

جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



الإثبات في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في مسار الحقوق تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ :

- سيد اعمر محمد.

من إعداد الطالبة:

- حميم نوال.

أعضاء اللجنة المناقشة:

الرقم	اسم و لقب الأستاذ(ة)	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	أولاد سعيد احمد	محاضر - أ -	جامعة غرداية	رئيسا
02	سيد اعمر محمد	مساعد - أ -	جامعة غرداية	مشرفا و مقرا
03	عجيلة محمد	محاضر - أ -	جامعة غرداية	مناقشا
04	طبي الطيب	مساعد - ب -	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية:

1436هـ - 1437/2015م - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ

وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ

وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ "

صدق الله العظيم.

(سورة المجادلة : الآية 11).

إهداء

أهدي ثمرة عملي إلى من قال فيها الرحمان ولا تقل

لها أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما

أبي وأمي حفظهما الله

إلى التي حملتني كرها ووضعتني كرها..... أمي حبيبتي الغالية.

إلى الذي تعب من أجلي أبي الغالي .

إلى الذين تقاسمت معهم مشقة الحياة إخواني وأخواتي.

وإلى كل أفراد العائلة والأقارب.

باللغة العربية:

يعتبر الإثبات وسيلة من وسائل إقناع المتنازعين للدفاع عن واقعة معينة وهو أداة ضرورية يعول عليها القاضي الإداري (الجبائي) للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية في الإستناد إليها، كما أنها تشكل الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفين في صيانة حقوقهم المترتبة عن تلك الوقائع، وعليه فإن إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة يتجسد في إيداع تصريح يشتمل على كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي يمارسه، أما فيما يتعلق بإثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية فإنها تستعمل حق الإطلاع وطلب التبرير و التوضيح وكل أساليب الرقابة الجبائية الأخرى التي تراها مناسبة، كما أنه إذا ما تبين للإدارة الجبائية بأن المعلومات المدونة في تصريح المكلف ناقصة أو أنه لم يقدّم تصريحه أو تأخر في إيداعه فإنها تلجأ إلى عملية إعادة تقويم أسس الضريبة سواء بإتباع الإجراءات الوجيهة بل وحتى قد تتخذ الإجراءات الأحادية حسب الحالة، كما تعد وسائل الإثبات من أبرز المواضيع المتعلقة بالمنازعات الجبائية نظراً لأهميتها في فض النزاع، وعليه فهناك وسيلتين للإثبات ألا وهما: الوسائل القانونية التي تناولنا فيها أدلة الإثبات الخاصة (وسائل الإثبات المحاسبية، ووسائل الإثبات غير محاسبية)، و أدلة الإثبات العامة (الكتابة، المحررات الرسمية والعرفية، أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية)، هذا من جهة، و الوسائل القضائية التي تطرقنا فيها للتحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق بالإضافة إلى الخبرة القضائية من جهة أخرى .

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، الرقابة الجبائية، عبء الإثبات، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق، التحقيق المصوب، الخبرة القضائية، التحقيق المضاد، الإجراءات الوجيهة، الإجراءات الأحادية.

باللغة الإنجليزية:

The proof is a tool of persuading the disputants to defend a particular incident, it is an essential tool reliable administrative judge (tax) to investigate In the legal facts to determine the extent of his discretion in invoked, it's also a means of process upon which the charge of the maintenance of their rights arising from those facts, therefore, to prove tax charge of party founded the tax is reflected in the statement of deposit includes all information related to the activity practiced. With regard to proving the tax bases by the tax administration it used the right to review and request justification and clarification and all other fiscal control methods as it deems appropriate, it also turns out that the fiscal management of the information recorded in the charge permit incomplete or he did not deposit his statement or delay in filing, they resort to re-evaluate the foundations of the tax process, whether to follow the procedures defaulting parties and even unilateral measures may be taken depending on the situation. As it is the means of proof is one of the leading topics related to tax disputes because of its importance in the resolution of the conflict And therefore there are two ways to prove, namely : Legal means by which we dealt with the evidence for (the means of proof of accounting, the means of proof non-accounting), and public evidence (writing, formal and customary editors, evidence of limited strength and exempted), This is on the one hand, and judicial means that we listed where additional investigation And a review of the investigation in addition to the judicial experience on the other.

Key words: tax charge, fiscal control, the burden of proof, the investigation of accounting, in-depth investigation, the investigation corrected, judicial experience, investigation counter-measures defaulting parties, such unilateral measures.

باللغة العربية:

ج : الجزء

ص: صفحة

ط: الطبعة

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية

ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.ر.ر.أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب المباشرة الغير مباشرة

ق.ت: قانون تسجيل

ق.ط: قانون الطابع

ق.ع: قانون العقوبات

ق.تج: القانون التجاري

ق.م: القانون المدني

باللغة الفرنسية :

P: page.

مقدمة

يعتبر الإثبات مرحلة أساسية في سير الدعوى أمام القضاء ، و على هذا الأساس ، فإن كل طرف يعمل من جانبه على تدعيم ملفه بالحجج و المستندات اللازمة لتأكيد إدعاءاته أمام القضاء .

ففي ما يتعلق بالمادة الضريبية ، فإن غاية الإثبات بالنسبة للإدارة تكمن في إعطائها إمكانية إثبات توفر شروط أعمال النص الجبائي خاصة فيما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة ، أو إثبات المادة الضريبية بصفة عامة و الإجراءات المرتبطة بفرضها أو تصحيحها ، و أيضا إثبات المخالفة للنظام الجبائي ، و ذلك بهدف تطبيق النصوص الضريبية و خلق نوع من المساواة في تحمل الأعباء العامة، أما بالنسبة للملزم ، فالهدف من الإثبات هو تمكينه من إثبات ربحه أو دخله أو رقم أعماله الحقيقي أو عدم توفر الواقعة المنشئة للضريبة و إستفادته من إمتياز جبائي.

و عليه فإن إن المشرع الجزائري أقر بمدأ عام ، و هو إثبات أسس الضريبة الذي يقع على عاتق المكلف بالضريبة (التصريح الضريبي) ، و بالمقابل حول للإدارة سلطة مراقبة تصرفات المكلفين بالضريبة بواسطة أساليب الرقابة الجبائية المختلفة ، و التي تعتبر طريقة غير مباشرة تعتمد عليها لإثبات أسس الضريبة ، كما ألزم المشرع المكلف بالضريبة إحترام الشروط الشكلية و الموضوعية (المتعلقة بالتصريح) من جهة ، و ألزام الإدارة بإحترام الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة عند قيامها بالمراقبة أو إعادة تقويم أسس الضريبة من جهة أخرى.

علاوة على ذلك يجب على المكلف بالضريبة إحترام جميع الإلتزامات الجبائية لكي يستفيد من إجراء التصحيح الوجيه، أما في حالة عدم إحترامه لهذه الإلتزامات فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة (الفرض التلقائي للضريبة) من أجل تحديد أسس الضريبة، لذلك فإن تطبيق هذه القواعد من شأنه أن يؤدي إلى وقوع إختلاف بين الأطراف مما قد يحدث مشكلة أخرى و هي تحديد الطرف الذي يقع عليه الإثبات في حالة ما إذا إستمر ذلك النزاع بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب و تم عرضه للقضاء في شكل منازعة جبائية ما بين الملزم و الإدارة الجبائية .

لذلك فإن المنازعة الضريبية تتميز بالمد والجزر ما بين الطرفين، بإعتبار أن كل طرف يسعى لإقناع الطرف الآخر بحجية وسائل الإثبات، التي يقدمها، فالملزم يحاول قدر الإمكان التهرب من الإلتزام الضريبي، أو على الأقل يسعى إلى التخفيف منه ، و بالعكس فإن الإدارة الجبائية تحاول قدر الإمكان تضريب الملزم. وفي نفس الوقت كل طرف يحاول تحميل الآخر عبء الإثبات.

و ما تجدر الإشارة إليه أن المبادرة في العملية الضريبية تكون من كلتي الطرفين فمن جهة المكلف يلزم بمسك محاسبته و بالنسبة للإدارة ملزمة بتقديم توضيحات حول إحتمال الضريبة.

كما أن وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية تعطي للإدارة الضريبية صلاحية إثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي ، و يكتسي الإثبات أهمية بالغة في جميع الدعاوى وخاصة في المجال الضريبي، إذ له أهمية جد معتبرة لدى القاضي بل أساس ومحور بلورة قناعة القاضي ، لأنه لا يوجد حق بدون إثبات و التحقيق باعتباره آلية تساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها.

بالإضافة إلى أن موضوع الإثبات يشير مسألة جد حساسة تتعلق أساسا بوسائل الإثبات التي يتمسك بها أطراف النزاع ، فهؤلاء يمكن أن تواجههم مشاكل وصعوبات كبيرة فيما يخص الوسائل التي يتمسكون بها لإثبات إدعائهم أو لدفع دفوعات الطرف الأخر ، و هنا أيضا يظهر دور القاضي من خلال مراقبة تلك الوسائل و التأكد من صحتها و مدى إستفائها للشروط القانونية.

و علاوة على ذلك للقاضي صلاحيات واسعة في إستعمال كل دليل من شأنه أن يبني قناعته للفصل فيه فيمكنه في هذه الحالة أن يأمر بكل إجراء يراه ضروريا للكشف عن الحقيقة.

أسباب إختيار الموضوع :

يعود سبب إختيارنا لموضوع الإثبات في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري إلى وجود مبررات ذاتية وأخرى موضوعية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

أسباب ذاتية :

- إقتراح الموضوع من طرف الأستاذ المشرف مع الإصرار على معالجة هذا الموضوع و هذا ما تولد عنه الإهتمام و الميول و كذا الرغبة الشخصية في معالجة هذا الموضوع وعرضه و إثارته ؛
- حداثة و أهمية الموضوع ؛
- توسيع الأبحاث و الدراسات و بالأخص الدراسات المقارنة .

الأسباب الموضوعية:

- قلة الدراسات إن لم نقل منعدمة في مجال الإثبات في المادة الجبائية ؛
- أهمية موضوع البحث مشوق و جدير بالمناقشة ؛
- أهمية الإثبات في جميع الدعاوى وخاصة في المجال الضريبي.

أهمية الموضوع :

يستمد الإثبات في المادة الضريبية أهميته بإعتبار أن :

عنصر الإثبات هو الكفيل وحده يجعل المواطنين متساوين أمام الأعباء الضريبية لتحقيق عدالة جبائية ،علاوة على ذلك فإن الإثبات ييسر فهم الضوابط و يفك التعقيدات بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، كما يكتسب الإثبات أمام القاضي الجبائي خصوصياته التي يجب أن تميزه على ما هو عليه الحال في الدعاوى الإدارية عامة و عن العادية خاصة لاسيما فيما يتعلق بالطرف الذي يتحمل الإثبات، و بالتحديد وسائل الإثبات و أخير فإن الإثبات يكتسب خصوصية أمام القاضي الجبائي .

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي يحددها القانون إلى من يراد إقناعه؛
- مدى أهمية الإثبات في حل المنازعات الضريبية بين المتخاصمين ؛
- وعلى من يقع عبء الإثبات ؛
- تحديد الوسائل التي يتمسك بها المتخاصم لإثبات الواقعة الضريبية ؛

الدراسات السابقة:

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة و التي تتعلق بموضوع البحث ، لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه و لعل من أبرز الدراسات السابقة و المتخصصة و المقارنة في مجال الإثبات في المادة الجبائية نجد:

إلياس واضح ، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ،تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانيا ، وهران ، 2003 – 2004. هذه الدراسات التي تعتبر النواة الأساسية لمعالجة موضوع الإثبات في المادة الضريبية.

صعوبات الدراسة :

واجهتني عدة صعوبات تكمن أساسا في:

- قلة مراجع المتخصصة التي تتناول موضوع الإثبات في المادة الجبائية .
- ضيق الوقت مع صعوبة التنقل عبر الجامعات.

إشكالية :

و للإحاطة أكثر بهذا الموضوع إرتأينا طرح الإشكالية الآتية :

فيما تتمثل خصوصية الإثبات في المادة الجبائية ؟

تتفرع عن هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل فيما يلي :

- ما هي أسس الإثبات الضريبية في المادة الجبائية ؟
- و على من يقع عبء الإثبات ؟
- و هل يكتفي القاضي الإداري (الجبائي) بالإعتماد على وسائل الإثبات الضريبية أم يتجاوزها إلى وسائل الإثبات الإدارية العامة بل و هل يسمح بالإستناد على وسائل الإثبات العادية في القوانين الخاصة ؟

المنهج المتبع :

و لمعالجة هذه الإشكالية تم الإعتماد على المنهج الوصفي لوصف بعض الحالات التي تطلب الأمر ذلك من ناحية و من ناحية أخرى التحليلي و ذلك من خلال تحليل النصوص القانونية و القرارات المطبقة أثناء الفصل في المنازعات الجبائية ، حيث يستلزم الرجوع لقانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و قانون المالية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و أخيرا الإعتماد على المنهج المقارن (الفرنسي) أثناء وجود فراغ قانوني.

تقسيم الدراسة:

و من أجل الإلمام أكثر بالموضوع إنتهجنا خطة ثنائية بحيث قسمنا موضوع البحث إلى فصلين: تناولنا في الفصل الأول إثبات أسس الضريبة و قسمناه إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة حيث يعالج مطلبين، الأول بعنوان مفهوم التصريح الضريبي ، و الثاني القيمة القانونية للتصريح من حيث الإثبات ، و بالنسبة للمبحث الثاني فيتمثل في إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية و الذي بدوره يتناول مطلبين ، الأول تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح ، و الثاني تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى.

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الأحكام المتعلقة بالإثبات في المادة الجبائية ، حيث يتضمن كذلك مبحثين ، الأول بعنوان توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية ، يتضمن مطلبين الأول عبء الإثبات متعلق بإجراءات إعادة التقويم الوجيهي، و الثاني عبء الإثبات يتبع الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة ، أما فيما يخص المبحث الثاني فتناولنا فيه وسائل الإثبات في المادة الجبائية و قد قسمناه إلى مطلبين الأول يتمحور حول وسائل الإثبات القانونية ، و الثاني حول وسائل الإثبات القضائية.

الفصل الأول:
إثبات أسس الضريبة

تمهيد:

لقد أوجب المشرع على الأشخاص المعنوية و الطبيعية الإلتزام بدفع الضريبة بمجرد أن تستوفي فيهم الشروط القانونية ، و طبعا هذا هو المعمول به في جل التشريعات الداخلية للدول ، إلا أن هناك إختلاف بين التشريعات حول مسألة كيفية فرض الضريبة و إثبات أساسها .

و بالرجوع إلى المشرع الجزائري و إنطلاقا من الإصلاحات الجبائية لسنة 1992م ، عمل على ضرورة توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، و كون إقتطاع الضريبة حق من حقوق القانونية للدولة ، إلا أن الإدارة الجبائية تحرص في مجال فرض الضريبة أن تضيفي على مهمتها طابعا توافيقيا، و عليه و بالرغم من الطابع الإجباري للضريبة فإن الإدارة الجبائية تحرص على جعل سلوك المكلف بالضريبة ضمن مقارنة في غاية التمدن ، كما تسعى لإن تجعل من هذا الأخير شريكا كاملا لإنجاز هذه المهمة المتمثلة في تمويل ميزانية الدولة عن طريق الضريبة .

كما تمثل هذه الشراكة هدفا إستراتيجيا بالنسبة لإدارة الجبائية ، و لهذا الغرض سعت الإدارة الجبائية مند عدة سنوات دون توقف على تطوير الخطاب يهدف إلى ترسيخ هذا التصور الإيجابي في تأسيس الضريبة و عملت الإدارة الجبائية على وضع ثقة في المكلف بالضريبة من جهة ، و من جهة أخرى إن هذا الأخير هو الشخص الوحيد الذي يعلم بدخله أو أرباحه الخاضعة للضريبة ، و لذلك أوجب المشرع على المكلف بالضريبة إثبات الضريبة و ذلك من خلال إيداع تصريحه السنوي مع إحترام جميع الشروط الشكلية و الموضوعية المحددة قانونا ، إضافة إلى ذلك منح الإدارة الجبائية سلطة مراقبة أحقية الوعاء الضريبي ، وكذا صحة الأرقام المصرح بها التي ستحدد من خلالها أساسها الضريبي ، كما تسعى الإدارة الجبائية إلى إستخدام وسائل رقابية تهدف بواسطتها إثبات صحة التصريحات المقدمة .

و على هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة من جهة ، و إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية في مبحث ثان من جهة أخرى .

المبحث الأول : إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة

على المكلف بالضريبة الإلتزام بإيداع تصريحه السنوي الذي يشتمل على كافة المعلومات و العناصر المتعلقة بالنشاط الذي يقتضيه ، و يعتبر التصريح الضريبي وسيلة أدرجها المشرع لكي يمنح المكلف بالضريبة فرصة تسمح له بتحديد الأساس الضريبي له ، كما إشتراط المشرع على المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحاته و فقا للشروط و الشكليات التي نص عليها في القانون الجبائي ، وعليه فإن التصريح هو أنجع وسيلة تحول للمكلف بالضريبة إثبات صحة مداخيله و أرباحه ، و من خلال ذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين سنتناول في المطلب الأول مفهوم التصريح الضريبي من جهة ، و القيمة القانونية للتصريح الضريبي في مطلب ثان من جهة أخرى.

المطلب الأول : مفهوم التصريح الضريبي

يعتبر التصريح الضريبي الوسيلة القانونية لحماية و إحترام الحريات العامة ، و لما كان التصريح الأداة المهمة في يد المكلف بالضريبة للإثبات صحة مداخيله و أرباحه فإن المشرع أحاطه ببعض الشكليات و الإجراءات الجوهرية و العناصر الموضوعية التي يقاس عليها صحة التصريح ، و عليه سوف نتطرق في الفرع الأول إلى تعريف و أنواع التصريح الضريبي ، أما بالنسبة للفرع الثاني سنتناول الشروط الشكلية و الإجرائية و الموضوعية المتعلقة بالتصريح .

الفرع الاول : تعريف التصريح الضريبي وأنواعه

سنتطرق في البدايه إلى تعريف التصريح الضريبي من جهة و أنواعه من جهة أخرى:

أولا :تعريف التصريح الضريبي

إن مصطلح التصريح أصله لاتيني de-claro ، و هو يعني جعل الأمر و اضح و بين ، و كشف اللبس أو إضفاء الضوء عليه، أما المعنى العام للتصريح و الذي تشترك فيه كل القوانين هو أنه تصرف إرادي الغاية منه الكشف عن أمر وقع مسبقا سواء بالنفي أو التأكيد ، و يتبدل هذا المعنى من قانون إلى آخر ، ففي القانون المدني فإن التصريح يكون الهدف من وراءه التأكيد على تطبيق قانون موجود مسبقا ، أما في القانون الإداري و حسب الأستاذ Rivero فإن التصريح في غالب الأحيان يعتبر و وسيلة لتجسيد و تكريس الحريات العامة¹.

¹ J . Rivero , les libertés publiques, t ,1,8^{ème} éd, Colloque, themis ,1997 ,p181.

التصريح الضريبي هو إلتزام ملقى على عاتق المكلف بالضريبة فيكشف به هذا الأخير عن أرقام نشاطه و مدخله و يبادر به قبل إلتخاذ أي قرار من طرف الإدارة الجبائية في مواجهته ، و عليه فهو لا يرتبط بنزاع قائم بل هو إلتزام قانوني .

كما يعتبر التصريح الضريبي هو تصرف من المكلف بالضريبة يزود بواسطته الإدارة الجبائية بالمعلومات ، و في هذا الصدد قضت المحكمة العليا في قرارها الصادر في 23 / 02 / 1985 على وجوب إعداد التصريح من طرف المكلف بالضريبة¹.

و في القانون الضريبي يمكننا تعريف التصريح على أنه " تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي"².

أما عن التصريح في قانون الجمارك" فيعتبر وثيقة محررة وفقا شكليات معينة يبين المصريح بواسطتها النظام الجمركي الواجب تحديده للبضائع"³.

و في هذا الصدد نجد توجهات و آراء فقهية حول التكييف القانوني للتصريح الضريبي كما نجد العديد من الآراء ، فهناك جانب من الفقه كيف القانون الضريبي يمثل قانون العقوبات بالنظر إلى العقوبات المالية الناتجة عن عدم الإلتزام بإيداع التصريح ، و إعتبروا هذا الأخير مجرد إقرار من المكلف بالضريبة لوضعية المالية ، ولكن هذه المقارنة لا يمكن الأخذ بها ، لأن الضريبة ليست بعقوبة و أن التصريح يكون بغرض تحديد أسس الضريبة لا يعتبر خطأ بل العكس من ذلك إن عدم الإلتزام بإيداعه يعتبر خطأ.

و هناك جانب آخر من الفقه كيف التصريح على أنه إقرار بمفهوم القانون المدني⁴ ، و هذا مانصت عليه المادة 341 على أنه " الإقرار هو إقرار"⁵ ، بمعنى أنه نكون أمام إقرار عندما يقر و يصرح أحد الأطراف بوجود وقائع ضده و يتمسك بها الطرف الآخر في نزاع ما.

¹ عفاف بوسالم ، الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة للإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 – 2015 ، ص، ص، 4 ، 5.

² Cristophe de la Mardière, R .F.F .P ,N° 71 , Septembre 2000 , L.G.D.J, p125.

³ أحسن بوسقيعة ، المنازعات الجمركية(تعريف و تصنيف الجرائم الجمركية ، متابعة و قمع الجرائم الجمركية)، ط3 ، دار هومو ، الجزائر ، 2008 ، ص87.

⁴ إلياس واضح ، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانبا ، وهران ، 2003 – 2004 ، ص، ص 13 ، 14 .

⁵ المادة 341 من الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون المدني و المعدل و المتمم.

لكن هذا عكس التصريح الضريبي لأنه نكون بصدد نزاع، بل إن التصريح تصرف أصلي و مبدئي يتخذ قبل أي صادر عن الإدارة الجبائية ، إضافة إلى ذلك فهو يختلف عن الإقرار ، ذلك أن الإدارة الجبائية لا تكتفي بما ورد في تصريح المكلف بالضريبة لتحديد أسس الضريبة و إنما يبقى لها الحق في القيام بعملية الرقابة على صحته و قيمته .

و أما بالنسبة للرأي الثالث فيعتبر التصريح بمثابة عقد وثيق يربط الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة ، لكن هذا الرأي غير صائب و يحتمل الخطأ باعتبار أن العقد القائم بإرادة و تراضي الأطراف ، إضافة على ذلك وجود أحكام تنظمه عكس التصريح الذي يجد مصدره في النص القانوني .

ومن وجهة نظر أحد الدارسين الجبائين فإن التصريح هو تصرف إرادي محض صادر عن المكلف بالضريبة الذي يجد مصدره في التشريع الضريبي و الغاية من وراءه هو إعلام الإدارة الجبائية للإنتهاء أو خلق الضريبة أو تحديد أساسها¹.

ثانيا : أنواع التصريح الضريبي

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية ، و التي يلزم المكلفين بإكتتاب و التصريح بها باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة فيستوجب عليهم إحترام المواعيد و أجال تسليمها للإدارة الجبائية المختصة بذلك قانونا و تتمثل هذه التصريحات فيما يلي :

I. التصريح بالوجود :

تنص المادة 183 من ق.ض.م.ر.م. على أنه " يجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها ، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة .

كما يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد ، معدة قانونا و مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني ، خاصة ، على الأسماء و الألقاب و العنوان التجاري بالجزائر و خارج الجزائر ، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد ، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر"² .

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 14 .

² المادة 183 من لأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.

إذا كان الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي ، وحدة أو عدة و وحدات ، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة ، كما يجب أن يحتوي على جل المعلومات المذكورة أعلاه في كل مكونات المؤسسة¹.

كما يمكن القول بأن التصريح بالوجود هو عبارة عن تصريح أولي يودعه المكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية من أجل إعلامها بوجود نشاط جديد يمكن أن يؤدي إلى إحداث الضريبة.

II. التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة :

و هو يهدف إلى إنهاء الضريبة ، يلتزم المكلف بالضريبة بإكتابه عند توقفه عن ممارسة نشاطه الخاضع للضريبة، و الهدف من وراءه هو تصفية حسابات الضريبة قبل زوال كل أثر يتعلق بوجود ذلك النشاط².

كما تضمنت المادة 195 من ق.ض.م.ر.م أنه " في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي ، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة .

و يعد سحب الإعتماد المقرر في المادة 141 من القانون المتعلق بالنقد و القرض كإنهاء للنشاط .

كما يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام ، كما هو محدد أدناه ، و أن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا ، و كذا عند الإقتضاء ، إسم التنازل له و لقبه وعنوانه ، و يسري تاريخ العشرة (10) أيام إبتداء من:

— اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري ؛

— اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلالات إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن المؤسسات الأخرى ؛

— اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات ، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط ؛

— تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الإعتماد " ³.

¹ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى ، الجزائر ، 2012 ، ص 41 .

² إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 15 .

³ المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و فيما يخص وسطاء العبور ، وكلاء الجمركيين و غير المذكورين سابقا أن يكتب التصريح بوقف ممارسة النشاط لدى رئيس مصلحة الجمارك للولاية ، و ذلك بناء على محضر يحرره أعوان هذه الإدارة ¹.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة أو المستغل، يقدم ذوي الحقوق الفقيده المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة ، والمتمثلة في مداخيله العامة والخاصة .

III. التصريح الشهري لرقم الأعمال :

إن المكلفين بالضريبة الممارسن لنشاطات خاضعة للضريبة والرسوم المحصلة من الحسابات أو عن طريق المداخيل من المصدر ، وجب عليهم وضع كشف لرقم الأعمال و دفع الضرائب المستحقة على مستوى المقر الرئيسي للمؤسسة ، أما المؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم الأعمال لكل مؤسسة فرعية تابعة لها أو وحداتها ، وذلك قبل 20 من الشهر الذي يلي حسب حالة الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية .

كما يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ و موقع من قبل القائم بالدفع ، ويتضمن البيان ماييلي : اللقب ، الاسم ، الغرض و العنوان ، المهنة الممارسة ، ورقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة ².

IV. التصريح السنوي للعوائد والأرباح:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، وجب عليه إكتتاب تصريح بمداخيله و ذلك كل سنة ، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية ، و أمثلة ذلك : الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS و الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، ملزمون بمأ و إيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية ، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة ، و حتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له ، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الإلتزام ³.

¹ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة : دراسة نظرية و تطبيقية) ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 139 .

² عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص، ص 41 ، 42 .

³ سهام كرودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص63.

V. وضع رقم التعريف الإحصائي :

نص قانون المالية في المادة 4 منه على أنه " تستبدل العبارتان "رقم التعريف الجبائي" و"رقم البطاقة الجبائية" بعبارة "رقم التعريف الإحصائي".

" تلزم الشركة عند كل تصريح بإرفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل هيئة ما يأتي :

- رقم التعريف الإحصائي للهيئات ؛
- التعيين ؛
- عنوان و بلدية و ولاية محل الإقامة¹.

لهذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم".

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق :

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب ؛
- مختلف التخفيضات ، منح تأجيلات قانونية من دفع الحقوق و الرسوم ، إكتتاب الإستحقاقات².

الفرع الثاني : الشروط الشكلية و الإجرائية و الموضوعية المتعلقة بالتصريح

لقد حدد المشرع الجزائري شروطا شكلية و إجرائية و موضوعية و ألزم المكلف بالضريبة على إتباعها ، و في هذا الصدد سوف نتطرق في بداية الأمر إلى الشروط الشكلية و الإجرائية للتصريح من جهة و الشروط الموضوعية المتعلقة بالتصريح من جهة أخرى .

أولا: الشروط الشكلية و الإجرائية المتعلقة بتصريح

قبل دراسة هذا الشرط و جب علينا معرفة الأشخاص الواجب عليهم القيام بالتصريح :

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 42 .

² سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 64 .

I. الأشخاص الملزمين بالتصريح الضريبي :

مبدئياً كل الأشخاص الذين يقيمون في الجزائر و يمارسون أنشطة خاضعة للضريبة ملزمون بالتصريح عن مداخيلهم أو أرباحهم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين¹.

إضافة إلى ذلك نجد الأشخاص الذين لا يقيمون في الجزائر و الذين يتحصلون على أرباح و مداخيل في الجزائر بمقتضى إتفاقية جباية تم عقدها مع بلدان أخرى².

و فيما يتعلق بالقصر فإن الشخص الذي يكفلهم يقوم بالتصريح عن وضعيتهم ، إضافة إلى ذلك الأشخاص المعقون الذين هم تحت كفالته ، و في نفس السياق فيما يتعلق بالأفراد الذين هم تحت كفالته و يزاولون دراستهم بشرط أن يقل سنهم عن 25 سنة . و بمعنى آخر إن كل شخص يتجاوز سنه 18 عاما و لا يزاول الدراسة فإنه ملزم بالقيام بالتصريح بوضعيته المالية إتجاه الإدارة الجبائية³.

كما أن الأشخاص المعنوية يجب عليهم التصريح بمداخيلهم و أرباحهم بغض النظر عن حصة الفوائد و العائد لصالح الشركاء⁴.

و بالنسبة للمكلفين بالضريبة المتوفين فإن الورثة و ذوي الحقوق الفقيد المكلفين بإيداع تصريح المتوفي أي في أجل 06 أشهر من تاريخ الوفاة⁵.

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري حدد الفئة المعفاة من الإكتتاب عن طريق التصريح و هم:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي ؛
- وكذلك السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين⁶.

و نستنتج من خلال ذلك أن كل شخص طبيعي أو معنوي يستوفي الشروط السابقة الذكر هو ملزم بالتصريح بوضعيته المالية إتجاه الإدارة الجبائية.

¹ المادة 3 / 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² المادة 4 من نفس القانون .

³ المادة 6 / 1 من نفس القانون .

⁴ المادة 7 من نفس القانون .

⁵ المادتين 132 / 5 و 133 من نفس القانون .

⁶ المادة 5 / 1 / 2 من نفس القانون .

II. الشروط الخاصة بمواعيد تقديم التصريح:

بالرجوع إلى القانون الضريبي نجد المشرع قد وضع مواعيد محددة لإيداع التصريحات لا يمكن مخالفتها ، لكن ما يؤخذ على المشرع هو عدم توحيد هذه المواعيد على كل أنواع الضرائب¹ ، و هذا الأمر يدعو إلى الحيرة لأنه لا يمكن لمؤسسة أو شركة مثلا أن تودع تصريحاً يتضمن كل المعلومات و العناصر خلال مدة 10 أيام و إن قامت بذلك فإن التصريح سيكون حتما مشوباً ببعض النقائص إلا أن المكلف بالضريبة مجبر على القيام به و إلا يتعرض لعملية التقييم التلقائي لإنعدام التصريح².

و فيما يخص التصريح بالوجود فإن المشرع نص في المادة 183 من ق.ض.م.ر.م على ميعاد 30 يوماً الأولى من تاريخ بداية النشاط يلزم خلالها المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه لدى المصالح الجبائية التابع لها³.

لكن هذا لا يعني بأن مواعيد إيداع التصريح غير قابلة للتغير بل في حالة القوة القاهرة ، يمكن تمديد تاريخ التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية ، بموجب قرار للوزير المكلف بالمالية ، لا يمكن أن يزيد هذا التمديد عن شهرين (2)⁴.

كما يمكن في حالة القوة القاهرة ، تمديد أجل تقديم التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة بناء على قرار من المدير العام للضرائب ، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التمديد أجل ثلاثة (3) أشهر⁵.

و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى وجود تناقض بين المادتين 102 و 151 / 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، لأن طلب التمديد المشار إليه في المادة 102 من نفس القانون يرفع إلى وزير المكلف بالمالية و هذا بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، أما بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات فإن عليهم تقديم الطلب إلى المدير العام للضرائب ، و حسب ما سبق ذكره لا يوجد أي مبرر معن و حقيقي لوضع هذه التفرقة ، إذ يجدر على المشرع تدارك هذا التناقض لجعل المكلفين بالضريبة سواسية ، بغض النظر عن النظام الخاضعين له .

¹ حسب المشرع فإنه في المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حدد ميعاد التصريح قبل الفاتح من فيفري من كل سنة بالنسبة للخاضعين للنظام الضريبة الخرافية الوحيدة ، أما بالنسبة لنظام الربح الحقيقي نجد في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محدد قبل 30 أفريل .

² المواد 132 و 195 و 196 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ المادة 183 ، من نفس القانون .

⁴ المادة 102 ، من نفس القانون .

⁵ المادة 151 / 2 ، من نفس القانون .

و بالتالي لا يجوز التمييز بينهم في المعاملة الضريبية لصالح فئة منهم و الإضرار بفئة أخرى دون مسوغ معقول كإختلاف المراكز القانونية أو تحقيقا للمصلحة العامة¹.

و تجدر الإشارة إلى أن حساب مواعيد التصريح لا تخضع لأي إنقطاع أو توقف كتقادم و يتم حسابها طبقا لما هو معمول به في ق.إ.م.إ. ، إلا في حالة وجود نص ضريبي خاص².

و قد أكدت المادة 53 من ق.ض.م.ر.م ذلك حيث نصت على أنه " عندما ينتهي أجل التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه"³.

III. الشروط المتعلقة بشكل التصريح:

لقد أوجب المشرع الجزائري على ضرورة إحترام الشكليات المتعلقة بالتصريح كما نصت المادة 323 من ق.ض.م.ر.م على أنه "يجب تقديم التصريحات المنصوص عليها في المواد 99 و 151 و 224 في غضون الآجال المحددة في المواد المذكورة .

تحرر جميع التصريحات على الإستثمارات التي تعدها و توفرها الإدارة الجبائية و يجب أن توقع التصريحات من قبل المكلفين بالضرائب أو من قبل الأشخاص المؤهلين قانونا لذلك .

و يشعر المكلف بالضريبة بالإستلام بواسطة وصل على الشكل النظامي يلحقه بتصريحه ، بعدما يكتب عليه لقبه و إسمه و عنوانه الصحيح ، ثم يرسل إليه الوصل بعد دمغه بخاتم الإدارة"⁴.

فالإدارة الجبائية ملزمة بإثبات أنها قدمت الإستثمارات و المطبوعات التي يدون فيها التصريح إلى المكلف بالضريبة.

و تجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولة الفرنسي إعتبر التصريح المدون في ورقة عادية يعتبر بمثابة غياب أو إمتناع عن التصريح و ينتج عنه إجراء التقييم التلقائي حتى ولو تضمنت تلك الورقة العادية معلومات وعناصر صحيحة عن وضعية المكلف بالضريبة ، كما حمل مجلس الدولة الإدارة الجبائية الأخطاء عن عدم إرسال أو تسليم الإستمارة الصحيحة للمكلف بالضريبة حيث قرر إلغاء عملية إعادة التقويم التي قامت بها الإدارة الجبائية ضد إحدى الجمعيات

¹ جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق العلمي) ، ط 1 ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2010 ، ص 108.

² المادة 405 من قانون رقم 08 - 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فيفري 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 الصادر في 23 أبريل 2008.

³ المادة 53 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ المادة 323 من نفس القانون.

التي تخضع لنظام التقدير الجزائي ، حيث أرسلت لها إستمارة تتعلق بالمكلفين الخاضعين لنظام الربح الصافي ، فقامت الجمعية بالتصريح على تلك الإستمارة ، و لما وصلت إلى الإدارة إعتبرته بمثابة غياب أو إمتناع عن التصريح و حملت الجمعية مسؤولية عدم تصحيح ذلك الخطأ ، إلا أن مجلس الدولة إعتبر أن الخطأ وقع من جانب الإدارة الجبائية و ألغى عملية إعادة التقويم التي قامت بها ، بإعتبار أن إرادة و رضا المكلف بالضريبة كان مشوباً بخطأ¹.

و بالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد بأنه نص في المادة 323 من ق.ض.م.ر.م على مايلي "..... يجب أن توقع التصريحات من قبل المكلفين بالضرائب أو من قبل الأشخاص المؤهلين قانوناً لذلك " .

بمعنى أن التوقيع يعد عنصراً أساسياً و مهماً في التصريح لأنه يضيفي على التصريح القوة القانونية من حيث الإثبات ، و يبين صفة الشخص الذي يملأ الاستمارة .

ثانياً: الشروط الموضوعية المتعلقة بالتصريح

إن عبء إثبات الجانب الموضوعية أو بمعنى آخر مضمون التصريح يقع على عاتق المكلف بالضريبة إذ يجب عليه أن يقدم كل المعلومات الازمة بخصوص و ضعيتته الجبائية و بيان كل المداخيل و النفقات أو الأرباح و المصاريف و هذا حسب النظام و الصنف الخاضع له².

كما أن التصريحات التي لا تحتوي على مبلغ رقم الأعمال أو التي يذكر فيها رقم الأعمال الكلي أو الجزئي دون الإشارة إلى طبيعته و مصدره تعتبر غير مبررة و معيبة يتعين رفضها في حالة عدم تبرير المكلف بالضريبة لمصادر دخله .

ولعل أهم المشاكل التي يمكن أن تثار فيما يخص مضمون التصريح و هي إدعاء المكلف بالضريبة بأنه يستفيد من الإعفاء الضريبي ، و في هذا الصدد فإن المكلف بالضريبة يقر بأنه خاضع للضريبة و لكن يثير دوفوعات و حجج تسمح له بعدم دفع مبلغ الضريبة ، و بالتالي فإن عبء الإثبات يقع على عاتقه و له ذلك إثبات ثلاثة عناصر تتمثل في :

— إثبات وجود تلك الإعفاءات قانوناً بذكر النصوص القانونية؛

— إثبات بأن حالته تدخل في هذا الإطار؛

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص22 .

² المواد 99 و 100 و 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المواد 1 و 11 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2015م المتضمن قانون المالية لسنة 2016 .

– إثبات إحترامه للإجراءات المنصوص عليها قانونا فيما يخص طلب الإعفاء .

و تجدر الإشارة إلى أن مسألة الإعفاء الضريبي لا تعتبر من النظام العام ، فلا يثيرها القاضي من تلقاء نفسه بل يجب على المكلف بالضريبة إثارتها و التمسك بها حتى يحكم له القاضي بطلباته¹.

المطلب الثاني : القيمة القانونية للتصريح من حيث الإثبات

إن التصريح المودع من طرف المكلف بالضريبة و المستوفي جميع الشروط و العناصر الشكلية و الموضوعية يعتبر دليل إثبات مهم و يتمتع بقوة قانونية في مواجهة الإدارة الجبائية ، كما أنه يتمتع بقوة إثباتية في مواجهة المكلف بالضريبة بحد ذاته، و لذلك سوف نتطرق إلى القيمة الإثباتية للتصريح في مواجهة الإدارة الجبائية من جهة و القيمة لإثباتية للتصريح في مواجهة المكلف بالضريبة من جهة أخرى .

الفرع الأول : القيمة الإثباتية للتصريح في مواجهة الإدارة الجبائية

حسب الفقيه JEZE يتمتع التصريح الضريبي بقوة إثباتية بمجرد إيداعه لدى الإدارة الجبائية، ولكن رد عليه بأنه لا يوجد علاقة ترابط و تكامل بين إلزامية إيداع التصريح التي تعتبر قاعدة شكلية مع قرينة صحته و القيمة القانونية التي تعتبر قاعدة موضوعية .

و لقدد شدد JEZE على العلاقة السببية لأن إحترام القاعدة الأولى يؤدي حتما إلى إسقاط تلك القرينة، لكن هذه العلاقة السببية تحمل إتجاه واحد فقط ، إذ يمكن للمكلف بالضريبة إيداع تصريحه من دون أن تكون له أي قيمة قانونية لأنه لم يحترم كل الشروط الشكلية و الموضوعية المنصوص عليها قانونا ، عكس ما إذا قدم تصريحا كاملا خاليا من أي عيب².

أما الفقيه BERGERES فيرى أن التصريح يستمد قوة الإثباتية إتجاه الإدارة من الأثار الناتجة عنه ، فلا يمكن للإدارة الجبائية منازعة حجية ذلك التصريح إلا بإتباع الإجراءات الوجيهة ، مع إحترام كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذا المجال ، فيكفي لهذا الأخير إيداع تصريحه بطريقة قانونية حتى تحترم إرادته³.

أما بالنسبة للرأي الفقهي الثالث فإنه أعطى تفسيرا للقيمة القانونية للتصريح بالإلتفاف حول القواعد المطبقة في القانون المدني ، و إعتبر بأنه يتمتع بقوة إثباتية شبه مطلقة يصعب ردها ، و ذلك بمجرد إيداع المكلف بالضريبة

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 24 .

² G. JEZE, Cours élémentaire de science des finances et législation financière, 2^{eme} édition, Girard et Brière, 1909, P695. Voir dans ce sens, Christophe de la Martinière , R .F.F .P ,N° 71 , Septembre 2000, L.G.D.J, p125.

³ M. C, Bergères. La valeur juridique de la déclaration contrôlée, G.P, 1984, Doc, P 246.

للتصريحه بطريقة قانونية ، فهذا الرأي إعتبر التصريح بمثابة إعترا ف المكلف بالضريبة للوضعته المالية إتحاه الإدارة الجبائية ، و لما كان الإعترا ف سيد الأدلة حسب القواعد المتعارف عليها في القانون المدني ، فإنه لا يمكن رده إلا بتقدم دليل عكسي قوي المتمثل في الكتابة¹.

و نجد القيمة الإثباتية للتصريح مصدرها في الثقة الموضوعة في المكلف بالضريبة ، إذ لا يمكن للإدارة الجبائية إستبعاد تصريح المكلف بالضريبة إلا بإتباع إجراءات محددة و معينة وهي ما تسمى بوسائل الرقابة الجبائية ، حيث يطلب من المكلف بالضريبة تقدم الأدلة و الحجج عن صحة تصريحه المودع بطريقة قانونية .

الفرع الثاني : القيمة الإثباتية للتصريح في مواجهة المكلف بالضريبة

التصريح يتمتع بقيمة إثباتية قوية إتحاه المكلف بالضريبة ، فمثلا الحقوق و الإلتزامات المترتبة على المكلف بالضريبة الذي أودع تصريحه بطريقة قانونية لا تقابلها نفس الحقوق و الإلتزامات ، فهذا الأخير سوف يتعرض لإجراءات ردية إن صح التعبير و المتمثلة في التقييم التلقائي بغض النظر عن الزيادات و الغرامات المالية التي يمكن أن تفرض عليه ، وتظهر أيضا قيمة التصريح من خلال بعض الأمثلة الواقعية. كما أن يكون التصريح بالمداخيل العامة كأساس يعتمد عليه من أجل تحديد التعويضات عن الأضرار².

و في هذا الصدد نجد المادة 66 من ق.إ.ج تنص على أنه " يلزم المكلفون بالضريبة المكتتبون للتصريحات من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و ما يماثلهم ، بتحديد العلاوات و التعويضات التي يطالبون الدولة والولايات و البلديات بها ، عندما يكون مبلغ هذه التعويضات مرتبطين بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمبلغ أرباحهم أو مداخيلهم"³، مثال على ذلك الإدارة العمومية تريد نزع ملكية مرآب ميكانيكي من أجل المنعة العامة.

و تجدر الإشارة إلى أن هذه المادة طراً عليها تغير فبعدها كانت في المادة 288 من ق.ض.م.ر.م " يمكن للمكفنين بالضريبة الإحتجاج بالتصريحات التي يقدموها ، من أجل إعداد " أصبحت يلزم المكلفين بالضريبة المكتتبون من أجل " ، بمعنى أن المشرع هنا إستحدث الطابع الإلزامي على المكلفين بالضريبة.

تظهر قيمة التصريح حين يريد المكلف بالضريبة العدول عن تصريحه أو أن يطلب تصحيحه و له الحق في ذلك ، لكن يجب أن يتم هذا خلال المواعيد القانونية أي قبل إنتهاء تاريخ إيداع التصريح و ذلك بتقدم عناصر و أدلة جديدة تثبت عدم صحة المعلومات الواردة في التصريح الأول

¹ Druel, La preuve en matières fiscales, thés de doctorat , Paris.1961, 277.

² Marc Dassesse, Pascale Minne, Droit Fiscal, la déclaration fiscale, bruyant, bruxelles,2001, P 102.

³ المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية .

و عليه فإن مجلس الدولة الفرنسي فقد أقر بأن التصريح يتمتع بقوة إثباتية إتجاه المعني بالأمر أي أن المكلف بالضريبة بداية من تاريخ إنتهاء أجل إيداعه ، و إذا ما أراد الإعتراض على تصريحه فإنه لا يمكن القيام بذلك إلا بتقديم تظلم وطعن ضد الضريبة التي فرضت عليه بالإعتماد على تصريحه ، و في هذه الحالة فإنه يتحمل عبء الإثبات و ذلك ببيان أن القواعد أو الأسس المصرح بها غير صحيحة¹.

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يحدد موقفه من هذه المسألة بالرغم من أهميتها ، فسكوته يعني إعتماده تطبيق المبادئ العامة في القانون الإداري و المتعلقة بالقرار الإداري غير المشروع المولد لآثار قانونية إتجاه الأفراد أي إكتساب الغير لحقوق بخطأ من الإدارة .

و على هذا الأساس يجب على المكلف بالضريبة الذي يودع تصريحه الخاطئ لدى المصالح الإدارية الجبائية المختصة ، و تقوم هذه الأخيرة بالإعتماد على تصريحاته في تحديد أسس الضريبة ، و من ثم تحديد المبالغ الواجبة الدفع و التي أصبحت حقوق مشروعة و واجبة التحصيل إتجاه المكلف بالضريبة .

¹ C.E. 27/11/1931. 6619. BCD « la déclaration du contribuable qui peut la rectifier jusqu' à l'expiration du délai de déclaration. Lui devient opposable de cette date. S'il entend être imposé sur des bases différentes de celles qu'il a déclarées, il peut le demander par voie de réclamation contre les impôts établis sur le fondement de sa déclaration, mais il supporte la charge de la preuve » , G.A.J.F. 3^{ed}, Dalloz , P665.

المبحث الثاني : إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية

تمارس الإدارة الجبائية بعض السلطات و الصلاحيات المخولة لها قانونا في تحديد أساس الضريبي ، كما يمكن لها إتخاذ الإجراءات اللازمة في مواجهة المكلف بالضريبة بهدف إثبات الضريبة ، فيمكن أن تكون هذه الإجراءات سلبية ، أي أن الإدارة الجبائية لا تبذل مجهود كبير بالمقارنة مع المكلف بالضريبة و المتمثلة في حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح ، و يمكن أن يكون عمل الإدارة الجبائية إيجابيا أي بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى فهي تهدف أساسا إلى مطابقة التصريحات المدووعة لدى الإدارة الجبائية مع المعلومات المدونة في التصريح ، و من خلال ذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين سنتناول في المطلب الأول تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح من جهة ، و تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى في مطلب ثان من جهة أخرى.

المطلب الأول: تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع وطلب التبرير و التوضيح

تعرضت المواد من 45 إلى 64 مكرر من ق.إ.ج ، إلى حق الإطلاع الذي تمارسه الإدارة الجبائية و ذلك من أجل إثبات أسس الضريبة و مراقبة صحة المعلومات و العناصر المدونة في تصريح المكلف بالضريبة¹.

كما تضمنت المادة 19 من نفس القانون طلب التبرير و التوضيح و يختلف حق الإطلاع عن طلب التبرير و التوضيح من حيث المضمون لكن الأكيد أنهما يتفقان في الهدف و هو محاولة الإدارة الجبائية إثبات الأسس الحقيقية للضريبة ، و عليه سوف نتطرق في الفرع الأول إلى تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع و أما بالنسبة للفرع الثاني سنتناول تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على طلب التبرير و التوضيح².

الفرع الأول : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع

في البداية سوف نتطرق إلى تعريف حق الإطلاع ، ثم مبدأ حق الإطلاع ، و الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع و سنتناول الجزاءات المترتبة عن رفض طلب حق الإطلاع و في الأخير سوف نتطرق إلى القيود الواردة على حق الإطلاع .

¹ تناوله المشرع في جزء الثاني الباب الرابع من قانون الإجراءات الجبائية .

² المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه " يراقب المفتش التصريحات ، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا ...".

أولا : تعريف حق الإطلاع

سنتطرق في البدايه إلى تعريف حق الإطلاع:

حق الإطلاع هو الأداة المستعملة قبل و خلال الرقابة الجبائية، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة و التأكد من صحتها¹.

حيث جاء في نص المادة 45 من ق.إ. ج مايلي " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"².

و في هذا الصدد يمكن القول بأن حق الإطلاع يعني حق الإعلام ، و يعد في نفس الوقت مسطرة للمراقبة مخولة للإدارة الضريبية ، يسمح لها ، بعد الإلتزام بمجموعة من الشروط و الضوابط ، بأن تحاط علما ، و إن إقتضى الحال أخذ نسخ من الوثائق الموجودة في حوزة الغير .

و على هذا النحو يمارس حق الإطلاع إتجاه الأشخاص المحددين في القانون فقط و بصدد وثائق و مستندات نوعية معينة ، و يمارس حق الإطلاع أيضا في حق الملزم الخاضع لفحص جبائي و ذلك عن طريق مطالبته بتقديم معلومات أو توضيحات حول ما ورد في تصريحه³ .

كما يعد حق الإطلاع أداة تدل في كل إجراء رقابي ، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو المراجعة و التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة أحد الملفات⁴.

كما يحول حق الإطلاع لموظفي الإدارة الجبائية المختصة أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة أو له علاقة بها على السجلات و الفواتير و سائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة إستيفاء الضريبة المتوجبة عليه، و في حال كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية ، يحق لموظفي الإدارة الضريبية المختصة طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية و الحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها⁵.

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 30 .

² المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ مولاي عبد الرحمان ألبيللا ، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و لإجتهد القضائي) ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب ، 2013 ، ص ، ص 259 ، 260 .

⁴ يونس ملبح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية ، العدد التاسع ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب ، 2016 ، ص 40 .

⁵ فوزي عطوي ، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة) ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 ، ص 108 .

كما يمكن حق الإطلاع الإدارة الجبائية من الحصول على معلومات من مصادر خارجية كيف ما كانت وسيلة حفظها بغية تأسيس وعاء الضريبة و مرقتها ، و كذلك يعد الإمكانية الشرعية المفتوحة للإدارة ، قصد التعرف على مجمل المحاسبة الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة أو الشركاء لتأكد من صحة الضرائب و تصريحات المكلفين الآخرين¹.

تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع على صحة و دقة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو الغير ، فبواسطته تبحث عن أدلة الإثبات التي يركز عليها في تحديد أسس الضريبة².

كما رفض المشرع الجزائري منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في ممارسة حق الإطلاع بل وضع له قيودا ، ضمنا لحقوق المكلف بالضريبة و إحتراما لإرادته التي تتجسد أساسا في تبنيه التصريح كمبدأ عام لإثبات أسس الضريبة³.

ثانيا : مبدأ حق الإطلاع

لا توجد مراقبة بدون عن الإستفسارات و الفوحصات ، و هذا الحق معترف به للإدارة الجبائية لجلب المعلومات المدونة في كل المستندات و الوثائق المحاسبية ، و غير المصرح بها من طرف مختلف الشركات و المؤسسات و التنظيمات، و يطبق هذا الحق تجاه الأشخاص المحددين قانونا ، و على وثائقهم الخاصة⁴.

ثالثا : الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع

يخضع لهذا الحق مجموعة من الأشخاص المتمثلة أساسا في :

I. حق الإطلاع أمام الإدارات العمومية :

جاء في نص المادة 46 من ق.إ. ج مايلي " لا يمكن بأي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاصة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك المؤسسات أو الهيئات ، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها .

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 30 .

² أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، 2015، ص 144 .

³ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 35 .

⁴ عباس عبد الرزاق ، المرجع نفسه ، ص 31 .

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر رقم 65 - 297 ، المؤرخ في 02 ديسمبر 1965 ، و المتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني ، لا يمكن بأي حال من الأحوال ، إستعمالها لأغراض المراقبة الجبائية ، إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ، ليست ملزمة بما تستوجهه الفقرة السابقة¹ .
و بتالي فإنه يمكن لإعوان الإدارة الجبائية ، طلب الإطلاع على الوثائق و الأدلة التي بحوزة هذه الإدارات قصد تأسيس وعاء الضريبة .

فهي مثلا يمكنها اللجوء إلى مصالح المنافسة و الأسعار و أيضا مصالح الشرطة القضائية و الجمارك من أجل الإطلاع على كل المعلومات و الوثائق التي تقع في يد هذه الهيئات .

II. حق الإطلاع أمام هيئات الضمان الإجتماعي:

يتعين على هيئات الضمان الإجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي ، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب ، والمبلغ الإجمالي لهذه الأخيرة كما هي واردة في أوراق العلاج و كذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ، و يجب أن تصل الكشوف التي تعد قبل 31 ديسمبر من كل سنة ، و على نفقة هيئات الضمان الإجتماعي ، إلى مدير الضرائب الولائية قبل أول أبريل من السنة الموالية .

و في نفس المضمار ، تلزم الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة، كما تلزم الهيئات المدنية بتعويض النشاطات ذات المنفعة العامة و الإعانة التضامنية ، بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة ، و تقوم هيئات أو صناديق الضمان الإجتماعي و كذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين و التنظيمات المتعلقة بالضرائب و الرسوم السارية المفعول² .

¹ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

² محمد سعيد بوسعدية ، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري (المبادئ الدستورية - الأسس القانونية و التنظيمية - أنواع الرقابة و مؤسساتها و آلياتها و قطاعاتها) ، دار القصبة للنشر، الجزائر ، 2014 ، ص 280 .

III. حق الإطلاع أمام الهيئات القضائية :

و في هذا الصدد يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب معلومات تتعلق بالوضعية الجبائية للمتقاضي بغض النظر عن طبيعة النزاع سواء كان مدنيا أو جزائيا ، حيث نصت المادة 47 من ق.إ.ج على مايلي " يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الإدارية و الجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية .

و يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بإفتراس وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة ، سواء كانت الدعوى المدنية أو جزائية ، حتى و إن أفضى الحكم إلى إنتفاء وجه الدعوى¹.

و في نفس السياق أوجب المشرع على ضرورة أن تبقى الوثائق المراد الإطلاع عليها مودوعة لدى كتابة الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب خلال خمسة عشر (15) يوما للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية ، و تخفض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات².

IV. حق الإطلاع لدى الأشخاص المودوع لديهم السندات العمومية :

نصت المادة 48 من ق.إ.ج على الأحكام الخاصة بحق الإطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف و السندات العمومية و سحبت ذلك على أصناف أخرى من المهن الحرة و الإدارات العمومية والأرشيف وقد ورد ذلك كما يلي :

- يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب و كل الموظفين المكلفين بالأرشيف و إيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل ، و يطبق كذلك هذا الحكم على الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الإدارات المركزية و المحلية؛
- السماح للأعوان بأخذ المعلومات و المستخرجات و النسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة و ذلك دون دفع مصاريف ؛
- في حالة الرفض ، يثبت ذلك بمحضر يقوم عون التسجيل رفقة عون برتبة مفتس بتحرير لدى الحائزين المودع لديهم المعنيين بالأمر ؛

¹ المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية .

² المادة 47 / 4 / 5 من نفس القانون .

– كما حدد المشرع في هذه المادة مجالا زمنيا لإجراء هذا الإطلاع ، حيث لا يمكن طلب ممارسة حق الإطلاع المذكور أعلاه في أيام العطل ؛
 – أما بالنسبة للأيام الأخرى فإن حصص الإطلاع من طرف أعوان داخل المستودعات ، حيث يقومون بالتحريات ، كما لا يمكن أن تتجاوز أربع (4) ساعات /يوميا¹.

V. حق الإطلاع لدى المصرفين و الوسطاء البنوك:

في هذا الإطار تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى البنك على جميع المستندات و العمليات المسجلة في الحسابات المالية لزيائنه² ، و البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي³.

و في هذا الإطار ورد في نص المادة 51 مكرر 4 من ق.إ.ج على أنه " يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكًا بنكية لفائدة الغير و لحساب أشخاص غير موطنين في مقراتها أو وكالاتها ، أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع هذه إلى مدير الضرائب بالولاية الذي تتبع دائرة إختصاصه الإقليمي .

و يجب أن تتضمن هذه القائمة ، على وجه الخصوص ، تعيين مكتب الإصدار و رقم الصك و المبلغ الذي يوافق البنك على دفعه و تعيين المستفيد من الصك و عنوانه و تعيين الشخص المستفيد من الخدمة المقدمة و عنوانه و تاريخ الإصدار و تاريخ قبض الصك"⁴.

رابعا : الجزاءات المترتبة عن رفض طلب حق الإطلاع

كل شخص أو شركة ترفض التعاون أو التعامل مع الإدارة الجبائية عند طلبها الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من ق.إ.ج و بتالي يتعرضوا لعقوبات مالية قدرها يتراوح من 5000 إلى 50.000 دج هذا عند رفض طلب الإدارة الجبائية .

كما يترتب عن هذه المخالفة ، زيادة على ذلك ، تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج ، كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني ، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق⁵ .

¹ العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية) ، ط3 ، دار هومه ، الجزائر ، 2008 ، ص ، ص ، 66 ، 67.

² مولاي عبد الرحمان أبليل ، المرجع السابق ، ص 267 .

³ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص33.

⁴ المادة 51 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 62 من نفس القانون .

و لأجل تطبيق هذه العقوبة وجب إحترام الإجراءات التالية:

- لا يتم النطق بالغرامة و التلجئة إلا من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا ، التي تبت في القضايا الإستعجالية ؛
- يتم تحريك هذه الدعوى على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية دون مصاريف ؛
- تبلغ نسخة من العريضة للأطراف ، من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية ؛
- بعد النطق بالحكم ، يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة و التلجئة و هناك عقوبات خاصة ، جاء ذكرها على بعض أصناف الوظائف و أهمها ما ورد في نص الفقرة الرابعة (4) من المادة 48 حيث " يعاقب على كل مخالفة يرتكبها موثق أو محضر قضائي يعمل لحسابه الخاص بغرامة مالية قدرها 300 دج " 1 .

خامسا : القيود الواردة على حق الإطلاع

و من بين القيود الواردة على حق الإطلاع نجد:

I. الأشخاص غير الخاضعين لحق الإطلاع :

إن الإدارة الجبائية و سعياً منها لإثبات أسس الضريبة عن طريق ممارسة حق الإطلاع قد تنسى أو تتغافل عن تطبيق النصوص القانونية على النحو الذي أراده المشرع الضريبي ، كأن تمارس ذلك الحق إتجاه الأشخاص غير الخاضعين له ، و تجبرهم بالرد على على طلبها تحت طائلة العقوبات المالية السابقة الذكر ، لأنه في حالة ما إذا قامت بذلك فإن أسس الضريبة المعتمدة تعتبر باطلة .

II. الطابع الكتابي لحق الإطلاع :

عندما تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع فإنه يجب أن يتخذ الطابع الكتابي ، ليس فقط ضمنا لحقوق المكلف بالضريبة ، بل يمكن أن يصبح ذلك الرد أو الإجابة دليل قوي في يد الإدارة الجبائية ، أما إذا أرادت إتخاذ حق الإطلاع إتجاه المكلف بالضريبة نفسه فيمكن أن يكون طلبها شفهي².

¹ العيد صالحى ، المرجع السابق ، ص 79 .

² إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص ، ص ، 41 ، 42 .

III. السر المهني :

و من بين أهم القيود الواردة على حق الإطلاع نجد السر المهني الذي نصت عليه المادة 48 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج حيث ألزمت الموثيقين و المحضرين القضائين و كتاب الضبط كتاب الإدارات المركزية و المحلية بضرورة إطلاع الإدارة الجبائية بكل العقود المودعة إليهم ، و في الفقرة 4 من نفس القانون إستثنى من ذلك الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين الذين هم على قيد الحياة¹ ، و كذلك العقود المنصوص عليها في المادة 58 و 61 من قانون التسجيل².

في هذا الصدد الإدارة الضريبة لا يمكنها الإطلاع لدى الطبيب إلا على المعلومات غير مشمولة بالسر المهني ، علما هنا أن الطبيب لا يمسك عادة محاسبة بالشكل المعروف في القانونين المحاسبي و الجبائي بإعتبار أن القانون لم يلزم الطبيب بمسك محررات شخصية من شأنها أن تكشف عن أسرار المرضى ، و يشتمل السر المهني كل ما يراه الطبيب أو جراح الأسنان و يسمعه و يفهمه ، أو كل ما يؤتمن عليه خلال أداءه لمهامه ، كما أن السر المهني يتقيد به الطبيب حتى في حالة وفاة المريض ، حيث أن الطبيب يسجل حصيلة اليومية في آخر يوم عمل ، لذلك فإن الدفتر اليومي بالنسبة لهذه المهنة يتضمن فقط بيانات تتعلق بالتاريخ و مبلغ الأتعاب المحصل عليها و التي تشكل دخلا خاضعا للضريبة³.

و مما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع أورد عقوبات جزائية في نص المادة 301 من ق.ع و التي تنص على مايلي " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون و الصيادلة و القابلات و جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها و يصرح لهم بذلك"⁴.

و في ظل غياب نص قانوني يوجب أفراد هذه الفئة بأن يقدمو للإدارة مثل تلك المعلومات التي تتعلق أساسا بطبيعة الخدمة الطبية و تكاليف الأداء، فقد تحتاج الإدارة هذه المعلومات لمواجهة ملزم آخر بما غير الطبيب⁵.

الملاحظ أن المشرع الجزائري سمح لإدارة الجبائية بالحصول على تلك المعلومات من طرف هيئات الضمان الإجتماعي ، و ذلك طبقا لما ورد في نص المادة 46 الفقرة 3 من ق.إ.ج ، فبعد الإطلاع على الكشف السنوي

¹ المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 49 من نفس القانون.

³ مولاي عبد الرحمان أبليلا ، المرجع السابق ، ص 267.

⁴ المادة 301 من قانون العقوبات .

⁵ مولاي عبد الرحمان أبليلا ، المرجع نفسه ، الصفحة نفسها.

الفردى للأطباء و طيبب الأسنان و القابلات و المساعدين الطبين الذي توافيه مصالح الضمان الإجتماعى ، فإنه يمكنها أن تقوم بتصحيح أسس الضريبة بعد مقارنتها مع الأرقام المصرح بها من الشخص الخاضع للضريبة¹.

و بالنسبة للمحاميين جاء فى نص المادة 13 من قانون تنظيم مهنة المحاماة " يمنع المحامى من إبلاغ الغير بمعلومات أو وثائق تتعلق بقضية أسندت إليه أو الدخول فى جدال يخص تلك القضية مع مراعاة الأحكام التشريعية التي تقضى بخلاف ذلك ، و يجب عليه فى كل الحالات أن يحافظ على أسرار موكله و أن يكتم السر المهني " ².

هذا النص القانونى يعد بمثابة حاجز فى وجه الإدارة الجبائية التي تريد أن تمارس حق الإطلاع لدى المحامين.

و فيما يخص المحاسبين فإنه لا يمكنهم الدفع بالسر المهني إتجاه الإدارة الجبائية و إلا ستعتبر محاسبتهم أو الدفتر الذي يمكنه غير قانونى ³.

الفرع الثانى : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على طلب التبرير و التوضيح

يعتبر طلب التبرير و التوضيح الطريقة الغير المباشرة التي تستند عليها الإدارة الجبائية فى إثبات أسس الضريبة و تجدر الإشارة إلى وجود فرق جوهري بين طلب التوضيح و طلب التبرير ، فالأول يشتمل كل العناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة ، و يكون الهدف من وراء الحصول على تفسيرات حول معلومات يشوبها الغموض ، أما طلب التبرير فهو أوسع ، إذ عادة ما يكون نتيجة لطلب التوضيح و هدف منه الحصول على أدلة تتعلق أساسا بمصدر دخل غير مصرح به⁴.

كما يمكن ممارسة هذا الحق عند قيام بعملية التحقيق على الوثائق و التي تتم إنطلاقا من المكتب فى إطار التحقيق الخارجى ⁵.

و من هذا المنطلق يجوز للإدارة طلب توضيحات حول نقطة رأت فيها عدم تجانس أو إختلال كبير لسنة معينة و السنوات السابقة ⁶.

¹ المادة 46 / 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

² قانون رقم 13 - 07 مؤرخ فى 24 ذى الحجة عام 1434 الموافق 19 أكتوبر 2013 المتضمن تنظيم مهنة محاماة ، الجريدة الرسمية العدد 55 الصادرة فى 30 أكتوبر 2013.

³ مولاي عبد الرحمان أبليللا ، المرجع السابق، ص 268 .

⁴ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 45 .

⁵ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 35 .

⁶ سهام كرودى ، المرجع السابق ، ص 60 .

إضافة إلى ذلك يجب أن يكون طلب التبرير و التوضيح دقيقا و واضحا حتى يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم أجوبته .

كما ورد في المادة 19 من ق.إ.ج مايلي "يراقب المفتش التصريحات ، و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا ، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات الرقابة " من خلال إستقرا المادة سابقة الذكر نستنتج بأن طلب التبرير و التوضيح يمارس سواء في ظل مراقبة التصريحات أو التحقق من صحة المحاسبة .

كما أن المشرع الجزائري إشرط أن يكون الطلب كتابيا ، وأن يبين بدقة و بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات لذلك .

و في هذا الصدد أوجبت المادة 19 الفقرة 2 من ق.إ.ج على أنه "عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي ، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

كما حدد المشرع في المادة 19 الفقرة 3 من ق.إ.ج المهلة الممنوحة للمكلف بضريبة من أجل إجابتهم بمدة لاتقل عن ثلاثين (30) يوما"¹.

المطلب الثاني : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى

تحدد أسس الضريبة بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى علاوة على حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح و التي نوجزها في مايلي :

الفرع الأول : الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل الضريبة و أو الرسم أو الحق أو أتاوة².

¹ المادة 19 / 3/2 من قانون الإجراءات الجبائية .

² المادة 18 / 1 من نفس القانون.

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص و التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة للأرباح و أرقام الأعمال و الذمة المالية من طرف المكلفين لغرض عما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق و الإلتزامات الجبائية"¹.

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها " فحص تصريحات وكل السجلات و وثائق و المستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانو ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام و الإستفسار ، و الإستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها ، و لا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول"².

و عليه نستنتج بأن الرقابة الجبائية تعتمد أساسا على مراقبة صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب و تقوم هذه الأخير بمطابقة التصريحات مع ما هو موجود في الواقع .

و من خلال هذا التعريفات نتطرق إلى أنواع الرقابة الجبائية :

أولا : الرقابة الشكلية

و هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و هي تهدف إلى تصحيح الأخطاء التي يرتكبها المكلفون بالضريبة أثناء تقديم تصريحاتهم ، و تتم عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات الموجودة في هذه التصريحات ، و المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية³.

فالرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة، بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات⁴.

¹ رضوان العمودي ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 – 2015 ، ص 12.

² عيسى بولوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إقتصاد التنمية ، كلية الإقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2003 – 2004 ، ص 53.

³ عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 11 .

⁴ فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، دار هومو ، الجزائر، 2010 ، ص ، ص 167 ، 168 .

و هذا النوع من الرقابة يتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الأختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى :

- تصحيح الأخطاء المالية المحتملة و المثبتة على التصريجات، (أخطاء الجمع ،..) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريجات و المعلومات التي تملكها الإدارة ؛
- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريجات ، أي أن الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريجات.
- كما تهدف إلى التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة ؛
- كشف المعلومات أو العناصر المهمة و تكليف في حالة الإستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الإغفالات¹.

كما تبدأ الرقابة الشكلية منذ إستلام المصالح المعنية للتصريجات الجبائية المرسله أو المودعة من قبل المكلفين ، سواء التصريجات الشخصية أو التصريجات المهنية ، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير إنتقائية، و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت².

ثانيا: الرقابة على الوثائق

هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية ، كما أن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريجات المقدمة .

إذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة ، و التي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإنتهاج فحص إنتقادي للتصريجات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال³.

¹ عيسى بولوخ ، المرجع السابق ، ص 57 .

² رضوان العمودي ، المرجع السابق ، ص 12 .

³ محمد رحيم ، آليات مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012 – 2013 ، ص 24 .

و يتم هذا النوع بمراقبة التصريجات السنوية على الخصوص ، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريجات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب¹.

كما يمكن القول بأن الرقابة على الوثائق تعتبر رقابة لاحقة تسمح للإدارة الجبائية بالقيام بفحص ناقد لتصريجات المكلفين و منه كشف و تصحيح للنقائص المكتشفة².

مما سبق يمكن إستخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في النقاط التالية :

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب ؛
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريجات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة ؛
- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى؛
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة ، أو تبريرات و توضيحات ، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة ؛
- التأكد من المعاملات الضريبية على كل عملية ، زيادة على ذلك النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية³.

ثالثا : الرقابة بعين المكان

تخرج إدارة الضرائب عند ممارستها للرقابة بعين المكان ، عن إطارها الضيق بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ، بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب⁴ ، إلى الأمكنة

¹ زبيدة بن شعاعة ، دور التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية ، دراسة حالة لمديرية الولائية للضرائب بغرداية لسنة 2015 ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسير ، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسير ، جامعة غارداية ، 2014 – 2015 ، ص 13 .

² سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 51.

³ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومه ، الجزائر ، 2003 ، ص 63 .

⁴ فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 171.

التي يزاوّل فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم ، و تهدف هذه التدخّلات إلى التأكّد من صحّة الإقرارات المصرّح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية¹.

كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل ، قصد مقارنة العناصر و المعطيات المصرّح بها و المسجّلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان².

و تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محلّ المراقبة و التحقيق ، و ذلك بفحص و التعرف على مختلف وسائل الإنتاج و طرائق إستعمالها ، ودرجة تأهيل العمال و المستخدمين لهذه الوسائل ، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى³.

الفرع الثاني : التحقيق الجبائي

التحقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية ، هذا الأخير بإمكانه إتخاذ عدة أشكال ، و المعاملة تكون في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكّد من إحترام القوانين الجبائية ، و ذلك للتجنّب كل ما قد يتيح من إعتداءات و تجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف⁴.

أولاً: التحقيق المحاسبي

حتى تكون الضريبة المدفوعة تعكس حقيقة التصريجات المدفوعة، فإن الإدارة تملك حق مراقبة هذه التصريجات و هذا من أجل التأكّد من أن المكلفين بالضريبة قد سددوا ما عليهم من حقوق، أو إحتمال القيام بالتخفيضات و التصريجات المترتبة عن الأخطاء التي قد تنجم عن فرض ضريبة إضافية⁵.

كما جاء في المادة 20 من ق.إ.ج على أنه "يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة"⁶.

¹ سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 52 .

² محمد رحيم ، المرجع السابق ، ص 25.

³ سهام كرودي ، المرجع نفسه ، ص 53 .

⁴ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 18.

⁵ سهام كرودي ، المرجع نفسه ، ص 67.

⁶ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تتم عملية فحص محاسبة هذا الأخير (مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانونا) و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (و هي تمس كل أنواع الضرائب و الرسوم) ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من إطلاع على واجباتها أو إلتزاماتها ، أثناء التحقيق المحاسبي ، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه ، في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة¹.

التحقيق في المحاسبة تستعمله الإدارة الجبائية لإثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على تصريح المكلف بالضريبة ، و لما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة ، فإن المشرع أحاطه ببعض النقاط و العناصر التي توجب الإدارة إحترامها وهي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة².

كما يقوم المحقق بجملة من الإجراءات و الأعمال و التدابير التي تسهل أداء مهمته على أحسن وجه و تتمثل هذه الإجراءات في مايلي :

I. إجراءات التحقيق بالمحاسبة :

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على الحقوق واجبات المكلف بالضريبة على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدره عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار وصل بالإستلام ، عند عدم قبول إستلام الإشعار بالتحقيق لا يمنع من إجراء التحقيق ، و في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا بعد تحرير المحضر³.

1. مضمون الإشعار :

يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية :

- اللقب ، الإسم و رتبة المكلفين بالتحقيق ؛
- تاريخ و توقيت التدخل الأول ؛

¹ منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومه ، الجزائر ، 2011 ، ص 23.

² إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 58 .

³ منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، المرجع السابق ، ص 24 .

- الفترة المحددة للتحقيق؛
 - الحقوق ، الضرائب ، الرسوم ، الأتاوى المعنية بالمراجعة و الوثائق التي ستم معاينتها؛
 - الإستعانة بمستشار: تحت طائلة البطلان إجراء التحقيق ، يجب ذكر بأن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ¹.
2. أعمال التحقيق :

لقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يستوجب على إدارة الجبائية إحترامها، فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أن لا تستغرق أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ؛
- و قد تصل مدة التحقيق إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج و هذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ؛
- و في جميع الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان (9) أشهر ².

غير أن هناك إستثناءان أوردتهما المادة القانونية على هذه المدة و هما :

- قراءة الملاحظات و العرائض: حيث أن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان، المذكور أنفاً، عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد إنتهاء عملية التحقيق في غير المكان؛
- حالة إستعمال مناورات التدليسية إذ لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه ، في حالة إستعمال مناورات تدليسية المثبتة قانوناً ، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه ثلاثين (30) يوم ³.

¹ ميشاق المكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، المطبعة الرسمية البساتين ، بئر مراد رايس ، الجزائر ، 2003 ، ص ، ص 15 ، 16 .

² المادة 5 / 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ العيد صالحى ، المرجع السابق ، ص 41 .

II. نهاية التحقيق في المحاسبة :

عند إنتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة يتعين على المفتش أن يحرر محضرا يسمى محضر معاينة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة ، يوقع هذا المحضر من طرف المفتش و المحققين و المكلف بالضريبة ، و في حالة رفض هذا الأخير التوقيع على المحضر يتعين على المفتش أن يشير في المحضر إلى أن المكلف بالضريبة رفض التوقيع¹.

ثانيا: التحقيق المعمق مجمل في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به ، أي بصفة عامة ، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية و الغير مبنية)².

كما يمكن تعريفه أيضا على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخيل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشة الإيرادات بالنفقات"³.

و هو يشمل جميع عمليات الرقابة التي تعمل على البحث في الإنسجام بين ما صرح به المكلف من جهة و بين ما هو موجود في أرض الواقع ، بالتأكد من الوضعية المالية لأعضاء المسكن الضريبي و نمط معيشته من جهة أخرى و يعتمد في ذلك على مقارنة بين جميع هذه العناصر ، يجمع كل المعلومات التي تخص المكلف ، عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة و التي تؤول في معظمها إلى إعداد ميزان الخزينة ، من خلال تحليل حسابات المكلف في مختلف المؤسسات المالية⁴.

بمعنى أن يستلزم هذا الإجراء مقارنة مداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف ، حالة خزينته و كذا العناصر المشككة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته .

كما جاء في المادة 21 من ق.إ.ج على 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 التزامات متعلقة بهذه الضريبة"⁵.

¹ عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 16.

² العيد صالح ، المرجع السابق ، ص 46.

³ سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 53 .

⁴ عيسى بولخوخ ، المرجع السابق ، ص 83 .

⁵ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

و بالتالي فإن هذا النوع من التحقيق يتم اللجوء إليه عند ثبوت حالات التالية :

- عدم الإنسجام بين المداخليل المصرح بها و المصاريف المعلن عنها من طرف المكلف بالضريبة؛
- قرائن قوية تدل على وجود غش و تحرب ضريبي بعد أن أدات مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة ؛
- غياب التصريح عن المداخليل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخليل هامة غير خاضعة للضرائب ؛
- إنشاء عقارات و منقولات مهمة¹.

I. إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

هناك مجموعة من إجراءات يقوم بها الأعوان المحققون قصد التحقق من الإنسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها من جهة و الذمة المالية أو الحالة المالية من جهة أخرى و من أهم الإجراءات نذكر مايلي²:

- قبل القيام بهذه العملية لابد من إعلام المكلف بالضريبة و المراد حساب دخله بذلك مسبقا ، و ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له ، مع ضرورة إرفاقه بإشعار إستلام ؛
- و يجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية؛
- يجب منح المكلف بالضريبة المراد تحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوما ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار ؛
- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو³ ؛
- لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة و احدة ، إعتبار من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق ؛
- يمكن أن تمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الإقتضاء للمكلف بالضريبة ، وبناء على طلب هذا الأخير للرد على التوضيح أو التبرير الأرصدة و مداخليل الأرصدة من الخارج كمايلي :

¹ سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 68 .

² العيد صالحى ، المرجع السابق ص 48.

³ المادة 21 / 2 / 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

● تمدد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوما المنصوص عليها في المادة 19 و بالأجبال الضرورية لإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ طلب الإدارة الجبائية أو للحصول على معلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج ؛

● تمدد هذه المدة إلى سنتين (2) في حالة إكتشاف نشاط خفي أثناء التحقيق¹ .

II. الإنتهاء من إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

و في نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة ، من أجل الحضور إلى أشغال إختتام التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي ، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية ذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى، و للإدارة الحق في أن تعلمه عند إعادة التقويم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوما للرد عليها ، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون لكي تساعده في الرد².

كما يجب أن يتضمن الإشعار تنبيه المكلف بالضريبة أن له الحق في إحضار مستشار ليحضر معه هذا الإجتماع .

و في الأخير يتم التوقيع على المحضر نهاية التحقيق من طرف المحقق و المكلف بالضريبة ، و كيفية التحقيقات السابق ذكرها ، في حالة رفض المكلف بالضريبة التوقيع على المحضر يستوجب على المفتش أن يشير صراحة في المحضر إلى أن المكلف إمتنع عن التوقيع في نفس المحضر³.

ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي إستحدثتها المشرع مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2008 حيث نصت المادة 20 مكرر من ق.إ. ج على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية" .

¹ المادة 5 / 4 / 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

² إبراهيم طراشي ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة مقدمة للإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 - 2015 ، ص32.

³ عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 19 .

كما يخضع هذا النوع من التحقيق لحملة من الشروط يجب مراعاتها :

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أننا هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق ؛
- كما لا يمكن بأي حال من الأحوال أن ينتج عن هذا التحقيق فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹.

I. إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة :

- الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة إذ أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، ويتم ذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعارا بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ؛
- يتضمن هذا الإشعار تقريبا نفس المعلومات التي يتضمنها إشعار التحقيق في المحاسبة من أسماء المحققين ، تاريخ التحقيق ؛
- يستفيد المكلف بالضريبة بأجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن يستغرق مدة التحقيق المصوب أكثر من شهرين (2)².

II. نهاية التحقيق المصوب في المحاسبة :

عند إنتهاء التحقيق المصوب يتعين على المحقق أن يستدعي المكلف بالضريبة بموجب إستدعاء مكتوب و ذلك من أجل حضور إجتماع نهاية التحقيق، فيحرر المحقق محضر معاينة نهاية التحقيق و يوقع عليها بنفسه بالإضافة إلى توقيع المكلف بالضريبة ، و في حالة رفض المكلف التوقيع على المحضر يشار إلى ذلك في المحضر³.

الفرع الثالث : حق المعاينة و الحجز

من ضمن أهم التعديلات التي جاء بها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية نجد إجراءات المعاينة و الذي تستند عليه الإدارة الجبائية في إثبات أسس الضريبة ، و كذا المبالغ الحقيقية و الواجبة الدفع و لهذا سوف نتطرق إلى هذا الحق من خلال العناصر التالية :

¹ المادة 20 مكرر 1 / 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

² المادة 20 مكرر 3 / من نفس القانون.

³ عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 17 .

أولاً: تعريف المعاينة و الحجز

حسب ما جاء على لسان الأستاذ J.PCASIMIR إن الهدف من حق المعاينة و الحجز هو البحث عن الحجج و الإثباتات على وجود ممارسات التدليسية في مجمل الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال¹.

كما يهدف هذا الحق إلى مراقبة و محاسبة المؤسسات و هو عمل يباشر بعين المكان (الشركة) ، ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع ، المخازن ، من أجل التأكد من صحة المعلومات من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل و نائق و ملفات².

ثانياً : مجال تطبيق إجراءات المعاينة و الحجز

لقد أشار المشرع في المادة 34 من ق.إ.ج على أنه " من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه ، للأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانوناً ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة"³.

"كما تعتبر على وجه الخصوص الممارسات التدليسية ما يأتي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به ؛
- إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع ، بدون فاتورة ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها إستيادتها ؛
- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية ؛
- نقل تقييمات حسابية خاطئة أو وهمية ، عمداً ، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري؛
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره ، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه⁴.

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 69 .

² عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 36 .

³ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ المادة 36 من نفس القانون .

يمكن هذا الحق أعوان التحقيق ، أثناء قيامهم بمهامهم من المتابعة الميدانية لحركة السلع و البضائع عبر مختلف مراحل إنتاجها وتسويقها¹.

ثالثا : شروط إتخاذ إجراءات المعاينة و الحجز

هناك بعض الشروط نذكر منها مايلي:

I. طلب الإدارة الجبائية :

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير ، كما يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي بجوزة الإدارة بحيث تبرز بها المعاينة و تبين على وجه الخصوص مايلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي ، المعني بالمعاينة ؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها و جود طرق تدليسية ، و التي يتم البحث عن دليل عليها ؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم².

II. ترخيص القاضي :

كما سبق ذكره أن الترخيص بإجراء حق عملية المعاينة يكون بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوض لهذا الغرض ، و تتم عملية المعاينة الإجرائية تحت سلطة القاضي و رقابته بمايلي :

- حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات التدليسية ؛
- إرسال النسخ الأصلية لمخضر الجرد إلى التقاضي الذي يرخص بالمعاينة ؛

يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ظابط من الشرطة القضائية لمراقبة الأعوان الإدارة الجبائية و يعطي لأعوان المشاركين في هذه العملية كل التعميمات اللازمة³.

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 37.

² المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ العيد صالح ، المرجع السابق ، ص 59 .

III. تبليغ الأمر بالمعينة :

تتضمنت المادة 37 من ق.إ.ج إجراء تبليغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعينة ، في عين المكان ، و حين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالإستلام أو توقيع على المحضر المعينة.

و يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الإستلام المبين على الإشعار .

و في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن ، يبلغ الأمر بعد إجراء المعينة ، برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام .

رابعا : إجراءات المعينة والضمانات المحاطة بها

في حالة غياب أي شخص عن الأماكن ، يطلب ضابط الشرطة القضائية ، لهذا الغرض ، شاهدين إثنيين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية .

و في حالة إستحالة طلب شاهدين ، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي .

و هناك ضمانات أخرى حددتها المادة 37 من ق.إ.ج في فقرتها الأخيرة أنه لا يمكن أن تتم عمليات المعينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة مساء ، و يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل الأماكن¹.

خامسا : نهاية عملية المعينة

يتم إثر إنتهاء المعينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة و يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص :

- تعريف الأشخاص الذين أجرو عمليات المعينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعينة و صفاتهم (المعني أو الممثلة أو كل شاغل آخر ، الشهود المختارون... إلخ) ؛
- تاريخ و ساعات التدخل ؛
- جرد المستندات و الأشياء و الوثائق المحجوزة؛

¹ المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية .

– تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثلة ، و ترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة و التي أجريت تحت مراقبته و إشرافه¹.

و لعل ختم المادة 38 من ق.إ.ج المحددة لنتيجة المعاينة الإجرائية ، بوجوب إنترام ظابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية كتمان السر المهني ، يبين بوضوح حساسية و هذه العملية و خطورتها من جهة ، و عمق الإدارة الجبائية في التأسيس للوعاء الضريبي و تدقيقية من جهة أخرى².

¹ فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دار هومه ، الجزائر ، 2008 ، ص ، ص 180 ، 181.

² العيد صالح ، المرجع السابق ص 62 .

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا للفصل الأول نستنتج بأن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تؤسس بعد إدراج العناصر الضرورية ضمن تصريح المكلف بالضريبة و الذي يودعه بنفسه لدى لإدارة الجبائية و تعد الطريقة معتمدة لإثبات أسس الضريبة في القانون الضريبي الجزائري هي الطريقة فعالة .

و ما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع حول للإدارة الجبائية الحق في مراقبة تلك التصريحات و المستندات من خلال الإجراءات و الوسائل التي سبق ذكرها و التي تعد الوجه الآخر للإثبات ولعل أبرز الملاحظات التي تجدر الإشارة إليها هي الفراغات الموجودة على مستوى التشريع الضريبي ربما لقة نشر القرارات القضائية .

كما أن الإدارة الجبائية تسعى لتكثيف الحوار البناء والفعال بينها وبين المكلف من أجل تفادي الاختلافات التي قد تحدث بينهما حول إثبات أسس الضريبة ، وتقدير الإستحقاق الواجب الدفع ، و تعمل الإدارة الجبائية لضمان المساواة الجبائية باستعمالها لسلطتها القانونية و تضع كل الوسائل التي بحوزتها حيز التطبيق.

الفصل الثاني :
الأحكام المتعلقة بالإثبات في
المادة الجبائية

تمهيد :

إن العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية توافقية ، لكن في بعض الأحيان قد ينشأ خلاف بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، فالأولى تتمسك بضرورة تصحيح أسس الضريبة بإتباع الإجراءات الوجائية أو الإجراءات الأحادية ، أما المكلف بالضريبة فإنه يرى تصحيحه بأنه صحيح و مدعم بكل الوثائق و العناصر الإثباتية و يبقى متماسكا بعدم جدية التصحيح المراد القيام به ، إلا أن هذا الإختلاف قد يتحول إلى منازعة أمام القضاء و هو في غالب الأحيان كذلك ، ومن ثم تثار مسألة مهمة و هي تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات و حسب المشرع فإنه قد يكون على عاتق الإدارة الجبائية في حالة إتباع الإجراءات الوجائية لإعادة تقويم أسس الضريبة و كما قد يكون على عاتق المكلف بالضريبة عند مخالفته للإلتزامات القانونية و الذي يفتح للإدارة الجبائية أن تتخذ ضده الإجراءات التلقائية لتحديد أسس الضريبة .

و علاوة على ذلك و كما سبق الإشارة إليه أن هذا الإختلاف قد يحدث منازعة أمام القضاء و عليه ، فإن المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقي بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة و للقاضي سلطة إلزام الإدارة الحائزة على الملف الجبائي للمكلف بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع و تختلف الوسائل الإثبات عن غيرها من المنازعات نظرا للخصوصية التي تتمتع بها مع إستحداث وسائل جديدة للإثبات كالتحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد) .

و ما تجدر الإشارة إليه أن القاضي الإداري أثناء تقصيه للحقيقة لا يعتمد على الثبوتية المنصوص عليها في القانون فقط، بل يعتمد في المنازعة الضريبية على كل دليل من شأنه أن يبيّن قناعته للفصل فيها.

و على هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول توزيع عبء الإثبات في المادة الضريبية من جهة ، و وسائل الإثبات في المادة الجبائية في مبحث ثان من جهة أخرى.

المبحث الأول : توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية

إن عبء الإثبات يخضع لإجراءات متبعة في فرض الضريبة سواء الإجراءات الجاهية أو الإجراءات الأحادية، التي تجد مصدرها في التشريع، لدى يجب العودة إلى نوع الإجراءات المتبعة في تحديد أسس الضريبة بغية التعرف على الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، لهذا سنتناول في المطلب الأول عبء الإثبات متعلق بإجراءات إعادة التقويم الجاهي من جهة، و عبء الإثبات يتبع الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة في مطلب ثان من جهة أخرى.

المطلب الأول: عبء الإثبات متعلق بإجراءات إعادة التقويم الجاهي

عندما يحترم المكلف بالضريبة جميع التزامات الملقاة على عاتقه لاسيما إيداع التصريح، وتدعيمه بالوثائق الإثباتية، فإن الإدارة الجبائية و بعد أن تقوم بعملية الرقابة على ذلك التصريح أو الوثائق الواجب مسكها (المحاسبة) أو في حالة مراقبتها للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، فلا يمكنها إعادة تقويم أسس الضريبة إلا بإتباع الإجراءات الجاهية، و عليه سنتناول مجالات تطبيق إجراءات إعادة التقويم الجاهي و ضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقويم.

الفرع الأول : مجالات تطبيق إعادة التقويم الجاهي

يعرفها الأستاذ « CASIMIR » بأنها إجراءات تهدف إلى منع الإدارة من القيام بتحصيل الضريبة المصححة مباشرة من دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة، و تعتبر هذه الإجراءات من إجراءات القانون العام، إذ لا تطبق في مواجهة المكلف بالضريبة المحترم للإلتزام القانونية المفروضة عليه، حيث لا يمكن للإدارة اللجوء إلى عملية إعادة التقويم مباشرة و بصفة أحادية دون السماح للمكلف بالضريبة بمناقشتها و تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله¹.

و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري تناول في المواد 1/18 و 19 و 1/20 من ق.إ.ج إلزام الإدارة الجبائية على ضرورة إتباع الإجراءات الجاهية في تحديد أسس الضريبة فتعتمد الإدارة هذه الإجراءات إما نتيجة إستعمالها طلب التوضيحات و التبريرات الكتابية لمراقبة التصريحات، أو دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة أو نتيجة إستعمالها لسلطتها في التحقيق المكلف بالضريبة

¹ إلياس واضح، المرجع السابق، ص 88.

أو في وضعيته الجبائية الشاملة أو التحقيق المصوب¹ ، و لذلك نستنتج بأنه لا وجود لإجراءات إعادة التقويم أو التصحيح الوجيه من دون وجود تصريح للمكلف بالضريبة .

من هذا المنظار و حسب المشرع الجزائري فإن الوجيهية تبدأ من تاريخ تبليغ الإشعار بإعادة التقويم.

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذا المجال ، هي إجراء إعادة التقويم و تتضمن مايلي:

أولاً: تبليغ الإشعار بإعادة التقويم

يتعين على الإدارة الجبائية ، الإبلاغ بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، بواسطة إشعار بإعادة التقييم و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم أو في حالة رفض المحاسبة².

في هذا الصدد أورد المشرع في المادة 20 / 6 من ق.إ.ج على أنه " يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام "

ثانياً: مضمون الإشعار بإعادة التقويم

يجب أن يتضمن الأشعار بإعادة التقويم من طرف الإدارة الجبائية البيانات التالية :

– الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره طبقاً للمواد 20/6 و 21/5 من ق.إ.ج³.

و تفادياً لعقوبة الإلغاء فإنه يجب أن يبين في الإشعار بالتقويم مايلي :

- إسم و إمضاء و رتبة العون المرسل ، عنوان مكاتب التحقيق ، رقم الهاتف ، أيام و أوقات الإستقبال؛
 - الضرائب ، الرسوم ، الحقوق ، الأتاوى ، و الوثائق التي يطلع عليها و الفترة محل التبليغ⁴؛
 - بالنسبة للأجال الرد محددة بـ 40 يوماً كأقصى حد بالنسبة لإعادة التقويم الوجيه المعتمد
- نتيجة التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و 30 يوماً بالنسبة للتحقيق

¹ المواد 1 / 18 و 19 و 20 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

² منصور بن اعمارة ، الضريبة على أرباح الشركات ، ط2 ، دار هومه، الجزائر، 2011 ، ص 103 .

³ المادتين 20 / 6 و 21 / 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 84 .

من صحة التصريح بإستعمال طلب التبرير و التوضيح و يبدأ حساب المواعيد من تاريخ إستلام الإشعار¹؛

• تواريخ بداية و نهاية العمليات بعين المكان ، إذ يعد إظهارها ضروريا لأنه يثبت بصفة قطعية نقطة إنطلاق المهلة للتحقيق بعين المكان ، و المشار إليه من قبل المنظومة الجبائية².

و تجدر الإشارة إلى أن الإشعار بإعادة التقويم يهدف إلى تمكين الملزم من إعداد الوثائق اللازمة للمراقبة و وضعها رهن إشارة المفتش في الموعد المحدد و كذلك إعداد محل لإستقبال المفتش داخل المؤسسة إذا ما رغب الملزم في عدم نقل وثائقه المحاسبية خارج المؤسسة ، وإختيار مستشار يستعين به³.

ثالثا : تسبيب الإشعار

و هذا ما أورده المادة 20 / 6 من ق.إ.ج على أنه " يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها⁴ ، هذا بالنسبة للتحقيق المحاسبي.

أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فقد أوردت المادة 21 / 5 من نفس القانون على أنه "... يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها⁵ ، هذا بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

رابعا: رد المكلف بالضريبة

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل مدته أربعين (40) يوما لإبداءه ملاحظاته أو قبوله قبل إنقضاء أجل الرد ، هذا من أجل طلب توضيحات شفوية حول مضمون الإشعار أو التبليغ⁶.

بعد إنقضاء هذا الأجل ، يمكنه أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية .

¹ المواد 20 / 6 و 21 / 5 و 19 / 5 من نفس القانون .

² عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 85 .

³ عزيزة هنداز ، المساطر الضريبة بين القانون و التطبيق ، ط 1 ، دار أبي رقرق ، الرباط ، المغرب، 2011، ص 33 .

⁴ المادة 20 / 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 21 / 5 من نفس القانون .

⁶ ميثاق المكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 17.

I. في حالة إبداء الموافقة :

يتم تأسيس الضريبة بناء على أساس الذي تم تبليغه ، و تصبح هذه الضريبة نهائية و لا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

II. في حالة تقديم الملاحظات:

هناك ثلاث حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار :

- إذا اعتبرت الإدارة الجبائية أن ملاحظات مؤسسة قانونيا و مقبولة ، كليا أو جزئيا فإنها تتراجع عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله ؛
- إذا تم رفض ملاحظات المكلف بالضريبة ، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغه و ذلك بواسطة ردد معلل و مبرر ؛
- و إذا تدرعت هذه الأخيرة بسبب جديد لإعادة التقييم و الأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول ، فإنه يمنح للمكلف بالضريبة أجلا إضافية للرد مقداره أربعين (40) يوما ، من أجل تقديم ملاحظاته¹.

الفرع الثالث : قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم

هذا القبول إما أن يكون صريحا أو نسبيا أو ضمنيا.

أولا : القبول الصريح

نقصد بالقبول الصريح إقرار المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق ، و في هذه الحالة تأخذ الإدارة الجبائية بهذا الأساس و لا يمكنها الرجوع فيه ، غير أنه و في حالة ثبوت إستعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (و هنا يقع عبء الإثبات على الإدارة) فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه ، كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن².

و القبول الصريح يكون مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ، مثبتة و صادقة ، و بتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق ، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم³.

¹ منصور بن اعمارة ، الضريبة على أرباح الشركات ، المرجع السابق ، ص 104.

² العيد صالح ، المرجع السابق ، ص ، ص 43 ، 44 .

³ سهام كرودي ، المرجع السابق ، ص 86 .

و يعتبر القبول صريحا حينما يرد المكلف بالضريبة صراحة على طلب الإدارة الجبائية خلال الآجال القانونية المحددة لذلك ، كما يمكن أن يكون قبول المكلف بالضريبة جزئيا ، أي ينصب فقط على عناصر معينة من الإشعار بإعادة التقويم المبلغ إليه ، كما أن القبول الصريح لا يتخذ شكلا نهائيا إلا بعد فوات المواعيد القانونية ، بإعتبار أن المشرع سمح ضمينا للمكلف بالضريبة العدول عن قبوله في الآجال القانونية ، كما أنه منع الإدارة من القيام بتحصيل الضريبة قبل إنقضاء المواعيد¹.

– بالنسبة للتحقيق في المحاسبة :

نص المشرع في المادة 7/20 من ق.إ.ج على مايلي " في حالة القبول الصريح ، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه ، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة"².

من خلال هذا النص يتبين أن الإدارة في حالة ما إذا قامت بإعادة تقويم أسس الضريبة نتيجة التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ، فبعد تبليغه الإشعار بإعادة التقويم يمنح له أجل 40 يوما للرد ، و في حالة تقديم قبوله الصريح خلال تلك الآجال ، فإن هذا القبول يصبح نهائيا و لا يمكن العدول عنه ، و لا عدم إمكانية الطعن في أسس الضريبة لاحقا أمام القضاء .

ثانيا: القبول النسبي

أي هناك إرتياب ، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الإنحرافات من قبل المكلف بالضريبة ، و في هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون إتصال بين الخاضع للضريبة و المحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الإنحرافات المسجلة ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم ، و لذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، مع منح مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم³.

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 153 .

² المادة 7 / 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ سهام كردوي ، المرجع السابق ، ص 86 .

ثالثا :القبول الضمني

يعتبر القبول ضمني لنتائج إعادة التقويم إذا لم يقدم المكلف بالضريبة رده أو إجابته تماما ، أو إذا قدم ملاحظاته بعد فوات المواعيد أو إذا لم يبين رفضه بطريقة صريحة ، فيجب على المكلف بالضريبة إذا ما أراد رفض نتائج إعادة التقويم تقديم رفضه بطريقة صريحة و واضحة عن طريق إرساله في رسالة مسجلة مع الإشعار بالوصول من أجل احتساب المواعيد و إثباته بأنه قدم رده في حالة تنكر الإدارة لذلك¹ .

المطلب الثاني : عبء الإثبات يتبع الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة

يترتب على المكلف بالضريبة مجموعة من الإلتزامات الجبائية سواء فيما يتعلق بالإلتزامات التصريحية أو السماح للإدارة بممارسة حق الرقابة الجبائية ، فإذا إحترم المكلف بالضريبة جميع الإلتزامات الجبائية الملقاة على عاتقه فإنه يخضع لإجراء التصحيح الوجيه ، أما في حالة عدم إحترامه لهذه الإلتزامات فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى إجراءات الأحادية من أجل تحديد أسس الضريبة .

الفرع الأول : الفرض التلقائي للضريبة

بعدما تعاین الإدارة الضريبية مخالفة الملزم لأحد الإلتزامات الجبائية الجاري بها العمل ، كعدم تقديم تصريح ، أو عدم الجواب على طلب تقديم وثائق محاسبية أو الإعتراض على المراقبة ، تلجأ إلى مباشرة إجراءات الفرض التلقائي للضريبة ، و التي تقوم في أساسها على تذكير المعني بالأمر بالإلتزاماته ، وذلك عبر تبليغه برسالة بذلك و منحه أجلا معيناً للجواب و ذلك تحت طائلة الفرض الحكمي للضريبة² .

أولا : تعريف الفرض التلقائي للضريبة

ومن هذا المنظار وجب وضع تعريف للفرض التلقائي للضريبة ، ولعل من أبرز التعريفات المحددة لمفهوم الفرض التلقائي للضريبة نجد :

عرف الفقيه « DANIEL RICHER » إجراءات الفرض التلقائي للضريبة على أنها " إجراءات لديها نقطة مشتركة وهي معاقبة التصرف الجبائي للمكلف بالضريبة الذي لا يحترم إلتزاماته القانونية. وذلك بالسماح للإدارة الجبائية بفرض الضريبة عليه بناء على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبء إثبات عدم صحة تلك الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة³ .

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 157 .

² عبد الرحمان أبليلا ، المرجع السابق ، ص 123 .

³ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 162 .

و هناك من عرفه " حسب معناه الضيق على أنها إجراءات إستثنائية عن الشريعة العامة تتخذها الإدارة نتيجة رفض (غياب المحاسبة أو التصريح) أو نتيجة إستحالة الرقابة ، وهذا ما يدفع الإدارة الجبائية إلى معاقبة المكلف بالضريبة بالإجراءات التلقائية للضريبة"¹.

و في هذا الصدد نستنتج بأن الفرض التلقائي يعد إجراء تتخذه الإدارة الجبائية نتيجة عدم إحترام المكلف بالضريبة لإلتزاماته التصريحية أو المحاسبية علاوة على عدم إحترام حق الإدارة في الرقابة الجبائية.

ثانيا : أنواع الفرض التلقائي للضريبة

تعدد أنواع الفرض التلقائي للضريبة إلى التقييم التلقائي و التقدير التلقائي و التعديل التلقائي، و من هذا المنطلق سنتناول كل نوع على حدى :

I. التقييم التلقائي للضريبة :

يعتبر التقييم من أهم الإجراءات أو العمليات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية و هذا بالرجوع إلى عدد الحالات و المنازعات المعروضة على القضاء و عليه سوف نتطرق في البداية إلى تعريف التقييم التلقائي ثم إلى مجالته على النحو التالي :

1. تعريف التقييم التلقائي :

نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يعطى تعريفاً لإجراء التقييم التلقائي، وإنما فقط إشارة إليه، في بعض النصوص القانونية من خلال نص المادة 44 من ق.إ.ج على أنه " يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بما ، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى"².

2. مجالات تطبيق التقييم التلقائي:

يطبق التقييم التلقائي في العديد من مجالات الدخل، نتيجة عدم التصريح أو التصريح المتأخر في إيداع التصريحات لمختلف أصناف المداخيل، والتي تشمل كل من : الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على رقم الأعمال.

¹ محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير تخصص قانون المؤسسة ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة السانبا ، وهران ، 2009 - 2010 ، ص 7.

² المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

أ. في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات :

جاء في المادة 1/192/2 من ق.ض.م.ر.م على أنه " تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي ، حسب الحالة ، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه الضريبة بنسبة 25%. بالإضافة إلى أن المشرع من خلال الفقرة الثانية من نفس المادة السالفة الذكر، اشترط كذلك في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل قدره ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام ، تفرض الضريبة عليه تلقائياً، ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% "1.

و ما يعاب على المشرع أنه وقع في تكرار فيما يخص مضاعفة نسبة فرض الضريبة في الفقرة الأولى وإعادتها في الفقرة 02 من المادة 192 السالفة الذكر، فكان من الأجدر إدراج نسبة واحدة مشتركة.

بإضافة إلى ذلك نص المشرع من خلال المادة 3/196 من ق.ض.م.ر.م " إذا لم يقدم المكلفون بالضريبة المعلومات و التصريح المشار إليهما تبعاً للفقرتين السابقتين لهذه المادة، أو إذ طلب منهم تقديم التبريرات الضرورية تدعيماً للتصريح بأرباحهم ، ولم يقدموها في العشرة (10) أيام الموالية لإستلام الإشعار الموجه إليهم لهذا الغرض ، فإن قواعد فرض الضريبة تحدد تلقائياً تطبيقاً للزيادة في الحقوق المقررة في المادة 192 السالفة الذكر.

في حالة النقص في التصريح أو عدم صحة المعلومات المقدمة تدعيماً للتصريح بالربح مضاعف الضريبة كما هو محدد في المادة 193"2.

أما بالنظر إلى نص المادة 4/44 من ق.إ.ج ، فقد نصت على أنه " تفرض الضريبة تلقائياً على كل مكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه، و عندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "3.

و معنى هذا أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وسواء كان خاضعاً للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ملزم بتقديم تصريحه السنوي المتعلق بالأرباح أو المداخيل خلال الآجال القانونية، وفي حالة عدم قيامه بذلك ، فإن الإدارة الجبائية تقوم بفرض الضريبة عليه تلقائياً، وهذا بغض النظر عن تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها في المادة 192 سابقة الذكر.

1 المادة 192 / 1 / 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2 المادة 196 / 3 من نفس القانون .

3 المادة 44 / 4 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما تجدر الإشارة إلى أن التأخر في إيداع التصريح يعتبر بمثابة إمتناع عن إيداعه ، وتطبق عليه نفس الإجراءات.

ب. في مجال الرسم على رقم الأعمال:

فإن المكلف بالضريبة يخضع للتقييم التلقائي في حالة عدم إكتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بعد شهر (1) واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها، مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته¹.
و تجدر الإشارة إلى أن للإدارة الحق في أن تستند لتقييم رقم الأعمال المحدد تلقائياً على أي مستند تصريح لم يوقع و أودع بدون دفع أو يرفق بدفع غير كافي.

على أنه يترتب عن فرض الضريبة التلقائي الناتج عن هذا التقدير إعداد الإدارة الجبائية جدول ضريبي خاص يبين الحقوق الأصلية المستحقة².

و إضافة على ذلك جاء في نص المادة 115 من ق.ر.ر.أ على أنه " يترتب عن إيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه تطبيق غرامة نسبتها 10% ، و ترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعدار المدين بالضريبة ، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام ، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد"³.

II. التقدير التلقائي :

إن التقدير التلقائي يشبه التقييم التلقائي ، في تحديد أسس الضريبة مباشرة و فوراً من قبل الإدارة الجبائية، و عليه سوف نتطرق إل تعريف التقدير التلقائي ثم إلى حالات تطبيقه كمايلي :

1. تعريف التقدير التلقائي :

بالنظر إلى الفقه فهناك من الفقهاء من عرفه على أنه: " إجراء لا يستعمل من قبل الإدارة إلا عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها أو يتهرب من إلتزاماته الجبائية"⁴.

¹ المادة 44 / 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

² محمد سيد اعمار، الفرض التلقائي للضريبة، المرجع السابق، ص 14.

³ المادة 115 من الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.

⁴ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 107 .

كما يمكن القول على أنه "إجراء تفرضه الإدارة الجبائية على كل مكلف بالضريبة ، إما نتيجة عدم التصريح التأخر في إيداعه لبعض أصناف المداخيل النوعية أو عند إعتراضه على ممارسة الرقابة الجبائية بفعله أو فعل الغير¹.

2. حالات تطبيق التقدير التلقائي:

التقدير التلقائي لا يطبق إلا في حالتين وفقاً للنصوص المواد من ق.ض.م.ر.م و هما:

أ. في حالة عدم وفاء المستخدمين أو المدينين بالراتب لإلتزاماتهم :

جاء في نص المادة 1/130 من ق.ض.م.ر.م على أنه "فيما يخص المستخدمين أو المدينين بالراتب الذين لم يستوفوا بعد الإلتزامات المنصوص عليها في المادتين 75 و 129 أعلاه، يمكن للإدارة في نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تنقضي فيه الآجال، المشار إليها في المادة 1/129 ، أن تحدد تلقائياً مبلغ الحقوق المستحقة بصدد ضريبة الدخل عن المرتبات و الأجور، لكل شهر من الشهور التي تأخر فيها دفعها.

– تحسب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20% على أساس قدره تلقائياً الإدارة ، و يبلغها العون المراقب إلى المدين بالضريبة، الذي يتعين عليه دفعها إلى الخزينة خلال الأيام العشرة التالية لتاريخ التبليغ؛

– و في حالة عدم دفع الحقوق في الآجال المنصوص عليها في المقطع 2 أعلاه ، يستحق الدفع كلياً من المستخدم أو المدين بالراتب و علاوة على ذلك ، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 134- 2 أعلاه و يتم تحصيل العقوبات المالية والغرامات عن طريق جدول التحصيل².

و يرجوع إلى نص المادة 2/134 من نفس القانون جاء فيها " يتعرض كل من تهرب أو حاول التهرب ، كلياً أو جزئياً من وعاء الإقتطاعات أو من تصفية الإقتطاعات الواردة في المقطع الأول من هذه الفقرة بإستعماله لوسائل الغش ، للزيادة المقررة في المادة 2/193 و للعقوبات المنصوص عليها في المادة 303"³.

ب. حالة الإعتراض على الرقابة :

يكون لإعتراض على الرقابة عندما تستحيل المراقبة بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل غيره و بهذا فإن عدم إمكانية المصلحة من القيام بالرقابة يمكن أن ترتبط بمعارضة المدين نفسه أو بفعل الغير ، ويكون هذا الإحتمال مقبولاً في حالة ما إذا أضحى المدين حالة رفضه للخضوع لتحقيق المصلحة .

¹ محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة، المرجع السابق، ص 17 .

² المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ المادة 134 من نفس القانون .

و نظرا للحسامة المخالفة ، يجب على المصلحة الإتصاف بالحذر عند تطبيق هذه الأحكام ، و ذلك لأن مفهوم منع الرقابة الجبائية يتطلب إثبات قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان إثباتا حليا ، عن طريق سلوك مقصود¹.

و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى نص المادة 321 من ق.ض.م.ر.م. على أنه " إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف أو الغير ، يتم فورا تقدير أسس فرض الضريبة"².

بمعنى أنه إذا تسبب المكلف بالضريبة أو غيره بعرقلة مسار الإدارة الجبائية في تأدية مهامها الرقابي يتعرض المعرقل فورا إلى تقدير أسس فرض الضريبة.

– أشكال الاعتراض على الرقابة :

هناك عدة أشكال للإعتراض على الرقابة نذكر منها مايلي :

● الإعتراض الفردي :

نصت المادة 304 من ق.ض.م.ر.م. على أنه " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب ، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 إلى 30.000 دج .

تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة .

في حالة إجراء معائنتين متتاليتين ، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (03) مرات .

تكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري بها العمل ، وذلك كلما تسنى تقدير أهمية التدليس.

و في حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر³.

¹ المديرية العامة للضرائب ،الدليل التطبيقي على القيمة للرسم المضافة ، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال ، منشورات الساحل ، 2009 ، ص 72.

² المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 304 من نفس القانون.

كما نصت المادة 122 من ق.ر.ر.أ على أن " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج ، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي ، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم .

و تكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول ، كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا .

و في حالة العود ، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام و ستة أشهر¹.

نصت المادة 537 من ق.ض.غ.م على أنه " يعاقب كل من يجعل ، بأي وسيلة كانت ، الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب ، غير قادرين على تأدية وظائفهم ، بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج .

تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الإحتيال .

و في حالة العود، يمكن للمحكمة ، فضلا عن ذلك أن تقرر عقوبة حبس تتراوح من شهرين (02) إلى سنة².

و نصت المادة 37 من ق.ط.ع على أنه " كل من يجعل ، بأي طريقة كانت ، الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ، يعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج.

و هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق الغرامات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقييم أهمية التدليس .

و في حالة العود تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تنطق ، فضلا عن ذلك بعقوبة الحبس تتراوح من ستة أيام إلى ستة أشهر³.

¹ المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

² المادة 537 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.

³ المادة 37 من الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.

أما بالنسبة لقانون التسجيل فقد ألغى جريمة الإعتراض على الرقابة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002¹.

✓ أركان جريمة الإعتراض الفردي :

تتمثل أركان جريمة الإعتراض الفردي على الرقابة الضريبية في ركنين هما الركن المادي و الركن المعنوي ، بالنسبة للركن المادي يتكون من عنصرين :

و يمثل العنصر الأول : في صدور أي تصرف من شخص فرد ، سواء كان المكلف بالضريبة نفسه أو شخصا آخر غيره ، يكون من شأنه أن يعرقل عمل الأعوان المؤهلين في القيام بمهامهم ، في معارضة المخالفات المختلفة لتشريع الضرائب .

و فيما يخص العنصر الثاني : فيتمثل في إثبات حالة العود ، أي إثبات أن المتهم سبق له و أن ارتكب الأفعال السابقة و سلطت عليه عقوبة الغرامة الجبائية ، و بناء على ذلك ينتفي الركن المادي في حالة العجز عن إثبات العود.

أما بالنسبة للركن المعنوي : فتعتبر جريمة الإعتراض الفردي جريمة عمدية و يشترط لقيامها توافر الركن المعنوي بعنصره القصد العام و القصد الخاص المتمثل في إتيان الفعل بنية الإعتراض على الضريبة ، و منع أعوان الرقابة من القيام بمهامهم².

● الإعتراض الجماعي

جاء في نص المادة 304 / 4 من ق.ض.م.ر.م مايلي " و إذا حصل إعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة ، فتطبق العقوبات القامعة للإخلال بحسن سير الإقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات"³.

¹ المادة 122 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016 ، ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية (تنقل هذه الأحكام إلى قانون إجراءات الجبائية).

² بودالي محمد ، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، مجلة العلوم القانونية و الإدارية ، العدد الخامس ، جامعة سيدي بلعباس ، الجزائر ، 2009 ، ص ، 36 ، 37.

³ المادة 304 / 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

و نصت المادة 122 / 4 من ق.ر.ر.أ على أنه " و في حالة إعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة ، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 و المتضمن قانون العقوبات"¹.

كما ورد في المادة 537 / 4 من ق.ض.غ.م مايلي "و إذا كان هناك إعتراض جماعي على تأسيس و عاء الضريبة فتطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات و التي تقمع المس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني"².

و نصت المادة 4/37 من ق.ط على أنه "و إذا كانت هناك معارضة جماعية لتأسيس و عاء الضريبة ، فتطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 144 من قانون العقوبات"³.

و ما تجدر الإشارة إليه فيما يخص قانون التسجيل فلم يورد نصا مشابها لما سبق.

إن الإعتراض الجماعي لا يقتصر على المكلفين بالضريبة و شركائهم ، و إنما يشمل غيرهم ، و إذا كان موضوع الإعتراض الفردي ينصب على القيام بأعمال تحول دون قيام أعوان إدارة الضرائب بمهامهم في معاينة المخالفات الواردة على تشريع الضرائب ، فإن الإعتراض الجماعي ينصب فقط على مرحلة معينة هي مرحلة إقرار أساس الضريبة ، فتعتبر مرتكبا لهذه الجريمة الأشخاص الذين قاموا بتحريض المزارعين على الوفاء بديونهم المستحقة للدولة عينا لا نقدا ، وإرتكابهم لأعمال عنف للحيلولة دون إستكمال بيع المحجوزات من قبل محصلي الضرائب .

و من بين أيضا أشكال الإعتراض على الرقابة نجد :

تنظيم الإعتراض الفردي ، و كذا تحريض الجمهور على الإعتراض أو التأخر في دفع الضريبة، و أيضا الإعتراض الصادر من وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائين أو الخبراء أو المحاسبين⁴.

كما يأخذ الإعتراض على الرقابة عدة أوجه منها ؛ إقفال المحل الذي من المفترض أن تجرى فيه المراقبة أثناء الموعد المحدد لها ، وعدم تقديم الوثائق المحاسبية اللازمة للمحقق ، وعدم تمكينه من الإطلاع في عين المكان على وسائل الإنتاج أو المخزون و كل العناصر المفيدة في التأكد من حقيقة العمليات التي يقوم بها الملزم ، و المدرجة في محاسبته⁵.

¹ المادة 122 / 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

² المادة 537 / 4 من قانون الضرائب الغير المباشرة .

³ المادة 4/37 من قانون الطابع .

⁴ بودالي محمد ، المرجع السابق ، ص 38.

⁵ عبد الرحمان أبليللا ، المرجع السابق ، ص 125 .

و بالرجوع إلى الإجتهد القضائي الفرنسي، فإن الإعتراض الفردي على الرقابة لا يقتصر فقط على الإعتراض العلني من طرف المكلف بالضريبة بالطرق المعتادة فقط كغلق المحل التجاري قصد إعاقة التحقيق، و إنما قد يكون بأشكال و وسائل أخرى؛ كالتهديد أو عيب مثلاً في تحديد مقر الشركة أو المحل التجاري.

أما المعارضة الجماعية و هذا نظراً للطابع الخصوصي للإعتراض على الرقابة و نظراً لتدخل الغير الأجنبي المعارض على التحقيق، كتحرير المكلف بالضريبة بمجموعة من الأفراد للقيام بإضراب يمنع الإدارة من القيام بعملية التحقيق . و نتيجة لذلك فإن مجلس الدولة الفرنسي أقر من خلال قراره الصادر في 15 جوان 1987 على أنه: في حالة التقدير التلقائي نتيجة الإعتراض على الرقابة الجبائية فإن الإدارة لا يمكن أن تبلغ المكلف بالضريبة بالأساس الخاضع للضريبة تلقائياً¹.

III. التعديل التلقائي :

بالنظر إلى التشريع الضريبي الجزائري ، فالمشروع لم يشير إلى مصطلح التعديل التلقائي إلا من خلال نص المادة 4/193 من ق.ض.م.ر.م بقوله يصحح تلقائياً التي تترجم إلى الفرنسية «redressement d'office» فكان من الأفضل إستعمال مصطلح " تعديل تلقائي " الذي يعني بالفرنسية «rectification d'office» و هذا تمييزاً لإجراء التعديل التلقائي «rectification d'office» عن إجراء التصحيح التلقائي.

و عليه سوف نتطرق في البداية إلى تعريف التعديل التلقائي ثم نتطرق إلى حالات تطبيقه:

1. تعريف التعديل التلقائي:

بالرجوع للفقهاء فهناك من عرفه على أنه " التعديل التلقائي يترتب عن الفراغات ، الأخطاء أو غياب المعلومات و الوثائق المكتتة المتعلقة بالتصريحات المعدة من طرف المكلف بالضريبة لمفتش الضرائب".

و هناك من عرفه على أساس أنه " هو تصحيح بسيط بإسم مصلحة الضرائب لتصريح أكتتب في أجل قانوني"².

¹ محمد سيد اعمر، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص 21 .

² محمد سيد اعمر ، التعديل التلقائي للضريبة (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي) ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، الحقوق و العلوم السياسية ، الجزء B ، المجلد 08 العدد 01 ، جامعة غارداية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2015، ص 326.

2. حالات تطبيق التعديل التلقائي :

إن إجراء التصحيح التلقائي لا تطبق إلا في حالتين و يتمثلان أساسا في حالة مخالفة المكلف بالضريبة للتنظيم الإقتصادي و في حالة النقص في تصريح أو في المعلومات و العناصر الواردة فيه و ستناول هذه الحالات على النحو التالي :

أ. حالة مخالفة المكلف بالضريبة للتنظيم الإقتصادي:

" يمكن أن يصحح تلقائياً تصريح المكلف بالضريبة الذي ارتكب مخالفة التنظيم الإقتصادي خلال السنة السابقة و الخاص بفرض الضريبة "، ففي هذه الحالة تطبق الزيادات المقررة على الحقوق المطابقة للزيادة.

كما تطبق الزيادات المقررة في هذه المادة و في المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو ممارسة المهنة¹.

و مما تجدر الإشارة إليه أنه في حالة ما إذا تبين للإدارة الجبائية وجود مخالفة إقتصادية مرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وكانت لتلك المخالفة أثر على صحة تصريحه و على المعلومات الواردة فيه، فإنها تقوم بتصحيح أسس الضريبة من دون مشاركة المعني بالأمر، مثل: مخالفة التنظيم الخاص بالصرف و حركة رؤوس الأموال من الجزائر إلى الخارج و ذلك بإيداع تصريح كاذب أو مخالفة التنظيم الإقتصادي الخاص بالتشريع الجمركي مثل: التصريح الكاذب أو إنعدام التصريح بالبضائع المستوردة².

ب. حالة نقص في التصريح أو المعلومات و العناصر الواردة فيه:

جاء في نص المادة 19 / 6 من ق.إ. ج التي نصت على أنه " كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعومة بالمعلومات و الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي " و عليه و طبقا لنفس المادة 19 / 5 " يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك ، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به ، على أن يبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقويم ، الأسباب التي دعت إلى ذلك ، و كذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك"³.

¹ منصور بن اعمارة ، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق ، ص 93 .

² محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة، المرجع السابق ، 29 .

³ محمد سيد اعمر ، التعديل التلقائي للضريبة (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي)، المرجع السابق ، ص 228.

و في نفس السياق يقوم المفتش في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما .

كما يحدد المفتش ، بعد إنقضاء أجل الرد ، أساس الإحضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية¹.

و ما ينبغي الإشارة إليه أن إجراء التعديل التلقائي « ذهب الكثير من الدول إلى إلغائه »².

ثالثا : الضمانات المتعلقة بإجراء الفرض التلقائي

يتمتع المكلف بالضريبة في ظل الفرض التلقائي بالضريبة بضمانتين هامتين ألا وهما : حق التبليغ و حق تقديم الملاحظات.

فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحصيل أجل قانوني بهدف معرفة طريقة احتساب مبلغ الفرض و الأسباب المؤدية إليه ، إلى جانب ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تذكر المكلف بالضريبة بموجب إرسالية التبليغ بحقه في تقديم الملاحظات.

سنتناول في البداية حق التبليغ ثم نتطرق إلى حق تقديم الملاحظات كمايلي :

I. حق التبليغ :

يعد ضمان في صالح المكلف بالضريبة ، لهذا سوف نتطرق إلى معنى حق التبليغ و شروطه :

1. معنى حق التبليغ:

التبليغ هو إعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن الدفع ، بوجود تسديد ما هو مترتب عليه من دين إتجاه إدارة الضرائب ، و فائدة التبليغ هو إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب³.

كما يعتبر التبليغ من أهم الضمانات المتعلقة بحق الدفاع في المنازعات المدنية بصفة عامة ، لما يكتسبه من أهمية تحول لكل طرف فرص الدفاع عن المراكز القانونية بشكل حضوري ، لذلك إعتبر هذا الإجراء من النظام العام⁴، و تجب الإشارة في البداية إلى أن التبليغ في اللغة يعني الإيصال و لكنه في المعجم الضريبي يعتبر كل وثيقة

¹ المادة 5/19 من قانون الإجراءات الجبائية .

² محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة، المرجع السابق ، ص 30 .

³ فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 38 .

⁴ الحسن كنير ، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي و الإجتهدات القضائي ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب ، 2012 ، ص 8.

تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم بالإجراءات الضريبية التي تمارسها في حقه ، و الغاية من إيصال هذه الوثيقة هي قطع التقادم بالنسبة للإدارة و فتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم سواء للجواب أو التظلم¹.

2. الشروط المتعلقة بالتبليغ:

يتعين على الإدارة الجبائية عند تبليغها لنتائج جدول التسوية اللجوء إلى خصم مبلغ التحصيل، مع مراعاة مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية المتعلقة بالتبليغ و إلا يقع تحت طائلة بطلان هذا الإجراء.

أ. الشروط المتعلقة بشكل التبليغ:

حتى يترتب عن الإشعار بالتصحيح آثاره القانونية لا بد أن يحترم الشروط الشكلية لصحته، و يجب على الإشعار بالتصحيح أن يبلغ في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو أن يسلم إلى المكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام . و ما يجب الإشارة إليه هو أن الإشعار بالتصحيح يحمل شكل مطبوعة إدارية مخصصة لهذا المجال تحتوي على كل البيانات الإلزامية و المعلومات المتطلبة قانوناً ، تفادياً لأي منازعة مستقبلية حول محتوى هذا الإشعار².

ب. الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار :

إن المشرع بمناسبة إجراء التقييم التلقائي ألزم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته³.

و ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع لم يشر إلى أي شروط أو إلتزامات تتعلق بمضمون تبليغ التقدير التلقائي ، إضافة إلى أنه في حالة تأخر المكلف بالضريبة عن دفع مبلغ الحقوق المستحقة عن كل شهر من الشهور، فيما يخص المستخدمين و المدينين بالراتب ، فإن الإدارة الجبائية تقدر تلقائياً الأساس الخاضع للضريبة و يترتب عنه احتساب مبلغ الحقوق المستحقة بتطبيق 20% على أساس تقدره تلقائياً الإدارة ، و التي يجب على العون المراقب أن يبلغها إلى المدين بها الذي يتعين عليه دفعها إلى الخزينة خلال الأيام العشرة (10) التالية لتاريخ تبليغها⁴.

¹ عزيزة هنداز ، المرجع السابق ، ص 57 .

² عبد الوهاب لونيس ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانبا ، وهران ، 2001-2002 ، ص 100 .

³ المادة 44 / 7 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ المادة 130 / 1 / 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و في هذا الصدد تجدر بنا الإشارة إلى أن الإشعار بالتبليغ يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية تحت طائلة البطلان و هي :

— أن يكون الإشعار ممضيا من العون المكلف بالملف و أن يحمل الإشارة إلى إسمه و رتبته، و هذا من أجل التأكد من إختصاص العون سواء من الناحية الشخصية، الإقليمية أو الزمانية؛
— ذكر العناصر المتنازع فيها مع بيان صنف المداخل الخاضعة للضريبة و التي هي محل تصحيح تلقائي؛

— أن يتضمن ما يشير إلى حصول المكلف بالضريبة لفترة عشرين (20) يوما لتقديم ملاحظاته؛
— يجب أن يكون الإشعار بالتصحيح معللا و مفصلا بما فيه الكفاية، و أن يتضمن كل الأسباب القانونية أو الفعلية، و أن تكون الأسباب المعتمدة من طرف الإدارة لإجراء عملية التصحيح مبررة قانونا و مقدمة بوضوح و بدقة من أجل السماح للمعني بالأمر بمناقشتها و تقديم ملاحظاته و جوابه¹.

II. حق تقديم الملاحظات:

على الإدارة الجبائية أن تمنح للمكلف بالضريبة أجلاً لتقديم ملاحظاته، و بالنظر إلى أحكام المادة 44 / 7 المقطع 3 من ق.إ.ج التي تنص على أنه " يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته"²، و بهذا فإن الحق في تقديم الملاحظات يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل من قبل الإدارة.

كما يترتب عن تقديم ملاحظات المكلف بالضريبة إتخاذ الإدارة الجبائية لأحد الموقفين التاليين:

— إذا إرتأت الإدارة الجبائية أن ملاحظات المكلف بالضريبة صحيحة و منطقية فإنها تقوم بتعديلها و تصحيحها بناء على ما جاء في هذه التصحيحات،
— أما في حالة رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة على إثر رفض المحاسبة ، فإنها ملزمة قانوناً بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

¹ محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص، ص 126 ، 127 .

² المادة 44 / 7 المقطع 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

و ما يؤخذ على المشرع في هذه الحالة أنه لم يبين لنا وسيلة تبليغ رد الإدارة الجبائية على ملاحظات المكلف بالضريبة. إلا أنه قياساً على حالة التحقيق المعمق للوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة فإنه إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك عن طريق رسالة مفصلة و معللة¹.

و في هذا الصدد يجب على الإدارة الجبائية أن تبين بوضوح النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة، مع وجوب تبرير ذلك. و نتيجة لذلك فإن هذا الإلتزام الملقى على عاتق الإدارة الجبائية يعتبر بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة، يترتب على عدم إحترامها بطلان هذا الإجراء. و هذا ما ذهب إليه الأستاذ طيفور عند الإعتراف على أن " هذا الإجراء يعتبر باطلاً لعدم إحترام الإدارة لهذه الضمانة إما لغياب الرد، و إما أن الرد غير مبرر"².

و في الأخير تجدر الإشارة إلى أنه في حالة ما إذا وقع إختلاف بين الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها و المكلف بالضريبة حول الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً ، فإنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحصل على تخفيض أو إعفاء من المساهمة إلا إذا أثبت للقاضي عند المنازعة أن الأساس الخاضع للضريبة مبالغ فيه و هذا ماسوف نتطرق له في الفرع الأول من المطلب الأول للمبحث الثاني لهذا الفصل.

¹ محمد سيد اعمار، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص 129 .

² F.TAIFOUR, « Si cette garantie n'est pas respectée, soit parce que l'administration n'a pas répondu, soit parce que la réponse n'est pas motivée, la procédure est nulle ». Cours « Procédure de redressement fiscal ». Ecole nationale des impôts, 1997, Koléa, P.18.

المبحث الثاني : وسائل الإثبات في المادة الجبائية

بعد تعرضنا في المبحث الأول إلى توزيع عبء الإثبات في المادة الضريبية سنتعرض في هذا المبحث إلى أحد أهم المواضيع المتعلقة بالمنازعات الجبائية نظرا لأهميتها في فض النزاع ، ألا وهي وسائل الإثبات في المادة الجبائية وما تجدر الإشارة إليه بأن هناك وسائل قانونية نص عليها المشرع ، و أخرى قضائية يأمر بها القاضي المعروض عليه النزاع ، و عليه و جب تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول وسائل الإثبات القانونية من جهة و وسائل الإثبات القضائية في المطلب ثان من جهة أخرى.

المطلب الأول : وسائل الإثبات القانونية

إن أطراف النزاع ، خاصة المكلف بالضريبة عادة ما يتمسك بأدلة الإثبات الخاصة ، لإثبات إدعاءاته أو نفي طلبات الإدارة لاسيما إذا تعلق الأمر بفرض الضريبة تلقائيا، و في حالة عدم كفاية وسائل الإثبات الخاصة فإننا نرجع إلى الشريعة العامة و ذلك بالإعتماد على أدلة الإثبات العامة.

الفرع الأول : أدلة الإثبات الخاصة

لقد نص المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية على أهمية المحاسبة كوسيلة إثبات يتمسك بها المكلف بالضريبة لتبرير صحة المعلومات الواردة في تصريحه ، إضافة إلى الأدلة المحاسبية الأخرى التي أقرها في القانون التجاري و كذا المخطط الوطني للمحاسبة¹.

أولاً: وسائل الإثبات المحاسبية

قبل التطرق إلى وسائل الإثبات المحاسبية و جب إعطاء تعريف للمحاسبة القانونية :

I. تعريف المحاسبة القانونية:

بداية سوف نقوم بإعطاء تعريف للمحاسبة ، و ما تجدر الإشارة إليه هو وجود العديد من التعاريف الفقهيّة ، ولعل من أشهر التعريفات الفقهيّة للمحاسبة هو الذي يعرفها على أنها "علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، و تسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها ، ثم تبويب و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها بحيث تمكن الوحدة الإقتصادية من تحديد إيراداتها و تكلفة الحصول

¹ المواد من 9 إلى 19 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم، و كذا الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37 المؤرخة في 27 ربيع الثاني 1395 الموافق ل 9 مايو 1975م ، ص 502 ، المعدل و المتمم بالمخطط الوطني للمحاسبة الجديد لسنة 2008 .

على هذه الإيرادات ، و من ثم إستخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة ، و بيان مركزها المالي في نهاية تلك الفترة " ¹.

هذا التعريف الذي يغلب عليه الجانب الإقتصادي و التجاري لا يهمننا أكثر في موضوعنا ، فالذي يولي إهتمامنا هو الشروط القانونية الواجب التقيد بها من أجل إعتبار المحاسبة صحيحة يقبل بها كل من الإدارة الجبائية و القاضي لتحديد أسس الضريبة.

و بالرجوع إلى ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي الجزائري، نجد المشرع لم يول إهتمام كبير بتعريفها بالمقارنة مع شروطها و خصائصها المنصوص عليها في مواد قانونية واضحة ، و هذا يجعلنا نتطرق إلى دراسة المحاسبة من خلال هذا الجانب لما لها من أهمية في تحديد أسس الضريبة.

علاوة على ذلك و بالنظر إلى التشريع الجزائري سواء فيما يتعلق بقانون الإجراءات الجبائية أو فيما يتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فإنه توجد عدة نصوص تشريعية تشير إلى رفض المحاسبة وذلك من خلال المادة 43 من ق.إ.ج على أنه " لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة، إلا في الحالات الآتية:

- عندما يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من ق.تج و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية" ².

II. الشروط القانونية لصحة المحاسبة :

سوف نتطرق في البداية إلى الشروط المستمدة من القانون التجاري ثم إلى الإلتزامات المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة :

¹ رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة وتطبيقها ، ج 1 ، ط 1 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، 2000 ، ص 14 .

² محمد سيد اعمر، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص 88 .

1. الشروط المستمدة من القانون التجاري :

ضرورة مسك الدفاتر المحاسبية طبقاً لإحكام المواد 9 إلى 11 من ق. تج :

أ. **دفتر اليومية** : ورد في نص المادة 9 ق. تج على أنه " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً " و المقصود من ذلك أن دفتر اليومية تسجل فيه كافة العمليات المحاسبية يوماً بيوم ، و تجدر الإشارة إلى ضرورة تعزيز عمليات التسجيل بالمستندات لأن هذا الأخير يعد دليل مادي يثبت و جود العملية التي تم إبرامها .

ب. **دفتر الجرد**: جاء في نص المادة 10 من ق. تج مايلي " يجب عليه أيضاً أن يجري سنوياً جرداً لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد"¹.

كما يعرف الجرد على أنه عملية مالية و محاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة بعد الإنتهاء من إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة و قبل إعداد القوائم المالية و ذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية السنة المالية² .

و بهذا يمكن للإدارة مراقبة الميزانية من خلال فحص النقاط و العناصر المشار إليها في دفتر اليومية التي يجب أن تتطابق مع تلك المدونة في دفتر الجرد. معنى ذلك أن دفتر الجرد تقيد فيه الحسابات الختامية وتشتمل هذه العملية على :

— إعداد الميزانية العامة: و هي عبارة عن بيان أو كشف يشتمل على جانبين الأيمن يتضمن أرصدة الأصول التي تمتلكها الوحدة، أما الأيسر فيشتمل على خصومها (حقوق أصحاب المشروع + الديون) كما أشرنا إليه سابقاً، على أن هذا الكشف أو البيان يعبر عن المركز المالي للوحدة بالنسبة لتاريخ معين.

¹ المادين 9 و 10 من القانون التجاري .

² رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، ج 2 ، ط 1 ، دار الصفاء للنشر، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 11

— حساب النتائج : هو كشف عن الإيرادات و المصاريف المحققة خلال الفترة المحاسبية و ذلك عن طريق إجراء المقارنة بين (الإيرادات و المصاريف)، و يمكن من خلال هذه العملية الوصول إلى تحديد

نتائج أعمال الشركة و كذلك صافي الربح و الخسائر¹.

و بالرجوع إلى نص المادة 11 من ق.تج فقد أوجب المشرع على مسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان في الهامش ، و هذا لأهميتها في وضع المحاسبة .

و ما تجدر الإشارة إليه أيضا هو أن كل المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة التاجر ملزمون بالإحتفاظ بدفترتي الجرد و اليومية لمدة 10 سنوات بما في ذلك المراسلات الواردة و الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة و ترقيم صفحات كل من الدفترتين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد² بمعنى عشر سنوات هي عبارة عن حد زمني للإلتزام بتقديم الدفاتر كدليل أمام القضاء.

و بالإضافة إلى هذين الدفترتين ، على المكلف مسك دفاتر أخرى ، مثل دفتر الأجور ، فواتير الشراء الأصلية ، إضافة إلى نسختين من كل فاتورة بيع ، و بصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق و البيانات التي تثبت إيرادات و نفقات المؤسسة ، و التي تعد من وثائق الإيضاح و التبرير³.

2. الإلتزامات المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة :

لا تكون المحاسبة كاملة و منتظمة إلا إذا إحتوت على مجمل الشروط و الدفاتر المبينة في ق تج ، لا سيما المواد 09 و 10 من نفس القانون، إضافة إلى مسكها (المحاسبة) وفق الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 و المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة⁴ و مرسومه التطبيقي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتضمن كيفية تطبيقه⁵ ، و لقد حدد القرار الأخير الوثائق المحاسبية الواجب مسكها حيث جاء فيه:

— يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بما فيه الكفاية، مما يسمح بتسجيل و مراقبة العمليات المنجزة في المؤسسة، و كذا إعداد الملفات الختامية⁶؛

¹ محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص ، ص 94 ، 95 .

² المادة 11 من القانون التجاري .

³ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 39.

⁴ الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المرجع السابق، ص 502 .

⁵ المرسوم التطبيقي المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 13 جمادى الثانية 1395 الموافق 23 / 06 / 1975 .

⁶ المادة 04 من نفس المرسوم.

- يجوز للمؤسسات أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة إذا رأت ذلك ضروريا¹؛
 - مسك المحاسبة بالعملة الوطنية و وفقاً لطريقة القيد المزدوج²؛
 - إسناد كل قيد محاسبي إلى وثيقة مؤرخة تبرره، بحيث يجب أن تحمل إمضاء أو تأشير مسؤول العمليات³؛
 - تسجيل العمليات من دون جمعها فيما بينها أو تسجيل في الحسابات التي تتناسب مع نوعها⁴؛
 - تسجيل العمليات دون تغيير أو تزوير، و في حالة تعديل أصل التسجيلات يلزم المشرع بقائها واضحة؛
 - مسك الدفاتر أو الوثائق المحاسبية وفقاً للشكل و بكل الوسائل المناسبة بما في ذلك السجلات المساعدة أو الوثائق المسوكة في الدفاتر الإجبارية من جهة، و أن تكون الطريقة المستعملة تتمتع بالمطابقة مع القيود المحاسبية من جهة أخرى؛
 - يجب على المؤسسات مسك الدفاتر و الوثائق بطريقة تسمح بمعرفة وضعيتها المالية و إعادة تكوين محتوياتها، من خلال القيام بعملية الموازنة الدورية بين النتائج المحصل عليها، و عناصر إستغلال نشاطها⁵.
- و بالإضافة إلى ذلك أوجب هذا القرار أن تكون الدفاتر المحاسبية مرفقة بسجل تدون فيه كل العمليات بالإضافة إلى الوثائق المحاسبية التي يجب أن تكون مرتبة و متتابعة.
- و في لأخيرا فإن هذا القرار ألزم المكلف بمسك المحاسبة و الإحتفاظ بالوثائق الإجبارية و المستندات التبريرية لمدة (10) عشر سنوات على الأقل من تاريخ إقفال الدورة (أي السنة المالية)⁶.
- و خلاصة القول أن المخطط الوطني للمحاسبة يسمح بتنظيم و توحيد المحاسبة عبر كل المؤسسات الوطنية، و هذا يسهل عملية مراقبة محاسبة المؤسسات من جهة، و تكوين المحاسبين من جهة أخرى، و كذا مقارنة نتائج المؤسسات. كل هذا غير ممكن بدون توحيد و تنظيم المحاسبة داخل المؤسسات، ذلك لأن المخطط الوطني للمحاسبة يفرض:

¹ المادة 05 من نفس المرسوم .

² المادة 09 من نفس المرسوم.

³ المادة 10 من نفس المرسوم .

⁴ المادة 11 من نفس المرسوم.

⁵ المادة 12 من نفس المرسوم.

⁶ المادة 15 من نفس المرسوم.

- تقيماً موحداً لجميع الحسابات المستعملة من طرف المحاسب، و متناسقة مع طبيعة نشاط المؤسسة أو القطاع التابع له؛
- جداول محاسبية موحدة، تستعمل و تسطر بنفس الطريقة في كل المؤسسات الوطنية، للميزانية (الإفتاحية، الختامية)، جداول حساب النتائج، جداول أخرى ملحقه¹.

و عليه فكان من الأجدر وضع مخطط محاسبي دولي موحد، و ذلك بسبب إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم و زيادة نشاطاتها الدولية، و إتساع رقعة أعمالها. و هذا ما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة على حلها، و هذا ينطبق أيضاً على المحاسبة في الجزائر، و خصوصاً المخطط المحاسبي الوطني الجزائري، الذي تم إعداده في ظل الإقتصاد الموجه (الإشترافي) لتلبية أهداف الإقتصاد الكلي، فالمخطط المحاسبي الوطني الجزائري قد لا يلبي حاجيات المستثمرين ضمن إقتصاد أكثر حرية نظراً لإختلاف أهداف المحاسبة في النوعين من الإقتصاد.

و ما ينبغي الإشارة إليه أن العولمة تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي يكون في مستوى التطورات الإقتصادية. هذه التغيرات في النظام المحاسبي ينبغي أن تكون أكثر تقنية و موضوعية، و حتى يكون النظام المحاسبي فعالاً، يجب أن يأخذ بعين الإعتبار جملة من العناصر عند إجراء أي تعديل، حيث يجب أن تكون هذه العناصر متكاملة و متجانسة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، و بالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد، من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي، من أجل إستعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية، و لما لا نصل إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق، كما أن التوحيد المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية العالمية يهدف إلى:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم؛
- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد طرق المحاسبة المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرق حساب الإهلاكات، كيفية معالجة المؤونات، و توحيد الإجراءات المحاسبية لهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة².

¹ بوري شوقي، مدخل إلى المحاسبة العامة، (أسس المحاسبة العامة)، ج 1، ط 2، دار الغرب للنشر و التوزيع، وهران، الجزائر، 2004، ص 55.

² شعيب شونوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الإقتصاد الصادرة عن بنك الجزائر، العدد رقم 00 ديسمبر 2006، ص 59.

إلا أنه و بالنظر إلى المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري الحالي لسنة 2008م نجد أنه أصبح يحترم أهم معايير المحاسبة الدولية، و هذا ما تفرضه سياسة إقتصاد السوق و التحولات الإقتصادية نحو خصخصة المؤسسات الإقتصادية العمومية، و هذا إستجابة لإنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة و دخولها في إطار الشراكة الأوروبية.

III. الشروط المتعلقة بالمحاسبة :

لا يمكن رفض المحاسبة التي يمسكها المكلف بالضريبة إلا في حالتين هما:

أ. حالة غياب القيمة القانونية المقنعة للمحاسبة للإنعدام الوثائق الإثباتية :

عند قيام عون الإدارة الجبائية بعملية المراقبة أو التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ، و يتبين له بأنها مطابقة و محترمة للشروط القانونية الموضوعة من قبل المشرع الممسوكة بطريقة منتظمة ، و لكن حين يطلب من المكلف بالضريبة تقاسم الوثائق الإثباتية التي تؤكد صحة المعلومات الواردة في محاسبته فيعجز عن تقديمها لغيابها ، فإنها تستبعد باعتبار أن المحاسبة يجب أن تكون مدعمة بالوثائق الإثباتية التي تؤكد صحة الكتابات المدونة فيها ، كما أن إنعدام الوثائق الإثباتية لا يعني أبدا عدم وجودها ، بل يمكن أن تكون بيد المكلف بالضريبة لكن عديمة الشرعية لعدم مراعاتها للشروط الشكلية و الموضوعية المحددة قانونا¹.

ب. المحاسبة التي تتضمن أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و خطيرة و متكررة في عمليات التسجيل :

من بين الحالات التي تطرح مشاكل عند التقدير نذكر الشطب الخطأ أو الإغفال و الإهمال أو المعلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة و تعرف هذه المفاهيم كمايلي :

أ. مفهوم الخطأ:

يعرف الخطأ بأنه مخالفة ناتجة عن تقدير الأفعال المادية، أو ترجمة خاطئة للنصوص القانونية، و يشكل في كلتا الحالتين خرق للحقوق المستحقة التسجيل، و يمثل الخطأ المحاسبي عدم إحترام المبادئ المتبعة في تسجيل القيود أو عدم تسجيل هذه الأخيرة، بإغفال أو إهمال للأعباء أو المنتج، خطأ في التسجيل المحاسبي للإستثمار أو في تقييم المخزون.

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 172.

ب. مفهوم الإغفال أو الإهمال:

و قد يصدر الإغفال تلقائياً أو متعمداً، و يتم تقييم خطر الإغفال عن طريق المباحثات الشفوية بين المحقق و المكلف بالضريبة ، و يتمثل الإغفال المحاسبي في تسجيل عنصر من الأصول أو الخصوم بقيمة خاطئة¹.

ج. المعلومات الغير صحيحة و الخطيرة و المتكررة في عمليات المحاسبة:

يرجع قرار رفض المحاسبة إلى أهمية و درجة تأثير و تكرار الأخطاء و عدم الدقة المحاسبية للأصول الصافية للمؤسسة و النتيجة الجبائية، و هذا حسب المادة 140 من ق.ض.م.ر.م ، و لذا يجب على الإدارة الجبائية في هذا المجال السهر على تحديد خطورة الأخطاء للكشف عن نية المكلف الحقيقية ، و تتمثل الأخطاء الخطيرة أساساً في :

- التسجيل الغير المتتابع للعمليات؛
- الفواتير المزورة أو الخيالية؛
- التسجيل المتكرر لنفس الفواتير؛
- العجز المتكرر في حسابات الصندوق؛
- غياب حسابات الصندوق و الحسابات البنكية.

و الجدير بالذكر فإن المحقق الجبائي نتيجة لرفض المحاسبة عليه أن يحرر محضراً يبين فيه سبب رفض المحاسبة، إما لعدم مسك المكلف بالضريبة دفاتره التجارية طبقاً لأحكام القانون التجاري ووفقاً للمخطط الوطني للمحاسبة وهذا لعدم الإنتظام من جهة، أو نظراً لمسك المكلف بالضريبة محاسبة غير دقيقة من جهة أخرى².

IV. غياب المحاسبة:

لقد تضمن ق . إ . ج حالة جديدة و هي غياب المحاسبة أي عدم مسكها تماماً من قبل المكلف بالضريبة ، فطبقاً للمادة 20 / 9 من نفس القانون فإنه " في حالة عدم إستجابة المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته لمراقبة صحتها خلال أجل ثمانية (08) أيام بعد الإعذار الموجه إليه من طرف الإدارة الجبائية ، فإنه سيتم تحديد أسس الضريبة تلقائياً"³.

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 159 .

² محمد سيد اعمار، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص ، ص 90 ، 91 .

³ المادة 20 / 9 من قانون الإجراءات الجبائية

ثانيا : وسائل الإثبات غير المحاسبية

إن القواعد و المبادئ لا تمنع على المكلف بالضريبة إستعمال الوسائل غير المحاسبية من أجل تبرير تصريحاته و الرد على تقديرات الإدارة الجبائية أو الطريقة المتبعة من طرفها في تحديد أسس الضريبة ، و يمكن للإدارة الجبائية أيضا الإعتماد على الوسائل و الطرق غير المحاسبية

I . بالنسبة للإدارة الجبائية :

في حالة ما إذا لم يكن بيد الإدارة الجبائية معلومات عن نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة أو كانت تلك المعلومات و العناصر ناقصة ، فيمكنها بالإضافة إلى تلك العناصر إختيار طريقة تراها مناسبة من أجل الوصول إلى حقيقة مداخيل أو أرباح المكلف بالضريبة و من ثم تحديد أسس الضريبة الجديد¹.

و من أهم الطرق التي إعتمدها المشرع الجزائري نجد طريقة إعادة التقويم عن طريق المقارنة التي نص عليها في المادة 2/189 من ق. ض.م.ر.م " و في حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة في الفقرة السابقة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة"².

II . بالنسبة للمكلف بالضريبة:

حسب المشرع الجزائري فإنه إعادة تقويم أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية وفق الإجراءات التلقائية بسبب عدم إحترام المكلف بالضريبة للإلتزامات المفروضة عليه قانونا ، أو بسبب رفض المحاسبة ، فإن عبء الإثبات ينقلب و يصبح على عاتق المكلف بالضريبة ، الذي يجب عليه أن يقدم دليل على أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.

و في هذا الصدد نجد قرار الغرفة الإدارية المحكمة العليا مايلي " أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الحصول على تخفيض في أسس الضريبة إلا بتقديم أدلة و حجج تثبت و جود زيادة في الأرباح المقدرة من طرف الإدارة الجبائية ، و يستطيع المكلف بالضريبة إثبات مايلي :

1. إثبات وجود خطأ في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها:

سنتطرق في البداية إلى إثبات خطأ في تأسيس و عاء الضريبة ثم إلى بيان خطأ في حساب الضريبة كما يلي :

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص،ص 177 ، 178.

² محمد سيد اعمر، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص 114.

أ. إثبات و جود خطأ في تأسيس و عاء الضريبة :

إذا قدم المكلف بالضريبة أدلة و حجج تبين و جود خطأ في تأسيس و عاء الضريبة من قبل الإدارة الجبائية ، فإن القاضي الإداري يحكم بإلغاء الضريبة دون تردد ، و مثال ذلك " يستطيع المكلف بيان بأن الدخل أو الربح المفروض عليه الضريبة لا يدخل في الصنف المعتمد من قبل الإدارة الجبائية ، أو إثبات أن هذه الأخيرة لم تقتطع كل النفقات و الأعباء الناتجة عن ممارسة نشاطه و ذلك بتقديم الوصولات والفواتير التي تبرر صحة إدعائه".

ب. بيان خطأ في حساب الضريبة:

في هذه الحالة و بعد إطلاع المكلف بالضريبة على الأسس المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية و تبين بأنها سليمة و صحيحة ، فيمكنه مناقشة عملية أو طريقة حساب الضريبة بانتقاد الجدول المتبع في تحديد قيمتها ، و إذا تبين له وجود خطأ في تحديد النسب الواجب إتباعها و لا سيما تلك المنصوص عليها في المادة 98 من ق.ض.م.ر.م. فيطلب من القاضي إلغاؤها أو تخفيضها ، و لكن بالمقابل تقدم البديل ، أي تقديم حساب آخر أقرب إلى الحقيقة والواقع¹.

2. الطرق الغير المحاسبية لإعادة تقويم أسس الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة :

تتمثل الطرق الغير المحاسبية لإعادة تقويم أسس الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة أساسا في :

أ. الدراسة التحليلية:

بالرجوع إلى الدراسات التحليلية فإن المكلف بالضريبة من أجل الوقوف على حقيقة رقم أعماله و مداخيله و هذا قصد الطعن في صحة الأساس الخاضع للضريبة المقدر تلقائيا، يمكن للمكلف بالضريبة الإستعانة بمحاسب مختص، بهدف تقديم دراسة مفصلة ودقيقة عن أرباحه بالإعتماد على وسائل الإستغلال التي يمارس بها نشاطه.

ب. الدراسات العلمية المهنية:

موازاة مع حق الإدارة في إعادة التأسيس بالإعتماد على الدراسات العلمية و المهنية، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يطعن في صحة تلك الدراسة، وذلك من خلال إثباته أن الدراسة التي إعتمدت عليها وطنية (عامة) في حين كان يجب أن تستند إلى الدراسات المحلية للمنطقة، بل و يمكنه تجاوز ذلك بإثباته أن الدراسة قديمة لا يتماشى تطبيقها مع أرض الواقع.

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص ، ص180 ، 181.

ج. الموازنة المالية:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت صحة رقم أعماله أو معرفة مداخله بواسطة وضع مقارنة بين مداخله و النفقات الناجمة عنها، بالإضافة إلى حساباته البنكية مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل التي يستغل بها نشاطه، و هذا قصد إثبات عدم وجود مداخل خفية حسبما تدعيه الإدارة الجبائية، وتتم الموازنة المالية حسب ما جاء في المخطط الوطني للمحاسبة، من خلال عملية المقارنة بين الأصول (الإستثمارات، المخزونات، الحقوق ، الأموال المدينة) مع الخصوم (الأموال الاجتماعية و الشخصية، الإحتياطيات، الحسابات الدائنة)¹.

د. الدراسة الإحصائية:

يمكن للمكلف بالضريبة أن ينتقد إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة إنطلاقاً من الدراسة الإحصائية، فمثلاً في فرنسا توجد مدارس إقتصادية متخصصة تقوم بدراسات نظرية حول أرباح الشركات و أرقام أعمالها، بالنظر إلى المنتوجات التي تنتجها هذه الشركات، و بذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يستند إلى هذه الدراسات لتعليل حقيقة أرباحه و صحة رقم أعماله، إلا أنه ما يؤخذ على هذه الدراسة أن مجلس الدولة الفرنسي كان غالباً ما يرفض هذه الدراسات نظراً لطابعها العام.

هـ. الشهادات:

فهي أيضاً تعد وسيلة إثبات غير محاسبية، يستند إليها المكلف بالضريبة قصد إثبات كل التصرفات و الأعمال التي يقوم بها، و التي لها علاقة مع نشاطه أو عمله الخاضع للضريبة، مثل: شهادة إثبات حالة صادرة عن محضر قضائي، أو شهادة إثبات حالة محررة من طرف البنك².

الفرع الثاني : أدلة الإثبات العامة

كثير من الأحيان ما يجد أطراف الضريبة نفسه خاصة المكلف بالضريبة في وضع حرج لإثبات صحة طلباته أو درء دفع الإدارة مثل ضياع محاسبته أو وثائقه المحاسبية فيلجأ المكلف بالضريبة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون الخاص و هذا بسبب غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وطبعاً هذا بشرط أن تتصف تلك الوسائل بالطابع الكتابي إحتراماً للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية .

¹ محمد سيد اممر ، الفرض التلقائي للضريبة ، المرجع السابق ، ص، ص 133 ، 134.

² إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص ، 181، 182.

و عليه سنحاول توضيح أدلة الإثبات العادية فتتطرق للكتابة أولاً ثم المحررات الرسمية والعرفية ثانياً أما ثالثاً و أخيراً فسنخصصه لأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية :

أولاً : الكتابة

ورقة محررة لإثبات عمل قانوني أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق و التزامات¹.

تعتمد معظم القوانين قاعدة أن "الأصل في الإثبات الكتابة" و في المادة الضريبية تعتبر الحجة الكتابية وسيلة الإثبات أكثر إقتناعاً لإنها واضحة و متكاملة ، إضافة إلى أنها عمل الإدارة الضريبية و التعامل معها تحكمه الأوراق و الوثائق مادام أن إجراء التعامل إجراء كتابي².

كما تعتبر من أهم طرق الإثبات ، و تصلح لإثبات جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية ، و أياً كانت قيمة الحق المراد إثباته ، و قد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الإثبات ، بقصد توفير الحماية و الضمانات للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود و تكمن أهميتها في كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف³.

كما تعد الكتابة في المنازعات الضريبية إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال و حقوق المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية و وفقاً لإحكام المادتين 01 و 11 من ق.إ.ج ذلك عندما ينشأ الخلاف و يطرح النزاع أمام القاضي الإداري ، فكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب يدعيان ، و الأمر لا يقتصر على الإدعاء بل للقاضي الإداري السلطة في جمع و فحص المستندات المقدمة كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، مما يقتضي التحقق من جميع جزئياتها و تفحصها بتمعن⁴.

من بين وسائل الإثبات الكتابي ، نجد وسيلة الإثبات بالمحضر ، إذ يتعلق هنا بمحركات التي تعدها الإدارة الضريبية لإثبات واقعة مادية منتجة و لها أثرها في القرار الضريبي ، و هكذا تلجأ إليها الإدارة كلما تعذر عليها الإثبات بوسائل أخرى و يقصد بهذه المحاضر تحديد محاضر الكتابية التي يمسكها المأمورون المحلفون بالإدارة لمعاينة وقائع مادية محددة .

¹ كريم مفتاح ، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية ، ط 1 ، دار السلام للنشر ، الرباط ، المغرب ، 2016 ، ص 91.

² عبد الرحمان أبليل ، المرجع السابق ، ص 406.

³ عارف منور عبد الرحمان السعايدة ، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الإردني ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد العشرون ، العدد الثاني ، عمان ، الأردن ، 1985 ، ص 228 .

⁴ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص ، ص 209 ، 210.

كما يتضمن القانون الضريبي مقتضيات قانونية تخول معاينة بعض الوقائع المادية من خلال محاضر كتابية ، و بالتالي تسمح للإدارة الجبائية بإثبات هذه الوقائع بالإعتماد على هذه الوسيلة و هكذا تستعمل المحاضر الخاصة في معاينة المخالفات الجبائية.

و علاوة على ذلك هناك شروط أساسية يجب أن تتوفر في المحاضر أهمها هي:

أن يكون المحاضر مكتوبا ، و أن يكون محررا من قبل مفتش محلف و أحيانا من قبل مفتشين¹.

ثانيا: المحررات الرسمية و العرفية

سنتناول في بداية الأوراق الرسمية ، ثم نتطرق إلى دراسة المحررات العرفية على النحو التالي :

I.الأوراق الرسمية :

هي السندات التي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية و في حدود إختصاصه ما تم على يديه أو ما أدلى به ذوي الشأن في حضوره².

و تكون الورقة الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يقر بها المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب ، و يلحق بها وصف الرسمية دون حاجة للإقرار بها ، على نقيض الورقة العرفية التي لا تكون حجة بمافيها قبل الإقرار بها ، و يثبت الحجية للورقة الرسمية بالنسبة لأطرافها و في مواجهة الغير ، ما لم يطعن فيها بالتزوير و فقا لأحكام المادة 342 من ق.م³.

II.المحررات العرفية:

هي أوراق مكتوبة بشأن تصرف قانوني ، و لا يتدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها لذلك فالمصدر القانوني الوحيد لإنشاء السند العرفي و إكتسابه الحجية في الإثبات هو التوقيع الذي يعتد به قانونا أي أن التوقيع بالإمضاء أو ببصمة الختم أو ببصمة الإصبع هو المصدر القانوني لإضفاء الحجية على الورقة العرفية⁴.

¹ كريم مفتاح ، المرجع السابق ،ص، ص 91، 93 .

² عايدة الشامي ، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، مصر ، 2008 ، ص 27 ، 28 .

³ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 215.

⁴ عايدة الشامي ، المرجع نفسه ، ص ، ص 29 ، 30.

ثالثا : أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية

تتنوع أدلة إثبات من أدلة ذات قوة محدودة فيما يخص حجيتها (البينة و القرائن بنوعيهما)، و أدلة أخرى يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار و اليمين الحاسة).

I. أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة:

سنطرق في البداية إلى البينة ثم القرائن بنوعيهما على النحو التالي :

1. البينة :

يقصد بالبينة أقوال الشهود العدول المعروفين بالصدق و الأمانة يقرون ماسمعه و ما عاينوه من وقائع ، و إن الإثبات بالشهادة في المسائل الضريبية أضعف من الكتابة ، نظرا للتصرفات القانونية التي تصدرها إدارة الضرائب المتمثلة في القرارات و سندات الدفع و التحصيل و تقدير الوعاء الضريبي تكون غالبا مكتوبة بموجب محررات رسمية، أما إثبات الوقائع المادية المتنازع فيها المتعلقة بالخصوم الإدارية فإنه يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات ، أي أنها تخضع للقواعد العامة في الإثبات ، بإعتبار أن الوقائع المادية غالبا ما تقع دون الإعداد لها بالدليل الكتابي المسبق

2. القرائن بنوعيهما:

سنتناول القرائن القانونية في بداية ثم نطرق إلى القرائن القضائية على النحو التالي :

أ. القرائن القانونية :

تعد من أهم الوسائل التي يقوم عليها الإثبات غير المباشر ، و لها أهمية بالغة في الإثبات و نظمتها التشريعات و جعلتها دليلا من أدلة الإثبات في المنازعات الضريبية القائمة بذاتها بالإضافة إلى المصلحة القضائية التي تقوم عليها القرينة القانونية ، من حيث أنها تساعد على إقامة الدليل أمام القاضي الإداري¹.

ب. القرائن القضائية :

و هي القرينة التي يستمددها القاضي من واقع الحال أو من واقعة معلومة ليصل إلى واقعة مجهولة و في المادة الضريبية ، أفرز الإجتهد القضائي بعض القرائن التي كان لها دور في توزيع عبء الإثبات².

¹ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 223.

² كريم مفتاح ، المرجع السابق ، ص 87.

و للقرائن القضائية عنصران ، أولهما يتكون من وقائع يتحقق القاضي الإداري من توتبها في المنازعات الضريبية المطروحة أمامه ، سواء أكان ذلك بنفسه عن طريق المعاينة أو بغيره ممن يثق فيهم ، كأهل الخبرة الذين يعينهم لذلك أو كان بأي طريق آخر من طرق الإثبات كالكتابة و البينة ، وفقا للقواعد الخاصة لكل منها أو بجملة هذه الطرق مجتمعة ، و هذه الوقائع هي التي يقدرها القاضي الإداري و يستنبط منها دلالتها على الوقائع المراد إثباتها في المنازعات الضريبية ، فلا بد أن يثبت هذا الأساس بشكل قاطع ، حتى يكون الإستنباط الذي بني عليه سليما ، أما إذا كانت الواقعة المستنبط منها واقعة محتملة أو غير ثابتة بيقين ، فإنها لا تصلح مصدرا للإستنباط ، أما العنصر الثاني فمعنوي ، و هو إستنباط الواقعة المجهولة من الواقعة الثابتة¹.

II. الطرق المعفية من الإثبات :

تنحصر الطرق المعفية من الإثبات في : الإقرار و اليمين الحاسمة.

1. الإقرار:

جاء في نص المادة 341 من ق.م مايلي "الإقرار هو إقرار الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه ، وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة"²

و يقصد بالإقرار أيضا " إقرار شخص للأخر بواقعة تكسبه حقا ، مع قصد المقر أن يلزم نفسه بهذا الإقرار. و حسب القواعد العامة ، يأتي الإقرار بناء على وجود منازعة موضوعية بين طرفين"³.

و يعد الإقرار سيد الأدلة قديما و حديثا ، و هو الإجراء الحاسم في إنهاء النزاع القائم بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب و المطروح أما القاضي الإداري ، و إذا كان الإقرار إخبار يتضمن تصرفا قانونيا ، فهو يتجه إلى ترتيب أثر قانوني معين ، و هو ثبوت الحق في ذمته و إعفاء خصمه من إقامة الدليل عليه بالطرق المحددة قانونا لهذا تسري عليه القواعد التالية :

— الإقرار تعبير عن إرادة المقر ، أي أنه يرتب أثر قانونيا معيناً ، و هو ثبوت الحق المقر به في ذمته و إعفاء خصمه من إقامة الدليل لذلك يجب أن يصدر عن شخص له أهلية التصرف؛

¹ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق، ص 234.

² المادة 341 من القانون المدني .

³ كريم مفتاح ، المرجع السابق ، ص 97.

— الإقرار حجة قاصر على المقر ، و يجب أن يكون عن قصد ، أي إتجاه إرادة المقر إلى ترتيب أثر قانوني ، و هو الإقرار بثبوت الحق محل الإقرار في ذمته بشكل حقيقي و جاد ، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في حيثيات قراره الصادر بتاريخ 2004/02/17 : " حيث أن عدم إحترام إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية المذكورة و عدم إتباعها في الموضوع ممارسة المستأنف لنشاط فعلي معين بالطرق القانونية يجعل الضريبة المفروضة على المستأنف باطلة ، حيث أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق القانون بإعتبار الضريبة القائمة بمجرد التصريح بوجود إقرار بممارسة النشاط خلافا للواقع لذا يتعين إلغاء القرار و فضلا من جديد إبطال الضريبة"¹.

و تحدر الإشارة إلى أن القوة الإثباتية لإقرار تكمن فيمايلي :

- ✓ يجب أن يكون مكتوبا ، و هذا في غير الحالات التي ينص فيها المشرع على القبول الضمني ؛
- ✓ يجب أن يكون محكما و واضحا ، بمعنى أن يكون منصبا و متضمنا للواقعة موضوع الإثبات ، و أن يفيد بشكل لا لبس فيه بأن هناك إقرار من قبل المقر بهذه الواقعة؛
- ✓ يجب أن يكون قاطعا ، أي يضع حدا لكل نقاش حول إثبات الواقعة المعينة و ذلك بكيفية لا تقبل الشك ، و لا التراجع عنه ؛
- ✓ يجب أن يكون هناك طرف مقابل مستفيد و إدعاءات محددة ، بمعنى أن الإقرار يأتي بناء على وجود منازعة موضوعية بين الطرفين ، و لذلك لا يمكن إعتبار التصريح الذي يتعين أن يتقدم به الملزم عن الواقعة المنشئة للضريبة إقرار بالمفهوم الذي تعرضنا له ، مادام أن هذا التصريح لم يكن مقابل إدعاءات محددة ، و لم يأت في إطار منازعة قائمة بين الإدارة و بين الملزم².

2. اليمن الحاسمة و المتممة :

اليمن في الأنظمة الوضعية هي : الحلف بالله العظيم ، و التي يؤديها خصم أمام القضاء بناء على طلب الخصم الآخر، أو طلب المحكمة على وجود أو عدم وجود واقعة تخص النزاع ، و ذلك عند إنعدام الدليل في الدعوى أو عدم كفايته .

و مما ينبغي الإشارة إليه هو عدم وجود أي قرار للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا أو مجلس الدولة يقضى بقبول اليمين كدليل للإثبات في المنازعة الضريبة كما أن الفقه الجزائري لم يتطرق لهذه المسألة³.

¹ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 238.

² عبد الرحمان أبيليلا ، المرجع السابق ، ص 424.

³ كوسة فضيل ، المرجع نفسه ، ص ، ص 244 ، 248 .

المطلب الثاني : وسائل الإثبات القضائية

سعى المشرع الجزائري لتسهيل مهمة القاضي الإداري و منحه صلاحيات متميزة عن تلك المنوطة للقاضي العادي التي من خلالها يضع نوعا من التوازن بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، إذ يلزم هذا الأخير بتقديم الأرقام الحقيقية عن نشاطه و بالمقابل يفرض على الإدارة تسبب قرارها المتضمن أسس الضريبة الجديدة من أجل السماح للمكلف بالضريبة مناقشتها و من أجل أن يتأكد بأن الإدارة إحتزمت كل النصوص القانونية و القاضي له صلاحيات أخرى غير سلطة التحقيق فقط (دعوى لإلغاء) بل له صلاحيات أخرى مستمدة من طبيعة المنازعات الجبائية و المتمثلة في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية و عليه سوف نتناول كل عنصر على حدى:

الفرع الأول : التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

جاء في نص المادة 85 / 1 من ق.إ.ج " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، وهي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق " من خلال هذا النص يتضح لنا أن هناك نوعين من التحقيق ألا و هما : التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق أو ما يسمى بالتحقيق المضاد ، بإعتبارهما من أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية.

أولا : التحقيق الإضافي

كما ورد في نص المادة السابقة الذكر من نفس القانون الفقرة الثانية على أنه " يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة و سائل جديدة قبل الحكم ، و عندما يحصل ، بعد إجراء تحقيق إضافي ، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها ، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد .."¹.

و تجدر الإشارة إلى أن هناك شروطاً أساسية بينها المشرع من خلال المادة المشار إليها أعلاه:

إن التحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدم إلا في شكل طلب من المكلف بالضريبة بمعنى ذلك أن هذا الأخير في حالة حصوله على وسائل إثبات جديدة ، يجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي و ليس مجرد ملاحظات أو مرافعات شفوية.

و كذلك الحصول على وسائل جديدة قبل الحكم : أي أن المكلف بالضريبة في حالة ما إذا وقع بين يديه بيانات أو عناصر تؤكد صحة مزاعمه و مطالبه التي أسس عليها دعواه و كانت تلك الوسائل جديدة ، و حاسمة

¹ المادة 85 / 1 / 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

في حل النزاع ، فإن تقديم طلب التحقيق الإضافي أمام القاضي قبل إصدار الحكم ، لأنه بعد ذلك لا يمكنه أن يتقدم بطلب إلتماس إعادة النظر ، بل عليه إستئناف ذلك القرار أمام مجلس الدولة ، و في حالة أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي ، فإنه تتبع الإجراءات العادية و التي تخص فقط تلك الوسائل الجديدة التي إعتد عليها المكلف بالضريبة في طلبه ¹.

ثانيا: مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

لا يتعلق الأمر هنا بالتحقيق الذي يقوم به القاضي ، أو التحقيق الإضافي السالف الذكر و إنما التحقيق الذي تقوم به الإدارة الجبائية عند مراقبة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته .

ففي ما يخص مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد فقد نصت عليه نفس المادة التي سبق ذكرها في عنصر مراجعة التحقيق، و هذه الحالة من التحقيق تكون إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول و ذلك في حضور المشتكي أو وكيله، أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذلك يمكن إستدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة ،وبعد الإنتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير المحضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي ².

ورد في نص المادة 85 من ق.إ.ج بأن عملية مراجعة التحقيق يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول الإضافي السابق لهذه العملية ³.

إن النزاع لا يجمع المكلف بالضريبة بالعون المحقق ، و إنما بينه و بين المصلحة التابع لها ذلك العون لذلك ، و حسب رأينا من الأجدر أن تتم مراجعة التحقيق من طرف لجنة تنشأ لهذا الغرض أو على الأقل إستبدال العون المحقق الأول بمحقق أكثر منه درجة ، و هذا لإضفاء نوع من الأهمية و القيمة على نتائج عملية مراجعة التحقيق ⁴.

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص ، ص 201 ، 202 .

² مصطفى غرمة ، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ، مذكرة مقدمة للإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون الإداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2013 - 2014 ، ص42.

³ عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 29.

⁴ إلياس واضح ، المرجع نفسه ، ص 204.

و مما تجدر الإشارة إليه مثلما أغفل المشرع في تحديد مدة التحقيق الإضافي ، فقد أغفل أيضا تحديد مدة التي يتم خلالها مراجعة التحقيق (المضاد) و لا يمكننا تبرير هذا الإغفال إلا بأنه ترك تحديد مدة التحقيق في الحالتين للسلطة التقديرية للقاضي بحسب نوع و أهمية النزاع المطروح أمامه .

الفرع الثاني : الخبرة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية

تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به الغرفة الإدارية ، سواء أكان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة الإدارية أو المكلف بالضريبة ، أو كليهما معا ، و في الحالة التي تقرر فيها الغرفة الإدارية إجراء الخبرة فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة ، و تبين لهم المهام المراد القيام بها و المدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى كتابة الضبط¹.

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية ، و هي إجراء جوازي للقاضي الإداري يأمر به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة 86 من ق.إ.ج ، كما أن المادة 89 منه أحتلت على أحكام المواد ذات الصلة ، الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتعلق الأمر بالمادة 125 إلى غاية المادة 145 منه .

أو لا: تعريف الخبرة

إستعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها ، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية ، المتعلقة بوقائع النزاع ، وذلك للقيام بأبحاث فنية و عملية ، و إستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة².

ثانيا : الخبير

سوف نتطرق إلى تعيين الخبير و رده و أسباب رده :

I. تعيين الخبير :

جاء في المادة 1/86 من ق.إ.ج على أنه "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة ، وذلك إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ، و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبير"³.

¹ عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 ، ص80.

² كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص، ص 249 ، 252.

³ المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن الأمر بخبرة كما ذكرنا سابقا يخضع للسلطة التقديرية للقاضي و على هذا الأخير قبل كل شيء تحديد النقاط و العناصر الأساسية التي تستند عليها للأمر بالخبرة ، وكذلك عليه بيان مهمة الخبير ، وبالتالي أمر القاضي يمكن أن يكون بالرفض أو القبول .

II. رد الخبير:

ورد في نص المادة 86 من ق.إ.ج على أنه " يجوز لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية و خبير الطرف الأخر و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة

و في هذه الحالة ، يوجه طلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة ، إعتبار من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد ، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة كما يجب أن يكون الطلب مبررا ، و ييثر في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم"¹.

III. أسباب رد الخبير:

إن المشرع الجزائري لم يبين أسباب الرد حصرا كما فعلت بعض التشريعات كالمشرع المصري أو المشرع الفرنسي و إنما أتى بمثال خاص هو القرابة و مثال عام هو السبب الجدي ، و يذهب أغلب الفقه إلى أن أسباب رد الخبير تشبه أسباب رد القاضي ، و إعتبار أسباب رد القضاة هي نفسها أسباب رد الخبراء ، هو أسلوب أقرب إلى الواقع العملي و منهج سليم و ذلك نظرا لتقارب مهام كل من القاضي و الخبير إذ كل منها يشارك في تحقيق العدالة عن طريق الفصل في قضايا المواطنين ، فالقاضي يفصل في المسائل و النقاط القانونية و الخبير يعطي رأيه في النقاط العملية أو التقنية و التي كثيرا ماتكون هي أساس الحكم الذي يصدره القاضي في النزاع المطروح عليه للفصل فيه ، و إذ أنه و إن كان القاضي مصدر القرار فإن الخبير هو صانعه².

و عليه فإن الخبير عند عجزه عن القيام بمهامه التي أسندت له أو تعذر عن القيام بها فإن المكلف بالضريبة يجوز له طلب إستبداله أو رده إن وجدت أسباب لذلك كما أن هذا الرد لا يكون مقبولا إلا في الحالات الأتية :

— القوة القاهرة؛

— القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة؛

¹ العيد صالحى ، المرجع السابق ، ص ، ص 111 ، 112.

² أيمن بوثينة ، الخبرة القضائية في المادة الإدارية ، مذكرة مقدمة للإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون الإداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقة ، 2012 – 2013 ، ص ، ص 39،40.

— تبرير وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي¹.

و بإضافة إلى ذلك يجب تقديم طلب رد الخبر أمام الجهات القضائية الإدارية التي عينته و يكون قبل إنجاز الخبرة و بعد تعين الخبرة و إلا فإنه لا يجوز إثارة مسألة الرد.

و هذا حسب ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر يوم 2001/02/19 فقد إستأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار صادر على تقرير الخبرة حرره خبير عقاري مثير لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم إختصاص الخبير في حين أنه و بالنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهل للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخر و كان يجب على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع و الإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من ق.إ.م.إ مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد².

ثالثا: إعمال الخبرة القضائية

سنتطرق في البداية إلى مهمة الخبير أولا ثم إجراء الخبرة ثانيا على النحو التالي:

I. مهمة الخبير:

بعدها يقع إختيار الخبير ، الذي يراه القاضي مناسباً لإجراء التحقيق في القضية المعروضة ، يتم تحديد المهمة أو المهام التي سيقوم بها ، حيث يسطر ذلك في الأمر التمهيدي الذي يصدره ، و تختلف هذه المهمة حسب إختلاف الواقعة المنشئة أو التي على أساسها تم فرض الضريبة أو الرسم فهناك :

- خبرة عقارية لتحديد القيمة الإيجارية أو التجارية للعقار؛
- خبرة تقديرية لتقييم المحاسبة؛
- خبرة تقديرية لتقدير دخل الملزم؛
- خبرة دقيقة لتحديد أحد العناصر التي تدخل في أساس الضريبة³.

كما إشتراط المشرع على القاضي تحديد مهمة الخبير بصفة و واضحة ودقيقة ، على أن المسائل التي يتعين تحديدها يجب أن لا تتعدى المسائل الفنية و التقنية إذ لا يمكن للقاضي أن يأمر الخبير بتحديد الطرف الذي وقع

¹ مصطفى غرمة ، المرجع السابق، 43.

² عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 34.

³ كريم مفتاح ، المرجع السابق ، ص 34.

منه الخطأ بغرض تحديد الطرف الذي تقع عليه المسؤولية ، لأن هذا يعد تنازل من القاضي عن إحدى اختصاصاته وإن هذا يعد خرقاً للقانون ، كما أن عدم تحديد مهمة الخبير من شأنه أن يؤدي إلى طول سيرها ، وعدم دقتها¹ .

II. إجراء الخبرة :

إن أهم قاعدة تقوم عليها الخبرة و التي قد تعطىها مصداقية أكثر فعالية ، هي قاعدة التواجية بمعنى أن الخبرة يجب أن تجرى أمام الطرفين، و ذلك بشكل الذي يسمح لكل من طرف إبداء رأيه أمام الخبير في ما يقدمه الطرف الآخر.

كما يعد أهم شرط يراقبه القضاء في الخبرة هو شرط التواجية ، و المقصود منه حسب المحكمة أن يقوم الخبير بإستدعاء جميع الأطراف لجلسة الخبرة.

إن شرط التواجية بهذا المفهوم ليس غاية في ذاته ، و لكنه وسيلة للمحافظة على حقوق الطرفين في الدفاع عن حقوقهم و مصالحهم ، بحيث إن المقصود منه هو تحويل الفرصة و الحق لكل طرف ليطلع و يناقش الوسائل و الوثائق المدلى بها من الطرف الآخر ، و ما يلاحظ أنه لسبب أو لآخر لا يتم إحترام التواجية ، فعالبا ما يكتفي الخبير بالجلسة الأولى التي قد يجتمع فيها الطرفان ، و قد يعتذر طرف ، و يكتفي الخبير بالإجتماع بالطرف الحاضر في إنتظار أن يجتمع بالطرف المختلف و ذلك كل على حدى .

ما يحدث فعليا هو أن بعض الخبراء إما أنهم يبنون مستنتاجهم على مستندات و وثائق لم يطلع عليها الطرف الآخر الذي غالبا ما يكون المفتش المحقق، و إما أنهم يرفضون بالمرّة إطلاع المفتش على هذه الوثائق ، و إما أن هذه الوثائق غير موجودة أصلا و إما على الأقل لا ترفق بتقرير الخبرة المقدمة للمحكمة².

و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن عملية الخبرة يقوم بها خبير تعينه المحكمة الإدارية ، حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا إقتضى الأمر ، الخبراء الآخرين ، و ذلك قبل عشرة أيام (10) على الأقل من بدء العمليات.

بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية ، و كذلك المشتكي و/أو ممثله ، و إذا إقتضى الأمر ذلك ، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية .

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، ص 211.

² كريم مفتاح ، المرجع السابق ، ص، ص 35، 36.

ثم يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

و يتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة الضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر و تقارير الخبرة ، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا ، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة¹.

كما يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم و أتعابهم و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية .

و في هذا الصدد لا تؤخذ بعين الاعتبار ، عند تحديد الأتعاب ، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر.

كما يجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف (03) أيام كاملة إعتبار من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية أن يعترضو على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة إستشارية ، و إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة ، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية ، تتم ضمن الشروط السابقة الذكر².

رابعا : أهمية الخبرة و حقوق الخبير

سننطلق في البداية إلى أهمية الخبرة ثم إلى حقوق الخبير على النحو التالي:

I. أهمية الخبرة:

يتمتع تقرير الخبير بأهمية كبيرة ، خاصة إذا تعددت التقارير من عدة خبراء و كانت تتضمن نفس النتائج ، فهنا يمكن لكل طرف ذو مصلحة أن يتمسك به لتدعيم طلباته.

بالنسبة للمكلف بالضريبة فإن عملية الإثبات تسهل عليه و ذلك بالإعتماد على تقرير الخبير كوسيلة لبيان وجود الزيادة في تقدير أسس الضريبة ، بشرط أن تكون العمليات التي إستند عليها الخبير صحيحة.

¹ العيد صالحى ، المرجع السابق ، ص ، ص 112 ، 113.

² المادة 10/ 9/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

و لكن هذا لا يعني بأن المكلف بالضريبة يتخلص من عبء الإثبات إذا كان يقع عليه من خلال التمسك بنتائج الخبرة بل عليه إثبات بكل الوسائل وجود الزيادة في الضريبة المفروضة عليه¹.

II. حقوق الخبير:

- الحماية و المساعدة اللازمتين اللتين يقدمهما النائب العام للخبير القضائي لأداء المهمة التي أسندتها إليه الجهة القضائية؛
- و أن يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقا للتشريع و التنظيم المعمول، بهما و يحدد مقدار هذه المكافأة القاضي الذي عينه و تحت رقابة النائب العام ، و يمنع منعاً باتاً ، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في هذا المجال على الخبير أن يتقاضى مكافأة من الأطراف مباشرة؛
- كما يعاقب كل شخص يهين الخبير القضائي أو يتعدى عليه بعنف أثناء تأدية مهامه وفق لأحكام المادتين 144 و 148 من ق.ع حسب الحالة².

¹ إلياس واضح ، المرجع السابق ، 213.

² جمال نجمي ، إثبات الجريمة على ضوء الإجتهد القضائي (دراسة مقارنة)، ط 2 ، دار هومو ، الجزائر ، 2013 ، ص ، ص 251 ، 252.

خلاصة الفصل الثاني :

و خلاصة القول أن المبدأ العام الذي يحكم عبء الإثبات هو الإجراءات المتبعة في فرض الضريبة ، فإذا كانت الإجراءات وجاهية فعبء الإثبات يكون على عاتق الإدارة الجبائية ، أما إذا إتبعَت الإجراءات الأحادية (الإجراءات التلقائية لفرض الضريبة) فإن عبء الإثبات يكون على عاتق المكلف بالضريبة

كما أن الفرض التلقائي للضريبة إجراء إستثنائي عن الإجراء العام لتصحيح أخطاء وهو التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه الإدارة الجبائية أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في الحصول على حوار وجاهي بين المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني (المستشار) و الإدارة الجبائية. و على عكس من ذلك فإن الفرض التلقائي للضريبة إجراء خاص يعمل على منع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع المؤهل المختص قانونا.

و تجدر بنا الإشارة إلى إن وسائل الإثبات متعددة فمنها الوسائل القانونية التي تتعلق أساسا بأدلة الإثبات الخاصة و التي نص عليها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية إضافة إلى أدلة المحاسبة التي أقرها المشرع في القانون التجاري و كذا وسائل الإثبات الغير محاسبية التي تستعملها الإدارة الجبائية (طريقة إعادة التقويم عن طريق المقارنة) تارة ، و المكلف بالضريبة (الدراسة التحليلية، الدراسات العلمية المهنية، الموازنة المالية، الدراسة الإحصائية، الشهادات) تارة أخرى ، و علاوة على ذلك نجد أدلة الإثبات العامة فالقاضي الإداري عندما يتولى النظر في الدعوى الضريبية من واقع ما يعرض عليه من مستندات و أدلة التبت لا يقتصر فقط أثناء تقصيه للحقيقة على الثبوتية المنصوص عليها في القانون ، بل يعتمد في المنازعات الضريبية على كل دليل من شأنه أن يبني قناعته للفصل فيه .

ومن بين الوسائل أيضا نجد الوسائل القضائية التحقيق الإضافي و مراحة التحقيق و الخبرة القضائية، فالقاضي هنا له صلاحيات أخرى غير سلطة التحقيق فقط (دعوى لإلغاء) بل له صلاحيات أخرى مستمدة من طبيعة المنازعات الجبائية .

خاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه بصدد دراسة موضوع الإثبات في المادة الجبائية يمكننا القول بأن لهذا الموضوع أهمية كبيرة في تجسيد و تنظيم العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة، كما أن الإثبات بإعتباره دليل في المادة الجبائية يلعب دورا هاما في تسهيل عمل القاضي الإداري الفاصل في المنازعات الضريبية .

كما سبق و لاحظنا بأن الإثبات في المادة الضريبية تتجسد في مراحل أساسية تتمثل أساسا في إثبات أسس الضريبة ،و توزيع عبء الإثبات هاتين المرحلتين يتصلان بعنصر آخر جد مهم ألا وهو وسائل الإثبات التي يتمسك بها كل طرف ومن هنا فإن إثبات أسس الضريبة يكون على عاتق المكلف بالضريبة من جهة و على عاتق الإدارة الضريبية من جهة أخرى

و تبعا لذلك يمكننا القول بأن إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة يكون بإيداع هذا الأخير تصريحاً للإثبات صحة مداخله و أرباحه لدى الإدارة الجبائية مع الإشارة إلى أنه ينبغي على المكلف بالضريبة إحترام جميع الشروط المحددة قانونا في التصريح لأنها تعد بمثابة دليل إثبات مهم يتمتع بقوة قانونية ،و ما ينبغي الإشارة إليه أن مجلس الدولة الفرنسي أقر بأن التصريح يتمتع بقوة إثباتية إتجاه المصريح ، بالمقابل نجد المشرع الجزائري لم يحدد موقفه من هذه المسألة بالرغم من أهميتها من ناحية ، ومن ناحية أخرى نجد إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم هذه الأخير بالإعتماد على إحدى الإجراءات التي حولها لها المشرع و المتمثلة أساسا في حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح ، و كذا أساليب الرقابة الجبائية الأخرى بإعتبارها طريقة فعالة تستند إليها الإدارة الجبائية في تحديد أسس الضريبة الواجبة الأداء .

كما تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية قد تلجأ إلى إحدى الإجراءات التي سبق الإشارة إليها من أجل تحديد أسس الضريبة فإذا ما تبين لها بأن المعلومات المدونة في تصريح المكلف بالضريبة ناقصة أو أن هذا الأخير لم يقيم أو تأخر في إيداع تصريحه فإنها تلجأ إلى عملية إعادة تقويم أسس الضريبة سواء بإتباع الإجراءات الوجيهة أو الإجراءات الأحادية (الفرض التلقائي للضريبة) لفرض الضريبة حسب الحالة ، فإذا اعتمدت الإدارة على الإجراءات الوجيهة لإعادة تقويم أسس الضريبة و واصل المكلف بالضريبة رفضه للأسس الضريبة الجديدة المخاطر بها بلجوهه إلى القضاء، فإن عبء الإثبات تتحمله الإدارة الجبائية ، و السبب في ذلك أن المكلف بالضريبة إحترم كل إلتزمات الملقاة على عاتقه و أن الإدارة هي التي شككت في صحة تصريحه أو وثائقه المحاسبية ، و عليه يجب عليها إثبات صحة لجوءها إلى عملية إعادة التقويم الوجيهة، أما إذ إتبعنا الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية لإعادة تقويم أسس الضريبة بسبب عدم تقديم تصريح ، أو عدم الرد على طلب تقديم وثائق محاسبية أو الإعتراض على المراقبة فإن المكلف بالضريبة حينما ينازع أسس الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أمام القضاء ، فإن عبء الإثبات

يكون على عاتقه حيث يتعين عليه إثبات إحترامه للإلتزامات المفروضة عليه قانونا أو يبين بأن أسس الضريبة المحددة تلقائيا مبالغا فيها.

و للتذكير فإن المكلف بالضريبة يتمتع بأكبر ضمانات في ظل إجراءات إعادة التقييم الوجيهي و المتمثلة أساسا في حق الإستعانة بمستشار من إختياره و هذه الضمانة الأخيرة التي قد يفقدها حينما تتخذ ضده الإدارة الجبائية إجراء الفرض التلقائي للضريبة ، و التي من خلالها يفقد أهم الضمانات الجوهرية و لم يتبقى له سوى حق التبليغ ، وحق تقديم الملاحظات أو اللجوء للقضاء لإثبات بحقه في الطعن أن مبلغ الضريبة مبالغ فيها

كما خصصنا لوسائل الإثبات في المادة الجبائية حيزا بإعتبارها من أبرز المواضيع المتعلقة بالمنازعات الجبائية نظرا لأهميتها في فض النزاع ، و ما نستشفه من خلال هذه الوسائل أن هناك وسيلتين الأولى هي وسائل قانونية نص عليها المشرع ، تناولنا فيها صنفين وهما أدلة الإثبات الخاصة و أدلة الإثبات العامة بالنسبة للصنف الأول تعرضنا فيه لوسائل الإثبات المحاسبية (المستمدة من القانون التجاري ، الإلتزامات المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة) ،بالإضافة إلى وسائل الإثبات الغير المحاسبية التي بدورها تعتمد عليها الإدارة الجبائية لإختيار الطريقة التي تراها مناسبة من أجل الوصول إلى حقيقة مداخيل أو أرباح المكلف بالضريبة و من ثم تحديد أسس الضريبة الجديد ، أما من جهة المكلف بالضريبة فيجب عليه أن يقدم دليل على أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها ، أما بالنسبة للصنف الثاني (لأدلة الإثبات العامة) فكثير من الأحيان ما يجد أطراف الضريبة نفسه خاصة المكلف بالضريبة في وضع حرج لإثبات صحة طلباته أو درء دفع الإدارة مثل ضياع محاسبته أو وثائقه المحاسبية فيلجأ المكلف بالضريبة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون الخاص و هذا بسبب غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وطبعا هذا بشرط أن تتصف تلك الوسائل بالطابع الكتابي إحتراما للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية ، و غني عن البيان أن الكتابة تعتبر من أهم طرق الإثبات ، وتعد وسيلة لتأكيد جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية ، كما تعد إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال و حقوق المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية في حالة وقوع نزاع ضريبي ثم تطرقنا للمحركات الرسمية والعرفية بعبارة سندت أو بمعنى آخر أوراق مكتوبة و يكمن الفرق بينهما أن الأولى يحررها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية ، و في حدود إختصاص ما تم على يديه أو ما أدلى به ذوي الشأن في حضوره و أما الثانية لا يتدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها ، أما فيما يخص أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية ، فالأدلة الأولى فقوتها محدودة فيما يخص حجيتها (البينة و القرائن بنوعيهما) ، وأما أدلة الثانية فيعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار و اليمين الحاسمة) ، أما في ما يخص الوسيلة الثانية فهي الوسائل القضائية التي يأمر بها القاضي المعروض عليه النزاع ، و للقاضي صلاحيات مستمدة أساسا من طبيعة المنازعات الجبائية و المتمثلة في التحقيق الإضافي مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية، فالتحقيق الإضافي يعد الإلزامي بمعنى أنه في حالة حصول المكلف بالضريبة على وسائل إثبات جديدة يجب عليه أن يقدم طلب كتابي

للقاضي ، أما في ما يخص مراجعة التحقيق فتقوم به الإدارة الجبائية عند مراقبة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته . و أما بالنسبة للخبرة القضائية فيلجأ إليها في حالة ما إذا كان القاضي غير مختص أو تبادرت له شكوك فيحق له بالإستعانة بخبير قضائي .

و من خلال ماتم دراسته توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- يتمتع التصريح بحجية قوية في الإثبات سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لإدارة الجبائية ؛
- يكون التحقيق إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم ؛
- إن الإثبات هو جزء من العملية الجبائية، سواء تعلق الأمر بقواعد توزيعه و تحيد الجهة التي تتحمل عبئه أو تعلق بوسائله الخاصة أو العامة؛
- يجوز رد الخبر من المهمة المسندة إليه إذا ما توافرت أسباب تمنعه من أداء عمله على النحو المطلوب ؛
- أن للقاضي الإداري يتمتع بسلطة واسعة في تقدير وسائل الإثبات المعروضة عليه في المنازعات الضريبية ؛
- في حالة غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع يستند القاضي على الوسائل المعمول بها في القانون الخاص بشرط إتصاف هذه الوسائل بطابع الكتابي إحتراما للقواعد المعمول بها في المنازعات الإدارية.

و أخيرا نقدم بعض الإقتراحات و التوصيات التي يمكن إجمالها في مايلي :

- تكوين قضاة متخصصين في المادة الجبائية ، يخضعون لتكوين مزدوج قانوني محاسبي ؛
- عدم الإفراط في اللجوء إلى الخبرة في المادة الضريبية ؛
- يجب خلق قنوات لمد جسور التواصل بين الإدارة الضريبية و الملزمين ؛
- تفعيل دور القضاء في الميدان الجبائي بإعتبار ماله من دور مهم في بناء دولة الحق والقانون ، و تحقيق العدالة الإجتماعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية.

I. النصوص التشريعية

أ. القوانين :

1. القانون رقم 01- 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2015م المتضمن قانون المالية لسنة 2016 .
2. القانون رقم 13 – 07 مؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق 29 أكتوبر 2013 المتضمن تنظيم مهنة محاماة ، الجريدة الرسمية العدد 55 الصادرة في 30 أكتوبر 2013.
3. القانون رقم 08 – 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 الصادر في 23 أبريل 2008.

ب. الأوامر:

4. الأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.
5. الأمر رقم 76- 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.
6. الأمر رقم 76- 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.
7. الأمر رقم 76- 105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.
8. الأمر رقم 76- 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم بقانون المالية لسنة 2016.
9. الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون المدني و المعدل و المتمم.
10. الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.
11. الأمر رقم 75- 35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن لمخطط الوطني للمحاسبة، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37 المؤرخة في 27 ربيع الثاني 1395 الموافق لـ 9 مايو 1975م، و مرسومه التطبيقي المؤرخ

في 13 جمادى الثانية 1395 الموافق 23 / 06 / 1975، المعدل و المتمم بالمخطط الوطني للمحاسبة الجديد لسنة 2008.

II. الكتب :

أ. الكتب المتخصصة:

12. كريم مفتاح ، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية ، ط 1 ، دار السلام للنشر ، الرباط ، المغرب، 2016.

13. مولاي عبد الرحمان ألبليلا ، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و لإجتهااد القضائي ، مطبعة الأمنية ، الرباط، المغرب، 2013 .

14. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، دار هومه ، الجزائر، 2010.

ب. الكتب العامة:

15. يونس مليح ، الضمانات المسطرية للملزم في موجهة الإدارة الضريبية ، العدد التاسع ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب، 2016.

16. أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، 2015.

17. محمد سعيد بوسعدية ، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري (المبادئ الدستورية - الأسس القانونية و التنظيمية - أنواع الرقابة و مؤسساتها و آلياتها و قطاعاتها) ، دار القصة للنشر ، الجزائر ، 2014.

18. جمال نجمي ، إثبات الجريمة على ضوء الإجتهااد القضائي (دراسة مقارنة)، ط 2 ، دار هومه ، الجزائر ، 2013 .

19. الحسن كثير ، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي و الإجتهااد القضائي ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب ، 2012.

20. عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى ، الجزائر ، 2012 .

21. منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومه ، الجزائر ، 2011.

22. منصور بن اعمارة ، الضريبة على أرباح الشركات ، ط 2 ، دار هومه، الجزائر، 2011.

23. عزيزة هنداز ، المساطر الضريبة بين القانون و التطبيق ، ط 1 ، دار أبي رقرق ، الرباط ، المغرب، 2011.

24. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، دار هومه، الجزائر ، 2011.

25. سهام كرودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد للنشر ، الجزائر، 2011.

26. جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق العلمي) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن ، 2010 .

27. أحسن بوسقيعة ، المنازعات الجمركية ، (تعريف و تصنيف الجرائم الجمركية ، متابعة و قمع الجرائم الجمركية) ط 3 ، دار هومه ، الجزائر، 2008.
28. عايدة الشامي ، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2008 .
29. العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية) ، ط 3 ، دار هومه ، الجزائر، 2008.
30. فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ، دار هومه ، الجزائر ، 2008.
31. حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية و تطبيقية) ، ط 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
32. عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 .
33. بوري شوقي ، مدخل إلى المحاسبة العامة، (أسس المحاسبة العامة)، ج 1 ، ط 2، دار الغرب للنشر و التوزيع الجزائر ، وهران، 2004.
34. فوزي عطوي ، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة) ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 .
35. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومه ، الجزائر ، 2003 .
36. رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، ج 2 ، ط 1 ، دار الصفاء للنشر، عمان ، الأردن ، 2000 .
37. رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، ج 1، ط 1 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 .

III. الرسائل و المذكرات

أ. رسائل الماجستير:

38. محمد سيد اعمر ، الفرض التلقائي للضريبة ، رسالة لنيل شهادة ماجستير تخصص قانون المؤسسة ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة السانبا ، وهران ، ، 2009 – 2010 .
39. إلياس واضح ، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانبا ، وهران، 2003 – 2004 .
40. عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إقتصاد التنمية ، كلية الإقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2003 – 2004 .

41. عبد الوهاب لونيس ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانيا ، وهران ، 2001 - 2002.

ب. مذكرات الماستر:

42. عفاف بوسالم ، الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2014 - 2015.

43. رضوان العمودي ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2014 - 2015.

44. زبيدة بن شعاعة ، دور التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية ، دراسة حالة لمديرية الولائية للضرائب بغرداية لسنة 2015 ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسير ، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسير ، جامعة غارداية ، 2014 - 2015.

45. إبراهيم طراشي ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2014 - 2015.

46. مصطفى غرمة ، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون الإداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2013 - 2014.

47. محمد رحيم ، آليات مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2012 - 2013 .

48. أيمن بوئينة ، الخبرة القضائية في المادة الإدارية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون الإداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2012 - 2013.

IV. المقالات:

49. محمد سيد اعمر ، التعديل التلقائي للضريبة (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي) ،مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، الحقوق والعلوم السياسية، الجزء B ، المجلد 08 العدد 01 ، جامعة غارداية، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2015.
50. بودالي محمد ، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، مجلة العلوم القانونية و الإدارية ، العدد الخامس ، جامعة سيدي بلعباس ، الجزائر ، 2009.
51. شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد الصادرة عن بنك الجزائر، العدد رقم 00 ديسمبر 2006.
52. عارف منور عبد الرحمان السعايدة ، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الإردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد العشرون ، العدد الثاني ، عمان ، الأردن، 1985.

V. الوثائق:

53. المديرية العامة للضرائب ،الدليل التطبيقي على القيمة للرسم المضافة ، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال ،منشورات الساحل ، 2009.
54. ميثاق المكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ،المطبعة الرسمية البساتين ، بئر مراد رايس ، الجزائر ، 2003.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية

I. الكتب:

55. Marc Dasse, Pascale Minne, Droit Fiscal, la déclaration fiscale, Bruylant, Bruxelles, 2001.
56. G. JEZE, Cours élémentaire de science des finances et législation financière, 2^{ème} édition, Girard et Brière, 1909.

II. المذكرات

57. Francoi .patrice Druel, La preuve en matières fiscales, thés de doctora, Paris.1961.

III. الدراسات و الملتقيات :

58. Cristophe de la Mardière, R .F.F .P, N° 71, Septembre 2000, L.G.D.J.
59. J . Rivero , les libertés publiques. t .1.8^{ème} éd Coll. themis ,1997 .

IV. الوثائق :

60. M. C. Bergères, La valeur juridique de la déclaration contrôlée, G.P, 1984, Document.

V. المحاضرات :

61. F.TAIFOUR, Cours « Procédure de redressement fiscal », Ecole nationale des impôts, 1997, Koléa.

VI. القرارات :

62. C.E. 27/11/1931. 6619. BCD, en G.A.J.F. 3^{ed}. Dalloz.

الفهرس

الصفحة	الفهرس
	إهداء
	كلمة شكر
	ملخص
	قائمة المختصرات
أ-ب-ج-د	مقدمة
الفصل الأول : إثبات أسس الضريبة	
07	تمهيد
08	بالضريبة المبحث الأول : إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف
08	المطلب الأول : مفهوم التصريح الضريبي
08	الفرع الاول : تعريف التصريح الضريبي وأنواعه
08	أولا : تعريف التصريح الضريبي
10	ثانيا : أنواع التصريح الضريبي
13	الفرع الثاني : الشروط الشكلية و الإجرائية و الموضوعية المتعلقة بالتصريح
13	أولا: الشروط الشكلية و الإجرائية المتعلقة بتصريح
17	ثانيا: الشروط الموضوعية المتعلقة بالتصريح
18	المطلب الثاني : القيمة القانونية للتصريح من حيث الإثبات
18	الفرع الأول : القيمة الإثباتية للتصريح في مواجهة الإدارة الجبائية
19	الفرع الثاني : القيمة الإثباتية للتصريح في مواجهة المكلف بالضريبة
21	المبحث الثاني : إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية
21	المطلب الأول : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح
21	الفرع الأول : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على حق الإطلاع
22	أولا : تعريف حق الإطلاع
23	ثانيا : مبدأ حق الإطلاع
23	ثالثا : الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع
26	رابعا : الجزاءات المترتبة عن رفض طلب حق الإطلاع

27	خامسا : القيود الواردة على حق الإطلاع
29	الفرع الثاني : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على طلب التبرير و التوضيح
30	المطلب الثاني : تحديد أسس الضريبة بالإعتماد على أساليب الرقابة الجبائية الأخرى
30	الفرع الأول : الرقابة الجبائية
31	أولا : الرقابة الشكلية
32	ثانيا: الرقابة على الوثائق
33	ثالثا : الرقابة بعين المكان
34	الفرع الثاني : التحقيق الجبائي
34	أولا: التحقيق المحاسبي
37	ثانيا: التحقيق المعمق مجمل في الوضعية الجبائية الشاملة
39	ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة
40	الفرع الثالث : حق المعاينة و الحجز
41	أولا: تعريف المعاينة والحجز
41	ثانيا : مجال تطبيق إجراءات المعاينة و الحجز
42	ثالثا : شروط إتخاذ إجراءات المعاينة و الحجز
43	رابعا :إجراءات المعاينة والضمانات المحاطة بها
43	خامسا: نهاية عملية المعاينة
45	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني :الأحكام المتعلقة بالإثبات في المادة الجبائية	
47	تمهيد
48	المبحث الأول : توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية
48	المطلب الأول: عبء الإثبات متعلق بإجراءات إعادة التقويم الوجاهي
48	الفرع الأول : مجالات تطبيق إعادة التقويم الوجاهي
49	الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
49	أولا: تبليغ الإشعار بإعادة التقويم
49	ثانيا :مضمون الإشعار بإعادة التقويم
50	ثالثا : تسبيب الإشعار

50	رابعاً: رد المكلف بالضريبة
51	الفرع الثالث : قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقويم
51	أولاً : القبول الصريح
52	ثانياً: القبول النسبي
53	ثالثاً: القبول الضمني
53	المطلب الثاني : عبء الإثبات يتبع الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة
53	الفرع الأول : الفرض التلقائي للضريبة
53	أولاً : تعريف الفرض التلقائي للضريبة
54	ثانياً : أنواع الفرض التلقائي للضريبة
64	ثالثاً : الضمانات المتعلقة بإجراء الفرض التلقائي
68	المبحث الثاني : وسائل الإثبات في المادة الجبائية
68	المطلب الأول : وسائل الإثبات القانونية
68	الفرع الأول : أدلة الإثبات الخاصة
68	أولاً: وسائل الإثبات المحاسبية
76	ثانياً : وسائل الإثبات غير المحاسبية
78	الفرع الثاني : أدلة الإثبات العامة
79	أولاً: الكتابة
80	ثانياً: المحررات الرسمية و العرفية
81	ثالثاً : أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية
84	المطلب الثاني : وسائل الإثبات القضائية
84	الفرع الأول : التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)
84	أولاً : التحقيق الإضافي
85	ثانياً: مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)
86	الفرع الثاني : الخبرة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية
86	أولاً: تعريف الخبرة
86	ثانياً : الخبر
88	ثالثاً: إعمال الخبرة القضائية
90	رابعاً : أهمية الخبرة و حقوق الخبر

92	خلاصة الفصل الثاني
93	خاتمة
97	قائمة المراجع
104	الفهرس