي توصلت إليها من جراء تطبيق إجراء التقييم التلقائي⁽²⁾.

الفرع الثاني: أثر الإجراءات الأحادية أو التلقائية على عبء الإثبات

المشرع الجزائري لم ينظم هذه الإجراءات بصفة دقيقة على مستوى الإثبات و الذي يكون كقاعدة عامة على عاتق المكلف بالضريبة عند إتباع الإدارة الجبائية هذه الإجراءات، لكن المشرع لم يحدد بصورة واضحة حالات تطبيق هذه الإجراءات، ولم يبين كذلك الضرائب و الرسوم التي يقع عليها كل إجراء ولم يحدد الشروط الشكلية و الإجرائية التي يتعين على الإدارة احترامها من خلال تطبيق هذه الإجراءات. هذا من أجل حماية حقوق المكلف ومصالحه من تعسف الإدارة و التي تتمتع حالياً بحرية واسعة في اختيار أي إجراء يناسبها لا سيما إجراءات التقييم التلقائي⁽³⁾. فمثلا المشرع لم يتطرق الى إنذار وإشعار المكلف بالضريبة و ضرورة تسوية وضعيته، وهذه

(1) المادة 129 والمادة 134 / 2، 3، من أمر رقم 76-101، مرجع سابق.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 152.

(3) إلياس واضح، مرجع سابق، ص 122.

الوضعية تخلق العديد من الصعوبات للمكلف بالضريبة وللقاضي الإداري الفاصل في المنازعات الجبائية.

المبحث الثاني

دور القاضي الإداري في مجال الإثبات الضريبي

كما سبق الإشارة الى ذلك فإن المنازعة الجبائية تكون أمام القضاء الإداري، باعتبار أنه الاختصاص الأصيل للفصل في المادة الجبائية.

وما يميز هذه المرحلة هو تدخل طرف آخر بعدما كان التعارض و قائم بين المكلف والإدارة، يفترض فيه الحياد، الاجتهاد والمامه بالمادة الضريبية لإنهاء الخلاف القائم بينهما، ولا يكون ذلك إلا بتحكمه في قواعد الإثبات في المجال الجبائي سواء تعلق الأمر بقواعد توزيع عبء الإثبات بين الإدارة والمكلف أو إدارة الإثبات بنفسه وذلك عن طريق تدخله الايجابي للوصول الى حل للقضية المطروحة عليه، وهذا الطرف هو القاضي الإداري الفاصل في المواد الجبائية. من خلال هذا المبحث نتطرق إلى وسائل القاضي الإداري في إثبات الدعوى الضريبية(المطلب الأول) ونخصص الثاني لتقييم الإثبات في مجال المنازعات الجبائية(المطلب الثاني).

المطلب الأول

وسائل القاضي الإداري في إثبات الدعوى الضريبية

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية، فالقاضي الضريبي يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص، فكيف يستطيع القاضي الفاصل في النزاع الضريبي الذي لم يتلق تكويننا متخصصا في مجال تقني، كالضرائب التي تحتوي على أرقام وأعمال ومعدلات لحساب الضريبة، وغيرها فيجد نفسه مضطرا للإستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال وسائل تحقيق متعددة

وهذه الإجراءات محددة في الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية منها التحقيق الإضافي و التحقيق المضاد و إجراء الخبرة⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 85 من (ق ا ج) نجد أن نصها ورد كما يلي "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة " .

كما نلاحظ أن المشرع ضمن هذه الفقرة قد جمع بين كل من إجرائي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وإجراء الخبرة ، وذلك بالرغم من أن الإجرائين الأولين يدخلان في الإطار النوعي للتحقيق ، وأما إجراء الخبرة فيعد وسيلة من وسائل التحقيق. و في الأخير نلاحظ أن نص هذه الفقرة قد إقتصر على مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، و بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة بات يحيل إلى أحكام هذه المادة من خلال التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2009 .

الفرع الأول: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق

لقد نصت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجوز للقاضي أن يأمر بإجراءات التحقيق في عريضة الدعوى الضريبية التي تعلقت بمجال الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال، ولقد حصرها فقط في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق.

أولاً:التحقيق الإضافي

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم ، وقد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي إن تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها ، فإنه من الواجب إعلام المدعي بذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 85 من القانون نفسه⁽²⁾.

و من خلال قراءة هذه المادة نجد أن المشرع و ضع شروط أساسية لهذا الإجراء و هي:

(1) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2007-2008، ص 119.

(2) المادة 85 / 1 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

_ يؤكد خصوصية الطابع الكتابي للمنازعة الضريبية بصفة عامة و التحقيق فيها بصفة خاصة فالتحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدم إلا في شكل طلب كتابي من المكلف بالضريبة، ومعنى ذلك أن حصول هذا الأخير على وسائل إثبات جديدة يجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي و ليس مجرد ملاحظات أو مرافعات شفوية.

_ الحصول على وسائل جديدة قبل الحكم، أي أن المكلف بالضريبة في حالة إذا ما تحصل على بيانات أو عناصر تؤكد صحة مزاعمه و مطالبه التي أسس عليها دعواه وكانت تلك الوسائل جدية و حاسمة في حل النزاع، يتعين عليه طلب التحقيق الإضافي أمام القاضي و ذلك قبل إصدار الحكم، لأنه لا يمكنه أن يتقدم بطلب التماس إعادة النظر، بل عليه استئناف القرار أمام مجلس الدولة.

الملاحظ فيما يخص هذه المادة أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك على الرغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008⁽¹⁾، وأبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات المتعددة و الحديثة الواردة على أحكام هذا القانون، وبالتالي فإن إعلام المدعي (المكلف بالضريبة) بالوقائع والأسباب الجديدة التي تدرع بها مدير الضرائب يخضع للأحكام العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية. و كما نلاحظ أن الأحكام هذه المرة أيضا إقتصرت على ذكر مدير الضرائب بالولاية، دون ذكر مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب ، و رئيس المركز الجوارى للضرائب⁽²⁾.

كذلك خلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية عموما، التي يكون فيها الأمر بإحدى إجراءات التحقيق جوازيا، متوقف على السلطة التقديرية للقاضي كما نصت عليه

(1) فتية رحمانى شهبوب، المنازعات الضريبية في ظل إجتهد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة الجزائر، 2008. 2009، ص 90 .

(2) يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، جامعة باتنة 2011-2012، ص ص. 171، 172.

المواد 75،863 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال منازعات الوعاء في مادة الضرائب المباشرة إلزامي مفروض على المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

ثانيا:مراجعة التحقيق

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية⁽²⁾.

قد ورد ضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم عبر المراحل الإجرائية التالية⁽³⁾:

- تتم هذه العملية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول. و نتساءل كيف يقوم عون من إدارة الضرائب بالتحقيق من نفس الدرجة على الأقل استبدال العون المحقق الأول بمحقق آخر أكثر منه درجة و هذا لإضفاء نوع من الأهمية و القيمة على نتائج عملية مراجعة التحقيق.

- حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق.

-تتم عملية مراجعة التحقيق في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة، و نلاحظ في هذا الصدد أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 76 المذكورة ، نجد هذه الأخيرة تتعلق بالتحقيق في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب و آجال البت فيها و لا تتعلق بحالات معينة.

(1) عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، جامعة تيزي وزو، ص126.

(2) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص59.

(3) المادة 3/85 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

_ أما بخصوص حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي عملية مراجعة التحقيق لم يعد رئيسا للجنة الطعن منذ إلغاء اللجنة البلدية و إحلال لجنة الطعن على مستوى الدائرة محلها، و بالتالي يثور التساؤل عن تمييز رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته عضوا عن غيره من أعضاء اللجنة، و يرى أيضا أن هذا ناتج عن سهو وقع فيه المشرع يتعين تداركه على غرار ما تم بخصوص الفقرة 7 من المادة 86 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم المتعلقة بالخبرة ، إذ نصت على أنه " ...وإذا إقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتادية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية"⁽¹⁾.

- يحزر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، و يضمه ملاحظات المكلف بالضريبة وكذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يبدي رأيه ضمن هذا المحضر.
- وفي الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا بإقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي.

ما يمكن الإشارة إليه كذلك فإن المشرع لم يبين المدة التي يتم فيها مراجعة التحقيق لا الحد الأدنى ولا الأقصى، حيث ترك الأمر الى القاضي و جعلها مسألة واقعية تخضع لظروف و وقائع و طبيعة النزاع. لكن هذا غير كافي لان البعض يعتقد بأن مراجعة التحقيق ما هو في حقيقة الأمر إلا إجراء شكلي لن يفيد في شيء طالما أن الموظفين القائمين بهذه العملية هم موظفي نفس الخصم ، وغالبا لا يمكنهم مناقضة زملائهم و بالتبعية فهم يؤكدون التحقيق الأول⁽²⁾.

الفرع الثاني: إجراء الخبرة القضائية

تعد الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات التي ورد النص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات الجبائية.

اولا: تعريف الخبرة : إن تنوع المنازعات الإدارية جعلها تطرح عدة موضوعات أمام القاضي الإداري على الخصوص المنازعات الضريبية التي تستدعي لفضها اللجوء إلى أهل الخبرة والمعرفة وهذا من أجل الوصول إلى الحل الأنجع . و يتوقف الفصل في النزاع الضريبي في الكثير من

(1) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 61.

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 196.

الأحيان على إجراء خبرة ، حيث تعد الخبرة الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات ملف النزاع للجهة القضائية بالإهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها.

1-تعريف الخبرة لغة: الخبرة لغة من الخبر أي النبأ وذلك يعني العلم بالشيء ، يقال خبر فلان الأمر أي عرفه على حقيقته وقد جاء في القرآن الكريم ﴿...الرَّحْمَنُ فَسئَلْ بِهِ، خَبِيرًا﴾⁽¹⁾، وقوله تعالى ﴿... وَلَا يَنْبُئُكَ مِثْلُ خَبِيرٍ﴾⁽²⁾، كما أن الخبير اسم من أسماء الله الحسنى.

2- تعريف الخبرة في الاصطلاح القانوني:

أما التعريف التشريعي للخبرة فإن قانون الإجراءات المدنية والادارية في الجزائر لم يعرف الخبرة و إنما اكتفى فقط بتحديد هدفها " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي ".⁽³⁾

تعرف الخبرة بحسب ما ورد بالفهرس التطبيقي دالوز " العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا و إما بناء على إختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى إستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه"⁽⁴⁾.

كما هناك من عرفها بأنها تقتصر فقط على المسائل الفنية التي لا يستطيع القاضي الإلمام بجوانبها، دون المسائل القانونية التي تبقمن اختصاصه، ويفترض فيها أن يكون يعلم بها⁽⁵⁾.

كما أن هناك من عرفها بأنها من الإجراءات الكثيرة الإستعمال من طرف القضاة وأهميتها تزداد في الأمور الإدارية و خاصة في مجال المنازعات الجبائية تهدف الى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي⁽¹⁾.

(1) سورة الفرقان ، الآية 59.

(2) سورة فاطر ، الآية 14 .

(3) المادة 125 من قانون رقم 08- 09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، جريدة رسمية عدد 21 مؤرخة في 31 افريل 2008.

(4) نصر الدين هنوني وتراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2009، ص ص.25،26.

(5) محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية و الأدارية في القانون الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2014، ص17.

لقد اعتبرها الأستاذين ماينول (MAGNOL) وفيدال (VIDEL) على أنها مجموعة معايير و آراء موجّهة لتتوير العدالة، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم⁽²⁾.

فتمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق في المنازعات الضريبية الذي تأمر به الغرفة الإدارية سواء كان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة الإدارية أو المكلف بالضريبة أو كليهما معا، وفي الحالة التي تقرر فيها الغرفة الإدارية إجراء الخبرة فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى أمانة الضبط.

وقد كانت الخبرة قبل 1992 تسيرون طرف أحد أعوان إدارة الضرائب المباشرة طبقا لصياغة السابقة للفقرتين السادسة والسابعة من المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة، وعملا بالمادة 57 من قانون المالية لسنة 1992 ، فإنه تم تعديل هاتين الفقرتين حيث أصبحتا توكلان مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية، ويهدف التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص إستقلال الخبير عند تنفيذ المهمة المسندة إليه من السلطة القضائية، فهو المخول قانون بتسيير الخبرة وتحديد اليوم وساعة بدء العمليات وإحضار الطرفين⁽³⁾.

تتميز الخبرة الضريبية بكونها ذات طابع تقني وفني، وأنها تقرر من قبل القاضي الإداري فهي قضائية ، وهي إجراء تبعي لأنها تقرر تبعا لدعوى أصلية ، وأن إجراء الخبرة ليس أمر إلزاميا فهي إجراء إختياري وتتميز بطبيعة نسبية فالخبير لا تمنح له صلاحيات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتحول هذه المهمة إلى منح الخبير صلاحيات القاضي الإداري خصوصا في المسائل القانونية ، مثل سماع الشهود وإجراء تحقيق ، فالقاضي الإداري هو الذي يقدر النتائج الموضوعية والقانونية للخبرة⁽⁴⁾.

(1) عبد الوؤف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من اجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2010.2011، ص172.

(2) مقداد كوروغلي، (الخبرة في المجال الإداري)، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، السنة 2002 ، ص 42.

(3) عبدالعزيز أمقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص62.

(4) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص255 .

لقد تناول قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم ضمن نص المادة 86 منه، الحالات التي تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة و كيفية تعيين الخبراء و كذا إجراءات سير الخبرة و تصفية أتعابها. ففي المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه: " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا ولما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء ."

ثانيا: تنظيم الخبرة القضائية.

نظم المشرع الجزائري مهنة الخبير القضائي من تعيين الخبير ورده، وتنظيم إجراءات سير الخبرة القضائية.

1_ تعيين الخبير ورده:

تتم الخبرة على يد خبير واحد يعين من طرف المحكمة الإدارية ، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك ، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير لثالث⁽¹⁾.

كما أنه من غير الجائز قانونا أن يعين كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ، و كذلك الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق⁽²⁾.

- بإمكان كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر، و يتم توجيه الطلب الذي يشترط أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل (08) ثمانية أيام كاملة ، إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير المعني بالرد، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ، و يتم البت في هذا الطلب بتا عاجلا⁽³⁾.

(1) 2/86 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) 3/86 المرجع نفسه.

(3) 4/86 المرجع نفسه.

- في الحالة التي يرفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يتم بتأديتها، تعين الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة ، خبيراً آخر بدلاً منه⁽¹⁾.

"لا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر" ⁽²⁾ .

2_ إجراءات سير الخبرة:

- يحدد الخبير المعين من المحكمة الإدارية يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و المكلف بالضريبة، و إذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدأ العمليات.

قد قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم 164086 بتاريخ 27 أبريل 1998 : « حيث أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع إستلامها الإستدعاء بذلك من الخبير ، لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة ، و لا يحق لها التمسك لاحقاً بذلك لإلغاء قرار الجهة القضائية ، على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئه»⁽³⁾.

- يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب ، وكذلك المشتكى وممثله أو ممثله فقط ، وعند الإقتضاء بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، ويقومون بأداء المهمة المسندة لهم من قبل المحكمة الإدارية.

- بعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة، و حول هذه الجزئية قد يطرح التساؤل حول المحضر الذي يعده عون إدارة الضرائب ، و ما الجدوى منه ما دام القاضي بصدد إنتظار تقرير أو تقارير الخبرة.

- يتم إيداع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، و يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً ، الإطلاع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة.

(1) 5/86 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(2) المادة 133 / من قانون رقم 08-09. مرجع سابق.

(3) عبد العزيز امقران، (عريضة رفع الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، سنة 2003، ص43 .

- في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة ، أو يشوبها النقصان فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن نفس الشروط و الإجراءات السابقة.

في حالة عدم إنجاز الخبير المهمة المسندة إليه يعين في مكانه خبير آخر بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بهذا الإجراء وفي حالة استلام إدارة الضرائب الاستدعاء من الخبير وتغيبت عن حضور عمليات الخبرة فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة ولا يحق لها التمسك لاحقاً بهذا الدفع أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف الاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف .

أما بالنسبة لإخطار الخبير للخصوم بיום إجراء الخبرة فهو إجراء جوهري يؤدي تخلفه إلى بطلان الخبرة⁽¹⁾.

3_ أتعاب الخبير : استقر القانون على أن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة في حدود ما قضى به الحكم القضائي⁽²⁾ .

أما المصاريف إن كانت تتحملها الإدارة فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة ، واما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعات مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة⁽³⁾.

مع التأكيد أن التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاث (3) أشهر من غلق المحضر لا تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب⁽⁴⁾ .

ثالثاً : حجية تقرير الخبرة

فأحياناً قد تتعلق وقائع الدعوى بمسائل فنية حسابية تعتبر من قبيل المعلومات العامة ،التي يفترض في الكافة العلم بها ، لهذا كانت الحاجة ملحة للإستعانة بالخبراء لإظهار الحقيقة وإعمال

(1) عبد الحكيم طيبي، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري ، جامعة بسكرة، 2012، ص68.

(2) المادة 98 /2 من قانون رقم 01-21، مرجع سابق.

(3) المادة 100 المرجع نفسه.

(4) المادة 86 /9 المرجع نفسه.

القانون بحيث إذا نجح الخبير في الإجابة على جميع عناصرها المهمة المسندة إليه ولم يخرج عن حدود المهمة التي انتدب من أجلها ، فإن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة يعتمدان على تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في المنازعة الضريبية المطروحة وبالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلاً للإثبات يبني على أساسه القاضي الإداري قناعته عن بيعة تامة يريح فيها ضميره ويحقق العدالة⁽¹⁾ .

للقاضي الحرية في قبولها أو رفضها و له أن يأخذ منها بما يطمئن إليه و يترك ما لا يرتاح إليه ضميره على أن يعلل في ذلك قراره تعليلاً معقولاً منطقياً بحت⁽²⁾ . فله أن يأخذ به أو يتركه جانبا لذا تبقى حجية التقرير واعتماده من عدمه أمراً متروكاً لقناعة قضاة الموضوع وعليه فتقرير الخبرة يكتسب حجيته بعد المصادقة عليه من طرف المحكمة الإدارية.

فإذا رأت الهيئة القضائية المختصة (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة) بأن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره ناقصة فلها اتخاذ جميع التدابير اللازمة وباستطاعتها أن تأمر بإجراء تحقيق تكميلي، أو مثل الخبير أمامها للحصول على الايضاحات والمعلومات الضرورية⁽³⁾، مع العلم بأن القاضي غير ملزم برأي الخبير⁽⁴⁾، وبالتالي باستطاعته الحكم على خلاف ما توصل إليه الخبير.

فإذا تبين للقاضي بأنه ليس باستطاعته الفصل في القضية، إما لعدم عدالة الحل المقترح في تقرير الخبرة، أو أن تقارير الخبرة المختلفة والمطروحة أمام الجهة القضائية متناقضة، ففي هذه الحالة يمكن للقاضي اللجوء إلى خبرة مضادة يلتزم فيها الخبير المكلف بالقيام بالمهام نفسها، حيث يقوم بمراقبة صحة المعطيات وسلامة النتائج وخلصات الخبير، وذلك بواسطة خبير أو عدة خبراء، وتسميتها بالمضادة لا تعني المعاكسة وإنما هي تدرج في إطار تمكين الخصوم من كل وسائل دفاعهم⁽⁵⁾.

(1) فضيل كوسة ،مرجع سابق ، ص ص.258،257 .

(2) عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 198.

(3) المادة 856 من قانون رقم 08-09 ، مرجع سابق.

(4) المادة 144 المرجع نفسه..

(5) لحسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة ، ص232.

كما تجدر الإشارة إلى أن أغلبية الخبراء المعينين هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية بالميدان الجبائي الذي يتطلب الالمام بالجانبين المحاسبي و القانوني، لأنه هناك اختلاف كبير بخصوص الناتج المحاسبي و الناتج الجبائي⁽¹⁾.

المطلب الثاني

تقييم الإثبات في مجال المنازعات الجبائية

إن الدعوى المدنية تقوم على أساس المساواة بين الطرفين، والمساواة في الغالب تؤدي إلى حرية الإثبات، أما في الدعوى الإدارية فتقوم على أساس التفاوت بين أطرافها، لأنها تقوم بين طرفين:

أحدهما: الإدارة وهي طرف قوي وتمثل قوتها في كونها تتمتع بامتيازات قوية وسلطة عامة كما أن الأوراق والمستندات تحت يدها.

والثاني: الفرد، وهو الطرف الضعيف يحتاج بصفة دائمة إلى الطرف الأول وإلى التعامل معه ويخشى إجراءاته الشديدة التي ينص عليها في العقود .

الأمر الذي يترتب عليه نشوء ظاهرة عدم التوازن بين الطرفين في الدعوى التي تستلزم إظهار الدور الإيجابي للقاضي الإداري وسلطاته في إطار الفصل في الدعوى وترجيح كفة أحد الطرفين على الآخر مع التزامه بالأصول القضائية⁽²⁾، ومما عقد هذه الوضعية و نظرا لخصوصية المادة الجبائية فقد تم استبعاد بعض وسائل الإثبات القانون الخاص إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى بعد القاضي الإداري عن هذا التخصص نظرا لطابعه التقني البحث و الذي طرح مسألة الاختصاص القاضي و محدوديته في المادة الضريبية ، وتعتبر هذه العوامل كلها صعوبات تواجه القاضي الإداري في إدارة الإثبات إذا تعلق الأمر بالمادة الضريبية.

(1) عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دارالهدى الجزائر، 2005، ص83.

(2) الياس واضح، مرجع سابق، ص 76.

الفرع الأول: الطرق ذات القوة المحدودة و المعفية من الإثبات

تتنوع أدلة الإثبات من أدلة ذات قوة محدودة فيما يخص حجيتها (البينة والقرائن بنوعيتها وحجية الشيء المقضي فيه) ، وأدلة أخرى يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر كالإقرار واليمين الحاسمة والمتمة وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

أولاً : الطرق ذات القوة المحدودة

هناك أدلة إثبات ذات قوة محدودة وهي البينة ، القرائن القانونية وحجية الشيء المقضي فيه والقرائن القضائية وهذا كما يلي :

1- **البينة** : عرفت الشهادة "إخبار الإنسان في مجلس القضاء بحق على غيره لغيره"⁽¹⁾أجاز المشرع الإثبات بالشهود وفقاً للمادة 336 من القانون المدني حيث تنص : يجوز الإثبات بالشهود أيضاً فيما يجب إثباته بالكتابة ..".

لا يختلف الأمر بالنسبة لإثبات بالشهادة في الدعوى الإدارية بصفة عامة عن الدعوى الضريبية بصفة خاصة ، باعتبار أن التصرفات والوقائع المراد إثباتها لا تختلف كثيراً عن الدعاوى الأخرى غير أن الإثبات بالشهادة في المسائل الضريبية يعد في مرتبة أدنى من الكتابة أي أنها أضعف من الكتابة نظراً لأن التصرفات القانونية التي تصدرها إدارة الضرائب المتمثلة في القرارات وسندات الدفع والتحصيل وتقدير الوعاء الضريبي تكون غالباً مكتوبة بموجب محررات رسمية أما إثبات الوقائع المادية المتنازع فيها المتعلقة بالخصومة الإدارية فإنه يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات .

إن القاضي الإداري غير ملزم بالبينة، ويمكنه الاستغناء عنها وتفضيل الخبرة أو المعاينة أو إجراء تحقيق تكميلي ، فالقاضي الإداري يتمتع بسلطة واسعة في تقدير قيمة البينة المقدمة من طرف الخصوم فله حرية سماع الشهود أو الاستغناء عنهم⁽²⁾ .

2- **القرائن القانونية وحجية الشيء المقضي فيه** : فيما يخص القرائن القانونية فقد تعرض لها المشرع الجزائري في المادة 337 من قانون المدني حيث تنص "القرينة القانونية تعني من تقررت

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، 2008، ص73.

(2) فضيل كوسة، مرجع سابق ، ص ص.222،223 .

لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات غير أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك⁽¹⁾. هناك قرائن قانونية قاطعة، وهي التي تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات و لا تقبل أي إثبات يخالفها، وهناك قرائن قانونية بسيطة التي تعفي الإدارة من عبء الإثبات لكن يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت العكس.

أما حجية الشيء المقضي فيه فتتص المادة 338 من القانون المدني "الأحكام التي حازت قوة الشيء المقضي به تكون حجة بما فصلت فيه من حقوق ولا يجوز قبول أي دليل ينقص هذه القرينة ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم ، دون أن تتغير صفاتهم وتتعلق بحقوق لها نفس المحل والسبب ولا يجوز للمحكمة أن تأخذ بهذه القرينة تلقائياً".

3- القرائن القضائية : تعتبر القرائن القضائية من طرق الإثبات ذات القوة المحدودة في الإثبات ولا تعتبر وسيلة أصلية إلا في نطاق محدود ، فتكون وسيلة تكميلية عند وجود مبدأ الثبوت بالكتابة ، ووسيلة بديلة عند وجود مانع يحول دون تقديم دليل كتابي من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، للتدليل به في النزاع أمام القاضي الإداري .

تعرف بأنها استتباط القاضي لأمر غير ثابت من أمر ثابت لديه في الدعوى المنظورة⁽²⁾.

ثانياً: الطرق المعفية من الإثبات

تتحصر الطرق المعفية من الإثبات في الإقرار واليمين الحاسمة والمتممة.

1- الإقرار: الإقرار هو إخبار الخصم أمام المحكمة بحق عليه لآخر ، كما عرفه الفقيهان أوبري و رو (Aubry et Rau) بأنه " التصريح الذي يعترف بموجبه شخص ما بصحة واقعة والتي يؤخذ بها كأنها ظاهرة في مواجهته ،ومن شأنها أن تنتج ضده آثاراً قانونية"⁽³⁾.

(1) المادة 337 من أمر رقم 75- 58 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم بالقانون رقم 07- 05 المؤرخ في 13 مايو 2007 ، ج ر ، رقم 31 مؤرخ في 13 مايو 2007.

(2) عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، المجلد الأول للإثبات، طبعة نادي القضاة ، سنة 1982 . ص 326 .

(3) لحسين بن شيخ أث ملويا ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة ،مرجع سابق ،ص185.

حدد المشرع الجزائري الإقرار في القانون المدني الذي ينص على : "الإقرار هو اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء السير في الدعوى المتعلقة بها الواقعة"⁽¹⁾.

يعد الإقرار سيد الأدلة قديما وحديثا وهو الإجراء الحاسم في إنهاء النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب المطروح أمام القاضي الإداري ، وإذا كان الإقرار إخبارا يتضمن تصرفا قانونيا ، فهو يتجه إلى ترتيب أثر قانوني معين هو ثبوت الحق في ذمته وإعفاء خصمه من إقامة الدليل عليه بالطرق المحددة قانونا⁽²⁾.

الإقرار حجة قاصرة على المقر، ويجب أن يكون عن قصد، أي اتجاه إرادة المقر إلى ترتيب أثر قانوني، وهو الاعتراف بثبوت الحق محل الإقرار في ذمته بشكل حقيقي وجاد، هذا ما قضى به مجلس الدولة في حيثيات قراره الصادر في تاريخ 2004/02/17 « حيث أن عدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية المذكورة وعدم إتباعها في الموضوع ممارسة المستأنف لنشاط فعلي معين بالطرق القانونية يجعل الضريبة المفروضة على المستأنف باطلة .

حيث أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق القانون، باعتبار الضريبة القائمة بمجرد التصريح بوجود إقرار بممارسة النشاط خلافا للواقع لذا يتعين إلغاء القرار وفصلا من جديد إبطال الضريبة»⁽³⁾.

2- اليمين الحاسمة والمتممة : حدد المشرع اليمين الحاسمة في أحكام المادة 343 من القانون المدني ، واليمين المتممة في أحكام المادة 350 من نفس القانون حيث تنص المادة 343 "يجوز لكل من الخصمين أن يوجه اليمين الحاسمة إلى الخصم الآخر ، غير أنه يجوز للقاضي منع توجيه هذه اليمين إذا كان الخصم متعسفا في ذلك.

ولمن وجهة إليه اليمين أن يردّها على خصمه ، غير أنه لا يجوز ردها ، إذا قامت اليمين على واقعة لا يشترك فيها الخصمان، بل يستقل بها شخص من وجهت إليه اليمين"

(1) المادة 341 من أمر رقم 75- 58 .

(2) أحمد نشأت ، رسالة الإثبات، الجزء الثاني، مطبعة دار الفكر العربي، الطبعة السابعة، القاهرة ، ص9.

(3) قرار مجلس الدولة رقم 012103 الصادر بتاريخ 2004/2/17 ، الغرفة الثانية ، نقلا عن فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 284،283.

أما المادة 350 فتتص على ما يلي : " لا يجوز للقاضي أن يوجه إلى المدعي اليمين المتممة لتحديد قيمة المدعى به ، إلا إذا استحال تحديد هذه القيمة بطريقة أخرى .

ويحدد القاضي حتى في هذه الحالة حدا أقصى للقيمة التي يصدق فيه المدعي بيمينه".

واليمين مشروعة في الكتاب السنة والإجماع فأما في القرآن الكريم قال الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله ﴿ لا يؤاخذكم الله باللغو في أيمانكم ولكن يؤاخذكم بما عقدتم الأيمان ﴾...⁽¹⁾

ويشترط في اليمين حسب نص المادة 348 من القانون المدني "للقاضي أن يوجه اليمين تلقائيا إلى أي من الخصمين ليبنى على ذلك حكمه في موضوع الدعوى أو في ما يحكم به.

ويشترط في توجيه اليمين أن لا يكون في الدعوى دليل كامل ولا تكون الدعوى خالية من أي دليل".

يجب أن نستبعد اليمين كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية باعتبار أن ممثل إدارة الضرائب (المدير الولائي للضرائب) ليست له علاقة شخصية مباشرة في الدعوى الضريبية وباعتبار ان اليمين يجب أن تتعلق بشخص من وجهت له اليمين بالاضافة بانه لا يجوز التوكيل أصلا في حلف اليمين ذلك أن التوكيل يجوز في الاستخلاف ولا يجوز في الحلف هذا من جهة ومن جهة أخرى أنه لا يوجد أي قرار للغرفة الادارية بالمحكمة العليا أو مجلس الدولة قضاء بقبول اليمين كدليل إثبات في المنازعة الضريبية كما أن الفقه الجزائري لم يتطرق لهذه المسألة حيث يظهر عدم جواز توجيه اليمين إلى إدارة الضرائب ذلك أن ممثل إدارة الضرائب لا يمكنه أن يحلف قسما يورط فيها الإدارة برمتها أضف إلى ذلك أنه لا يمكن توجيه اليمين إلا ممن يملك التصرف في الحق محل النزاع ومدير الضرائب لا يملك ذلك⁽²⁾ فلا موضع لليمين أمام القضاء الإداري.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في إثبات الدعوى الإدارية

يواجه الإثبات في مجال الدعوى الإدارية صعوبات عديدة تتمثل في الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة والتي هدفها تفعيل العمل الإداري وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة مما قد تؤثر هذه الامتيازات على الخصومة الإدارية ، من حيث وقوف المدعي (وهو الفرد غالبا)

(1) سورة المائدة : الآية 89 .

(2) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص ص 247، 248 .

صاحب المصلحة الخاصة مجردا من أية امتيازات. ولذلك سنوضح هذه الامتيازات على النحو التالي⁽¹⁾:

- **حيازة الأوراق الإدارية:** وتعد هذه الأخيرة الوسيلة الأساسية لإثبات الوقائع الإدارية أمام القضاء الإداري كون أن الإجراءات الإدارية تتميز بأنها ذات صبغة كتابية، وبالتالي حيازة الإدارة للأوراق و المستندات المتصلة بموضوع النزاع تمثل امتيازاً هاماً في مجال الإثبات، تبرز أهميته في إضعاف موقف المدعي.
- **قرينة صحة القرارات الإدارية:** القرارات الإدارية المعيبة تكون مقترنة بقرينة السلامة إلى أن يحكم بإلغائها أو بعدم مشروعيتها من جانب القضاء أو بسحبها من قبل الإدارة، ولا تنصب قرينة السلامة إلا على الوقائع و الإجراءات و البيانات التي دونها الموظف المختص، ويكون قد شاهدها أو قام بها بنفسه ومنها تاريخ القرار ومحل صدوره، واسم مصدره وصفته والإجراءات والأوضاع الشكلية التي استند إليها القرار وذلك فضلا عن مضمون القرار وما يتضمنه من نصوص خاصة بالموضوع الذي صدر بشأنه، وبالتالي فقرينة سلامة القرارات تضع الفرد في مركز صعب تجعله يتحمل مخاطر المنازعة في صحة هذه القرارات، كونه يقف في معزل من أدلة الإثبات وهو موقف المدعي في حين الإدارة تقف في موقف المدعي عليه في الدعوى.
- **امتياز التنفيذ المباشر:** امتياز التنفيذ المباشر أو التنفيذ الإداري و الذي بموجبه تقوم الإدارة بتنفيذ أوامرها على الأفراد بالقوة دون الحاجة إلى تدخل القضاء حيث تصدر بنفسها قرارا تنفيذيا، ثم تنفذه بنفسها وهو ما يسمى بحق التنفيذ المباشر الذي يكون بموجب شروط مشددة وبالتالي لا تستطيع الإدارة اللجوء إليه إلا في حالة وجود نص صريح أو توافر حالة الضرورة مثال ذلك النص القانوني الذي يجيز للإدارة أن تحجز على أموال الأفراد المنقولة أو العقارية وبيعها بعد إنذارهم إذا تأخروا في تسديد ما عليهم من أموال عامة مثل الضرائب والرسوم.

(1) زهور شتيوي، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم قانونية وإدارية، التخصص قانون اداري، جامعة ورقلة، 2013. 2014، ص ص. 32، 34.

ملخص الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل نخلص إلى أن للإثبات أهمية كبيرة، حيث لا يستطيع الشخص الحصول على حقه عند المنازعة فيه إلا بإقامة الدليل عليه أمام القضاء، وإن كان الأصل في عبء الإثبات هو وقوعه على المدعي إلا أنه استثناء في المنازعة الإدارية ينتقل بين طرفيها ولا ينفرد به الفرد على معزل من الإدارة.

فالإثبات في المنازعة الإدارية يختلف عنه في المنازعة العادية، هذا لكون أحد طرفي الدعوى هي الإدارة والتي تتمتع بامتيازات السلطة العامة. والقاضي الإداري يتمتع هنا بدور إيجابي، فهو المسؤول على تسيير الدعوى الإدارية على خلاف الدور الذي يقوم به القاضي العادي الذي يغلب عليه الصفة السلبية، فلا يتدخل إلا لحسم النزاع.

عدم تحديد قواعد الإثبات في المادة الجبائية بدقة، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى اختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام، واستبعاد بعض وسائل الإثبات كاليمين، والشهادة، والقرائن، واستحدث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي و التحقيق المضاد والخبرة، مما ترك المشرع الحرية للقاضي لتسيير الإثبات في مجال المنازعة الجبائية، وبالرجوع إلى التشريع الضريبي بصفة عامة نجده يحدد بدقة الأعباء والالتزامات الواقعة على المكلف بالضريبة لكن إذا تعلق الأمر بالإدارة الجبائية فينتهج المشرع الغموض والسكوت في أغلب الأحيان عن التزامات وأعباء الإثبات الواقعة على الإدارة الجبائية، ومرجع ذلك لقوانين المالية للسنة التي تعدها الإدارة الجبائية هذه الأخيرة نجدها طرف في نزاع تحكمه هذه النصوص في مواجهة المكلف بالضريبة.

وعليه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يستطيع القاضي التوفيق بين المصلحتين المتعارضتين لكن يبقى الدور التدخلي للقاضي عن طريق وسائل التحقيق الممنوحة له يحافظ على الحد الأدنى لبعض القواعد المطبقة في مجال الإثبات في المجال الضريبي.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة نجد أن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية، بداية من تظلمه أمامها وصولاً إلى المرحلة القضائية والمتعمق في الدراسات الجبائية يجد أنها عبارة عن مجموعة إجراءات معقدة تمتاز بها النزاعات الضريبية وهذا ما يؤدي إلى عدم التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة المعنية بذلك.

من خلال تطرقنا للإثبات في المواد الضريبية نجد أنه يمر بمرحلتين الأولى تتعلق بالمرحلة الإدارية والمتعلقة بتحديد أسس الضريبة و وسائل إثباتها، أما الثانية حالة عدم التوصل إلى حل باستعمال هذه الوسائل تتحول المنازعة إلى منازعة قضائية بتدخل القاضي الإداري. إن الإدراك لعبء الإثبات في الضريبة يتطلب وعياً ضريبياً كاملاً في مواجهة ما تمتلكه الإدارة الضريبية من صلاحيات فكل صلاحية ممنوحة لهذه الإدارة تواجه بضمانة لحماية حقوق المكلفين.

تبنى المشرع الجزائري قاعدة في مجال الإثبات على المستوى الإداري، وهي أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بنشاطاته و مداخله مع إحترامه للشروط الشكلية و الموضوعية للتصريح الجبائي وإثباته صحة المعلومات و المعطيات الواردة في التصريح وتدعيمه بالوسائل المحاسبية و غير المحاسبية، مع إعطاء كل الصلاحيات إلى الإدارة الجبائية لمراقبة صحة هذه المعلومات و المعطيات .

مما جعلنا نسجل جملة من النتائج نوردنا فيما يأتي:

_ الإثبات في المواد الضريبية يمر بمرحلتين الأولى تتعلق بالمرحلة الإدارية والمتعلقة بتحديد أسس الضريبة و وسائل إثباتها، أما الثانية حالة تتحول إلى منازعة قضائية.

_ التصريح الجبائي باعتباره وسيلة أساسية للمكلف بالضريبة في الإثبات مدعمة بما هو مستمد من القانون التجاري و أخرى تضمنها النظام المالي المحاسبي.

- التصريحات الجبائية الصحيحة ترتب أثارها القانونية ولها حجية في مواجهة الإدارة الجبائية، ويبقى لهذه الأخيرة إمكانية إثبات عدم صحتها، إن قرينة صحة التصريح الجبائي قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، وتستطيع الإدارة الجبائية تعديل تصريح المكلف بالضريبة بعد مراجعته وهنا

الإجراءات التي تتقاسم فيها المادة الضريبية مع المواد الأخرى، بل من حيث التخصص الفني والتقني المفترض للإمام التام بالمادة الضريبية.

_ إن عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية وعدم إمامهم بالتشريع الجبائي وتفسيراته الذي يتصف بالسرعة والمرونة لمواكبة التطور السريع للاقتصاد الوطني، يستدعي المناداة بتخصص القاضي في هذا المجال، بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية وحث القضاة على العمل المستمر والبحث من أجل مسايرة التعديلات والمستجدات التي طرأت على التشريع الجبائي.

_ يلعب تطبيق تكنولوجيا المعلومات دورا هاما من خلال بناء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية والرقابة على العمليات وبناء فرق العمل وتناقل المعلومات بين المصالح، وتحسين تصميم العمليات وتعزيز المهارات وتطبيق الرقابة الوقائية.

_ حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها، ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة و النزاهة والالتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة ، كما يجب ان تمنح لهم الوسائل المادية و المالية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج بعيدا عن ضغط المحيط. وتكوينهم فيما يخص الجانب الفني من تقنيات الاتصال والحوار والمعاملة الحسنة يؤدي لتحسين جودة الخدمة المقدمة وبالتالي تصريحات جبائية سليمة .

_ التمتع بالمبادئ الأخلاقية والثقافية ، والوعي الضريبي لدى المكلف تعكس مدى التزامه وتطبيقه للمبادئ القانونية في دفع الضريبة، فكلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي والإنتمائي ضعيفا كلما زاد التهرب والعكس صحيح من هنا يؤثر على كفاءة وجودة التصريح.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

1. المصادر

القرآن الكريم برواية ورش عن نافع

II. المراجع

أ- الكتب

1. أحمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الثاني، مطبعة دار الفكر العربي، الطبعة السابعة، القاهرة.
2. أنور طلبه، الوسيط في شرح قانون الإثبات، المكتب الجامعي، الإسكندرية.
3. حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
4. سليمان مرقس، الوافي في شرح القانون المدني (أصول الإثبات وإجراءاته)، الجزء 12، ط 5، دار الكتب القانونية، مصر، 1998.
5. صبري السعيد محمد، الإثبات في المواد المدنية و التجارية طبقاً لأحدث التعديلات و مزيدة بأحكام القضاء الطبعة الأولى، دارهومة للطباعة والنشر، الجزائر 2008.
6. صلاح مطر وآخرون، القاموس القانوني الثلاثي، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
7. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، المجلد الأول الإثبات، طبعة نادي القضاة، سنة 1982. ص 326.
8. عبد الرزاق السنهوري، الوجيز في النظرية العامة للالتزام (المصادر - الإثبات)، الجزء الثاني، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004.
9. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
10. عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى الجزائر، 2005.

11. علي بن هادية، بلحسن البليش، الجيلالي بن الحاج يحي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991.
12. عمار عمورة ، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري(الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية)، دار المعرفة، الجزائر، 2000 .
13. العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية) دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008 .
14. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري ، دار هومة ، الجزائر، 2008.
15. فضيل كوسة ،الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دارهومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
16. لحسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومه،الجزائر، 2009.
17. لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر،الجزائر 2004.
18. محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية و الأدارية في القانون الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2014.
19. نصر الدين هونوي وتراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2009.

ب _ الرسائل والمذكرات الجامعية

1_ الرسائل الجامعية

1. إلياس جوادي ، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية "دراسة مقارنة" ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، 2013. 2014.
2. بشير محمد ،إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق بن عكنون.

3. فاطمة زعزوعة ، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، 2012-2013 .

2- المذكرات الجامعية

4. إلياس واضح ،الإثبات في المواد الضريبية، مذكرة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2003. 2004.

5. زهور شتيوي، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم قانونية وإدارية، التخصص قانون اداري، جامعة ورقلة، 2013. 2014.

6. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2007. 2008.

7. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة- ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011. 2012.

8. سمية قحموش ،دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكّمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011. 2012.

9. طورش بتاتة،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق،جامعة قسنطينة 1، 2011. 2012.

10. عبد الحكيم طبي، منازعات التحصيل الضريبي واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة مكّمة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري ، جامعة بسكرة، 2012. 2013.

11. عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، جامعة تيزي وزو.

12. عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، جامعة الجزائر، 2001. 2002.

13. عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من اجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2010.2011.

14. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة ، 2003.2004.

15. عيسى قسايسية ، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الاساسية و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، جامعة بومرداس، 2011.2012.

16. فتيحة رحمانى شهبوب، المنازعات الضريبية في ظل إجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة الجزائر، 2008. 2009 .

17. مريم قريمو، الإثبات في المنازعات الإدارية والعوامل المؤثرة فيه في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014-2015.

18. يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية ، تخصص قانون إداري و إدارة عامة ، جامعة باتنة 2011.2012.

ج- المقالات

1. سفيان البرجي، معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002 المنظم بتونس من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، مداخلة منشورة في الموقع الالكتروني ([http www. profiscal.com](http://www.profiscal.com))

2. عارف منور عبد الرحمن السعايدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012.

3. عبد العزيز امقران ، (عريضة رفع الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، سنة 2003.

4. مقدار كوروغلي، (الخبرة في المجال الإداري)، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، السنة 2002.

د- النصوص القانونية

1- الدستور

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الموافق عليه في استفتاء 28 فيفري 1996، المنشور بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 7/12/1996، ج ر، عدد 76، صادر بتاريخ 8/12/1996، معدل ومتم.

2- النصوص التشريعية

1. أمر رقم 75-58 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، معدل و متمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007، ج ر، رقم 31، مؤرخ في 13 مايو 2007.
2. امر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، معدل و متمم .
3. امر رقم 76-101، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم، ج ر، عدد 102، صادر 22/12/1976.
4. امر رقم 76-102، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الرسم على الأعمال معدل ومتمم، ج ر، عدد 103، صادر 26/12/1976.
5. امر رقم 76-103، مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، معدل ومتمم، ج ر، عدد 70، صادر 02/10/1977.
6. امر رقم 76-105 مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون التسجيل.
7. قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22/12/2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية، معدل ومتمم، ج ر، رقم 79 صادر 23/12/2001.
8. قانون 06 - 24 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر، رقم 85 مؤرخ في 27 ديسمبر 2006.
9. قانون 07 - 12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر، رقم 82 مؤرخ في 31 ديسمبر 2007.

10. قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25/02/2008، يتضمن قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، ج ر ، عدد 21 صادر 23/04/2008.

3- النصوص التنظيمية

1. مرسوم تنفيذي رقم 90-334 مؤرخ في 27/10/1990 يتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية.معدل ومتم.
2. مرسوم تنفيذي 93 - 186 مؤرخ في 27 جويلية 1993، يحدد كفيات تطبيق القانون رقم 91-11 مؤرخ في 27 أفريل 1991 الذي يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية ، ج ر ، عدد 51 صادر في 01 أوت 1993.
3. مرسوم تنفيذي رقم 97- 290 مؤرخ في 27/07/1997 ، يتضمن انشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر ، عدد 50.

هـ-القرارات القضائية

- قرار مجلس الدولة رقم 012103 الصادر بتاريخ 17/2/2004 ، الغرفة الثانية .
- قرار مجلس الدولة رقم 009381 الصادر بتاريخ 16/09/2003، الغرفة الثانية.
- قرار مجلس الدولة رقم 015559 الصادر بتاريخ 19/04/2005 ،الغرفة الثانية .
- قرار مجلس الدولة رقم 001987، الصادر بتاريخ 30/07/2001 ،الغرفة الثانية .
- قرار غير منشور مأخوذ من مطبوعة صادرة عن مديرية التكوين القاعدي، المدرسة العليا للقضاء، مطبوعة حول مجموعة قرارات قضائية تتعلق بالاجتهاد القضائي و الإجراءات المتبعة في المرحلة القضائية في مجال المنازعات الضريبية، الجزائر، أفريل 2006 .
- قرار رقم 012509 المؤرخ في 21 سبتمبر 2004 ، قرار غير منشور مأخوذ من وثيقة صادرة عن المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية، المديرية العامة للضرائب، وهي وثيقة تتعلق بتصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، الجزائر 2006.

و- الوثائق

1. ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم وواجباتكم ،منشور صادر عن وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،الجزائر ، 2010 .

A–Le livre:

Coline Baylac, Le Formalisme Du Droit Fiscal, Edition Harmattan, Paris 2002

B–Mémoire:

Kamoun Ferial, La Preuve en droit fiscal, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, université de Sfax, Faculté de Droit, Tunisie 2001/2002.

C–Document:

Ministre Des Finances, **Calendrier Fiscal**, Direction De La Législation Fiscal Sous Direction Des Relations Publiques Et De L'information, Algérie, Edition 2004.

فهرس المحتويات

شكر وقدير

إهداء

1.....	مقدمة
7	الفصل الأول : الإثبات الضريبي ما قبل مرحلة النزاع
8.....	المبحث الأول: دور التصريح الجبائي في مجال الإثبات الضريبي
8.....	المطلب الأول: إلتزام المكلف بالتصريح الجبائي
8.....	الفرع الأول: مفهوم التصريح الجبائي
8.....	أولا : تعريف التصريح الجبائي
10.....	ثانيا: شروط التصريح الجبائي
14.....	الفرع الثاني:انواع التصريحات الجبائية
14.....	أولا: التصريح بالوجود
15.....	ثانيا:التصريح بالوعاء الضريبي
15.....	ثالثا:التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة
16.....	المطلب الثاني: التصريح الجبائي كوسيلة إثبات
16.....	الفرع الأول: الإلتزامات القانونية الداعمة لتصريحات المكلف بالضريبة
17.....	أولا: الإلتزامات التي يربتها القانون التجاري
20.....	ثانيا: الإلتزامات التي يربتها التشريع الضريبي
21.....	الفرع الثاني:القيمة الثبوتية للتصريح الجبائي
21.....	اولا:التصريح الجبائي في مواجهة الادارة الجبائية
22.....	ثانيا:التصريح الجبائي في مواجهة المكلف بالضريبة
24.....	المبحث الثاني :آليات عمل الرقابة الجبائية على صحة التصريحات
25.....	المطلب الأول: التحقيق الجبائي
26.....	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
26.....	أولا: شروط التحقيق المحاسبي

29.....	ثانيا: إجراءات التحقيق المحاسبي
30.....	ثالثا: نتائج التحقيق المحاسبي
31.....	الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
33.....	أولا: شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
34.....	ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق
35.....	ثالثا: التحقيق
36.....	رابعا: نتائج التحقيق المعمق
37.....	المطلب الثاني: حق إجراء المعاينة وحق الإطلاع
37.....	الفرع الأول: حق إجراء المعاينة
37.....	أولا: تعريف إجراء المعاينة
38.....	ثانيا: إجراءات المعاينة
40.....	ثالثا: نتائج حق إجراء المعاينة
41.....	الفرع الثاني: الحق في الإطلاع
41.....	أولا: تعريف حق الإطلاع
42.....	ثانيا: شروط الإطلاع
44.....	الفرع الثالث: القيمة القانونية للمحاضر الضريبية
44.....	أولا: القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية
45.....	ثانيا: حدود حجية المحاضر الضريبية
47.....	ملخص الفصل الأول
48.....	الفصل الثاني: الإثبات الضريبي في حالة النزاع القضائي
50.....	المبحث الأول: عبء الإثبات الضريبي
51.....	المطلب الأول: عبء الإثبات الواقع على عاتق الإدارة الجبائية
51.....	الفرع الأول: قرينة صحة التصريح الجبائي
51.....	أولا: أسس قرينة صحة التصريح الجبائي
53.....	ثانيا: عبء الإثبات للإدارة الجبائية استنادا لقرينة صحة التصريح الجبائي
54.....	الفرع الثاني: مفهوم التصحيح الوجيه

54.....	أولاً : المقصود بالتصحيح الجاهي.....
55.....	ثانياً: إجراءات إعادة التقويم الجاهي.....
57.....	المطلب الثاني :عبء الإثبات الواقع على عاتق المكلف بالضريبة.....
57.....	الفرع الأول :مفهوم التصحيح التلقائي(الإجراءات الأحادية أو التلقائية).....
58.....	أولاً: المقصود بالتصحيح التلقائي.....
58.....	ثانياً :أنواع الإجراءات الأحادية أو التلقائية.....
62.....	الفرع الثاني :أثر الإجراءات الأحادية أو التلقائية على عبء الإثبات.....
63.....	المبحث الثاني: دور القاضي الإداري في مجال الإثبات الضريبي.....
63.....	المطلب الأول: وسائل القاضي الإداري في إثبات الدعوى الضريبية.....
64.....	الفرع الأول: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق.....
64.....	أولاً:التحقيق الإضافي.....
66.....	ثانياً:مراجعة التحقيق.....
67.....	الفرع الثاني: إجراء الخبرة القضائية.....
67.....	أولاً: تعريف الخبرة.....
70.....	ثانياً: تنظيم الخبرة القضائية.....
70.....	ثالثاً :حجية تقرير الخبرة.....
74.....	المطلب الثاني : تقييم الإثبات في مجال المنازعات الجبائية.....
75.....	الفرع الأول: الطرق ذات القوة المحدودة و المعفية من الإثبات.....
75.....	أولاً : الطرق ذات القوة المحدودة.....
76.....	ثانياً: الطرق المعفية من الإثبات.....
78.....	الفرع الثاني :العوامل المؤثرة في إثبات الدعوى الإدارية.....
80.....	ملخص الفصل الثاني.....
81.....	خاتمة.....
84.....	قائمة المراجع.....