

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -
كلية الحقوق
قسم قانون الأعمال

الإثبات في التشريع الضريبي الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
- تخصص القانون العام للأعمال -

تحت إشراف الدكتور:
أوسيدهم يوسف

من إعداد الطالبين:

- بن شيلا يسين
- بن عبد الله الياس

لجنة المناقشة

أ. بن عبد الله صبرينة.....
د. أوسيدهم يوسف ،
د. عطوي عبد الحكيم
رئيسا.....
مشرفا و مقرا
ممتحنا.....

السنة الجامعية : 2014-2015

شكر و عرفان

اعترافنا بالفضل نتقدم بجزيل الشكر و خالص الامتنان إلى أستاذنا
المشرف :

الدكتور أوسيدهم يوسف

الذي أشرف على هذه المذكرة، و تعمدنا بالتصويب، في جميع
مراحل إنجازها، و زودنا بملاحظاته القيمة و توجيهاته التي على ضوءها
سرنا حتى اكتمل هذا العمل.

جزاه الله عنا خيرا و أبقاه لطلبته عونا و مرشدا.

إهداء

إلى مثلي الأعلى في الحياة ، من كان و لا يزال معلمي و مرشدي : أبي العزيز.

إلى من الجنة تحت قدميها ، أمي منبع الحب و الحنان.

إلى أخوايا : سفيان ، مونيير.

إلى كل أفراد عائلتي.....

إلى كل من علمني وساعدني في دراستي.....

إلى كل الزملاء و الزميلات.....

إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي.

بن شيلا يسين

إهداء

إلى من منحني الحياة و القوة و العزيمة.....إليك و حدك كل الشكر أبي العزيز

إلى من أعانتي بحبها و نصائحها التي أنارت دربي.....والدتي العزيزة

إلى أخي بوبكر

إلى أخواتي نبيلة و آسيا

إلى من كسب مكانة الأخ بين العائلة ، تواتي عادل

إلى كل أفراد عائلتي.....

إلى كل من ساعدني و علمني في دراستي.....إلى كل الزملاء و الزميلات....

إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي

بن عبد الله إلياس

قائمة المختصرات :

1- باللغة العربية:

- ج.ج.ج.ج : جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية

- ص : صفحة.

- ص ص : من الصفحة ... إلى الصفحة ...

- ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائية.

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

- ق ر ق م : قانون الرسم على القيمة المضافة.

- ق ض غ م : قانون الضرائب غير المباشرة.

- ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- بالفرنسية :

-P :page.

- PP : de la page... à la page....

-Puf :Presse universitaires de France

مقدمة

تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية، تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة¹. و تكتسي الضريبة أهمية كبيرة عند مختلف الدول باعتبار أنها المورد الأساسي لتمويل نفقاتها العمومية، و بالمقابل يعتبر عبء الإثبات على المكلفين بالضريبة بدفعها، إذ أن أغلب هؤلاء يشكون في شرعيتها و يرون بعدم أحقيتها. و أمام هذا التعارض بين المصلحة العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها و المصالح الخاصة للمكلفين بالضريبة، يثور هناك خلاف بين طرفين غير متكافئين، الأول يتمثل في الإدارة الجبائية التي حولها المشرع بكل الصلاحيات و الإمتيازات و الوسائل المادية و القانونية باعتبارها سلطة عامة من أجل تحصيل الضرائب، و الرسوم للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، أما الطرف الثاني يتمثل في المكلف بالضريبة الذي يعتبر الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية و الذي يرى دائما أن الإدارة الجبائية ترتكب خطأ في حقه أثناء فرضها للضريبة، و ذلك بسوء تطبيقها للنصوص القانونية و التنظيمية التي تحكم الضريبة.

في هذه الحالة كان لزاما على المشرع الضريبي التدخل من أجل إعادة التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية، فحول المكلف بالضريبة إمكانية الإعتراض و الطعن أمام الجهات المختصة بحيث ألزمه برفع تظلم إداري (شكوى) أمام الإدارة الجبائية²، و ذلك بهدف تسوية النزاع بطريقة ودية قبل رفع أي دعوى قضائية (دعوى القضاء الكامل) أمام المحكمة الإدارية المختصة، طرف يسعى إلى تدعيم وسائل دفاعه أمام الطرف الآخر سواء في المرحلة الإدارية التي تتعلق بتأسيس الضريبة و رقابتها و تحصيلها، كمرحلة أولى، أو أمام الجهات القضائية المختصة التي يسعى كل طرف إلى إقناع القاضي بادعاءاته مستعملا الوسائل القانونية المتاحة له.

و باعتبار الإثبات مفتاح حل كل منازعة، فإن هذا الأخير عبارة عن إقامة الدليل أمام القضاء

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص13
² انظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 02-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتبت عليها آثارها³، فمن خلال هذا التعريف يتبين أن الإثبات لا يمكن أن يكون إلا أمام القاضي، و هذا ما يميز المنازعة الضريبية على باقي المنازعات الأخرى من جانب الإثبات، بحيث أن مسألة الإثبات فيها لا يشترط وجود منازعة قضائية بل يتجسد منذ البداية، بالإضافة إلى ذلك فالمنازعة الضريبية تختلف في الكثير من المجالات عن المنازعة العادية، ففي مسألة عبء الإثبات مثلا نجد أن القاضي المدني يعتمد أساسا على مبدأ "البينة على من ادعى" على خلاف المنازعة الضريبية التي لا يجد فيها هذا المبدأ أساسه في كل الحالات، بل يسير فيه القاضي عبء الإثبات حسب الحالة، كما تجد أيضا المنازعة الضريبية طابعها الخصوصي في مسألة وسائل الإثبات بحيث نجد أن القاضي العادي يعتمد على جميع الوسائل الإثباتية (الكتابة، الشهود، القرائن، الإقرار و اليمين)، بينما في المنازعة الضريبية فإن المشرع أقصى بعض الوسائل الثبوتية مثل شهادة الشهود و اليمين و ذلك نظرا للطابع الكتابي للمنازعة الضريبية.

من خلال ما سبق نتساءل: كيف عالج المشرع الجزائري مسألة الإثبات سواء في مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي أو في المرحلة القضائية؟

و عليه يمكن طرح الأسئلة الجزئية التالية:

- من هو الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات سواء على مستوى تأسيس الوعاء الضريبي أو في حالة تقديم المكلف بالضريبة الطعن في أحد قرارات الإدارة الجبائية؟
- ماهي الوسائل و الأسس التي يعتمد عليها القاضي في تسيير الدعوى مع العلم أن المنازعة الضريبية من اختصاص القاضي الإداري؟

³ عبد الرزاق أحمد السنهوري ، الموجز في النظرية العامة للإلتزامات في القانون المدني، منشورات محمد الداية ،بيروت د.س،ص645.

دوافع اختيار الموضوع وأهميته :

هناك العديد من الدوافع التي جعلتنا نختار هذا الموضوع ،و لعل أهمها هو دخول هذا الموضوع في تخصصنا و الرغبة في التعمق في هذا المجال، بالإضافة إلى تشعب القواعد المنظمة للمنازعة الجبائية بصفة عامة و الإثبات فيها بصفة خاصة، و التي لم يوردها المشرع الجزائري بصفة صريحة و دقيقة، كذلك الرغبة في إيضاح الخطوط العريضة أو المبادئ التي تحكم الإثبات في مجال المنازعات الضريبية، بالإضافة إلى الأهمية الخاصة التي يتمتع بها هذا الموضوع من الناحية العملية و التطبيقية .

من خلال الأهمية التي يكتسبها الإثبات في كل المنازعات و بالخصوص المنازعة الضريبية، و ذلك نظرا لانفرادها بقواعد خاصة تنظمها و صعوبة استيعابها و تفسيرها من قبل الأطراف ، تتجلى أهمية دراسة هذا الموضوع في البحث عن مسألة التوفيق بين المحافظة على موارد الخزينة العمومية و التي تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة عن طريق جهازها المتمثل في الإدارة الجبائية التي تعتبر سلطة عامة من جهة، و حماية مصالح و حقوق المكلف بالضريبة الذي يعتبر الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من جهة أخرى، كما يمكن له استعمالها لمواجهة صلاحيات و السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، لأنه لا يكفي حيازة الحق فقط بل يجب إثباته و إقامة الدليل على وجوده، كما أنه من الناحية العملية نجد أن هذه الدراسة تساعد القاضي الإداري في توزيع عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.

منهج الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي معتمدين على النصوص القانونية و بعض الدراسات المتخصصة في مجال المنازعات الضريبية القليلة، خاصة في إطار القوانين الجبائية المعدلة بموجب مختلف قوانين المالية ، و ذلك بهدف تفسير المسائل المتعلقة بالإثبات في المنازعة الضريبية، بالإضافة إلى المنهج النقدي و ذلك من أجل الوقوف على مختلف النقائص و الثغرات القانونية.

الفصل الأول

الإثبات في مرحلة تأسيس

الوعاء الضريبي

الفصل الأول: الإثبات في مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يقوم أساسا على الإيداع التلقائي للتصريحات³ الجبائية من طرف المكلف بالضريبة وفق الشروط و المواعيد القانونية، باعتبار أن هذا الأخير هو الذي يعلم بدخله و أرباحه الخاضعة للضريبة. و يكتسي التصريح الجبائي أهمية كبيرة في مواجهة الإدارة الجبائية و ذلك من خلال القيمة الثبوتية التي يتمتع بها ، بحيث أنه إذا قام المكلف بالضريبة بإيداعه في آجاله و شكله المحدد قانونا، كان لزاما على الإدارة الجبائية احترامه و الأخذ به عند تحديد الأسس الضريبية. في مقابل ذلك نجد أن المشرع الجزائري منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مواجهة تصريحات المكلف بالضريبة في حالة شكها في المعلومات الواردة في التصريح الضريبي، و ذلك بهدف إثبات وضعيتها و أحقيتها في تحصيل الضريبة وفقا للأسس التي قامت بتبنيها بإرادتها المنفردة أو بعد قيامها بحوار وجاهي مع المكلف بالضريبة. و من أجل تدعيم إدعاءات كلا الطرفين حول لهم المشرع عدة وسائل محاسبية و غير محاسبية من أجل إثبات الأسس الضريبة. لذلك كان لا بد أن نتطرق في الفصل الأول إلى موضوع الإثبات في المنازعة الجبائية التي لا تزال في مرحلتها الإدارية أي في ظل العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و غياب القاضي الفاصل في المواد الضريبة ، بحيث قسمناه إلى مبحثين، الأول يتمثل في إثبات الأسس الضريبية و دراسته من جانب المكلف بالضريبة (المطلب الأول) و الثاني من جانب الإدارة الجبائية (المطلب الثاني)، أما في المبحث الثاني سنتناول الوسائل الإدارية لتدعيم الأسس الضريبية و المتمثلة في الوسائل المحاسبية (المطلب الأول) و الوسائل غير المحاسبية (المطلب الثاني).

³ ماعدا حالات استثنائية كالإقتراع من المنبع في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء، بحيث يقوم رب العمل باقتطاع الضريبة و دفعها للخزينة العامة.

المبحث الأول: إثبات الأسس الضريبية

من المستقر عليه أن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، فالإلتزام بالأشخاص الخاضعين للضريبة لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها، بل يمتد ليمس المقيمين في الخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وذلك وفقا لمبدأ التبعية السياسية⁴.

و لتسهيل الأمور من الناحية الإجرائية و الإدارية ،فقد اشترط المشرع الضريبي على المكلف بالضريبة بأن يقدم تصريحاً مقيداً بآجال قانونية، يبين فيه وضعيته الجبائية حتى يحدد على إثره الوعاء الضريبي .و من هنا نلمح جليا بأن المكلف بالضريبة هو أدرى بشؤونه و نشاطه و هو أكثر شخص يعرف مقدار دخله. و منه يمكن القول أنه يفترض فيه حسن النية و الأمانة و الإخلاص في تقديم المعلومات التي تودع لدى الإدارة الجبائية.

و حفاظا على حقوق الإدارة ، خول لها المشرع الضريبي سلطة مراقبة أحقية الوعاء الضريبي و صحة المعلومات المودعة لديها، و التي يمكن من خلالها تحديد أسس الضريبة و ذلك باستعمال طرق و وسائل قانونية، بحيث تكون لها حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم للوعاء الضريبي. ومن هذه الأدلة حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح و مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتر و سجلات المحاسبة⁵.

من أجل الإلمام بكل هذه النقاط ،سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول يتضمن إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة و ذلك عن طريق التصريح الذي يقدمه إلى الإدارة الجبائية ،و الثاني يتضمن إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة و ذلك من خلال سلطاتها الواسعة في مواجهة تصريحات المكلفين بالضريبة.

⁴ محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 27.

⁵ حميدي محمد أمين و آخرون، الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية الترقيات، وزارة العدل، الجزائر، 2005، ص 06.

المطلب الأول: إثبات الأسس الضريبية من طرف المكلف بالضريبة: التصريح الضريبي

يعتبر التصريح الضريبي وسيلة أساسية للإثبات في حالة قيام نزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حول تقدير الأسس الضريبية⁶، بحيث أن المكلف بالضريبة ملزم بإيداع تصريحه الذي يتضمن كل المعلومات و العناصر عن نشاطه و دخله، الذي تركز عليه الإدارة الجبائية في تحديد أسس الضريبة، و هذا بغض النظر عن نظام الربح الحقيقي أو التقدير الجزافي و الإداري. كما أن التصريح الضريبي أداة مهمة في يد المكلف بالضريبة لإثبات صحة مداخيله و أرباحه. لذلك فإن المشرع أحاطه ببعض الشكليات و الإجراءات الجوهرية التي لا بد من احترامها، إضافة إلى بعض النقاط و العناصر الموضوعية التي يقاس بها صحة التصريح الضريبي⁷.

الفرع الأول: مفهوم التصريح الضريبي

يعتبر التصريح الضريبي تصرف من المكلف بالضريبة يزود بواسطته الإدارة الجبائية بالمعلومات التي ترمي إلى تحديد أسس وعاء الضريبة. فهو يعتبر إلتزام على عاتق المكلف بالضريبة يتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الضريبية بصورة عامة مع افتراض حسن نية و أمانة المكلف بالضريبة، باعتباره الشخص الذي هو على علم بمقدار دخله على النحو الصحيح⁸. و في هذا الإطار، قضت المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1985/02/23 على وجوب إعداد التصريح الضريبي من طرف المكلف بالضريبة حتى يتمتع بحق اختيار مستشار يساعده في حالة المراقبة " و لما كان الثابت -في قضية الحال- أن المطعون ضده قد مارس نشاطا تجاريا دون أن يقدم أي تصريح ضريبي و أن إدارة الضرائب كانت قد وجهت له إخطارين ثم قررت بعد ذلك إصدار جداول فردية تخصه تتعلق بالسنوات المالية الماضية و أنه لما

⁶ قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012، ص14.

⁷ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003، ص12.

⁸ حميدي محمد أمين وآخرون، المرجع السابق، ص 09.

عرض النزاع على المجلس القضائي -الغرفة الإدارية قرر إبطال الإعذارين على أساس أن إدارة الضرائب لم تبين ما يدل على أنها قد استوفت الأوضاع المنصوص عليها في المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة فإن المجلس القضائي فصله في الدعوى على الثمن المبين أعلاه خطأ في تطبيق القانون .و متى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المبين في جميع جوانبه"⁹.

الفرع الثاني : أنواع التصريح الضريبي

يأخذ التصريح الضريبي ثلاثة أنواع تختلف باختلاف النشاط الذي يقوم به المكلف بالضريبة. فإما أن يكون مقررا لحدوث الفعل المنشئ لها أو أنه يهدف إلى تحديد أسس الضريبة ،وإما أن يكون منهيًا للضريبة.

أولاً: التصريح بالوجود

تلزم المادة 183 من قانونا الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹⁰ المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية النشاط ،إلى مفتش الضرائب التابعين له ،تصريح شامل بالوجود و يكون هذا التصريح مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية ،و تمنح هذه الأخيرة مقابل ذلك بعد المعاينة من طرف أعوانها للوجود الحقيقي لمحل الاستغلال و إثبات حق الإنتفاع ، في أجل أقصاه شهر واحد شهادة إثبات الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة¹¹. كما تلزم المادة 04 من قانون الضرائب غير المباشرة الأشخاص الذين يصنعون المنتجات التي تفرض عليهم الضريبة، و كذلك الذين يتاجرون بها ،أن يقدموا خلال عشرة(10) أيام التي تسبق عملياتهم ،تصريحا عن

⁹ قرار المحكمة العليا رقم 39681، المؤرخ في 23 فيفري 1985، المجلة القضائية، عدد 02، لسنة 1990، ص 189.

¹⁰ أمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم ،ج.ر.ج. ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

¹¹ قحמוש سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009-2010، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013، ص 60.

المهنة إلى مفتش الضرائب غير المباشرة لمكان ممارسة النشاط ، و هذا التصريح يصادق عليه و يؤرخ و يوقع إما من قبل المصرح و إما وكيله المثبت حيازته لتفويض قانوني يلحق بالتصريح.

ثانيا: التصريح بالوعاء الضريبي

خلافا للتصريح بالوجود، فإن التصريح بالوعاء الضريبي يتعلق أساسا بالمدخيل الناتجة عن النشاط في حد ذاته و ليس البدء في مزاوله النشاط أو مهنة جديدة .و يهدف هذا النوع إلى التصريح بالمدخيل الناتجة عن النشاطات و المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الأسس الخاضعة لضريبة و من ثم المبلغ المستحق و الواجب دفعه للخزينة العمومية¹² .

و بالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري نجد عدة أنواع من التصريحات المتعلقة بالوعاء الضريبي. فبالنظر إلى آجال إيداعها نجد تصريحات شهرية، تصريحات فصلية ، وتصريحات سنوية. أما بالنظر إلى موضوعها، فنجد التصريحات الخاصة بالضرائب و الرسوم المهنية ، التصريح بالعمولات أو المكافآت عن الوساطة أو الأتعاب و مختلف المكافآت¹³. فمثلا المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹⁴ تلزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي بتقديم تصريحا بدخلهم الإجمالي إلى الإدارة الجبائية ، قبل يوم الفاتح أفريل من كل سنة ، و هذا حتى يتسنى إقرار أساس الضريبة. وقد تكون هذه التصريحات شهرية كالضريبة على الدخل المتعلقة بالأجور بحيث تودع قبل انقضاء عشرين(20) يوم من كل شهر¹⁵.

ثالثا: التصريح بالتوقف عن النشاط

يتمثل التصريح بالتوقف عن النشاط في ذلك التصريح الذي يتقدم به المكلف بالضريبة بغرض إعلام الإدارة الجبائية عن التوقف بالنشاط الممارس، و يلتزم بإعداده كتابيا بغرض تصفية الحسابات الضريبية، فمثلا المادتين 103 و 132 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

¹² قسايسية عيسى ، المرجع السابق ، ص 17 .

¹³ Guide pratique des déclarations fiscales , Direction générales des impôts, Ministère des finances,Alger,2015, p 06.

¹⁴ عدلت المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2010.

¹⁵ Guide pratique des déclarations fiscales ,op.cit,p14.

تتص على أنه في حالة التنازل عن المؤسسة أو التوقف عن ممارسة النشاط أو المهنة سواء كليا أو جزئيا ، أو في حالة الوفاة تلزم المكلفين بالضريبة بإشعار مفتش الضرائب المختص بالتوقف في مدة عشرة(10) أيام من التوقف الفعلي عن النشاط .كما تلزم المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة و التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو التنازل عن صناعتها أو تجارتها أن تقدم خلال عشرة(10) أيام التي تلي هذا التوقف أو التنازل إلى مفتش الضرائب المختص.

من خلال ما سبق يتبين لنا بأن التصريح الضريبي يكتسي أهمية كبيرة عند المشرع الجزائري، وذلك من خلال اعتماد الإدارة الجبائية على التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة من أجل تحديد الأسس الضريبية. وعلى هذا الأساس قيده المشرع بعدة عناصر بعضها شكلية و إجرائية و أخرى موضوعية يلتزم المكلف باحترامها وإلا يتعرض لعقوبات صارمة.

الفرع الثالث: شروط صحة التصريح الضريبي

لكي يرتب التصريح الضريبي آثاره القانونية لابد من قيام المكلف بالضريبة باحترام الشروط الشكلية و الموضوعية التالية .

أولا : الشروط الشكلية لصحة التصريح الضريبي

سنتناول في هذا الفرع الشروط الشكلية للتصريح الضريبي و التي تتمثل في الأشخاص الملزمون بإيداع التصريح و صفتهم (أولا) ، و كذلك الشروط المتعلقة بالتصريح و البيانات التي يجب أن تتوفر فيه (ثانيا).

1-الأشخاص الملزمون بإيداع التصريح

كل شخص يقيم بالجزائر و يمارس نشاطا خاضعا للضريبة ملزم بتقديم تصريح عن المداخيل و الأرباح التي حققها سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا¹⁶.و يكون هذا الشخص

¹⁶ انظر المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المكلف كامل الأهلية أو ناقصها ، محجورا عليه أو غائبا ، فرديا أو شريكا ، مواطن أو مهاجر أو مغادر للبلاد¹⁷ .

أ- المكلف بالضريبة الكامل الأهلية

باعتبار أن التصريح الضريبي تصرف قانوني ، كان لابد أن يصدر من شخص بالغ كامل الأهلية المنصوص عليها في القواعد العامة¹⁸ ، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا مقيم في الجزائر و يمارس أنشطة خاضعة لضريبة ملزم القيام بالتصريح عن مداخيله أو أرباحه. ويمكن الإشارة هنا إلى أن الأمر إذا تعلق بشركة ، فتقديم هذه الأخيرة للتصريح الجبائي لا يعفي الشركاء من التصريح عن مداخيلهم الفردية¹⁹ .

ب- المكلف القاصر أو المحجور عليه

بحسب الحالة إذا كان المكلف قاصرا أو محجورا عليه فإن الشخص الذي يكفله هو الذي يقوم بالتصريح عن وضعيته وكذا الأشخاص المعوقين الذين هم تحت كفالته . و كذا إذا تعلق الأمر بالأشخاص الذين هم تحت كفالته و يقل عمرهم عن 18 سنة أو عن 25 سنة²⁰ إذا كانوا يزاولون دراستهم تطبق نفس الأحكام²¹ .

ج- المكلف المتوفي خلال السنة الضريبية

إن التشريع الضريبي الجزائري لا يعفي الأشخاص المتوفين من تقديم تصريحاتهم الجبائية بل

¹⁷ قسايسية عيسى، المرجع السابق ، ص19.

¹⁸ انظر المادة 40 من القانون المدني.

¹⁹ قسايسية عيسى ، المرجع السابق، ص19.

²⁰ الملاحظ أنه إذا كان شخص يتعدى سنه 18 سنة و لا يزاول دراسته ، فإنه ملزم بتقديم تصريحا ضريبيا إلى الإدارة الجبائية حول وضعيته المالية ، و هنا يظهر التناقض في سن الرشد القانوني المنصوص عليه سواء في القانون المدني و ذلك من خلال المادة 40 منه، أو في القانون التجاري وذلك بمقتضى المادة 05 منه والمقدر في كلا القانونين بـ 19 سنة مع السن المنصوص عليه في التشريع الضريبي (18 سنة) وذلك على أساس أن الخاص يقيد العام.

²¹ انظر المادتين 03 ، 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ألزم ورثة المتوفى وذوي الحقوق بتقديم تصريحات إلى الإدارة الجبائية تصريحات تتضمن الوضعية المالية للمتوفى²². و الملاحظ أن المشرع الجزائري استثنى بعض الأشخاص من الإكتتاب عن طريق التصريح وذلك وفقا لنص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة²³.

2-المواعيد القانونية لتقديم التصريح الضريبي

طبقا للقواعد العامة نجد أن شرط الميعاد من النظام العام و بالتالي لا يمكن مخالفته أو الإتفاق على مخالفته أو الخروج عنه إلا بوجود نص قانوني خاص²⁴. بحيث نجد بأن المشرع الجزائري وضع معايير محددة لإيداع التصريحات. فبالنسبة للتصريح بالوجود فقد حدده المشرع بثلاثون(30) يوم من تاريخ بداية النشاط، أين يقوم المكلف بالضريبة بإيداعه لدى مفتشية الضرائب التابعة لها إقليميا²⁵.

أما فيما يخص التصريح بالوعاء فقد ألزم المشرع المكلفين بإيداع تصريحاتهم قبل ثلاثين (30) أبريل من كل سنة وتخص هذه التصريحات السنة المالية السابقة²⁶.

أما فيما يخص التصريح بالتوقف عن النشاط فقد حدده المشرع بعشرة(10) أيام، و هي مدة غير كافية لإيداع تصريح يتضمن كل العناصر و المعلومات المتعلقة بمؤسسة أو شركة و خصومها أو رقم أعمالها ، و بذلك يكون التصريح في أغلب الأحيان مشوب ببعض النقائص، و عدم القيام بهذا الإجراء يعرض المكلف بالضريبة إلى التقييم التلقائي من طرف الإدارة الجبائية²⁷

²² انظر المادتين 132،133 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²³ تنص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه > يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين <

²⁴ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق،ص12.

²⁵ انظر المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²⁶ Guide pratique des déclarations fiscales, op.cit, p p06-07.

²⁷ قسايسية عيسى، المرجع السابق،ص21.

كما يمكن تمديد آجال إيداع التصريح في حالة القوة القاهرة إلى مدة لا تتعدى شهرين بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية بشرط أن يقدم طلب التمديد قبل انقضاء ميعاد التصريح و هذا فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي²⁸ . أما فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات يمكن تمديد آجال إيداع التصريح الضريبي إلى مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر بناء على قرار من طرف المدير العام للضرائب²⁹ .

نستخلص بأنه لا يوجد أي مبرر أو هدف معطن و حقيقي لوضع هذه التفرقة إذ على المشرع تدارك هذا التناقض لجعل كل المكلفين بالضريبة سواسية و يتمتعون بنفس الحقوق بغض النظر عن النظام الخاضعين له.

3- الشروط المتعلقة بشكل التصريح الضريبي

لقد أوجب المشرع الجزائري ضرورة احترام الشكليات المتعلقة بالتصريح الضريبي، ويكون على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات ذلك، فإذا كانت الإدارة الجبائية ملزمة بإثبات أنها قدمت الاستثمارات و المطبوعات التي يدون فيها التصريح للإدارة الجبائية طبقا للمادة 2/323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة القيام بالتصريح إلا على تلك الإستثمارات تحت طائلة البطلان³⁰ . وتختلف هذه الاستثمارات حسب نوع وطبيعة النظام الجبائي المطبق. بالإضافة إلى وجوب قيام المكلف بالضريبة أو الأشخاص المؤهلين قانونا بالتوقيع على التصريح الضريبي³¹ ، وبالتالي يترتب على عدم قيام المكلف بالضريبة بالتوقيع أو نسيانه رفع الطابع الرسمي على التصريح الضريبي ويصبح بفعل الواقع باطل و خالي من كل الآثار القانونية³² .

²⁸ انظر المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²⁹ انظر المادة 1/151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³⁰ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص22.

³¹ انظر المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³² قسايسية عيسى، المرجع السابق ، ص22.

ثانيا: الشروط الموضوعية لصحة التصريح الضريبي

يجب أن يتضمن التصريح الجبائي كل المعلومات و المعطيات اللازمة المتعلقة بالموضوعية الجبائية للمكلف بالضريبة وبيان كل المداخل و النفقات أو الأرباح و المصاريف و هذا حسب النظام و الصنف الخاضع له. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يقدم كل المعلومات بخصوص وضعهم وتكاليفهم العائلية³³.

كما أنه يقع على عاتق الإدارة الجبائية عبء إثبات النشاط الذي قام به المكلف بالضريبة و الصنف الخاضع له في فرضها عند ادعاء المكلف بأن الدخل المصرح به يندمج في صنف آخر من الضرائب أو أنه معفى من الضريبة³⁴ هذا من جهة. ومن جهة أخرى يجب على المكلف بالضريبة إثبات محتوى التصريح و مضمونه، ومن أجل ذلك يقدم كل المعلومات الواردة في نص المادة 100 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و إلا رفضت من قبل الإدارة الجبائية. كما يقع عليه كذلك عبء الإثبات في حالة إدعائه بالإستفادة من إعفاء ضريبي، أو أن الدخل المصرح به غير خاضع للضريبة وهذا بإثباته لثلاثة عناصر³⁵ و المتمثلة أساسا في:

- إثبات وجود نص قانوني يعفيه من الضريبة.
- إثبات بأن حالته تدخل في هذا الإطار (أي تندرج في قائمة الإعفاءات).
- إثبات بأنه احترمت إجراءات طلب الإعفاء المنصوص عليها قانونا.

الفرع الرابع: القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي

إن التصريح الضريبي الذي استوفى جميع الشروط الشكلية و الموضوعية يعتبر دليل مهم في مواجهة الإدارة الجبائية. كما يترتب آثار سلبية في مواجهة المكلف بالضريبة في حالة عدم احترام

³³ انظر المادة 100 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³⁴ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص16.

³⁵ واضح الياس ، الإثبات في المواد الضريبية، (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ، المرجع السابق ،ص25.

شروطه القانونية كالتقييم التلقائي من طرف الإدارة الجبائية. و التصريح الضريبي الصحيح ينتج آثاره القانونية من حيث الإثبات³⁶ كما يلي :

أولا :القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي في مواجهة الإدارة الجبائية

إن استكمال التصريح الضريبي لجميع شروطه القانونية و إيداعه في المواعيد المقررة قانونا يعتبر دليل قوي في مواجهة الإدارة الجبائية و ما عليها إلا إثبات عكس ذلك .و الإشكال الذي انصب عليه النقاش من طرف الفقهاء هو القيمة القانونية للتصريح الجبائي و قرينة صحته³⁷ .

فيري الفقيه G.jese بأن التصريح يتمتع بقوة إثباتية في مواجهة الإدارة الجبائية بمجرد إيداعه، و يستمد قوته من طابعه الإلزامي ما دام أن مصدره القانون وعلى الإدارة الجبائية اعتباره صحيح³⁸ .لكن هذا الرأي منتقد على أساس أنه لا توجد علاقة ترابط و تكامل بين إلزامية إيداع التصريح الذي يعتبر قاعدة شكلية وقرينة صحة التصريح أو عملية التصريح في حد ذاتها التي تعتبر قاعدة موضوعية³⁹ .

أما الفقيه M-C Bergers فيري بأن التصريح الضريبي يستمد قوته الإثباتية اتجاه الإدارة الجبائية من الآثار الناتجة عنه .فلا يمكن للإدارة الجبائية منازعة حجية ذلك التصريح إلا باتباع الإجراءات الوجيهة مع احترام كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذا المجال . فيكفي لهذا الأخير إيداع تصريحه بطريقة قانونية حتى تحترم إرادته. كما يضيف بأن من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الذي أودع تصريحه قانونا، نجد مسألة عبء الإثبات و الذي يقع على الإدارة الجبائية إذا ما نازعت صحة التصريح ، فمسألة تحمل عبء الإثبات تعتبر نتيجة مباشرة للتصريح⁴⁰ .وانتقد هذا الرأي باعتبار أن الإجراءات الوجيهة تمنح الحجية المطلقة للتصريح لأن الإدارة الجبائية عندما تقتنع بما جاء في تصريح المكلف بالضريبة، فإنها تعتمد عليه لتحديد

³⁶ قسائسية عيسى، المرجع السابق،ص24 .

³⁷ المرجع نفسه، ص26.

³⁸ KEMMOUN Ferial,La preuve en droit fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires , faculté de droit, université de Sfax, 2002,p21.

³⁹ قسائسية عيسى ، المرجع السابق ، ص26.

⁴⁰ KEMMOUN Ferial ,op.cit, p19.

الأسس الضريبية وهي في غنى عن هذه الإجراءات. و بالتالي لا يمكن القول بأن الإجراءات الوجيهة تشكل الأساس القانوني للقيمة الإثباتية للتصريح الضريبي⁴¹.

أما الرأي الفقهي الثالث فإنه أعطى تفسير للقيمة القانونية للتصريح بالالتفاف حول القواعد المطبقة في القانون المدني، و اعتبر بأنه يتمتع بقوة إثباتية شبه مطلقة يصعب ردها، و ذلك بمجرد إيداع المكلف بالضريبة لتصريحه بطريقة قانونية. فهذا الرأي اعتبر التصريح بمثابة اعتراف المكلف بالضريبة لوضعيته المالية اتجاه الإدارة الجبائية. و لما كان الاعتراف سيد الأدلة حسب القواعد المتعارف عليها في القانون المدني، فإنه لا يمكن رده إلا بتقديم دليل عكسي قوي و المتمثل في الكتابة⁴². لكن لا يمكن الأخذ بهذا التفسير لأن التصريح بعيد جدا عن الاعتراف الذي لا يوجد أو لا يكون إلا في حالة نزاع أمام القاضي، و هذا عكس التصريح الذي هو إلتزام قانوني مفروض على كل شخص طبيعي أو معنوي تتوفر فيه الشروط القانونية، أما الاعتراف فهو عمل إرادي و تلقائي يقوم به الشخص أمام القاضي وهذا ما يميزه عن التصريح الجبائي⁴³.

ثانيا : القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي في مواجهة المكلف بالضريبة

من أهم المميزات التي يتمتع بها التصريح الضريبي قرينة الصحة، التي لم يشر إليها المشرع الضريبي صراحة ولكن يمكن استخلاصها من خلال النصوص القانونية المنظمة لهذا الموضوع. فإذا استوفى التصريح الضريبي الشروط الشكلية و الموضوعية رتب آثار قانونية، يتفادي على إثرها المكلف بالضريبة إجراءات الفرض التلقائي للضريبة. و تتجلى قيمة التصريح عندما يرغب المكلف بالضريبة في التراجع عن تصريحاته يتبادر إليه ضرورة تصحيح المعلومات التي قدمها إلى الإدارة الجبائية، إلا أن ذلك لا يكون إلا باحترام المواعيد و الآجال القانونية، و هذا قبل إنتهاء تاريخ إيداع التصريح و يدعم ذلك بمعلومات و أدلة من شأنها أن تثبت خطأ التصريح الأول المودع لدى الإدارة الجبائية.

⁴¹ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص26.

⁴² واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص28.

⁴³ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص27.

ثالثا: القيمة الثبوتية للتصريح المقدم من الغير

يتمثل التصريح المقدم من الغير في ذلك التصريح المقدم من شخص آخر غير المكلف ، سبق له و أن تعامل معه ، فيقدم هذا الغير تصريحه إلى إدارة الضرائب التي تستغله في مواجهة المكلف بالضريبة المعني⁴⁴.

ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة و شخص الغير، مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة ، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده و الخاضعة للضريبة على الأجور و المرتبات⁴⁵.

المطلب الثاني : إثبات الأسس الضريبية من طرف الإدارة الجبائية

إن تحديد أسس الضريبة و إثباتها لا تعود فقط لإرادة المكلف بالضريبة ، و إنما يمكن للإدارة الجبائية القيام بذلك من خلال ممارسة بعض السلطات و الصلاحيات المخولة لها قانونا وذلك بموجب المواد 18،19،20،45 لقد نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية اتخاذ الإدارة الجبائية تصرفات أو إجراءات في مواجهة المكلف بالضريبة و التي تهدف من وراءها إلى إثبات الضريبة .فهذه التصرفات أو الإجراءات قد تتخذ طابع سلبي، أي أن الإدارة الجبائية لا تبذل جهد كبير بالمقارنة مع المكلف بالضريبة، و المتمثلة في حق الاطلاع و كذا طلب التبرير و التوضيح ، و يمكن أن يكون عمل الإدارة الجبائية إيجابيا و الذي يكون في شكل تحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أو الحجز⁴⁶.

⁴⁴ حميدي محمد أمين وآخرون ،المرجع السابق، ص19.

⁴⁵ محمد عباس محرز ،المرجع السابق،ص148.

⁴⁶ واضح الياس،الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق ،ص33.

الفرع الأول : حق الإطلاع

إن الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الإطلاع على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة وذلك وفقا لأحكام المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية التي تعد المبدأ العام في عمل الإدارة الجبائية، للتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة و بالتالي تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة⁴⁷.

أولاً-تعريف حق الإطلاع

لقد عرفت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية حق الإطلاع على أنه حق بموجبه يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية وذلك بهدف تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .

أما الفقه فقد عرفه بأنه حق معترف به للإدارة الجبائية من أجل تحصيل و جمع المعلومات من المكلف بالضريبة أو من مصادر خارجية أو الغير ، و تتعلق هذه المعلومات بوضعية المكلف بالضريبة بغرض التأكد و التحقق من صدق و صحة تصريحاته ،فبواسطة هذا الحق تبحث الإدارة الجبائية أدلة الإثبات التي تركز عليها في تحديد أسس الضريبة⁴⁸.

ثانياً- الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع

لقد حدد قانون الإجراءات الجبائية ثلاثة فئات من الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع، فالأولى تتعلق بالإدارات العمومية و المؤسسات حيث تطرق إليها في المواد 46 إلى 50 من نفس

⁴⁷ فنيديس أحمد ، <<إجراءات مراقبة الضريبة>>، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، ليومي 21 و 22 أفريل 2008، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية ، جامعة 08 ماي 1945،قائمة ص25.

⁴⁸ BEN AMARA Mensour et BOUZNAD Hocine, Droit Fiscal des affaires en Algérie, Edition Houma,Alger,2012,p p 47-48.

القانون. أما الفئة الثانية تتمثل في المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين ، حيث تطرق إليها بموجب المواد من 51 إلى 57 من القانون السالف الذكر . أما الفئة الثالثة تتمثل في الوسطاء العقاريين و الغير التي نص عليها المشرع في المادتين 58، 59 من نفس القانون.

1- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية

ألزمت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية في فترتها الأولى، إدارات الدولة ، المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كل الهيئات و المؤسسات أيا كان نوعها، و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية بتقديم كل المعلومات و الوثائق التي بحوزتها والتي يطلبها أعوان الإدارة المالية للإطلاع عليها ، و لا يمكن بأي حال من الأحوال الإحتجاج بالسر المهني أمام طلباتهم.

غير أن الفقرة الثانية من نفس المادة أوردت استثناء يتعلق بالمعلومات الفردية ذات الطابع الإقتصادي و المالي المتحصل عليها أثناء القيام بالإحصاء العام للسكان ،بحيث لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية⁴⁹.

2- حق الإطلاع لدى هيئات الضمان الإجتماعي

نظرا لأهمية هذا القطاع في البناء الإجتماعي للسياسة الاقتصادية من جهة ، و صعوبة تحديد الأساس الضريبي للمهن الحرة ومنها الطبية و شبه الطبية من جهة أخرى. فقد أعطى المشرع الضريبي أهمية بالغة لهيئات الضمان الإجتماعي في ممارسة حق الإطلاع⁵⁰، حيث ألزم هيئات الضمان الإجتماعي إعداد سنويا و قبل 31 ديسمبر من كل سنة و على حسابها، كشف فردي عن كل طبيب الأسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي وقعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج و كذا مقدار

⁴⁹ انظر المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁰ صالح العبد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،(الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية ، المنازعات الجبائية) ،دار هومه للطباعة والنشر و التوزيع،الجزائر،2008،ص65.

المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له⁵¹، و يجب أن تبلغ إلى الإدارة الجبائية قبل 01 أفريل من السنة الموالية، و تقوم المصالح المختصة بدورها باستغلال هذه الكشوف في تأسيس أو إعادة تشكيل الوعاء الضريبي للمعنيين أو إجراء عمليات الرقابة⁵².

3- حق الإطلاع لدى الهيئات القضائية

إن المشرع الجزائري لم ينص على حق الإطلاع على الملفات القضائية على سبيل الوجوب بل نص عليها على سبيل المثال (الجواز) أو الإختيار⁵³، غير أن السلطة القضائية ملزمة بإعلام الإدارة الجبائية بالمعلومات التي تخص كل الدعاوي المسجلة لديها و التي تكون هذه الأخيرة في أمس الحاجة إليها، من أجل رفع اللبس على أي إجراء أو مناورة يقوم بها المكلف بالضريبة الذي يعمل على نقل أو إنقاص العبء الضريبي المفروض⁵⁴.

4- حق الإطلاع لدى الأشخاص المودعة لديهم المستندات العمومية

لقد خول المشرع الضريبي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف وألزم كل من أودعت لديهم سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، والمكلفين بإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب من دون نقلها إلى أعوان التسجيل ، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات و المستخرجات و النسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة العامة و ذلك دون دفع مصاريف⁵⁵. وكل رفض يجب أن يثبت بمحضر يحرره عون التسجيل رفقة عون ذي رتبة مفتش على الأقل⁵⁶ ، كما أن المشرع قيد إدارة الضرائب من ممارسة حق الإطلاع بحيث

⁵¹ انظر المادة 03/46 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵² انظر المادة 08/46 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵³ صالح العبد، المرجع السابق، ص 66.

⁵⁴ انظر المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁵ انظر المادة 01/48 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁶ انظر المادة 02/48 من قانون الإجراءات الجبائية.

لا يمكن لها إجراء هذا الأخير في أيام العطل و لا يمكن أن تتجاوز حصص الإطلاع أربع(04)ساعات في اليوم⁵⁷.

5- حق الإطلاع أمام المصرفيين و الهيئات المالية

يتعين على المؤسسات أو الشركات أو القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين و أصحاب العمولات، و كل الشركات أو الأشخاص أو الجمعيات و الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح و إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر⁵⁸. كما يمس هذا الإلتزام خصوصا، البنوك، شركات البورصة و الدواوين العمومية والخزائن الولائية و مراكز الصكوك البريدية و الصندوق الوطني للتوفير و صناديق القرض التعاوني و صناديق الإيداع و الكفالات⁵⁹. كما أن المشرع ألزم هذه المؤسسات بإرسال قوائم الإشعارات في مستند معلومات⁶⁰ خلال عشرة (10) أيام الأولى التي تلي فتح أو قفل الحسابات⁶¹. ويكون ذلك بصفة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية، كما يمكن لهذه الأخيرة ممارسة رقابة إدارية يتدخل أعوانها⁶² من أجل

⁵⁷ انظر المادة 03/48 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁸ BEN AMARA Mensour et BOUZNAD Hocine, op.cit,69.

⁵⁹ انظر المادة 01/ 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶⁰ يتضمن المستند البيانات التالية:

_ تعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية المسيرة للحساب و عنوانه.

_ تعيين الحساب و رقمه و نوعه و خاصيته.

_ تاريخ و طبيعة العملية المصرح بها، أي فتح أو إقفال أو تغيير يمس الحساب.

_ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين يتم ذكر ألقابهم و أسمائهم و تاريخ و مكان و رقم شهادة الميلاد و العنوان، وبالنسبة للمقاولين، رقم قيدهم في السجل التجاري و رقمهم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة.

_ بالنسبة للأشخاص المعنويين، اسم الشركة، و صفتهم القانونية و عنوانهم و رقم السجل التجاري و الرقم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلف.

⁶¹ انظر المادة 03/51 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶² انظر المادتين 60 ، 61 من قانون الإجراءات الجبائية.

السهر على تطبيق النظام الخاص بالصرف من جهة ، و الإطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح إدارتهم و طلب جميع المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من جهة أخرى⁶³.

6- حق الإطلاع لدى شركات التأمين

نظرا لأهمية قطاع التأمين في تحديد الأساس الضريبي لبعض المتعاملين ، فقد ألزم المشرع في نص المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية كل المؤسسات و الشركات و المؤمنين، و شركات التأمين و مقاولي النقل ، و كل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع و الوكالات على عقود التأمين، وكذا على دفاترهم و سجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات و النفقات و المحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية⁶⁴. كما يتعين على المؤسسات أو شركات التأمين أو إعادة التأمين و كل هيئة تمارس نشاطات التأمين للمنقولات أو العقارات ، أن ترسل فصليا إلى الإدارة الجبائية جدولاً خاصاً بعقود التأمين المكتتبه لديها، يرسل هذا الجدول في حامل معلوماتي أو عن طريق البريد الإلكتروني خلال العشرين (20) يوم الأولى من الفصل المعني، في حالة امتناع وكالات التأمين عن التصريح بعقود التأمين تطبق عليها الغرامات المنصوص عليها في المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁶⁵.

7- حق الإطلاع لدى الوسطاء العقاريين و لدى الغير

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات، و تشتري بصفة إعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن تنقيد بتقديم كل العقود و الدفاتر والسجلات و السندات و أوراق الإيرادات و النفقات و المحاسبة قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع بغرض التأكد من تنفيذ الأحكام

⁶³ زناتي فريدة ،العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،تخصص إدارة و مالية ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس، 2012، ص84.

⁶⁴ BEN AMARA Mensour et BOUZNAD Hocine, op.cit,p69.

⁶⁵ تقابلها المادة 52 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الجبائية ، و كل مخالفة لها تتعرض هذه الشركات لعقوبات جبائية⁶⁶ .

ثالثا- القيود الواردة على حق الإطلاع

لقد قام المشرع ببيان التزامات المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية في حالة قيام هذه الأخيرة بممارسة حق الإطلاع، إلا أنه قيد حريتها في ممارسة هذا الحق بوضعه استثناءات عديدة⁶⁷ تتمثل أساسا فيما يلي:

- لا يمكن استغلال المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية في الرقابة الجبائية⁶⁸.

- لا يمكن ممارسة حق الاطلاع على الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة⁶⁹.

- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الاطلاع في إدارات الولايات و الدوائر و البلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل⁷⁰. و تتمثل هذه العقود فيما يلي:
-العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الإنتفاع للأموال العقارية و المحلات التجارية والزائن أو التنازل عن الإيجار أو عن الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.

- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية .

-العقود التي تتناول تكوين شركة و مداخلها و دمجها أو حلها و زيادة أو اهتلاك أو تخفيض

رأسمالها و كذلك التنازلات عن الأسهم و الحصص في الشركة.

⁶⁶ انظر المادتين 52، 58 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶⁷ زناتي فريدة ، المرجع السابق ، ص85.

⁶⁸ انظر المادة 02/46 من القانون الإجراءات الجبائية .

⁶⁹ انظر المادة 04/48 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷⁰ أمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 81 الصادرة في 12 أكتوبر 1977.

- العقود التي تتناول قسمة و مبادلات الأموال العقارية بأي صفة كانت .
- العقود التي تتضمن نقل الملكية و حق الإنتفاع للأموال المنقولة .
- لا يمكن للإدارة الجبائية طلب ممارسة حق الإطلاع في أيام العطل ،ولا يمكن أن تتجاوز حصص الإطلاع من طرف أعوان الإدارة الجبائية داخل المستودعات لمدة أربعة (04) ساعات كل يوم⁷¹ .

الفرع الثاني : طلب التبرير و التوضيح

لقد نصت المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يحق لمفتش الضرائب مراقبة التصريحات و طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، و ذلك عندما يتضح للإدارة الجبائية و جود تناقضات و اختلافات بين العناصر المصرح بها، و بالتالي يعتبر هذا الطلب إجراء بسيط تصدره الإدارة الجبائية قصد البحث عن المعلومات من دون أن ترتب آثار قانونية، أي أن الإدارة الجبائية لا توقع جزاءات على المكلف بالضريبة في حالة عدم رده على طلباتها⁷² . و يمكن أن تظهر هذه الإختلافات عند مقارنة التصريحات الحالية مع التصريحات السابقة، أو المقارنة مع المعلومات التي تحصلت عليها من مصادر أخرى .

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف بالضريبة توضيحات شفوية ،مثل تفسير عناصر تم ذكرها في التصريحات متى كانت غامضة ،أما فيما يخص التبريرات يمكن أن تتعلق في تقديم دلائل عن تخصيص التكاليف أو تغيير الوضعية المدنية.

الفرع الثالث : التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة من بين الوسائل التي تتخذها الإدارة الجبائية بغرض مراقبة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة و التي يفترض أن تكون دقيقة و جدية.

⁷¹ انظر المادة 05/48 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷² BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, Librairie général de la jurisprudence, Paris,1996,p86.

أولاً- تعريف التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة، و هدفها هو مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت معلوماتية ، و الإطلاع على الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ، و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها . الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، لذلك وضع المشرع ضمن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، قواعد السير القانوني لهذه العملية⁷³.

ثانياً- مراحل التحقيق في المحاسبة

نظرا لأهمية التحقيق المحاسبي، تم ضبطه و تنظيمه و فقا لثلاثة مراحل متتالية تتمثل في التحضير للتحقيق (أ) و إجراء التحقيق (ب)، ثم بعد ذلك نتائج التحقيق (ج) ،سوف ندرس هذه العناصر كل على حدى .

1-التحضير للتحقيق:

يتمثل التحضير للتحقيق في مجموعة الأعمال التمهيديّة التي تقوم بها المصلحة المحققة من أجل إمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة، عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها، و طلب التوضيحات و التبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات التي تم جلبها من المصالح الأخرى، حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الجبائي، و يقوم المحقق بإجراء

⁷³ عطوي عبد الحكيم ،منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ،فرع القانون العام ، تخصص تحولات الدولة ،كلية الحقوق ،جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ،2010،ص 28.

بحوث خارج الإدارة الجبائية من أجل معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف بالضريبة⁷⁴ الموجودة على مستوى :

- مصالح الجمارك لمعرفة خصوصية المؤسسات المصدرة و المستوردة.

-البنوك و المصاريف لمعرفة قيم الأرصدة و حركتها.

- المحافظات التجارية.

- الإدارات العمومية.

وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/04/15⁷⁵.

2- التحقيق

بعد استفادة المكلف بالضريبة من المهلة المحددة له بعشرة (10) أيام من التحضير للرقابة و ذلك وفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، يحق للمكلف بالضريبة الإستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء هذه العملية من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها و ذلك تحت طائلة البطلان . هذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها الصادر

⁷⁴ كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر، 2010،ص 183.

⁷⁵ جاء في قرار مجلس الدولة رقم 7440، المؤرخ في 2003/04/15 ،مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص ، لسنة 2003 ،ص89، ما يلي : "حيث أن المستأنف عليه يمتن تجارة مستورد و مودع لتجارة متعددة الخدمات خلال عام 1994/1993 ففرضت الضريبة وفقا لما كان يصرح به لدى إدارة الجمارك.

حيث أن المستأنف عليه لم يكن يمسك المحاسبة و التجارة و لم يقم بالتصريح لدى إدارة الضرائب عن النشاط الذي كان يقوم به ورقم الأعمال المتحصل عليه مما يجعله قد ارتكب خطأ هروبا من التحصيل الضريبي.

حيث لما علمت إدارة الضرائب نشاط المستأنف عليه و رقم أعماله فرضت عليه ضريبة وفقا للتصريحات التي اعتمدت عليها و التي قدمها المستأنف عليه لإدارة الجمارك".

بتاريخ 05-06-1994⁷⁶.

غير أن المادة نفسها أوردت استثناء يتمثل في حالة تقديم طلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة القوة القاهرة يمكن للمحققين أخذ وثائق محاسبية لفحصها في مكاتبهم، وفي هذه الحالة يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة و عددها و طبيعتها التي استعملتها في تأسيس محاسبته⁷⁷.

أما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية⁷⁸.

والملاحظ أن المشرع الجزائري حرص في قانون الإجراءات الجبائية على حماية المكلف بالضريبة و ذلك باشتراط توفر صفة مفتش على الأقل لدى المحقق، كما أنه قيد هذه العملية بمجموعة من الإجراءات المتمثلة في عدم تجاوز مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر تحت طائلة البطلان⁷⁹.

3- نتائج التحقيق المحاسبي

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة، يعمل المحقق على استخلاص النتائج المحصل عليها و التي عن طريقها تقرر مدى صحة أو خطأ هذه التصريحات و بموجبها تستحدث التعديلات القانونية إن وجدت. أما في حالة ما إذا كانت النتائج المحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به ، فالمحقق

⁷⁶ جاء في قرار المحكمة العليا رقم 104152 ، المؤرخ في 05/06/1994، المجلة القضائية، عدد 03 ، لسنة 1994 ، 199 ما يلي: " حيث أنه يستخلص من مقتضيات المادة 387 من قانون الضرائب المباشرة أن كل اقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة المراقبة الجبائية يعتبر باطلا اذا لم يشر إلى المكلف بأن له الحق في أن يساعده مستشار يختاره هو من أجل مناقشة هذا الاقتراح أو من أجل الإجابة عليه".

⁷⁷ عبيدات إبراهيم و آخرون، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ،مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية التريصات ، وزارة العدل ، الجزائر ، 2007، ص08.

⁷⁸ انظر المادة 20 / 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷⁹ انظر المادة 20 / 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

ملزم بتقديم إشعار بالنتائج المحصل عليها . وفي حالة إثبات وجود تجاوزات أو أخطاء، فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم و التي تتمثل في إجراءات التقويم الأحادي من جهة و إجراءات التقويم الثنائي من جهة أخرى⁸⁰ .

يعتبر إجراء التقويم الثنائي بمثابة حوار بين المكلف بالضريبة و المحقق حول النتائج المتحصل عليها. فيحق للمكلف بالضريبة مناقشة تلك النتائج و ذلك على أساس أنه امتثل لإلتزاماته الجبائية بتقديمه تصريحات في وقتها المحدد⁸¹ . و في حالة عدم امتثاله لإلتزاماته الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁸²، تمارس الإدارة الجبائية إجراء آخر يسمى بإجراء التقويم الأحادي و يقصد بهذا الأخير تلك الإجراءات الضرورية والقانونية التي تتخذها الإدارة الجبائية لمواجهة المكلفين بالضريبة الذين أعلنوا بإرادتهم المنفردة رفضهم لاحترام القواعد العامة لفرض الضريبة⁸³

الفرع الرابع : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

لقد أنشأ المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق بموجب قانون المالية لسنة 1992⁸⁴ .

أولاً- تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به⁸⁵ . و هذا النوع من التحقيق قد يتعرض له المكلف بالضريبة بصفة مباشرة منذ البداية أو قد يأتي كامتداد للتحقيق

⁸⁰ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ظل اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص192.

⁸¹ كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2010، ص ص119-120.

⁸² انظر المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية (عدلت بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014) .

⁸³ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 141.

⁸⁴ قانون رقم 91-25 المؤرخ في 20 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر.ج. عدد 68 الصادرة في 22 ديسمبر 1991.

⁸⁵ صالح العبد، المرجع السابق، ص49.

المحاسبي في الحالة التي لم يتوصل أعوان الإدارة الجبائية إلى الكشف عن حقيقة تصريحات المكلف⁸⁶. وبمفهوم نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعية. و بالتالي فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنوية و لو كان موضوعه أحد الشركاء ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده⁸⁷.

ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

لقد نصت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية للقيام بهذه العملية و المتمثلة فيما يلي:

- لا بد من إعلام المكلف بالضريبة قبل القيام بهذه العملية و المراد حساب دخله و ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له ،مع ضرورة إرفاقه إشعار بالاستلام الذي يجب أن يكون مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية⁸⁸. ويجب ذكر في محتوى الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق صراحة و ذلك تحت طائلة البطلان مع إمكانية الإستعانة بمستشار من اختياره.

- منح المكلف بالضريبة مدة أدناها 15 يوم من أجل التحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

- لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طيلة فترة تفوق السنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو من تاريخ تسليمه و ذلك تحت طائلة البطلان. لكن هناك حالات استثنائية منح المشرع للإدارة الجبائية إمكانية تمديد هذه المدة بناء على طلب من المكلف بالضريبة، من أجل الرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج. أو بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوم ابتداء من طلب الإدارة الجبائية، أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات

⁸⁶ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص30.

⁸⁷ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق ، ص31.

⁸⁸ صالح العبد، المرجع السابق، ص 51.

الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج، كما يمكن تمديد المدة السابقة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي .

- بعد تحديد أسس فرض الضريبة من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج ، و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم ، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁸⁹ . كما يمكن أن يسلم الإشعار بالتقييم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام و يجب أن يكون هذا الأخير مفصلا و مبررا مع ذكر الأساس القانوني لها.

- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوم لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، و يعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبول ضمنى، و يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب من العون المحقق إفادته بكل التفسيرات الشفوية المقيدة حول مضمون التبليغ بشرط أن يكون ذلك قبل انقضاء الأجل . و بعد الرد يمكن للعون المحقق الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو بطلب منه، وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة.

- و في الأخير لا يجوز للإدارة الجبائية التي انتهت من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة أو استعمل أساليب تدليسية.

الفرع الخامس : الرقابة على الوثائق

تعمل الإدارة الجبائية من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب ، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه ، و المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة⁹⁰ وذلك وفقا للمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية

⁸⁹ مع احترام الشروط المنصوص عليها في المادة 20 / 06 مثل الاستعانة بمستشار .

⁹⁰ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق ، ص168.

المبحث الثاني: الوسائل الإدارية لتدعيم الأسس الضريبية

تعتبر الوسائل الإدارية من بين الطرق التي أقرها المشرع الجزائري في مختلف القوانين سواء في القانون التجاري⁹¹ أو القوانين الضريبية أو النظام المحاسبي المالي لكلا طرفي العلاقة الجبائية، ذلك عند نشوب نزاع حول الأسس الضريبية، فهي مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، لأنها ترفع من القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي نتيجة صحة المعلومات الواردة فيه، و ذلك من خلال مسكه المنتظم للدفاتر التجارية و مسك المحاسبة وفقا للنظام المالي المحاسبي⁹². كما تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية لدحض ما يدعيه المكلف بالضريبة بشأن صحة المعلومات الواردة في التصريح الجبائي، و ذلك عن طريق مختلف المحاضر الضريبية التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية و كذا الطرق الأخرى التي يمكن للإدارة الجبائية الإعتماد عليها لتحديد الأسس الضريبية.

المطلب الأول: الوسائل المحاسبية

تتميز وسائل الإثبات المحاسبية بأنها من بين أدوات الإثبات التي تكون في صالح الطرفين، فهي مهمة جدا و فعالة بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذا كانت محاسبة عملياته و تبادلاته المالية ممسوكة بطريقة منتظمة و دقيقة، و مدعمة بالمستندات و الوثائق التي تثبت صحة و قانونية محاسبته، و بالتالي فهي تكون عوناً و دليلاً له لإثبات التطابق مع تصريحاته و ادعاءاته من جهة. و من جهة أخرى فهي مهمة أيضا بالنسبة للإدارة الجبائية إذا كانت محاسبة المكلف بالضريبة غير ممسوكة بطريقة قانونية و منتظمة مما يثبت وجود خلل بين النفقات أو الأرباح و المداخيل المصرح بها، الأمر الذي يجعل الإدارة الجبائية تلجأ إلى فرض الضريبة تلقائياً بعد احترام الإجراءات القانونية⁹³ المنصوص عليها في المواد 42،43،44 من قانون الإجراءات

⁹¹ أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، ج.ر.ج. عدد 101 الصادرة في 19 ديسمبر 1975.

⁹² قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر.ج. عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

⁹³ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص 115.

الجبائية. وتستمد الوسائل المحاسبية شرعيتها من مختلف القوانين الضريبية، و القانون التجاري، و كذا النظام المحاسبي المالي. فخصوصية الوسائل المحاسبية أنها تكون لدى المكلف بالضريبة و تعتبر من صنعه، و رغم ذلك يجوز له التمسك بها خلافا للقواعد العامة وذلك استنادا للمبدأ القائل "لا يجوز للخصم أن يصطنع دليلا لنفسه".

الفرع الأول: مسك الدفاتر التجارية طبقا للقانون التجاري

لقد ألزمت أحكام القانون التجاري لاسيما المواد 09،10،11 منه كل التجار على مسك الدفاتر التجارية، و يأتي هذا الإلتزام من فكرة أن المحاسبة لها علاقة متينة بالحياة التجارية، بحيث تبين المركز القانوني للتاجر من خلال الصفقات التي يبرمها و إعلام الغير بوضعيته المالية⁹⁴. و منها الإدارة الجبائية من خلال تصريحات التاجر باعتباره مكلف بالضريبة، كما تستند هذه الأخيرة على الدفاتر أثناء التحديد الكمي للمادة أو الأسس الخاضعة للضريبة في حالة إخلال المكلف لإلتزاماته التصريحية. لذا كان الغرض المستفاد من أداء المكلف بالضريبة من هذا الإلتزام بمسكه لدفاتره التجارية يتبين من الفائدة التي تعود عليه قبل استفادة الإدارة الجبائية، مما يرد في هذه الدفاتر من البيانات و التي تجعله بعيد عن التقدير الجزافي لأرباحه المحققة . كما يكون للإدارة الجبائية التمسك بما يرد فيها كحجة تستند إليها عند تحديدها لمبلغ الضريبة. و قد ألزم المشرع الجزائري المكلفون بالضريبة بمسك دفاترهم اليومية و دفتر الجرد وترك لهم الحرية في اختيار دفاتر أخرى مناسبة إذا استلزمت طبيعة التجارة و أهميتها ذلك. و تعتبر هذه الدفاتر المرآة الصادقة التي يتبين من خلالها ما للتاجر و ما عليه من ديون لتكون لها أهمية من حيث الإثبات متى كانت منتظمة و مرتبة⁹⁵.

أولا: الدفاتر الإلزامية

لقد ألزم المشرع الجزائري كل تاجر بمسك دفاتر تجارية إلزامية و التي تتمثل في دفتر

⁹⁴ عمورة عمار، شرح القانون التجاري الجزائري، (الأعمال التجارية-التاجر-الشركات التجارية) ،دار المعرفة، الجزائر، 2010،

اليومية و دفتر الجرد⁹⁶ و نتطرق إليهما فيما يلي :

1- دفتر اليومية

يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية التي يسجل فيها التاجر جميع العمليات المالية التي يقوم بها. و يتم هذا التسجيل كما جاء في نص المادة 09 من القانون التجاري يوما بيوم و بالتفصيل⁹⁷. فمن ثم يجب أن تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو اقتراض أو دفع أو قبض لأوراق نقدية أو تجارية أو غير ذلك⁹⁸. وتجدر الإشارة أنه إذا كان للتاجر نشاطات أخرى غير تجارية، كما لو كان يمارس في نفس الوقت الزراعة، فإنه لا ينبغي عليه قيد الأعمال الخاصة بهذه النشاطات في دفتر اليومية⁹⁹.

أما من الناحية العملية، فلا يكفي قيد العمليات التجارية في دفتر واحد بل يستحسن الإستعانة بمسك دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات التي يقوم بها. فيخصص دفتر يومية للمشتريات و آخر للمبيعات و ثالث للمصروفات و رابع لأوراق القبض و خامس لأوراق الدفع. ولا حاجة للتاجر لإعادة قيد تفاصيل هذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي، و إنما يكفي في هذه الحالة بتقيد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، كأن يكون ذلك مرة في كل شهر مثلا¹⁰⁰.

⁹⁶ انظر المادتين 10،09 من القانون التجاري.

⁹⁷ نص المادة 09 من القانون التجاري على أن >>كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية تقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا>>.

⁹⁸ عمورة عمار، المرجع السابق ص 98.

⁹⁹ أكرم يامالكي، القانون التجاري، دراسة مقارنة في الأعمال التجارية و التاجر والمتجر و العقود التجارية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1998، ص 130.

¹⁰⁰ عمورة عمار، المرجع السابق، ص 98.

2- دفتر الجرد و الميزانية

يعتبر دفتر الجرد و الميزانية تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة التاجر سواء كانت عناصر مادية كالبيضاء و الأصول الثابتة أو غير مادية كالحقوق (الديون) التي يملكها قبل الغير و العناصر المعنوية للمحل التجاري و سواء في ذلك حقوقه و إلتزاماته¹⁰¹ وذلك وفقا لنص المادة 10 من القانون التجاري .

ما يمكن استخلاصه من هذه المادة هو أنه يقع على التاجر إلتزامين، أولهما الإلتزام بجرد أموال منشأته¹⁰²، و ثانيهما هو الإلتزام بتحرير الميزانية العامة¹⁰³ من واقع دفتر أو قوائم الجرد و ذلك في نهاية السنة المالية¹⁰⁴.

و بالرجوع إلى نص المادة 11 من القانون التجاري نجد أن المشرع أوجب مسك الدفاتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض، أو تغيير من أي نوع كان أو نقل في الهامش أو تحشير بين السطور، وهذا لحفظ سلامة البيانات الواردة بها و منع الإضافة إليها عن طريق الفراغ المكتوب، و إذا أراد تصحيح خطأ كان ذلك بكتابة أخرى في تاريخ كشف الخطأ . و يتعين قبل استعمال دفتر اليومية و الجرد أن ترقم كل صفحة من صفحاتها و أن توقع كل ورقة فيها من قبل قاضي المحكمة المختص التي تقع في دائرتها السجل التجاري، و الغرض من ذلك حفظ الدفاتر التجارية و منع إخفاء بعض الصفحات أو إستبدال غيرها، أو إتلف الدفتر بأكمله و يبدل به آخر مصطنع¹⁰⁵ .

و نظرا لأهمية هذه الدفاتر لدى المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة التاجر، فإن المادة 12

¹⁰¹ فضيل نادية، القانون التجاري الجزائري، (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 136.

¹⁰² يتمثل الإلتزام الأول في ما التاجر من أموال منقولة أو ثابتة و تقويمها و حصر ما له من حقوق و ما عليه من ديون. ¹⁰³ تتكون الميزانية من جانبيين الأصول و الخصوم. فالأصول تشمل الأموال الثابتة و المنقولة و الديون التي تقع على الغير بينما تشمل الخصوم الديون التي ما للتاجر لدى الغير و كذا رأس مال المنشأة باعتبارها ديناً على المنشأة لصاحبها و كذلك حساب الأرباح و الخسارة.

¹⁰⁴ عمورة عمار، المرجع السابق، ص 98.

¹⁰⁵ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص ص 31-32.

من القانون التجاري ألزمت التجار على الإحتفاظ بالدفاتر و المستندات لمدة عشرة(10) سنوات، بالإضافة إلى ضرورة ترتيبها و حفظها طيلة نفس المدة¹⁰⁶. أما فيما يتعلق بالقيمة الإثباتية للدفاتر التجارية فإنها تتمتع بقوة ثبوتية في مواجهة الإدارة الجبائية بشرط أن يتم مسكها بطريقة منتظمة ، بمعنى آخر يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بهذه الدفاتر كوسيلة لإثبات صحة المعلومات الواردة في تصريحه أو في محاسبته شريطة احترامه للشروط المنصوص عليها في المادة 11 أعلاه¹⁰⁷.

ثانيا: الدفاتر الاختيارية

جرت العادة على أن يمك التاجر دفاتر تجارية أخرى علاوة على الدفاتر الإلزامية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) و هذه الدفاتر اختيارية تبعا لما إذا كانت تستلزمها طبيعة التجارة و أهميتها¹⁰⁸، و من أهمها ما يلي :

1-الدفتر الكبير

يعتبر الدفتر الكبير من أهم الدفاتر التي جرت العادة على مسكها ،لأنه يمثل الدفتر الرئيسي الذي تصب فيه كل الدفاتر الفرعية ،و تظهر فيه النتائج النهائية و تستخرج من واقعة الميزانية السنوية¹⁰⁹. و يتم نقل العمليات المدونة في دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير و تتم عملية التحويل و رصد الحسابات و فق الخطوات التالية¹¹⁰ :

أ-عملية التحويل

تتم عملية التحويل كما يلي :

- يفتح لكل حساب يظهر في دفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في الدفتر الكبير .

¹⁰⁶انظر المادة 12 من القانون التجاري.

¹⁰⁷ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ،المرجع السابق، ص170.

¹⁰⁸ عمورة عمار، المرجع السابق، ص99.

¹⁰⁹ قسايسية عيسى،المرجع السابق،ص33.

¹¹⁰ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ،المرجع السابق،ص169.

- يسجل المبلغ في خانة المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا ،و يسجل في خانة المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا.
- يكتب في خانة البيانات الطرف الآخر للعملية أي الطرف المعاكس .
- في خانة التاريخ يذكر تاريخ حدوث العملية كما هو مثبت في دفتر اليومية.
- في خانة صفحة اليومية يذكر رقم صفحة دفتر اليومية .

ب-عمليات ترصيد الحسابات

بعد إكمال و تحويل الحسابات عن فترة معينة، قد يصبح كل حساب في دفتر الكبير (دفتر الأستاذ) يحتوي على مبالغ مدينة في جانب المدين و مبالغ دائنة في جانب الدائن¹¹¹. و لكي يتوصل إلى تحديد رصد الحسابات تجمع طرفي الحساب و نطرح الجانب الأصغر من الجانب الأكبر و الفرق يمثل رصد الحساب، و الفرض من رصد الحسابات هو معرفة نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير، و ما لها من ديون و ما عليها من إلتزامات مالية¹¹².

ج-تنظيم ميزان المراجعة

يعتبر ميزان المراجعة ذلك الكشف أو الجدول الذي يشمل على أسماء الحسابات و صافي أرصدها أو المجاميع التي تظهر في سجل الأستاذ، تظهر الأرصدة المدينة في جانب المدين و الأرصدة الدائنة في جانب الدائن، ويكون مجموع الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة¹¹³.

2-دفتر الأوراق التجارية

تفيد في دفتر الأوراق التجارية تواريخ استحقاق الأوراق التجارية الواجب تحصيلها من الغير و

¹¹¹ قسايسية عيسى،المرجع السابق،ص33.

¹¹² واضح الياس ، الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ،المرجع السابق،ص169.

¹¹³ قسايسية عيسى،المرجع السابق،ص34.

تلك التي يتعين الوفاء بقيمتها للغير¹¹⁴.

3- دفتر المسودة

يقيد التاجر في دفتر المسودة جميع العمليات التي يقوم بها و هذا فور حصولها، بحيث لا يخضع في قيدها لأية قواعد معينة، بل قد تكون في شكل غير منظم على أن يقوم بنقلها فيما بعد إلى دفتر اليومية بشكل منظم¹¹⁵. بمعنى أن التاجر يقيد في دفتر المسودة أعماله اليومية تمهيدا لنقلها بدقة و عناية إلى دفتر اليومية¹¹⁶.

4- دفتر الصندوق

يقيد التاجر في دفتر الصندوق كل ما يدخل في خزنة التاجر (الصندوق) أو ما يخرج منها من مبالغ نقدية ، و هو شائع الإستعمال خاصة في المصاريف و المؤسسات المالية التي تقوم بنشاطات مصرفية أو تكثر فيه عملية القبض و الدفع¹¹⁷.

الفرع الثاني : مسك المحاسبة حسب النظام المالي المحاسبي

يشهد التشريع المحاسبي الوطني حاليا تحولات، حيث عوض المخطط الوطني المحاسبي بالنظام المالي المحاسبي الذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009¹¹⁸، فمن الأشياء المهمة التي جاء بها النظام المالي المحاسبي على غرار المخطط الوطني المحاسبي و نصوصه التنظيمية، نصه على المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة لاسيما الإنتظام، المصداقية ، الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و تبليغها¹¹⁹. كما ألزم الكيان الذي يمسك المحاسبة تحت مسؤوليته على اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة

¹¹⁴ عمورة عمار، المرجع السابق، ص99.

¹¹⁵ فضيل نادية، المرجع السابق، ص137.

¹¹⁶ أكرام ياملكي، المرجع السابق، ص131.

¹¹⁷ المرجع نفسه، ص131.

¹¹⁸ انظر المادة 44 من قانون 07-11.

¹¹⁹ انظر المادة 10 من قانون 07-11.

سواء كانت داخلية أو خارجية¹²⁰. و هي بمثابة أحكام تدعم القيمة الإثباتية للوسائل المحاسبية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة في تقديم تصريحاته أو الإدارة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات.

كما نجد بأن المشرع الجزائري نص على نوعين من المحاسبة، محاسبة مالية و محاسبة مالية مبسطة، فالمحاسبة المالية عرفتها المادة 03 من قانون 07-11 على أنها > نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية<<.

أما فيما يتعلق بالأشخاص التي تخضع لهذا النوع من المحاسبة، نجد الشركات الخاضعة للقانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أو المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، أو كانوا خاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي¹²¹، أما المحاسبة المالية المبسطة فتخضع لها الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى خلال السنتين الماليين المتتاليين رقم أعمالها أو عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، فالنسبة للنشاط التجاري لا يتعدى عشرة (10) ملايين دينار وتسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل، أما النشاط الإنتاجي و الحرفي يجب أن لا يتعدى رقم الأعمال ستة (06) ملايين دينار و تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل، أما بالنسبة لنشاط الخدمات و النشاطات الأخرى لا تتعدى رقم الأعمال ثلاثة (03) ملايين دينار و تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل¹²².

كما نص النظام المالي المحاسبي على الوثائق و الدفاتر الواجب مسكها، و المتمثلة في دفتر اليومية و الدفتر الكبير الذي تنفرع إلى عدد من الدفاتر المساعدة بالإضافة إلى دفتر الجرد. كما

¹²⁰ انظر المادة 11 من قانون 07-11.

¹²¹ انظر المادة 04 من قانون 07-11.

¹²² انظر المادة 02 من القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، ج.ر.ج. عدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009.

تلتزم الكيانات التي تمسك المحاسبة مالية بإعداد كشوفات مالية تتمثل في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، و توفر معلومات مكملة عن الميزانية و حساب النتائج¹²³، و لقد تم تحديد محتوى و طرق مسك و تقديم هذه الكشوف بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 26-جويلية 2008 . فيما يتعلق بدفتر اليومية تسجل فيه حركة الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و الأعباء و منتجات الكيان .وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة ،فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة ،أي المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد¹²⁴ . كما يحتوي الدفتر الكبير على مجموع حركة الحسابات خلال فترة معينة، أما دفتر الجرد فنتقل فيه الميزانية و حساب النتائج بحيث تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، لكن حساب النتائج يعد وضعية ملخصة للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية¹²⁵ . أما جدول سيولة الخزينة يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها، و كذا معلومات حول استعمال هذه السيولة، كما يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية، و يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية و تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف¹²⁶، أما الكيان الذي يمسك محاسبة مالية بسيطة و تسمى محاسبة الخزينة، تلزم بإعداد كشوف مالية تتشكل خاصة من كشف وضعية نهاية السنة المالية، كشف حساب نتائج السنة المالية و جدول تغيير الخزينة خلال السنة المالية¹²⁷ .

¹²³ انظر المادة 25 من قانون 07-11.

¹²⁴ انظر المادة 04/20 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر.ج. عدد 27 الصادرة في 28 مايو 2008.

¹²⁵ انظر المادة 35 من المرسوم التنفيذي 08-156.

¹²⁶ انظر المادة 37 من المرسوم التنفيذي 08-156.

¹²⁷ انظر المادة 43 من المرسوم التنفيذي 08-156.

أما فيما يتعلق بالشروط القانونية لصحة المحاسبة فإن المشرع المحاسبي وضع عدة شروط من أجل تنظيمها و المتمثلة فيما يلي:

- يجب أن تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج للحسابات¹²⁸.
 - يجب أن تمسك المحاسبة و أن تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.
 - يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها وتخصصها، و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي تستند إليها، كما يجب أن تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق.
 - يجب أن تحفظ الدفاتر المحاسبية و الدعامات التي تقوم مقامها ، و كذا الوثائق الثبوتية لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.
 - يجب أن يرقم رئيس محكمة الكيان و يؤشر على الدفتر اليومي و دفتر الجرد¹²⁹.
 - يجب أن تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة و المؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.
- ما يمكن ملاحظته هو أن التشريع المحاسبي نص تقريبا على نفس الوثائق الثبوتية الواردة في القانون التجاري التي يجب على المكلف بالضريبة أن يمسكها و بنفس الشكليات تقريبا، ماعدا الكشوفات المالية التي نص عليها في النظام المالي، و ماهي إلا وسائل نتعرف بواسطتها على الوضعية المالية للكيان بصفة دقيقة و مدى نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية أن تعكس

¹²⁸ يقوم مبدأ القيد المزدوج على أساس أن كل عملية تبادل اقتصادية تنشأ بين طرفين متكافئين ، و أن المنفعة المتحققة تأخذ شكل خدمة أو بضاعة تساوي المقابل المدفوع المقيم بالنقد.

¹²⁹ انظر المادة 21 من قانون 07-11.

هذه الكشوف مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن معاملات الكيان و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطه، كما تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ، و بذلك تعتبر تدعيما للوثائق الثبوتية و توفر للمكلف بالضريبة المعلومات و المعطيات التي يركز عليها في تصريحاته أو مواجهة الإدارة الجبائية لما تستعمل سلطاتها لمراقبة هذه التصريحات.

أما فيما يتعلق بعيوب المحاسبة، فإنه يقع على عاتق الإدارة الجبائية وهذا بعد تقديم المكلف بالضريبة الأدلة على صحة و شرعية محاسبته، لأنه إذا لم يستطع تقديم الدليل أمام القاضي الإداري، فإن تصرف الإدارة الجبائية يعتبر صحيحا ولا يبقى له سوى إثبات وجود زيادة في تقدير أسس الضريبة المعاد تقديرها من دون الإعتماد على محاسبته لعدم شرعيتها ، و عدم تمتعها بأي قيمة مقنعة، ولقد سمح له المشرع إثبات وجود تلك الزيادات بالإعتماد على الوسائل و العناصر غير المحاسبية، كما يحق للإدارة الجبائية التمسك و الإستناد عليها لتحديد أسس الضريبة الجديدة¹³⁰، وهذا ما سنتناوله في المطلب الثاني.

المطلب الثاني : الوسائل غير المحاسبية

من المستقر عليه فقها و قانونا أنه يجوز لأطراف المنازعة الضريبية اللجوء في غياب الوسائل المحاسبية، وهذا عندما يقع عبء الإثبات على أحد الطرفين الذي يستلزم على كل طرف إعداد الوسائل الثبوتية لتدعيم إدعائه سواء أمام الجهة الإدارية التي لها سلطة واسعة في تقدير الوسائل المعتمد من كل طرف في تعزيز موقفه و حجته ،وتختلف الوسائل المعتمد في هذا المجال نظرا لطبيعة النزاع الضريبي و خصوصيته باعتبار أن أحد طرفيه هو الإدارة الجبائية و التي لها دور أساسي في تحديد الجانب القانوني المتعلق بالحقوق و الإلتزامات المتبادلة بين الطرفين ، و الذي تحكمه أساسا مختلف القوانين الضريبية¹³¹. فالوسائل التي تحوزها الإدارة في إثبات الدين

¹³⁰ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)،المرجع السابق،ص177.

¹³¹ حميدي محمد أمين و آخرون،المرجع السابق،ص ص 104-105.

الضريبي تتلخص أساسا في المحاضر الضريبية (الفرع الأول)، طريقة المقارنة (الفرع الثاني)،
العلامات الخارجية للرفاهية (الفرع الثالث). و التي سنتعرض عليها فيما يلي:

الفرع الأول: المحاضر الضريبية و حجيتها في الإثبات

إن المنازعة الضريبية تمتاز مقارنة مع المنازعات الأخرى بالأهمية القصوى التي منحها
المشرع لطرق الإثبات ، و القوة الثبوتية للمحاضر التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية ، وفقا
للإجراءات المكلف بالضريبة أمام القاضي الإداري، وعليه فإنه للقاضي الإداري سلطة تقديرية
واسعة في وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام، و ذلك من خلال تقدير الأدلة
المطروح أمامه حسب طبيعة كل دليل¹³².

أولا: المحاضر الضريبية

يقصد بالمحاضر الضريبية تلك الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية عند القيام
بالمعاينة أو الرقابة الجبائية التي تشمل تحقيق في المحاسبة أو تحقيق في مجمل الوضعية
الجبائية، وهذا قصد إثبات كل العناصر المتعلقة بالمخالفة أو التحقق من المعلومات المقدمة من
طرف المكلف بالضريبة¹³³.

1- محضر المعاينة

يقوم الإثبات في المنازعة الضريبية على البحث في مختلف المعاملات و ذلك بإجراء عمليات
أو معاينات ميدانية ، بحيث يحرر أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين محاضر بالمهمة التي أسندت
إليهم¹³⁴ ، ويتم اللجوء إلى المعاينة في حالة وجود قرينة على ارتكاب المكلف بالضريبة لممارسات
تدليسية ، ففي هذه الحالة ترخص إدارة الضرائب لأعوانها المؤهلين قانونا للقيام بإجراء معاينة

¹³² كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق ،ص146

¹³³ عبيد مريم، <الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري و المغربي>>، مجلة المفكر، العدد 11، د.س
،ص448.

¹³⁴ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق ،ص148.

في المحلات المعنية وفق الضوابط القانونية و إلا كانت باطلة¹³⁵. ويعد حق المعاينة و الحجز من أنواع الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية اتجاه المكلف بالضريبة، حيث تعتمد عليه في إثبات أسس الضريبة، وكذا المبالغ الحقيقية الواجبة الدفع و المتعلقة بنشاط المكلف بالضريبة، و ذلك نظرا للسلطات الواسعة التي تتمتع بها في هذا المجال¹³⁶. فيمكن حينها للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش و المؤهلين قانونا للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات، قصد البحث عن وسائل الإثبات (كل وثائق و دعائم أو عناصر مادية مثبتة)¹³⁷. بالمقابل سن المشرع إجراءات سابقة للقيام بالمعاينة تلتزم الإدارة الجبائية باحترامها، بالإضافة إلى وجوب احترام الإجراءات الشكلية و الموضوعية في المحضر المحرر من طرف أعوانها و ذلك تحت طائلة البطلان¹³⁸.

2- محضر الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل الهامة للإثبات في المنازعة الضريبة، تسعى عن طريقها الإدارة الجبائية إلى التطبيق الميداني للقوانين الضريبية وذلك من أجل التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية و المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع¹³⁹.

يقصد بالرقابة الجبائية مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من الطرف المكلف بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة. وبناء عليه يقوم مفتش الضرائب بالتحقيق في مدى صحة و مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، فمن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من مدى صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية و مقارنتها

¹³⁵ عبيد مريم، المرجع السابق، ص 448.

¹³⁶ KEMMOUN Feriel, op.cit, p77.

¹³⁷ انظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹³⁸ انظر المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹³⁹ كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 96.

بعناصر استغلال النشاط والعناصر الخارجية بهدف مراقبة صحة التصريحات المكتتة من طرف المكلفين بالضريبة وصولاً إلى الأخطاء المرتكبة ، وفي هذا المجال تتمتع الإدارة الجبائية بممارسة حق الإطلاع مع ضرورة الإلتزام بالسرية المهنية ، و تشمل هذه الرقابة كل من الرقابة على التصريحات و التحقيق الجبائي ، فهذا الأخير يشمل عمليات الفحص التي تتم في عين المكان و الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الإستغلال و هي بدورها تنقسم إلى نوعين ، الأول يتمثل في التحقيق في المحاسبة و يشمل المكلف بالضريبة الملزم بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية وفق القانون التجاري و الضريبي ، أما النوع الثاني يتمثل في التحقيق المعمق ويمس مجمل الوضعية الجبائية للمكلف هدفه الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به للتأكد من الوضعية المالية ونمط المعيشة آخذاً بعين الإعتبار نفقاته و مجالات توظيف أمواله¹⁴⁰ . و عليه فإذا تم إعداد المحاضر الخاصة بهذه العمليات وفق الشروط و الإجراءات المحددة قانوناً¹⁴¹ ، فإنها تعد دليل رسمي يعتمد عليه القاضي الإداري في تأسيس حكمه ، هذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/01/24 و الذي أقر فيه بصحة ما جاء في محضر الرقابة الجبائية بناء على المعلومات التي تحصلت عليها إدارة الضرائب بناء على حق الإطلاع لدى بنك التتمية و بنك الخارجي و بنك القرض الشعبي الجزائري، و التي تثبت نقص التصريحات المدلى بها من الشركة محل فرض الضريبة بقوله " حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن إعادة التقييم جاء بناء على وثائق رسمية لم تناقضها المستأنف عليها..."¹⁴²

3- المحرر الجبائي

قام المشرع الجزائري باستحداث المحرر الجبائي بموجب المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁴³ ، و قام بتحديد كفايات تطبيق أحكام هاتين المادتين بموجب

¹⁴⁰ عبيد مريم ، المرجع السابق ، ص 449.

¹⁴¹ انظر المواد 18 ، 19 ، 20 ، 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁴² كوسة فضيل ، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية ، المرجع السابق ، ص 162.

¹⁴³ استحدثت بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012.

المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي¹⁴⁴، حيث يعتبر هذا الأخير قراراً قطعياً تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية، و التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، إذ يشكل هذا المحرر رداً واضحاً و نهائياً على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية في وضعية ما بالنظر إلى التسريع الجبائي المعمول به¹⁴⁵، وحتى يستفيد المكلف بالضريبة من المحرر الجبائي المنصوص عليه في المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يتعين عليه احترام الشروط التالية¹⁴⁶:

- يجب أن يحدد المكلف بالضريبة في الطلب اسم الشركة و عنوانه.
- يجب أن يبين في الطلب الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها .
- يجب أن يتضمن الطلب عرضاً واضحاً و تاماً و صريحاً لوضعية المكلف بالضريبة .

بعد قيام المكلف بالضريبة بتحرير طلب المحرر الجبائي، يقوم بإرساله إلى مديرية كبريات المؤسسات إما بواسطة رسالة موصى عليها أو بإيداع الطلب مقابل إشعار بالاستلام¹⁴⁷، أما في حالة إرسال الطلب إلى مصلحة غير المصلحة المختصة، يتعين على هذه الأخيرة إرساله في أجل سبعة (07) أيام إلى مديرية كبريات المؤسسات، و في هذه الحالة يسري الأجل المنصوص عليه في المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (04 أشهر) ابتداءً من تاريخ استلام مديرية كبريات المؤسسات ذلك الطلب¹⁴⁸. غير أنه في حالة ما إذا كان ذلك الطلب غير كامل تقوم مديرية كبريات المؤسسات بمراسلة المكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات التكميلية الضرورية لاتخاذ قرارها القطعي و يكون ذلك بواسطة رسالة موصى عليها¹⁴⁹، و يتمتع مدير المؤسسات الكبرى بأجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ استلامه للطلب، أو من تاريخ استلام

¹⁴⁴ المرسوم التنفيذي 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 يتعلق بالمحرر الجبائي، ج.ر.ج. عدد 50 الصادرة في 12 سبتمبر 2012.

¹⁴⁵ انظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁴⁶ انظر المادة 03 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁴⁷ انظر المادة 04 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁴⁸ المادة 08 / 02 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁴⁹ انظر المادة 05 من المرسوم التنفيذي 12-334.

المعلومات التكميلية¹⁵⁰ وذلك من أجل إرسال المحرر الجبائي، و في حالة عدم رد مدير المؤسسات الكبرى في أجل أربعة (04) أشهر يستفيد المكلف بالضريبة من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه¹⁵¹، و بالتالي تعد كضمانة للمكلف بالضريبة في حالة تماطل مديرية كبريات المؤسسات عن الرد لأنه يحرم الإدارة الجبائية من حق تنفيذ إجراء إعادة التقويم¹⁵².

يمكن للإدارة الجبائية في حالة ما إذا تبين لها وجود خطأ في التقدير الرجوع عن قرارها و إلغاء المحرر الجبائي و إعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة، وذلك دون تنفيذ تقويم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية للمحرر الأول¹⁵³. و في كل الأحوال لا يمكن للمكلف بالضريبة الإستفادة من المحرر الجبائي الذي تم إعداده لمكلف آخر بالضريبة، حتى و إن كانت له نفس وضعية هذا الأخير¹⁵⁴.

إذا كان رد الإدارة الجبائية لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف بالضريبة، فإنه يحق لهذا الأخير بإعادة تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الأول الذي اتخذته مديرية كبريات المؤسسات و ذلك في أجل شهرين من تاريخ استلام رد الإدارة الجبائية على الطلب الأصلي بشرط عدم ورود أي عنصر جديد بالنسبة لتلك العناصر المقدمة في الطلب الأصلي¹⁵⁵، و في مقابل ذلك يتعين على الإدارة الجبائية الرد على طلب إعادة المراجعة وفق نفس القواعد و الآجال المطبقة على الطلب الأصلي و يحسب ذلك من تاريخ استلام الإدارة طلب إعادة المراجعة¹⁵⁶.

ثانيا: حجية المحاضر الضريبية في الإثبات

لقد منح قانون الإجراءات الجبائية و مختلف القوانين الضريبية للمحاضر الضريبية قوة

¹⁵⁰ انظر المادة 08 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁵¹ انظر المادة 06 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁵² انظر المادة 07 من المرسوم التنفيذي 12-344.

¹⁵³ انظر المادة 09 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁵⁴ انظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي 12-334.

¹⁵⁵ انظر المادة 174 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁵⁶ انظر المادة 13 من المرسوم التنفيذي 12-334.

ثبوتية و ذلك بحسب مضمونها و عدد محرريها و صفتهم ، و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 30-07-2001 الذي جاء فيه "حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى و الاستئناف فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أن التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابقا للمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التحقيق و الفرق المختلطة للرقابة بين المصالح وزارة المالية و التي ونظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب و آخر من وزارة التجارة و واحد من إدارة الجمارك غير أنه ثبت من الملف فعلا بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط و هو ما يجعل إجراء التحقيق باطل لعدم احترامه لشروط المنصوص عليها في المادة 13 من المرسوم المذكور .

حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة الثالثة من قانون الرسم على الأعمال و المادة 190 الفقرة 03 من قانون الضرائب فإنهما تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون و هو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب¹⁵⁷ . و بالتالي تتميز هذه المحاضر بقوة كاملة و حجية مطلقة إلا إذا طعن فيها بالتزوير، و قد تكون كذلك للمحاضر المحررة من طرف أعوان إدارة الضرائب حجية نسبية و سندرس الحالتين فيما يلي:

1- المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة

تتمثل المحاضر ذات الحجية المطلقة في تلك المحاضر التي تتوفر على جميع الشروط الشكلية و الموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية و قانون الإجراءات الجبائية .

2- المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية

تتمثل المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية في تلك المحاضر التي تتضمن إقرارات

¹⁵⁷ السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 167.

و معاينات مادية، و تتم من طرف عون واحد أو عون غير مؤهل للقيام بذلك، إذا أثبت في هذه المحاضر إغفال، تملص من دفع كل أو جزء من المبالغ المستحقة للدفع. و بالتالي يكون المكلف بالضريبة قد أحل بالتزاماته اتجاه الخزينة العامة¹⁵⁸.

الفرع الثاني : طريقة المقارنة

تعد طريقة المقارنة من بين الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية من أجل تحديد أسس الضريبة، وتلجأ إلى هذه الطريقة في حالة ما إذا لم يكن بيدها معلومات عن نشاط المكلف بالضريبة أو كانت تلك المعلومات ناقصة .

أولاً: دوافع اللجوء إلى طريقة المقارنة

تقوم الإدارة الجبائية باللجوء إلى طريقة المقارنة عند غياب عناصر الثبوتية لتحديد أسس الضريبة ووعائها، و عليه فإنه يمكن لإدارة الضرائب من أجل تحديد الربح أو الفوائد الناتجة عن استغلال تجاري، صناعي، فلاحي، أو عن نشاط حر، أن تعتمد على ثلاثة مكلفين مماثلين على الأقل لتحديد الدين الضريبي. مع الأخذ بعين الاعتبار و حسب الحالة قيمة رأس المال المستثمر، رقم الأرباح، عدد العمال، الطاقة المستعملة و غيرها من عناصر المقارنة¹⁵⁹.

و بالرجوع إلى نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد أن المشرع الجزائري اعتمد على طريقة المقارنة كوسيلة إثبات معتمدة في تحديد الوعاء الضريبي. فهذه المادة تتضمن قرينة قانونية، فالقانون يستنبط من واقعة معلومة، دلالة على أن مجهول يراد إثباته فيقرر أنه ما دام هناك واقعة قد ثبتت فإن واقعة أخرى معينة تثبت بثبوت الواقعة الأولى، و في هذه الحالة فإن الإدارة الجبائية تستطيع الشروع في تحديد أسس الضريبة¹⁶⁰.

¹⁵⁸ السبتي فارس ، المرجع السابق ،ص173.

¹⁵⁹ AFCHRIFT Thierry ,Principes relatifs à la preuve en matière d'impôts sur les revenus ,deuxième édition ,Edition Larcier , Bruxelles ,2004,p358-359.

¹⁶⁰ حميدي محمد أمين و آخرون ،المرجع السابق، ص ص110-111.

ثانيا :عناصر المقارنة

تعد طريقة المقارنة من بين الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية من أجل تحديد الأسس الضريبية، وذلك بأخذ بعين الاعتبار مكلفين مماثلين للمكلف الخاضع للضريبة المعني، و الإعتماد عليهم كقاعدة مقارنة عند ممارسة المكلف بالضريبة لنفس النشاط وفي نفس الظروف، إلا أن هذه الطريقة لا تكون مطابقة في جميع الأحوال.

إن تحديد مدى اعتبار المكلف بالضريبة كقاعدة مقارنة هي مسألة واقع تقدرها في المرحلة الأولى الإدارة الجبائية التي تتمتع بحرية اختيار المكلفين المماثلين، و ذلك نظرا لاحتفاظها بالملفات و عدم إمكانية الإطلاع عليها من قبل الغير، ثم قاضي الموضوع في المرحلة الثانية إذ يتمتع بسلطة تقديرية جد واسعة في هذا الشأن، فعناصر المقارنة المعتمدة يجب أن تحدد طبقا لمعيار و هدف واحد، لأن اختيار المكلفين المعتمدين كقاعدة مقارنة، يجب أن يسمح بتحديد المداخل العادية للمكلف موضوع عملية تحديد الوعاء الضريبي الخاضع له¹⁶¹ .

و في حالة النزاع، فإن المكلف بالضريبة الذي حددت له الضريبة بناء على هذه الطريقة ملزم في حالة اعتراضه على النتائج العملية، بأن يثبت أن المكلفين المختارين كقاعدة مقارنة غير مماثلين له و لا توجد عناصر مقارنة جدية و موضوعية، و يكفي في هذه الحالة أن يثبت ذلك بالنسبة لمكلف واحد من بين الثلاثة المعتمدين كقاعدة مقارنة. باعتبار أن عملية فرض الضريبة بهذه الطريقة غير موضوعية ،حتى يتم استبعاد الوعاء الضريبي المحدد من طرف الإدارة الجبائية¹⁶².

غير أنه لا يحق للمكلف بالضريبة المعني أن يعترض على الأساس المنطقي المعتمد و الذي يرجع بقريته التماثل، خاصة عند توفر الشروط القانونية ،و من ثم ليس له أن يحتج بأنه لا يمكن تحديد مداخله بالإعتماد على مداخل مكلفين مماثلين. و في هذه الحالة تكون مهمة الإدارة الجبائية سهلة ، فهي تعد دراسة تضم بطاقات و تعتمد مباشرة على ملفات خاصة لمكلفين

¹⁶¹ AFCHRIFT Thierry,op.cit, p 360.

¹⁶² حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق، ص ص110-111.

مماثلين، بالإستعانة على معايير تقنية (كطبيعة النشاط، عدد العمال، المداخل السابقة)، قصد السماح بمراقبة العناصر المرجعية و مقارنتها مع المكلف المعني، شريطة أن لا تسمح هذه البطاقات أو الدراسات بتحديد المكلفين المماثلين¹⁶³.

ثالثا: شروط المقارنة

إن الإثبات بالمقارنة يخضع حسب الأستاذ T.AFCHRIFT إلى مجموعة من الشروط المتمثلة فيما يلي¹⁶⁴:

- لا تعتمد هذه الطريقة إلا بالنسبة للأرباح، و تستبعد في المداخل غير المهنية و المعاشات .
- لا يتم اللجوء إلى هذه الوسيلة إلا في حالة غياب عناصر ثبوتية كعدم وجود محاسبة منتظمة.
- تلزم هذه الوسيلة إدارة الضرائب عند إبداء الرأي التعديلي للتصريح الضريبي، ذكر أو تقديم جملة العناصر المعتمدة قصد إتاحة الفرصة للمكلف و تمكينه من مراقبة مدى توافر شروط اعتماد هذه الوسيلة .

الفرع الثالث : العلامات الخارجية للرفاهية

تشير المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إلى أنه باستثناء إثبات العكس من طرف المكلف بالضريبة، فإن الدخل الخاضع للضريبة لا يمكن أن يكون أقل من القيم الجزافية المحددة بواسطة عناصر طريقة المعيشة، مثلا إذا كان عنصر طريقة المعيشة هي محلات الإقامة الثانوية فإن الدخل الخاضع الجزافي المطابق هو 08 مرات القيمة الإيجارية الحالية¹⁶⁵ .

إن الإدارة الجبائية تعتمد في هذه الحالة على قرينة مصدر المداخل، و التي معناها أن المكلف بالضريبة كيف نمط معيشتة حسب المداخل المحققة، و منه فإذا كان النمط المعيشي

¹⁶³ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص ص 111-112.

¹⁶⁴ AFCHRIFT Thierry, op.cit, p358-359.

¹⁶⁵ انظر المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

للمكلف بالضريبة عال ، في حين نجده يصرح بمداخل جد ضعيفة فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى فرض الضريبة بناء على قرينة عدم جدية التصريح¹⁶⁶.

كما يمكن للإدارة الجبائية تحديد القيم الخاضعة للضريبة، و ذلك عن طريق تحقق أعوان الإدارة الجبائية من الإنسجام الحاصل بين مداخل المصرح بها من جهة، و ذمته المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى¹⁶⁷. بحيث أنه يقع على الإدارة الجبائية إثبات بأن النفقات المنجزة من طرف المكلف بالضريبة المعني و التي تعكس إيرادات مالية جيدة لا تتناسب مع المداخل المصرح بها. و في هذه الحالة ينتقل عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة الذي يقع عليه عبء إثبات عكس القرينة القانونية "قرينة عدم جدية التصريح"، بحيث أنه ملزم بتبرير النفقات المنجزة أو الإستثمارات التي تتجاوز المداخل المصرح بها كأن يثبت بأنه تحصل على هبة أو قرض أو ميراث¹⁶⁸.

¹⁶⁶ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص 113.

¹⁶⁷ انظر المادة 01/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁶⁸ حميدي محمد أمين وآخرون، المرجع السابق، ص 113-114.

خاتمة الفصل الأول

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول بأن إثبات أسس الضريبة (الوعاء الضريبي) يقوم به المكلف بالضريبة و ذلك من خلال إيداع تصريحاته وفق الشروط و الإجراءات و المواعيد المحددة قانوناً، مع تدعيمه بكل الوثائق و الوسائل الثبوتية التي تؤكد صحة ذلك التصريح على غرار الدفاتر التجارية بما فيها الدفاتر الإلزامية و الاختيارية، المحرر الجبائي، مسك المحاسبة وفقاً للنظام المالي المحاسبي . إلا أن هذه القاعدة لها استثناء يتمثل في إمكانية الإدارة الجبائية في تحديد الأسس الضريبية في حالة الشك أو نقص أو عدم جدية التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة ، و ذلك من خلال التأكد من صحة الوسائل المحاسبية التي يتمسك بها المكلف بالضريبة. من خلال السلطات و الصلاحيات و الإمتيازات، بحيث أن المشرع الجبائي الجزائري خول للإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة مختلف السلطات و الإمتيازات المتمثلة في حق الإطلاع، الرقابة الجبائية طلب التبرير والتوضيح، التحقيق في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، و ذلك من أجل تحصيل ديون الخزينة العامة، و التي تسعى من خلالها الدولة لتحقيق المصلحة العامة و العدالة الإجتماعية بين الأفراد، و في غياب وسائل محاسبية أو عدم مسكها بطريقة منتظمة، فإنه يحق للإدارة الجبائية اللجوء إلى الوسائل الغير المحاسبية بما فيها طريقة المقارنة ، علامات الخارجية للرفاهية...

الفصل الثاني

الإثبات في المرحلة القضائية

للمنازعة الضريبية

الفصل الثاني: الإثبات في المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية

تبدأ المرحلة القضائية للمنازعة الجبائية من لحظة تقديم المكلف بالضريبة الطعن أمام الجهات القضائية في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية ، و هذا بعد استنفاد جميع طرق الطعن الإداري ولم يتوصل إلى حل يرضي الطرفين، يمكن اللجوء إلى مرحلة جديدة و هي مرحلة الطعن القضائي ، ففي هذه المرحلة يتدخل طرف ثالث في العلاقة الجبائية و هو القاضي الإداري الذي يلعب دور هام في توزيع عبء الإثبات بين الأطراف و تسيير الدعوى الضريبية وفقا للسلطات و الإختصاصات الواسعة التي يتمتع بها .

و يبقى للأطراف مسؤولية إثبات إدعاءاتهم، و ذلك سواء بوسائل قانونية أو قضائية ، لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول قواعد توزيع عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، و نتناول في المبحث الثاني الوسائل الثبوتية لتدعيم ادعاءات أطراف الخصومة في الدعوى الضريبية، بحيث سنركز على الوسائل القانونية و الوسائل القضائية في المبحث الثاني.

المبحث الأول: قواعد توزيع عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية

عندما يقدم المكلف بالضريبة شكوى ضريبية و بالتبعية دعوى ضريبية أمام الهيئة القضائية المختصة¹⁶⁹، فالمسألة التي تطرح هي هل أن الملتمس أو المكلف بالضريبة، عليه عبء إثبات ما تقدم به أو أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية؟

فمسألة تحديد من يقع عليه عبء الإثبات لها أهمية كبيرة، بحيث يترتب على عجز المكلف قانونا بالإثبات خسارته للدعوى، لذلك اعتنت الإدارة التشريعية بتوزيع عبء الإثبات نظرا لما ذلك من أثر على مركز الخصوم في الدعوى¹⁷⁰. و في المجال الضريبي نجد أن المشرع الجزائري تبنى مبدأ عام فيما يخص إثبات أسس الضريبة، حيث ألزم المكلف بالضريبة بضرورة إيداع تصريحه مع احترام كل الشروط القانونية. أما الإستثناء الوارد على هذا المبدأ هو أن إثبات أسس الضريبة يعود للإدارة الجبائية من خلال اللجوء إلى حق الإطلاع، طلب التبرير و التوضيح، عملية التحقيق بنوعيه كما سبق لنا أن رأينا في الفصل الأول.

لكن قد ينشأ خلاف بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، فالأول يرى في تصريحه بأنه صحيح و مدعم بكل الوثائق و العناصر الإثباتية، و يظل متمسكا بعدم جدية التصحيح المراد القيام به، أما الإدارة الجبائية فتتمسك بضرورة تصحيح أسس الضريبة و ذلك باتباع الإجراءات الجاهية أو الأحادية¹⁷¹.

و عدم توصل الطرفين إلى حل ودي على المستوى الإداري، يتحول الخلاف إلى منازعة قضائية و يتدخل طرف ثالث و هو القاضي الإداري، ومن ثم تثار مسألة مهمة و هي تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات¹⁷².

¹⁶⁹ تنص المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه >>...ترفع الدعاوي وجوبا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أعلاه :

- في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة.....>>

¹⁷⁰ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص120.

¹⁷¹ واضح الياس، الإثبات في المنازعة الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص84.

¹⁷² قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص120.

و بالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري، نجد بأن المشرع لم يحدد صراحة الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات عند منازعة أسس الضريبة. و على هذا الأساس سنتعرض من خلال هذه الدراسة إلى القاعدة التي نركز عليها لإسناد عبء الإثبات سواء للإدارة الجبائية (المطلب الأول) و إلى المكلف بالضريبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تحمل الإدارة الجبائية عبء الإثبات كقاعدة عامة

إن المكلف بالضريبة إذا احترم الإلتزامات المفروضة عليه، لاسيما إيداع التصريح و إرفاقه بالوثائق الثبوتية التي تدعم صحته، فإن الإدارة الجبائية عند مراقبتها له لا يمكنها إعادة تقييم أسس الضريبة بصفة انفرادية، و إنما عليها أن تتبع إجراءات وجاهية و تبلغ المكلف بها ليبيدي ملاحظاته حولها إما بالرفض أو القبول¹⁷³. و له في الحالتين أن ينازع الإدارة الجبائية حول الأسس الجديدة التي اعتمدها لفرض الضريبة، فإذا أصرت على موقفها يمكنه أن يلجأ إلى القضاء و يطالب بإلغاء تلك الضريبة أو التخفيض منها، و على الإدارة الجبائية أن تدافع عن النتائج التي توصلت إليها فيقع عليها عبء الإثبات، بحيث تثبت صحة اتخاذها لإجراءات إعادة التقييم و تقدم الأسس القانونية و الواقعية التي دفعتها إلى رفض ملاحظات المكلف و اعتماد أسس الضريبة الجديدة¹⁷⁴.

و عليه سنقوم بدراسة أهم الحالات التي تتحمل فيها الإدارة الجبائية عبء الإثبات و المتمثلة في قرينة صحة التصريح الجبائي في (الفرع الأول) ، و اتباع الإدارة الجبائية لإجراءات إعادة التقييم الوجيه في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: قرينة صحة التصريح الجبائي.

تعتبر قرينة صحة التصريح الجبائي ضمانا جديدة أمام القاضي الإداري لصالح المكلف بالضريبة، بحيث أنها تعتبر وسيلة يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل إسناد عبء الإثبات، فإذا استوفى التصريح الضريبي لجميع شروطه القانونية وتم إيداعه في الآجال

¹⁷³ انظر المادتين 5/21 ، 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁷⁴ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ، ص 39.

المحددة، فإن عبء إثبات عدم صحته يقع على عاتق الإدارة الجبائية¹⁷⁵.

أولاً: أسس و مبررات قرينة صحة التصريح الجبائي

سنتناول في هذا العنصر الأسس و المبررات التي تقوم عليها قرينة صحة التصريح الجبائي سواء كانت قانونية أو قضائية أو فقهية.

1- الأساس القانوني

بالرجوع إلى أحكام التشريع الضريبي الجزائري، نجد أنه ينص على القواعد التي تنظم إجراءات اكتتاب التصريحات بمناسبة ذكره لنوع من أنواع الضرائب¹⁷⁶، و تقديمها بصفة تلقائية للإدارة الجبائية. على أساس أنها إلزام جبائي و يكون غالباً تحت عنوان إلتزامات المكلفين بالضريبة، لكن الملاحظ بأن المشرع الجزائري لم يشر إلى قرينة صحة التصريح الجبائي في نص قانوني صريح.

و ما يمكن الإشارة إليه هو أنه بالرغم من أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على قرينة صحة التصريح الجبائي، إلا أنه من الناحية العملية يظهر التكريس الفعلي لهذه القرينة من خلال ميثاق المكلف بالضريبة الذي نص صراحة على أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، و أن الضريبة لا تأسس إلا بناء على العناصر المدرجة في التصريح الجبائي. كما نص عليها في العديد من المذكرات و التعليمات و المنشورات الداخلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب¹⁷⁷.

و في نظرنا يتعين على المشرع الجزائري تكريس قرينة صحة التصريح الجبائي بصفة صريحة و ذلك على غرار التشريعات المقارنة لأنه شيء إيجابي و ضمانة إضافية لصالح المكلف بالضريبة. كما يعتبر كذلك حل يحث من خلاله المكلفين بالضريبة لاستكمال واجباتهم

¹⁷⁵ CASIMIR Jean-Pierre, Contrôle fiscal ,Contentieux –Recouvrement, Dixième édition, Groupe Revue Fiduciaire ,Paris,2007,p321.

¹⁷⁶ انظر : -المواد من 99 إلى 103، و المواد من 176 إلى 183 و كذا المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

-كذلك المواد من 51 إلى 59 و المادتين 76 و 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

-بالإضافة إلى المواد 05،04،06 من قانون الضرائب غير المباشرة .

¹⁷⁷ La charte du contribuable, Direction des relations publiques et de la communication, Ministère des finances, Alger, 2015, p 03.

التصريحية، و ذلك بتقديم تصريحات دقيقة و صادقة ،وبالتبعية فإن عبء إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية¹⁷⁸. و هو شيء منطقي و مبرر نظرا لما منح لها المشرع الجزائري من وسائل قانونية و صلاحيات واسعة تستطيع بواسطتها إثبات عدم صحة محتوى هذه التصريحات. و تعتبر قرينة الصحة و المصادقية التي يتمتع بها التصريح الجبائي النتيجة الطبيعية لمبدأ التصريح التلقائي للضريبة، لذلك أجمع الفقهاء على اعتبار أن سحب هذه قرينة تؤدي حتما إلى تدمير كامل للنظام الجبائي القائم على واجب التصريح التلقائي، و إلى نفور المكلفين بالضريبة من هذا الواجب و اللجوء إلى وسائل الغش و التهرب الضريبي¹⁷⁹.

2- الأساس القضائي

تجد هذه القرينة مكانتها في الإجتهدات القضائية بالرغم من قلة هذه الأخيرة، ففي بعض القضايا أقر مجلس الدولة بصحة التصريح الجبائي لعدم تمكن الإدارة الجبائية من إثبات عكسه باستعمال الطرق القانونية، فمثلا في قراره رقم 0008874 المؤرخ في 20 ماي 2003 أبطل ضريبة فرضت تلقائيا من قبل مديرية الضرائب لولاية ميلة على شركة ذات مسؤولية محدودة المختصة في بيع المواد الغذائية بالجملة، و ذلك لعدم اتباع الإدارة الجبائية لإجراءات مراجعة رقم أعمال الشركة المصرح به بالطرق القانونية. كما أيد في قضية أخرى قرار صادر عن مجلس قضاء البويرة يقضي برفض الدعوى لعدم التأسيس حيث طلب فيها المستأنف بتعيين خبير لتحديد نشاط تعاونه، و أقر مجلس الدولة بأن مديرية الضرائب لولاية البويرة اعتمدت في تأسيسها للضريبة على تصريحات المستأنف¹⁸⁰. فمن خلال هاتين القضيتين اعتبر مجلس الدولة بأن تصريحات المكلف بالضريبة تبقى صحيحة و يتعين على الإدارة الجبائية إثبات عكسها بالطرق القانونية المنصوص عليها¹⁸¹.

ونستخلص مما سبق بأن القضاء أضفى على التصريح الجبائي قرينة صحته، و بذلك يعتبر

¹⁷⁸LAMBERT Thierry, Contrôle fiscal ,droit et pratique ,deuxième édition ,Presses universitaires de France(Puf), Paris,1998.p13.

¹⁷⁹ سفيان البرجي، «معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري» ،ملتقى القاضي الجبائي ،ليومي 03 و 04 جانفي

2002،الجمعية التونسية للقانون الجبائي،ص08.

¹⁸⁰ قسايسية عيسى،المرجع السابق،ص ص124-125.

¹⁸¹ KEMMOUN Feriel ,op.cit,p20.

مبرر فعلي و أساسي لإسناد عبء الإثبات للإدارة الجبائية.

3- الأساس الفقهي

لقد حاول بعض الفقهاء تبرير و إيجاد أساس لهذه القرينة نظرا لما تتميز به من أهمية في ظل النظام الجبائي التصريحي، و على رأسهم الفقيه "جيز" حيث اعتبر أن قرينة صحة التصريحات الجبائية تستمد قوتها من طابعها الإلزامي، فبالنسبة له فقد فسر ذلك بناء على أن كل مكلف بالضريبة ملزم بإيداع تصريحه، و مصدر هذا الإلتزام هو القانون، و بالمقابل يتعين على الإدارة الجبائية اعتبارها صحيحة و صادقة¹⁸² و يقع عليها عبء إثبات عكس ذلك. و هناك من برر قرينة صحة التصريحات الجبائية على أساس أن كل تصريح يحتوي في آخره على عبارة تتضمن إسهاد تحت شرف المكلف بأن المعلومات الواردة في التصريح صادقة و صحيحة. أما الأساس الثاني يتمثل في حسن النية التي يبديها المكلف بالضريبة و التي تكون مفترضة حتى يتم إثبات عكسها، حيث اعتبر بعض الفقهاء أن حسن النية سلوك منتظر من المكلف بالضريبة و يتعين على الإدارة الجبائية تشجيعه ليتصرف هذا الأخير بولاء و نزاهة من خلال تصريحاته¹⁸³.

بالإضافة إلى ذلك هناك اعتبارات منطقية تبرر صحة التصريح الجبائي، أولها أن اختيار النظام الجبائي التصريحي هو ترجمة للدور الذي تلعبه التصريحات الجبائية في ظل الدولة الحديثة، و التي تعتبر صورة من صور تنفيذ العقد الاجتماعي، حيث أن هذه الأخيرة في حاجة إلى مساهمات مواطنيها في تمويل نشاطاتها في جو تطبعه الثقة و حسن النية المفترضة، و يرجع للمكلف بالضريبة نفسه عبء تبليغ إلى الإدارة الجبائية أسس مساهمته¹⁸⁴، أما الاعتبار الثاني يتجسد في تكريس قرينة براءة المكلف بالضريبة مبرر منطقي لصحة تصريحاته في الدستور¹⁸⁵.

¹⁸² KEMMOUN Feriel , op.cit,pp 20-21.

¹⁸³ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص126.

¹⁸⁴ KEMMOUN Feriel,op.cit,pp 21-22.

¹⁸⁵ انظر المادة 45 من المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج.ر.ج. عدد 76 الصادرة في 02 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم بموجب قانون 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج. عدد 63 الصادرة في 16 نوفمبر 2008.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على قرينة صحة التصريح الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية، مما أدى بالإدارة الجبائية إلى تأسيس الوعاء الضريبي دون الأخذ بعين الاعتبار قرينة البراءة و حسن نية المكلف بالضريبة، حيث تضع دائما المكلف بالضريبة موضع شك .وعليه يتعين على المشرع وضع نص قانوني صريح يكرس قرينة صحة التصريح الجبائي، و هذا نظرا للدور الذي تلعبه في إسناد عبء الإثبات على الإدارة الجبائية من أجل إعادة التوازن بين الطرفين.

ثانيا: طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي

تعتبر قرينة صحة التصريح الجبائي قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، بالرغم من أن التصريحات الجبائية الصحيحة ترتب أثارها القانونية و لها حجية في مواجهة الإدارة الجبائية، إلا أنه يبقى لهذه الأخيرة إمكانية إثبات عدم صحتها عن طريق تعديل تصريح المكلف بالضريبة بعد مراجعته، و ذلك بناء على ما توفر لديها من معطيات و معلومات من دون إلغاء ما جاء فيه من بيانات و أرقام بشكل كلي، و هي ملزمة بأن تأسس الضريبة بناء على ما ورد فيه من معطيات صحيحة¹⁸⁶.

نستخلص مما سبق بأن قرينة صحة التصريح الجبائي تعد ضمانا مهمة ممنوحة للمكلف بالضريبة، و ذلك في حالة ما إذا أرادت الإدارة الجبائية ممارسة السلطات و الصلاحيات الممنوحة من أجل تأسيس الوعاء الضريبي و تمسك المكلف بالضريبة بصحة تصريحاته، فإن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني : اتباع الإدارة الجبائية لإجراءات إعادة التقويم الوجيه

إن إجراءات تحديد أسس فرض الضريبة تختلف بحسب وضعية المكلف بها ، فإذا كان هذا الأخير محترم لإلتزاماته الجبائية لاسيما إيداع التصريح و تدعيمه بالوثائق الثبوتية، فلا يمكن للإدارة الجبائية إعادة تقويم أسس الضريبة بعد إجراءها لعمليات الرقابة على التصريح أو الوثائق

¹⁸⁶ قسايسية عيسى ،المرجع السابق، ص129.

المرفقة به إلا باتباع الإجراءات الوجيهة، أي أن الإدارة الجبائية تتبنى حوار وجاهي بينها وبين المعني بالأمر، وهذا ليس رغبة منها بل وجد هذا الإجراء مصدره في التشريع الضريبي الجزائري، و اعتبر الفقه هذا الإجراء بأنه قاعدة كلاسيكية تسهل من مهمة القاضي في تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات¹⁸⁷، فإذا تبنت الإدارة الجبائية أسس جديدة للضريبة و لم تأخذ بملاحظات المكلف بالضريبة أو رفض هذا الأخير ضمناً أو بصفة صريحة لهذه الأسس الجديدة، و عدم استجابة الإدارة لشكايته، فإنه قد يلجأ إلى القضاء لطلب إلغاء هذه الضريبة، ففي هذه الوضعية يقع على الإدارة الجبائية إثبات صحة الإجراءات التي اتخذتها لإعادة التقويم الوجيه من جهة، و تقديم المبررات القانونية و الواقعية التي دفعها لرفض ملاحظات المكلف بالضريبة واعتماد الضريبة الجديدة من جهة أخرى. كما ستنصب رقابة القاضي على مدى صحة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لإعادة التقويم الوجيه واحترامها الشروط الشكلية و الموضوعية لهذا الإجراء¹⁸⁸.

ومن أجل دراسة هذه المسألة سنتطرق إلى دراسة مضمون مبدأ الوجيهية (أولاً)، و إجراءات إعادة التقويم الوجيه (ثانياً):

أولاً : مضمون مبدأ الوجيهية لإعادة تقويم أسس الضريبة

إن النظام الجبائي التصريحي يرتكز أساساً على الحوار القائم بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة بهدف تحديد المساهمات الجبائية، و نقطة انطلاق و مباشرة هذا الحوار هو اكتتاب المكلف بالضريبة لتصريحاته¹⁸⁹. بحيث لا يتم تطبيق إجراء إعادة التقويم الوجيه إلا في مواجهة المكلف بالضريبة الذي احترم التزاماته القانونية ومنها التصريحية، حيث لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى عملية إعادة تقويم أسس الضريبة مباشرة و بصفة أحادية دون السماح للمكلف

¹⁸⁷ واضح الياس، << قواعد توزيع عبء الإثبات >>، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، ليومي 21 و 22 جانفي 2008، قسم العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 149-150.

¹⁸⁸ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 130-131.

¹⁸⁹ LAMBERT Thierry, op.cit, p109.

بالضريبة بمناقشتها وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله¹⁹⁰. كما تعتمد الإدارة الجبائية على الحوار الوجيه الذي يسمح للطرفين بتبادل وجهات نظرهما، فهذا الحوار يساهم في تفادي نشوء منازعة بين الطرفين ويحقق نوع من التوازن بينهما¹⁹¹. ولقد سجل هذا الإجراء حضوره في جميع مراحل إجراءات فرض الضريبة سواء تعلق الأمر بتأسيسها أو مراقبتها بالإضافة إلى اعتمادها من طرف القاضي الفاصل في المواد الجبائية حالة رفع دعوى أمامه¹⁹².

ثانياً: إجراءات إعادة التقييم الوجيه

لقد عرف الأستاذ CASIMIR إجراءات إعادة التقييم الوجيه بأنها إجراءات تهدف إلى منع الإدارة من القيام بتحصيل الضريبة المصححة من دون الأخذ بملاحظات المكلف بالضريبة، وتعتبر هذه الإجراءات من إجراءات القانون العام إذ لا تطبق إلا في مواجهة المكلف بالضريبة المحترم لكل الإلتزامات الملقاة على عاتقه، بحيث لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى عملية إعادة التقييم مباشرة و بصفة أحادية دون السماح للمكلف بالضريبة بمناقشتها و تقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله¹⁹³. بمعنى أن الإدارة الجبائية لا تقوم بعملية إعادة التقييم الوجيه إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بالعملية التي تنوي اتخاذها في حقه، و يتم ذلك عن طريق إشعار تراعي فيه الشروط التي نص عليها المشرع من بيانات إلزامية و تسبب، وكذا الأسس القانونية، و يذكر فيه بأن المكلف بالضريبة استدعي لإيداع ملاحظاته حول العملية، وبأنه منح له حق الإستعانة بمستشار يبدي ملاحظاته و يناقش ما جاءت به الإدارة الجبائية بدلا عنه، وهذا طبقاً لمقتضيات المواد 19¹⁹⁴، 20¹⁹⁵، 21 من قانون الإجراءات الجبائية. وهذا ما أكدته القرار

¹⁹⁰ Voir La charte du contribuable, op.cit ,p03

¹⁹¹ DRIE Jean-Claude ,Procédures de contrôle fiscal ,la voie de l'équilibre , Edition L'harmattan , Paris ,2005 , p p216-217.

¹⁹² BOUVIER Michel, op.cit , p51.

¹⁹³ واضح الياس ، << قواعد توزيع عبء الإثبات >>، المرجع السابق، ص150.

¹⁹⁴ عدلت بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009.

¹⁹⁵ عدلت بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 ،و المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2013.

الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/11/18 ، رقم 009745 الذي جاء في حيثياته ما يلي :
 "حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف و إلى تصريحات المستأنف عليه يتضح أن الشركة المستأنفة كانت محل مراقبة لمحاسبتها عن نشاطها للفترة 1997/1995 إلا أن إدارة الضرائب رغم منحها أجلا لهذا الغرض لم تثبت احترامها للإجراءات المتمثلة خاصة في إشعار الشركة بإمكانية الاستعانة بمستشار و في منحها أجلا للرد على نتائج المراقبة الجبائية وفقا لمقتضيات المادتين 190 و 191 من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادتين 107 و 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلا أنها اكتفت بناء على طلب مجلس الدولة بإخطار إشعار بالإستلام و تبليغ لنتائج المراقبة خال من الشرطين السالفي الذكر .

و حيث أن خرق المستأنف عليها للإجراءات المذكورة و التي تعتبر جوهرية ، تعرض عملية المراقبة للإبطال طبقا لأحكام المادة 320 من الضرائب المباشرة"¹⁹⁶.

يقع على الإدارة الجبائية في حالة اتباعها لإجراءات إعادة التقويم عبء إثبات تبليغ الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة ، كما يقع عليها عبء إثبات بأنها مكنت المكلف بالضريبة من الإطلاع على جميع الوثائق التي اعتمدها لإجراء هذه العملية خاصة إذا طلب منها ذلك. أي أنه يقع على الإدارة الجبائية بصفة عامة عبء إثبات أنها احترمت الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، و في حالة عدم قيامها بذلك فإن الضريبة الجديدة المعتمدة وفقا لنتائج إعادة التقويم تعتبر باطلة ، لعدم تمكين المكلف بالضريبة من الرد على إعادة التقويم، أي إخلالها لمبدأ الوجاهية و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في 2004/02/17 تحت رقم 012203 الذي جاء في حيثياته ما يلي : "حيث أن النزاع الحالي انطلق منذ استخراج المستأنف لنسخة من الجدول إذ لا يوجد بالملف ما يثبت تبليغ إعادة التقويم المذكور من طرف المستأنف عليها و المؤرخة في 1992/05/23، 1992/05/23، 02/05/1993، 17/07/1994، 1997/07/1995 و التي يتعين توجيهها للمكلف بالضريبة الخاضع للنظام الجزافي من اجل تمكينه من مناقشتها و إبداء قبوله أو رفضه لها في الأجل المحدد بالمادة 16 من قانون الضرائب المباشرة .

¹⁹⁶ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ، ص41.

حيث إن عدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية المذكورة و عدم إثباتها في الموضوع ممارسة المستأنف لنشاط فعلي معاين بالطرق القانونية يجعل الضريبة المفروضة باطلة¹⁹⁷.

لقد ثار جدال فقهي حول تاريخ بداية تطبيق مبدأ الوجاهية و المناقشة لأن هذا المبدأ يعتبر وجه من أوجه ممارسة حق الدفاع المعترف به للمكلف بالضريبة في مجال تأسيس الضريبة ، هل يكون من تاريخ تبليغ الإشعار بإعادة التقويم أو قبله ؟

فحسب المشرع الجزائري تبدأ من تاريخ تبليغ الإشعار بإعادة التقويم و ليس قبله¹⁹⁸. وعليه سنتناول إجراءات إعادة التقويم الوجاهي بشكل أدق فيما يلي :

1-الإلزامية إشعار المكلف بالضريبة

يقع على عاتق الإدارة الجبائية عبء إثبات تبليغ الإشعار بإعادة التقويم و ذكر البيانات الإلزامية مع تسببه وتبريره قانونا ، وفي حالة الإخلال بأحد هذه العناصر ، فإن الضريبة المعاد تقويمها تعتبر باطلة¹⁹⁹.

أ- مضمون الإشعار بإعادة التقويم الوجاهي

يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم الوجاهي عدة بيانات جوهرية يقع على الإدارة الجبائية إثبات ذكرها في الإشعار ، و تتمثل هذه البيانات فيما يلي²⁰⁰ :

- يجب أن يتضمن هذا الإشعار اسم و لقب العون القائم بالتحقيق بالتبليغ و توقيعه إضافة إلى ختم المصلحة التي ينتمي إليها.

¹⁹⁷ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ، ص ص41-42.

¹⁹⁸ انظر المادتين 20،21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁰⁰ واضح الياس ،الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)،المرجع السابق،ص150.

²⁰¹ انظر المادتين 20 ، 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يجب على الإدارة الجبائية أن تشير في الإشعار بأنه يحق للمكلف بالضريبة الإستعانة بمستشار من اختياره، من أجل مناقشة اقتراحات رفع الضريبة أو من أجل الإجابة عليها .

- بيان آجال الرد المحدد بأربعين (40) يوم كأقصى حد بالنسبة لإعادة التقويم الوجيه المعتمد نتيجة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، و ثلاثين (30) يوم بالنسبة للتحقيق في صحة التصريح باستعمال طلب التبرير و التوضيح و يبدأ حساب المواعيد من تاريخ استلام الإشعار.

ب- تسبب الإشعار بإعادة التقويم الوجيه

لقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بتسبب الإشعار من خلال إثباتها صحة اتخاذها إجراء إعادة التقويم الوجيه، ويتعين على الإدارة الجبائية بيان طبيعة إعادة التقويم المراد اعتماده و قيمة الضريبة، مع وجوب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بقدر كافي و معلل بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس الضريبة، و تقديم ملاحظات أو الإعلان عن قبوله.

وبالرجوع إلى أحكام المادتين 19،20 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا بأن عبء إثبات أسس الضريبة، عند اتباع الإدارة الجبائية لإجراءات الوجيهية يقع على عاتق الإدارة الجبائية و ذلك من خلال تبريرها و بيانها طبيعة و أسباب إعادة التقويم، و يجب عليها أن تبين ذلك من الناحية القانونية²⁰¹ و الواقعية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة أن يفهم الوضعية التي يوجد فيها من أجل مناقشة أسباب إعادة التقويم الوجيه²⁰².

ج- تبليغ الإشعار بإعادة التقويم الوجيه

بالرجوع إلى نص المادة 19 / 06 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد بأن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بالضريبة محل التصحيح بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، أو تسليم التبليغ مع إشعار بالإستلام، و بالتالي فإن ذلك يعد ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار

²⁰¹ انظر المادتين 19، 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁰² بمعنى أن تقوم الإدارة الجبائية بذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

بالتقويم الجبائي الذي يرسل إليه من أجل تبليغه بذلك، بمعنى أنه يعتبر التبليغ قاعدة شكلية جوهرية و في حالة غيابه تلغى الضريبة بسبب عدم تمكين المكلف بالضريبة من الرد و تقديم ملاحظاته على هذا الإجراء المتخذ في حقه، و بذلك تكون الإدارة الجبائية قد أخلت بمبدأ الوجاهية²⁰³.

و في هذه الحالة إذا ما نازع المكلف بالضريبة صحة الإشعار، فإنه يكون على الإدارة الجبائية إثبات بأن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة و يبقى على عاتقها عبء الإثبات بكل الطرق، وإلا اعتبرت إجراءات التقويم باطلة، و بهذا يكون المشرع حد من حرية الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة بالنص على إلزامية تبليغ التقويم بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، و أن يسلم مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار محافظا بذلك على ضمانات المكلف بالضريبة، و محاولة منه لإيقاف العلاقة الضريبية بينهما بما يسمح تكريس مبدأ الوجاهية²⁰⁴.

و ما يمكن ملاحظته أنه لا يوجد أي نص قانوني يفرض على الإدارة الجبائية التقيد بميعاد محدد لإرسال هذا الإشعار بعد عملية المراقبة، بحيث يمكنها إرساله و تبليغه من انتهاء الرقابة إلى تاريخ انتهاء التقادم المحدد بأربع (04) سنوات²⁰⁵، و يمدد هذا الأجل في حالة الممارسة التديسية²⁰⁶.

²⁰³ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص244.

²⁰⁴ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص245.

²⁰⁵ تنص المادة 311 من القانون المدني على أنه >>تتقدم بأربعة سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة. و يبدأ سريان تقادم الرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها و في الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة .
ويتقدم بأربعة سنوات أيضا الحق في المطالبة برد الضرائب و الرسوم التي دفعت بغير حق، و يبدأ سريان التقادم من يوم دفعها.

ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة.<<

وتقابلها المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁰⁶ انظر المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- رد المكلف بالضريبة

يعتبر رد المكلف بالضريبة من مبادئ احترام حقوق الدفاع التي منحها المشرع الضريبي و ذلك تجسيدا لمبدأ الوجاهية، حيث منحت له أجل قانونية للرد على اقتراح الإدارة و إبداء ملاحظاته، و هذا ما نتناوله في العناصر التالية.

أ- آجال الرد الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الضريبي آجال الرد على اقتراح الإدارة الجبائية المتعلق بإعادة التقويم الجاهي و ذلك حسب طبيعة الإجراء المتخذ، فإذا تعلق الأمر بإعادة التقويم الجاهي الناتج عن التحقيق في المحاسبة أو عن التحقيق في الوضعية الجبائية للشخص يمنح للمكلف بالضريبة أجل أقصاه أربعون (40) يوم²⁰⁷. أما إذا كنا أمام التصحيح الجاهي بسبب طلب التبرير و التوضيح الذي يلجأ إليه المفتش الحائز على الملف الجبائي للمكلف من أجل مراقبة تصريحاته، فيمنح له أجل ثلاثون (30) يوم²⁰⁸. و يجب أن تصل ملاحظات المكلف بالضريبة قبل انقضاء هذه الآجال الممنوحة للمكلف للرد على الإدارة الجبائية .

يتخذ رد المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه من قبل الإدارة الجبائية شكلين أساسيين، فإما أنه يقبل التصحيحات التي أجرتها الإدارة الضريبية، و هنا إما أن يقبلها صراحة أو ضمناً (الإمتناع عن الرد، أو الإجابة المتأخرة أي بعد فوات المواعيد) و يبقى له في هذه الحالة فقط إمكانية الطعن في أسس الضريبة المعتمدة نتيجة التقويم أمام القضاء، و ذلك بإثبات أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها، و لكن في هذه الحالة ينتقل عبء الإثبات من الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة²⁰⁹ وإما أنه يرفضها و ذلك عن طريق تقديم ملاحظات بشأنها في المدة القانونية الممنوحة له²¹⁰.

²⁰⁷ انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁰⁸ انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁰⁹ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص138.

²¹⁰ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص254.

ب- أشكال الرد

كما أشرنا سابقا، أنه يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي يتم تبليغه إلى المكلف بها، غير أنه قبل أن يتم الفرض النهائي لهذه الضريبة منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق قبولها إما صراحة أو ضمنيا.

ب-1: حالة قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقويم

لقد خول القانون الجبائي للمكلف بالضريبة حق الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة بنتائج إعادة التقويم، فمنحت له مدة تسري من تاريخ تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة، فيمكنه حينها إما أن يقبل بتلك الاقتراحات صراحة أو ضمنيا، أو يرفضها.

ب-1-1: القبول الصريح

يقصد بالقبول الصريح تقديم المكلف بالضريبة موافقته المكتوبة حول التصحيحات و دون أن تكون مشوبة بأي غموض، أو قابلة لأي تفسير من شأنه أن يثار لفهم موافقته من عدمها. كما أنه من شروط القبول الصريح أن يكون ضمن الآجال المحددة قانونا في المواد 19، 20، 20 مكرر، و 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية²¹¹.

ما يمكن ملاحظته هو أن المشرع الجزائري لم يبين موقفه صراحة بالنسبة لتراجع المكلف بالضريبة عن موقفه خلال المدة المحددة للرد، إلا أنه يمكن تفسير سكوت المشرع في هذه المسألة بأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الرجوع عن موقفه.

ويقع على الإدارة الجبائية عبء إثبات اتخاذها لهذه الإجراءات، أي تثبت بأنها أرسلت إشعار للمكلف بالضريبة تعلمه فيه بنتائج إعادة التقويم، و بأنها سمحت له بإبداء ملاحظاته حول ما توصلت إليه، و تثبت أيضا أنها منحت له المدة القانونية التي حددها القانون الضريبي لذلك²¹².

²¹¹ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، صص 253-254.

²¹² حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، صص 43.

ب-1-2: القبول الضمني

لقد أشار المشرع الجزائري إلى القبول الضمني من خلال المادة 21/5 من قانون الإجراءات الجبائية، و يكون في حالة ما إذا لم يقدم المكلف بالضريبة رده أصلا، أو قدمه بعد فوات الآجال المحددة، أو حالة ما إذا لم يبدي المكلف بالضريبة رفضه لنتائج التي اعتمدها الإدارة الجبائية بصفة صريحة، بمعنى أن المكلف بالضريبة هو الذي يتحمل عبء الإثبات إذا نازع في نتائج إعادة التقويم التي قبلها بطريقة ضمنية²¹³.

ب-2: تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

في حالة قيام المكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته خلال الآجال المنصوص عليها قانونا، فإننا نكون أمام وضعيتين، الأولى تتمثل في حالة اقتناع الإدارة الجبائية بإجابة المكلف بالضريبة و اعتبرتها مؤسسة و مقنعة مما يدفعها إلى التخلي عن عملية التقويم، و تبني الأسس الضريبية حسب تلك الملاحظات المقدمة في إجابة المكلف بالضريبة. أما الوضعية الثانية تتمثل في حالة عدم اقتناع الإدارة الجبائية بإجابة المكلف بالضريبة، فإنها تقوم بتبليغ رفضها بواسطة رسالة مفصلة و معللة تبين أسباب الرفض تحت طائلة البطلان. و يبقى للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى القضاء من أجل إسقاط تلك الضريبة المحددة وفقا لنتائج إعادة التقويم، و يبقى عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية من خلال بيان احترامها للإجراءات القانونية المنصوص عليها في مجال إعادة التقويم الوجيه، و بالخصوص رسالة الرفض المبلغة للمكلف بالضريبة. وفي حالة ما إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف بالضريبة أجلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما ليُرسل ملاحظاته²¹⁴.

²¹³ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص 45.

²¹⁴ انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج: الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة

تترتب مجموعة من الآثار على رد المكلف بالضريبة بخصوص الإشعار بإعادة نتائج التقييم و تعتبر هذه الآثار ذات أهمية بالغة خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره طرفاً ضعيفاً في العلاقة الجبائية. و تختلف هذه الآثار بحسب رده على نتائج إعادة التقييم إما بالقبول أو بتقديم ملاحظات في الأجل المحدد قانوناً .

ج-1: الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة بالقبول

بالرجوع إلى نص المادة 20 / 07 من قانون الإجراءات الجبائية نستخلص بأن المكلف بالضريبة الذي قدم رده صراحة قبل انقضاء أجل التقييم ، يفقد حقه في اللجوء إلى القضاء مستقبلاً من أجل مناقشة شرعية هذه التصريحات، و في مقابل ذلك تفقد الإدارة الجبائية أيضاً حق الاعتراض عليها، باستثناء الحالات الواردة على سبيل الحصر في المادة السابقة (إذا ما استعمل المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة) ، أما بالنسبة للقبول الضمني فإنه يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء بعد تحصيل الإدارة الجبائية للزيادات الناتجة عن التصريح الضريبي الطعن قضائياً بغرض استرجاع تلك الزيادات²¹⁵.

ج-2: الآثار المترتبة في حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

بالرجوع إلى المادة 21/05 من قانون الإجراءات الجبائية، نستخلص بأنه يمكن للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظات بشأن التحقيق، و على إثر ذلك تتخذ الإدارة الجبائية موقفين في مواجهة هذه الملاحظات، فإما أن تقوم بإحداث تعديل على التصحيحات وفقاً لما تقدم به المكلف بالضريبة من ملاحظات، بشرط أن تكون هذه الملاحظات صحيحة، أو تقوم برفض ملاحظات المكلف بالضريبة. و في هذه الحالة نجد أن المشرع ألزم الإدارة الجبائية بالرد على المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مفصلة و معللة حتى تبين النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده ، و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة على أن تقدم الدليل على ذلك.

²¹⁵ زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق، ص 258.

المطلب الثاني: تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات كاستثناء

غالبا ما يكون المكلف بالضريبة هو المدعي في المنازعة الضريبية، وهذا ما يقضي بأن عبء الإثبات يقع عليه عملا بالقاعدة العامة "البينة على من ادعى" و لأن الإدارة الجبائية نادرا ما تلجأ إلى رفع دعوى ضد المكلف بالضريبة حتى تكون مدعية لأنها هي التي تحدد في النهاية وعاء الضريبة و طريقة تحصيلها. لكن هذه القاعدة لا تكون دائما صحيحة لأنه في الأصل هو براءة الذمة، و من يدعي حقا في ذمة آخر عليه إثبات الواقعة التي كانت مصدر لذلك، و تطبيقا لهذه القاعدة نص المشرع الجزائري في المادة 323 من القانون المدني أنه على الدائن إثبات الإلتزام و على المدين التخلص منه، لكن في المنازعات الجبائية و نظرا لخصوصيتها فإن هذه القاعدة لا تكون صحيحة دائما، بل لها استثناءات حيث يقع على الإدارة الجبائية عبء الإثبات بالرغم من أن المكلف بالضريبة هو المدعي. و بالرجوع إلى أحكام التشريع الضريبي نجده إلتزم بالصمت في الحالات التي يقع عليها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية²¹⁶. و يعود أساس تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات في المنازعة الجبائية، إما بسبب القواعد الإجرائية أي الإجراءات الأحادية (الفرع الأول)، أو بسبب العناصر المنشئة للحق (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تحمل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات بسبب القواعد الإجرائية

يمكن للإدارة الجبائية في بعض الحالات المحددة قانونا اللجوء إلى تطبيق إجراءات فرض الضريبة بصفة منفردة و التي تسمى بالإجراءات الجبائية التلقائية و تنقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة صور سنتطرق إليها في العناصر التالية.

أولا: تعريف إجراء الفرض التلقائي للضريبة (الإجراءات الأحادية)

في حالة استكمال المكلف بالضريبة لإلتزاماته التصريحية أو رفضه لإجراءات الرقابة، فإن الإدارة الجبائية تتخذ إجراءات مغايرة تماما للإجراءات الواجهية التي سبق التطرق إليها، فتتصرف

²¹⁶ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص ص140-141.

بإرادتها المنفردة من دون إشراك المكلف لتحديد أسس الضريبة، لذا تسمى بالإجراءات الأحادية لفرض الضريبة²¹⁷.

لقد تم تعريف الإجراءات الأحادية على أنها مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية بإرادتها المنفردة بصفة تلقائية من دون احترامها لمبدأ الوجاهية لتحديد أسس الضريبة. ويتحمل المكلف بالضريبة عبء إثبات عدم صحة الأسس الضريبية المفروضة عليه وذلك بسبب عدم احترامه للإلتزامات المفروضة عليه²¹⁸.

من خلال هذا التعريف يمكن القول بأن الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة تعتبر كعقوبة تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين أخلوا بإلتزاماتهم القانونية (التصريح الضريبي) ، وبالتالي لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بتطبيق الضمانات المتعلقة بالإجراءات الجبائية ، وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1985/02/23 ، بحيث جاء في حيثيات هذا القرار ما يلي : " أن السيد ت- ذ تاجر مارس نشاطه خلال سنوات 1977 و 1978 من دون أن يقوم بإيداع تصريحه السنوي و على إثر عملية التحقيق التي أرادت القيام بها ، تبين لها بأن المعني بالأمر ت- ع لم يودع تصريحه الضريبي ، مما اضطرها إلى اتباع إجراءات التقدير المباشر وهذا اعتمادا على المواد 138،135،32 من قانون الضرائب المباشرة"²¹⁹.

ثانيا : صور الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة

سنبين في هذا العنصر صور الإجراءات الأحادية أو التلقائية لفرض الضريبة مع ذكر مجالات تطبيقها الواردة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع وهي التقدير التلقائي ، التصحيح التلقائي ، التقييم التلقائي.

²¹⁷قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 141.

²¹⁸BOUVIER Michel, op.cit,94

²¹⁹ قرار المحكمة العليا رقم 39681، المؤرخ في 23 فيفري 1985، المجلة القضائية، عدد 02 ، لسنة 1990 ص 189.

1- التصحيح التلقائي

لقد نص المشرع الجزائري على التصحيح التلقائي في المادتين 19، 43²²⁰ من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا المادتين 193، 152²²¹ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يطبق هذا الإجراء في حالة اكتشاف الإدارة الجبائية بأن هناك نقص في التصريح الجبائي أو مخالفة المكلف بالضريبة للإجراءات و الأنظمة القانونية و الإقتصادية المعمول بها²²².

أ - مجالات تطبيق التصحيح التلقائي

حدد المشرع الجزائري مجالات تطبيق إجراء التصحيح التلقائي بحيث يطبق في مجال الضرائب على الدخل الإجمالي، و الضرائب على أرباح الشركات، و كذا الرسم على رقم الأعمال²²³، و يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في الحالات التالية :

أ-1 : حالة مخالفة المكلف بالضريبة للنظم الاقتصادية

يمكن للإدارة الجبائية أن تصحح تلقائياً تصريح المكلف بالضريبة إذا ارتكب هذا الأخير مخالفة تمس التنظيم الإقتصادي خلال السنة السابقة، و الخاص بفرض الضريبة وتطبق عليه زيادات وعقوبات، ففي حالة ما إذا تبين للإدارة الجبائية وجود مخالفة اقتصادية مرتكبة من طرف المكلف بالضريبة و كان لتلك المخالفة أثر على صحة تصريحه، فإنها تقوم بتصحيح تلقائي لتصريحه²²⁴، مثل المخالفات الإقتصادية، مخالفة التنظيم الخاص بالصرف و حركة رؤوس الأموال²²⁵.

²²⁰ عدلت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادتين 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014.

²²¹ عدلت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012.

²²² واضح الياس، « قواعد توزيع عبء الإثبات »، المرجع السابق، ص152.

²²³ انظر المادتين 136، 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²²⁴ انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²²⁵ انظر المادة الأولى من الأمر 03-10 المؤرخ في 26 أوت 2010، يعدل و يتم على التوالي الأمر 01-03 و الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09 جويلية 1996 والمتعلق بقمع مخالفات التشريع و التنظيم الخاضعين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج.ج.ج. عدد 50 الصادرة بتاريخ 01 سبتمبر 2010.

أ-2: حالة نقص في التصريح أو في المعلومات و العناصر الواردة فيه

يمكن للإدارة الجبائية أن تدقق في تصريحات المكلف بالضريبة، و يمكن أن يكون محل تصحيح في حالة ما إذا تعذر للمكلف بالضريبة إرفاق تصريحه ببعض الوثائق و المعلومات، كعدم ذكره مثلا مبلغ رقم الأعمال و رقم التسجيل في السجل التجاري، أو عدم إرفاق تصريحه بمستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة، وجداول النتائج التي تسمح للإدارة الجبائية تحديد الربح الخاضع للضريبة، و متى تعذر للمكلف القيام بذلك فإن تصريحه يصح تلقائيا²²⁶.

ب- إجراءات التصحيح التلقائي

إن الإدارة الجبائية غير ملزمة بتبليغ المكلف بالضريبة أسس الضريبة المحددة تلقائيا من أجل تقديم ملاحظاته و مناقشتها²²⁷ ، بل أنها تقوم مباشرة بتبليغه جدول التسوية ، و من ثم يكون له الحق في الاعتراض عليه²²⁸ ، أما عندما يقدم المفتش إلى المكلف بالضريبة طلب يدعو فيه إلى تقديم محاسبة دقيقة من حيث الشكل و كفيلة بتبرير النتائج المصرح بها، فإذا اقتنع المفتش بتلك المحاسبة فإنه يتخلى عن إجراءات التصحيح التلقائي و يلجأ إلى إجراءات التصحيح الوجيه²²⁹ ، لكن إذا عجز المكلف و لم يستطع تقديم هذه المعلومات أو الأدلة أو الإثباتات فإن الضريبة تصح تلقائيا و يتم تقديم المكلف جدول التسوية من أجل التحصيل.

2 - التقدير التلقائي

لقد عرف الفقه التقدير التلقائي على أنه ذلك الإجراء الذي تتخذه الإدارة الجبائية عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها أو التهرب من التزاماته الجبائية، وهو عبارة عن رد فعل من قبل الإدارة مقابل التصرف السلبي للمكلف في رفضه التعاون مع الإدارة الجبائية²³⁰، و باستقراء نص المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد بأن المشرع الجزائري نص على هذا

²²⁶ انظر المادتين 152، 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²²⁷ قسايسية عيسى ، المرجع السابق ، ص 145.

²²⁸ انظر المادة 07/19 من قانون الإجراءات الجبائية.

²²⁹ انظر المادة 09/19 من قانون الإجراءات الجبائية

²³⁰ قسايسية عيسى ، المرجع السابق ، ص 146.

الإجراء ، بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المكلفين الذين لم يستوفوا إلتزاماتهم المنصوص عليها بموجب التشريع الضريبي وذلك على أساس تقدره تلقائياً²³¹. و الملاحظ أن التقدير التلقائي يشبه التقييم التلقائي في تحديد أسس الضريبة مباشرة من قبل الإدارة الجبائية ، لكن يختلف عنه في كون أن مجال تطبيقه ضيق ، بحيث يتم اللجوء إليه في حالة التأخر في إيداع التصريح الخاص بالمدخيل النوعية وليس كل التصريحات مثلما هو الحال بالنسبة للتقييم التلقائي²³².

أ - مجالات التقدير التلقائي

تقوم الإدارة الجبائية باللجوء إلى التقدير التلقائي في حالة تأخر المكلف بالضريبة في إيداع تصريحاته الخاصة بالمدخيل النوعية. وبالرجوع إلى أحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد بأن الإدارة الجبائية لا يمكنها تطبيق إجراء التقدير التلقائي إلا بإثباتها أن المكلف بالضريبة لم يقم بإيداع تصريحاته المتعلقة بالمرتبات و الأجور، أو أنه تأخر في إيداع تصريحاته²³³.

وفي مقابل ذلك يقع على عاتق المكلف بالضريبة الذي يريد منازعة الإدارة الجبائية في إجراء التقدير، عبء إثبات عدم مشروعية لجوء الإدارة الجبائية لهذا النوع من الإجراءات²³⁴.

ب- إجراءات التقدير التلقائي

إن المستخدمين أو المدينين بالراتب الذين لم يقدموا تصريحاتهم خلال عشرين (20) يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي ولم يوفوا بإلتزاماتهم التصريحية، تقوم الإدارة الجبائية في نهاية الشهر الموالي أو الثلاثي أي بعد عشرين (20) يوم المحددة أعلاه، بتحديد تلقائياً المبلغ المستحق بشأن الضريبة على الدخل المتعلقة بفئة الأجور و المرتبات الخاصة بكل شهر من الأشهر التي

²³¹ انظر المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

²³² واضح الياس ،الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص106.

²³³ المرجع نفسه ، ص107.

²³⁴ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص62.

تأخر في دفع المستحقات، و تحسب بتطبيق نسبة 20% على أساس تقدره الإدارة الجبائية تلقائيا ، كما يتعين على المدين بالضريبة أن يدفعها خلال عشرة (10) أيام التالية لتاريخ التبليغ، و في حالة عدم دفعها خلال هذا الأجل تطبق عليه عقوبات و غرامات بنسب محددة بموجب التشريع الضريبي²³⁵ ويتم تحصيل المستحقات الضريبية و العقوبات و الغرامات المالية عن طريق جدول التحصيل²³⁶.

3- التقييم التلقائي

بالرجوع إلى التشريع الضريبي الجزائري لا نجد أي تعريف لإجراء التقييم التلقائي، و إنما اكتفى بذكر حالات تطبيق التقييم التلقائي، في حين عرفه الفقه على أنه إجراء يسمح للإدارة الجبائية بتحديد الأسس الضريبية بإرادتها المنفردة، وتجسد ذلك أساسا بحرمان المكلف بالضريبة من كل الإجراءات الوجيهة، و يفقد كذلك حق الإستفادة من قرينة الصحة و المصادقية المرتبطة بتصريحاته ، وإذا رفض هذه الأسس الضريبية عليه إثبات أمام القاضي الفاصل في المواد الضريبية بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها²³⁷.

أ- مجالات تطبيق التقييم التلقائي

لقد نص المشرع الجزائري على الحالات التي يمكن من خلالها للإدارة الجبائية اللجوء إلى التقييم التلقائي، وهي واردة على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية، والتي سنتعرض إليها فيما يلي:

أ-1 : حالة استحالة الرقابة الجبائية أو التصدي للمراقبة

إن الإدارة الجبائية في إطار الصلاحيات الممنوحة لها قانونا ، تقوم بمعاينات و إجراء بعض

²³⁵ انظر المادة 02/134 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²³⁶ انظر المادة 03/134 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²³⁷ KEMMOUN Feriel ,op.cit,p36.

التحقيقات و فرض نوع من الرقابة الميدانية على المكلفين بالضريبة ، لكن قد يحدث وأن يعترض المكلف بالضريبة أو غيره²³⁸ ممن لهم مصلحة على تنفيذ تلك الصلاحيات ، الشيء الذي يخول للإدارة الجبائية مباشرة تقييم أسس الضريبة بصفة تلقائية²³⁹ ، ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الجبائية إثبات قيام المكلف بالضريبة بعرقلة أعوان الإدارة الجبائية إثباتا جليا عن طريق سلوك مقصود²⁴⁰.

أ-2 : عدم مسك محاسبة بطريقة قانونية

يعتبر خطأ محاسبي ، حالة عدم مسك المكلف بالضريبة محاسبة دائمة، أو سجل خاص مثبت لرقم أعماله المصرح به، و يترتب عن عدم مسك محاسبته التي تمكن من إثبات رقم الأعمال المصرح به، إجراء الفرض التلقائي²⁴¹.

وعليه فإذا أراد المكلف بالضريبة التخلص كليا أو جزئيا من التقييم التلقائي المفروض من طرف الإدارة الجبائية، أن يقوم بتقديم كل وثيقة من شأنها إثبات قانونية المحاسبة التي قام بها ، أو المسك القانوني للدفاتر الخاصة²⁴²، وذلك من أجل تبيان عدم شرعية الإدارة الجبائية للفرض التلقائي للضريبة أو تجاوز هذه الأخيرة للسلطات المخولة لها قانونا²⁴³.

أ-3 : عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها قانونا

بالرجوع إلى المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نجد بأن المشرع ألزم كل الأشخاص

²³⁸ انظر المادة 44 / 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

²³⁹ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ،ص52.

²⁴⁰ Guide Pratique de la taxe sur la valeur Ajoutée(T.V.A), Direction des Relations Publiques et de la Communication, Ministère des finances, Alger ,2015,p62.

²⁴¹ Ibid, p63.

²⁴² يجب أن تكون هذه الدفاتر طبقا للمادتين 66 ، 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرقمة ومؤشرا عليها من قبل مصلحة الضرائب التابعة له، كما يجب أن يبين في كل قيد (التاريخ ، تعيين موجز عن الأشياء التي تم بيعها أو العملية الخاضعة للضريبة وكذا سعر البيع أو الشراء، و بصفة عامة كل أجرة محصل عليها) كما يجب إقفال مبلغ العمليات المسجلة في هذا الدفتر عند كل شهر و أي إخلال بالالتزام من هذه الإلتزامات يخول للإدارة الجبائية الحق في القيام بعمليات الفرض التلقائي للضريبة طبقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁴³ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ،ص54.

الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسجلوا أو يرسلوا قبل عشرين (20) يوم من كل شهر إلى قابض الضرائب التابع مقرهم أو مؤسساتهم الرئيسية كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة خلال الشهر السابق من جهة ، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف من جهة أخرى²⁴⁴.

وباستقراء المادة 03/44 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا المادة 01/ 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نجد بأن هناك نوع من الاختلاف فيما يخص الأجل ، فبينما يتحدث المشرع في المادة الأولى عن أجل شهر على الأقل من تاريخ إعدار المكلف بالضريبة لتسوية وضعيته، نجده يتحدث في المادة الثانية عن أجل عشرين (20) يوم التالية للشهر السابق المعني. وتفسير ذلك أن المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حددت الأجل القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة لتقديم كشف عن رقم أعماله، بينما حددت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الميعاد الواجب احترامه من طرف الإدارة الجبائية للجوء إلى التقييم التلقائي لأسس الضريبة . و في كل الأحوال إذا أراد المكلف بالضريبة التخلص كلياً أو جزئياً من الضريبة المفروضة عليه بصفة تلقائية، أن يقدم الدليل على عدم الإخلال بالتزاماته لاسيما المتعلقة منها بتقديم الكشوفات المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية في الأجل القانوني الوارد في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، وإلا تحمل تبعه فعله بدفع الضريبة المحددة تلقائياً من طرف الإدارة الجبائية²⁴⁵.

أ-4 : حالة الإمتناع عن التصريح أو التأخر في إيداعه

في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن إيداع تصريحه، سواء تعلق تلك التصريحات بتحديد أسس الضريبة أو التصريح بالتوقف عن النشاط أو التصريح بالوجود²⁴⁶، فإن الإدارة الجبائية

²⁴⁴ انظر المادة 01/ 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

²⁴⁵ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص 58-59.

²⁴⁶ انظر المادتين 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بها. وفي كل الأحوال يقع عبء الإثبات في حالة قيام الإدارة الجبائية بتحديد أسس الضريبة تلقائياً على المكلف بها، الذي يريد المنازعة في التقييم التلقائي، وبالتالي عليه أن يثبت عدم شرعية لجوء الإدارة الجبائية إلى هذا النوع من الإجراءات²⁴⁷.

أ-5 : حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير

إن الإدارة الجبائية تتمتع بسطة القيام بإجراء الفرض التلقائي للضريبة على المكلفين الذين يرفضون تقديم إجاباتهم و الرد على الطلبات المقدمة من قبل الإدارة الجبائية²⁴⁸، وهذا ما أكدته المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بحيث يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى تطبيق الفرض التلقائي للضريبة على المكلفين بالضريبة (الخاضعين للربح الحقيقي)، الذين لم يقدموا المعلومات المتعلقة بالتنازل أو التوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة، وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في أجل عشرة (10) أيام الموالية من استلام الإشعار الموجه إليه²⁴⁹. وفي هذه الحالة إذا أراد المكلف التخلص من الفرض التلقائي للضريبة أن يثبت عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، كأن يثبت مثلاً عدم إيصاله بأي طلب من الإدارة الجبائية يلزمه بتقديم توضيحات أو تبريرات ، أو أنه قد وفى بالتزامه²⁵⁰.

أ-6 : التقييم التلقائي الناتج عن رفض المحاسبة

لقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي ترفض محاسبة المكلف بالضريبة ، و المتمثلة في حالة عدم مسك الدفاتر التجارية طبقاً للأحكام للمواد 11،10،09 من القانون التجاري و شروط

²⁴⁷ حميدي محمد أمين آخرون، المرجع السابق ،ص 51.

²⁴⁸ انظر المادة 05/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁴⁹ انظر المادة 1/196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²⁵⁰ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ،ص51.

وكيفيات تطبيق النظام المالي المحاسبي، وكذلك عندما لا تحتوي محاسبة المكلف على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية²⁵¹، بالإضافة إلى توفر المحاسبة على أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات المحاسبة²⁵².

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة رفض المحاسبة، فإن عبء الإثبات لا يقع على الإدارة الجبائية وإنما على المكلف بالضريبة، بمعنى أنه إذا أراد هذا الأخير التخلص من الضريبة المفروضة عليه أن يقدم من جهة الدليل على مطابقة سجلاته الممسوكة طبقاً لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري، وبأن المحاسبة التي قام بها منتظمة و صادقة. أي لا تتضمن إغفالات أو أخطاء من جهة أخرى و إلا ألزم بدفع الضريبة المحددة تلقائياً من قبل الإدارة الجبائية.

أ-7 : التقييم التلقائي نتيجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نستخلص من المادة 44 / 07 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعد أحد الأسباب التي تدفع الإدارة الجبائية لاتباع إجراءات الفرض التلقائي للضريبة، بحيث أن المشرع ميز بين حالتين يعطي فيها للإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى عملية التقييم التلقائي للضريبة و التي سنتناولها فيما يلي:

الحالة الأولى : حالة عدم تقديم التصريح الضريبي

لقد اشترط المشرع الجزائري حتى تعتبر هذه الحالة سبباً من أسباب اللجوء إلى عملية التقييم التلقائي توفر شرطين، فالأول يتمثل في وجود نفقات شخصية ظاهرة و معروفة²⁵³ و مداخل

²⁵¹ تتمثل في غياب فواتير، وثائق النفقات، كل وثيقة تسلب المحاسبة من قيمتها الثبوتية.

²⁵² انظر المادتين 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁵³ يقصد بها كل النفقات ذات الطابع الشخصي، أي أن تصدر من المكلف بالضريبة بصفة شخصية أو من أحد أفراد عائلته، أما فيما يتعلق بالنفقات الظاهرة و المعروفة أن تكون مكشوفة للملأ ولا تحتاج لتوضيحات أو تبريرات لإزاحة الشك.

عينية²⁵⁴ للمكلف بالضريبة، أما الشرط الثاني فيتمثل في أن تزيد هذه النفقات و المداخيل عن المجموع المعفى.

الحالة الثانية: الإنقاص في التصريح الضريبي

تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية التقييم التلقائي إذا تبين لها أن هناك إنقاص في المعلومات الواردة في تصريح المكلف بالضريبة، و ذلك أثناء قيامها بإجراء الموازنة المالية وتجاوز الدخل المصرح لنفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة²⁵⁵.

و في حالة رفض المكلف بالضريبة للتقييم التلقائي للضريبة المحددة من طرف الإدارة الجبائية فإن عبء الإثبات يكون على عاتقه، وعليه أن يثبت بأن المداخيل و النفقات ناقصة و غير متساوية مقارنة مع تلك التي اعتمدها الإدارة الجبائية، أو أن المداخيل المصرح بها تتجاوز النفقات الشخصية الظاهرة و المعروفة .

أ- 8: حالة عدم وجود ممثل عن الشركة الأجنبية بالجزائر

لقد ألزم المشرع الجزائري من خلال نص المادة 8/44 من قانون الإجراءات الجبائية الشركات الأجنبية بتعيين ممثل لها بالجزائر، و كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، و تكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، و امتنعت عن الرد على طلب إدارة الضرائب المتعلق بتعيين ممثلا لها بالجزائر، فإنه يتم تقييم أسس الضريبة تلقائيا²⁵⁶.

²⁵⁴ يقصد بالمداخيل العينية كل المداخيل المحققة من جراء العمليات المتعلقة بعقارات المكلف كالبيع أو الإيجار.

²⁵⁵ حميدي محمد أمين وآخرون ، المرجع السابق ،ص61.

²⁵⁶ انظر المادة 08/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

و الملاحظ أن المشرع الجزائري في المادة السابقة لم يتطرق إلى المدة الواجب احترامها من طرف الشركات الأجنبية من أجل الرد على طلب الإدارة الجبائية المتضمن تحديد الممثل القانوني لها ، في حين نجد بأنه حدد في المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مدة الرد بعشرين (20) يوم من تاريخ الطلب ، ومن ثم كان على المشرع أن يحيل في نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على الأقل إلى المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة²⁵⁷.

وتظهر أهمية هذه المدة في كون، أن عدم احترامها تؤدي بالإدارة الجبائية إلى اتباع إجراءات أحادية لفرض الضريبة، مما يحرم المكلف بالضريبة (الشركات الأجنبية) من فرصة اتباع الإجراءات الوجيهة، ومن ثم يقع على عاتقها عبء إثبات عدم شرعية اتخاذ إجراءات الفرض التلقائي للضريبة في حقها، ذلك بتقديم الدليل على عدم توصلها بطلب الإدارة الجبائية²⁵⁸.

ثالثا: أثر الإجراءات الأحادية على عبء الإثبات

لقد تناول الفقه و قدم الإجراءات الأحادية على أنها إجراءات عقابية تتخذها الإدارة الجبائية بإرادتها المنفردة في حق المكلف بالضريبة لعدم احترامه لإلتزاماته التصريحية . كما تعد هذه الإجراءات تعبيراً عن إرادة المشرع الضريبي في إعادة توزيع عبء الإثبات، لكن هذا على حساب المكلف بالضريبة ، بحيث يقع عليه عبء الإثبات بحجة أنه لم يكن متعاوناً مع الإدارة الجبائية أو أنه أخل بإلتزاماته ، أما المشرع الجزائري لم ينظم هذه الإجراءات بصفة دقيقة ، كما فعلت التشريعات المقارنة التي حرصت على تنظيمها نظراً لما يترتب عليها من انعكاسات سلبية خاصة على مستوى الإثبات، والذي يكون كقاعدة عامة على عاتق المكلف بالضريبة عند اتباع الإدارة الجبائية هذه الإجراءات ، لكن المشرع لم يحدد بصورة واضحة حالات تطبيق الصور الثلاثة لهذه الإجراءات ، و لم يبين كذلك الضرائب و الرسوم التي يقع عليها كل إجراء، ولم يحدد الشروط الشكلية و الإجرائية التي يتعين على الإدارة الجبائية احترامها من خلال تطبيق هذه

²⁵⁷ انظر المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²⁵⁸ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ،ص52.

الإجراءات، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة و مصالحه من تعسف الإدارة الجبائية و التي تتمتع بحرية واسعة في اختيار أي إجراء يناسبها لاسيما إجراءات التقييم التلقائي²⁵⁹ .

إضافة إلى ذلك نجد بأن المشرع نص على الإجراءات الثلاثة في مواد متفرقة و متناقضة في بعض الأحيان ، فمثلا في المادة 02/192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 03/ 44 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد بأن المشرع ألزم الإدارة الجبائية بإنذار و تبليغ المكلف، بالضريبة المحددة تلقائيا و منحه أجل لتسوية وضعيته، و في حالة قيامه بذلك فإنها تستغني عن الإجراءات الأحادية في مواجهته ، وتلجأ إلى إجراءات إعادة التقييم الوجيهي . أما في باقي النصوص التي تعالج الإجراءات الأحادية فإن المشرع لم يتطرق إلى إنذار و إشعار المكلف بالضريبة و ضرورة تسوية وضعيته ، وهذه الوضعية تخلق العديد من الصعوبات للمكلف بالضريبة و القاضي الإداري الفاصل في المنازعات الضريبية²⁶⁰.

الفرع الثاني: تحمل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات بسبب العناصر المنشئة للحق

إن نظرية العناصر المنشئة للحق تفترض توزيع عبء الإثبات على نحو يجعل الإدارة الجبائية تتحمل عبء إثبات العناصر المنشئة لأحقيتها في فرض الضريبة، و بمعنى آخر عليها إثبات العناصر التي تسمح باعتبار وضعية المكلف بالضريبة تدخل في مفهوم الوضعيات العامة المحددة قانونا و أنها خاضعة للضريبة .

كما أن المكلف بالضريبة الذي يرغب في التخلص من التقييم الضريبي الذي قامت به الإدارة الجبائية ،ملزم في حالة اعتماده على نص قانوني يتضمن إعفاء أو تخفيض من مقدار الضريبة المفروضة ،بتبيان العناصر المنشئة لحقه في الإعفاء منها أو التخفيض من مقدارها ،و بصفة خاصة إثبات توفر الشروط المطلوبة قانونا للتخلص كليا من هذه الضريبة أو على الأقل التخفيض من قيمتها ، و من ثم فإن الأمر لا يخرج عن حالتين²⁶¹ سنتناولهم كمايلي:

²⁵⁹ واضح الياس،الإثبات في المواد الضريبية(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) ،المرجع السابق،ص122.

²⁶⁰ قسايسية عيسى ،المرجع السابق، ص 158.

²⁶¹ حميدي محمد أمين و آخرون ، المرجع السابق ،ص64.

أولاً: حق المطالبة بالإعفاء الكلي من الضريبة

لقد نظم المشرع الجزائري الإعفاءات من الضريبة بمختلف أشكالها و أنواعها، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، أو الرسم على القيمة المضافة، أو الرسم على النشاط المهني²⁶². فإذا كان النص القانوني المتضمن للإعفاء الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة لا يحتاج للإثبات لافتراض العلم به من طرف القاضي، فإنه يقع على المكلف بالضريبة إذا ما أراد التخلص من دفع الضريبة بصفة دائمة أو مؤقتة حسب الحالة بأن يثبت العناصر المنشئة للحق، و هذا ما سنتطرق إليه في العنصرين اللاحقين.

1- الإعفاء الكلي الدائم من الضريبة

يقع على المكلف بالضريبة الذي فرضت عليه ضريبة على الدخل الإجمالي مثلاً، و يريد التخلص منها كلياً أو بصفة دائمة، إثبات وجود نص قانوني أو تنظيمي ينص صراحة على تلك الإعفاءات، و أن حالته تدخل في إطار هذه النصوص كأن يثبت مثلاً توفر حالة أو صفة من الصفات التي تشترطها المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للإعفاء كلياً و بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي، كأن يثبت مثلاً أنه معوق حركياً أو عقلياً أو بصرياً أو سمعياً من جهة، و أن دخله يقل عن 10.000 دج من جهة أخرى و ذلك بتقديم كشف الراتب الذي يثبت إيراداته²⁶³.

كما يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالتقادم كسبب من أسباب الإعفاء الكلي الدائم من الضريبة، فيقع على عاتقه عبء إثبات تقادم حق الإدارة في تحصيل تلك الضرائب و كذا الغرامات المتعلقة بها، فيلزم مثلاً في مجال الضرائب المباشرة بإثبات انقضاء أربعة (04) سنوات على الدين الذي لم تقم إدارة الضرائب بتحصيله إما سهواً أو انقاصاً منها في قيمة الوعاء²⁶⁴.

²⁶² انظر المواد 13، 138، 152، 209، 261، 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة.

²⁶³ انظر المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة.

²⁶⁴ انظر المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- الإعفاء الكلي المؤقت من الضريبة

في إطار السياسة الإعفاية للنظام الضريبي الذي يهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات و تحفيزها على توسيع أنشطتها، نظم المشرع الجزائري جملة من الإعفاءات المؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات، و من ثم فإن المكلف بالضريبة الذي يريد التخلص مؤقتا من الضريبة، يقع على عاتقه عبء إثبات توفر العنصر المنشئ لحقه من الإعفاء الكلي المؤقت من هذه الضريبة، و ذلك بإثبات توفر حالة على الأقل من الحالات الواردة في قانون الضرائب، كأن يثبت مثلا أن الشركة المكلفة بالضريبة لم تدخل حيز النشاط إلا منذ مدة لا تتجاوز ثلاثة(03) أو خمسة (05) سنوات في حالة ممارسة نشاطها المعلن عن أوليته في منطقة يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، و تمارس نشاط آخر في نفس الوقت خارج هذه المناطق²⁶⁵.

ثانيا : حق المطالبة بالإعفاء الجزئي

إن المشرع الجزائري اقتصر فقط بتعداد حالات الإستفادة من التخفيض في مختلف النصوص المتعلقة بالضريبة دون الإشارة إلى مسألة الإثبات فيها، لذلك فإن المكلف بالضريبة الذي ينازع الإدارة الجبائية في مبلغ الضريبة المفروضة عليه على أساس طلب تخفيضها، فإنه ملزم بتقديم طلب يرمي للتخفيض من قيمتها، و كذا إثبات شرعية ذلك الطلب و ذلك بإثبات ثلاثة أمور :

- إثبات وجود نص قانوني أو تنظيمي يمنحه الحق في التخفيض، رغم أنه معفى من ذلك مبدئيا لافتراض علم القاضي بالنصوص القانونية، إلا أنه من المستحسن استظهاره نظرا لكثرة النصوص القانونية و تشعبها.

-إثبات توفر حالة أو صفة في إطار الحالات أو الصفات المعنية بالتخفيض و ذلك بتقديم الوثائق الموضحة و المدعمة لذلك.

²⁶⁵ انظر المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- إثبات احترامه لجميع الإجراءات و الشكليات المطلوبة في إطار الاستفادة من التخفيض و هذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها الصادر في 15-06-1985²⁶⁶.

و من خلال ما سبق نتوصل إلى أنه إذا استطاع المكلف بالضريبة إثبات الأمور الثلاثة المذكورة سابقا يثبت له الحق في التخفيض من الضريبة و بذلك يعفى جزئيا من دفعها.

²⁶⁶ قرار المحكمة العليا رقم 42780، المؤرخ في 15 جوان 1985، المجلة القضائية، عدد 04، لسنة 1989، ص 238 ، الذي جاء في حيثياته ما يلي: "من المقرر أن الشكايات الرامية إلى تخفيض الضريبة تقبل لغاية 31 مارس من السنة التي تلي تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكايات و لما كان من الثابت -في قضية الحال- أن المدعي سدد دينه الضريبي في 26/01/1989، بعد التبليغ الذي سلم له في 28/12/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا، فإن المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى طبق القانون تطبيقا سليما"

المبحث الثاني: الوسائل الثبوتية لتدعيم ادعاءات الخصوم في الدعوى الضريبية

إن كل خصم في المنازعة الجبائية ، سواء كان إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة إذا ما ألقى على عاتقه عبء إثبات ادعاءه ، كان لزاما عليه من أجل تأكيد مزاعمه و الدفاع عن حقوقه ، أن يلجأ إلى استعمال مختلف الوسائل و الأدلة التي من شأنها أن تقرر له الحق فيما يدعيه ، و على ذلك فإن وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية تختلف عن غيرها من المنازعات وذلك تماشيا مع طبيعتها²⁶⁷، حيث خصها المشرع بوسائل إثبات قانونية نص عليها في مختلف القوانين الضريبية (المطلب الأول) وأخرى قضائية يأمر بها القاضي المعروض عليه النزاع (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الوسائل القانونية للإثبات في الدعوى الضريبية

تتمثل وسائل الإثبات القانونية في تلك الوسائل التي نص عليها المشرع ، في مختلف القوانين و التي يتمسك بها أطراف النزاع أمام القاضي، وبمعنى آخر كل الأدلة و الوسائل (الكتابة ،البينة، القرائن و اليمين...) إلا أنه و نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية وطابعها الكتابي، فإنه لا يمكن للخصوم التمسك بكل هذه الأدلة و الوسائل .و على هذا الأساس سنتناول الوسائل القانونية للإثبات في الدعوى الضريبية و المتمثلة في المحررات(الفرع الأول)، والقرائن (الفرع الثاني).

الفرع الأول :المحررات

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية، فإنها تتفرد بوسائل خاصة تتماشى و طبيعة هذه الأخيرة ، كما هو الشأن بالنسبة للمحررات الرسمية، المحررات العرفية، المحررات الإلكترونية.

أولا :المحررات الرسمية

يقصد بالمحررات الرسمية تلك الأوراق الرسمية و السندات التي يثبت بها موظف عام ،أو

²⁶⁷ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق ،ص 70.

شخص مكلف بخدمة عامة طبقاً للأوضاع القانونية، و في حدود اختصاصه ما تم على يده أو أدلي به أصحاب الشأن في حضوره²⁶⁸. و تكون الورقة الرسمية حجة بكل ما جاء بها من تصريحاته في المستندات التي يقر بها المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، و يلحق بها صفة الرسمية دون حاجة إلى الإقرار بها على نقيض الورقة العرفية التي لا يكون بما فيها قبل الإقرار بها، و تثبت الحجية للورقة الرسمية بالنسبة لأطرافها و في مواجهة الغير، ما لم يطعن فيها بالتزوير²⁶⁹.

ثانياً: المحررات العرفية

يقصد بالمحررات العرفية تلك الأوراق المحررة بشأن تصرف قانوني دون تدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، فالمصدر القانوني لحجيتها هو احتواءها على توقيع صاحبها و أن تكون لها تاريخ ثابت²⁷⁰، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في تاريخ 17 فيفري 2004، تحت رقم 012398 ما يلي :

"حيث أن على المكلف بالضريبة إثبات القرض الذي استفاد به في السنة الجبائية المعنية.

حيث أن المستأنف تقدم بعقد توثيقي يتضمن اعتراف بدين مؤرخ في 07/02/1998 جاء في بنوده أن المستأنف (ق.م) يعترف بأنه قرض بتاريخ 10/01/1994 مبلغاً مالياً قدره 3.800.000.00 دج كما تقدم المستأنف بعقد عرفي مؤرخ في 10/01/1994 لإثبات وقوع قرض في سنة 1994.

حيث أن العقد العرفي المؤرخ في 10/01/1994 لا يعتد به لعدم احتوائه على تاريخ ثابت وإبرامه خرقاً للمادة 328 من القانون المدني.

²⁶⁸ انظر المادة 324 من القانون المدني.

²⁶⁹ طبي عبد الحكيم، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 64-65.

²⁷⁰ عبيد مريم، المرجع السابق، ص 450.

حيث أنه بالنسبة للعقد التوثيقي الذي يثبت مضمون العقد العرفي المذكور حرر بتاريخ 1998/02/07 أي بتاريخ لاحق لسنة 1994 المعنية بالمراجعة الضريبية .
حيث أنه تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة فإن القرض المثبت سنة 1998 لا يخصم من دخل المستأنف الخاص سنة 1994²⁷¹.

ثالثاً: المحررات الإلكترونية

يقصد بالمحرر الإلكتروني ذلك المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونياً و مكتوباً و موقع عليها بطريقة إلكترونية، و موضوع على دعامة مادية، مع إمكانية تحوله لمحرر ورقي عن طريق إخراجها من المخرجات الكمبيوترية.

و بالرجوع إلى القواعد العامة نجد بأن المشرع الجزائري قد تبني مثل هذه المحررات بموجب المادة 323 مكرر من القانون المدني، بحيث أجاز للمكلفين استخدام هذه الوسيلة لإثبات تصريحاتهم كما ورد في المادة 03/20 من قانون الإجراءات الجبائية، و التي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، و بأن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ و الدعائم المستعملة في تأسيسها²⁷²

الفرع الثاني : القرائن

تعتبر القرائن من وسائل الإثبات المقبولة في الدعوى الضريبية، و هي نوعين قرائن قانونية و أخرى قضائية .

أولاً: تعريف القرائن

تعتبر القرينة وسيلة من وسائل الإثبات، و تعني استنباط واقعة معلومة غير ثابتة من واقعة ثابتة، أي أنه يتم الإستناد إلى أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول على أساس أن المؤلف هو ارتباط الأمرين وجوداً أو عدماً. فالقرينة وسيلة إثبات غير مباشرة، حيث لا يقع الإثبات فيها على

²⁷¹ طبي عبد الحكيم ، المرجع السابق ، ص65.

²⁷² عبيد مريم، المرجع السابق، ص451.

الواقعة ذاتها مصدر الحق بل على واقعة أخرى يؤدي بثبوتها إلى استنتاج ثبوت الواقعة المراد إثباتها. وهناك من عرفها أيضا بأنها تلك النتائج التي يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة²⁷³.

ثانيا : أنواع القرائن

تنقسم القرائن إلى نوعين ،النوع الأول يستنبطه قاضي الموضوع من وقائع الدعوى المعروضة عليه ،و تعتبر استنتاجات فردية في حالات خاصة. أما النوع الثاني يستنبطه المشرع نفسه مما يغلب وقوعه في طائفة معينة من الحالات فيبني عليه قاعدة عامة ينص عليها في صيغة مجردة²⁷⁴.

1-القرائن القانونية

عرف المشرع الجزائري القرائن القانونية في المادة 337 من القانون المدني بأنها كل ما يستنبطه المشرع من أمر ثابت على أمر غير ثابت. فهي تعني من تقررت لمصلحته من أي طريقة أخرى للإثبات، و تنقل عبء الإثبات إلى الطرف الآخر²⁷⁵ فيصبح الطرف الآخر هو المكلف به و الذي غالبا ما يكون المكلف بالضريبة، لأن المشرع أوجدها من أجل التخفيض من ظاهرة الغش الضريبي ،و العمل على تقليل من حدته ، و من أمثلة القرائن القانونية التي أقرها المشرع الجزائري في مجال المنازعات الضريبية نذكر ما يلي:

- قرينة اعتماد رقم الأعمال المبلغ للمكلف بالضريبة، بحيث أن المشرع الجزائري ألزم إدارة الضرائب في المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية إشعار الخاضعين بالضريبة الجزافية، يتضمن تبليغا بالتقييم الخاص بكل سنة من سنوات الفترة الجزافية ،و لهؤلاء الرد على هذا الإشعار خلال مدة ثلاثون يوم من تاريخ استلام التبليغ، و إرسال قبولهم و إبداء

²⁷³ بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى،الجزائر،2015،ص105.

²⁷⁴ المرجع نفسه، ص 106.

²⁷⁵ لحسن بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ،دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2001،ص299.

ملاحظاتهم، فإذا لم يوافقوا على هذا التقييم الإداري، أو لم يتم الرد خلال الأجل القانوني، فإنها تعتبر قرينة يمكن للإدارة من الاعتماد على تقديرها و هي قابلة لإثبات العكس .

- تعد الممارسات التدليسية قرينة على سوء نية المكلف بالضريبة وتهريبه من دفع الضرائب طبقا للمادتين 36،34 من قانون الإجراءات الجبائية .

و من خلال ما سبق نستخلص بأن القرائن القانونية لا تخفف من عبء الإثبات على المكلف بالضريبة ، بل بالعكس فهي سلاح أساسي لمكافحة الغش الضريبي لأنه غالبا ما تتحول القرينة القانونية البسيطة إلى قرينة قاطعة بسبب عدم القدرة على إثبات عكسها، أو صعوبة ذلك. كما أنها لا تميز بين المكلف بالضريبة حسن النية عن سيء النية.

2-القرائن القضائية

تعتبر القرائن القضائية تلك التي يقوم بها القاضي باستنتاجها باجتهاده و ذكائه من ظروف الدعوى و ملابساتها، فهي قضائية لأنها من عمل القاضي و حده ، و موضوعية لأنها تستخلص من خلال فهمه للدعوى و ما تحمله من دلالات، يستدل بها على واقعة عجز المدعي عن إثباتها بطرق أخرى ،بحيث تكون هناك وقائع متجاوزة بعضها البعض، بعضها معلوم و الآخر مجهول فيستدل بالمعلوم على إثبات المجهول²⁷⁶.

كما تعتبر القرائن القضائية من طرق الإثبات ذات القوة المحدودة في الإثبات ،و لا تعتبر وسيلة أصلية إلا في نطاق محدود ، فتكون وسيلة تكميلية عند وجود مبدأ الإثبات بالكتابة، ووسيلة بديلة عند وجود مانع يحول دون تقديم دليل كتابي من طرف المكلف بالضريبة، أو إدارة الضرائب للتدليل به في النزاع أمام القاضي الإداري²⁷⁷.

ثالثا :شروط الأخذ بالقرائن

لكي يصلح ما يستنبطه القاضي من وقائع الدعوى المعروضة عليه، و لكي تكون قرينة يستند إليها في إصدار حكمه، فإنه يتعين أن تتوفر في تلك القرينة المستخلصة قضائيا مجموعة من

²⁷⁶ محمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري، د.د.ن، الجزائر، 1991، ص84.

²⁷⁷ طيبي عبد الحكيم ، المرجع السابق، صص67-68.

الشروط، والمتمثلة فيما يلي²⁷⁸ :

- يجب أن يقوم الإثبات و يستخلص من واقعة معلومة.
- يجب أن تكون القرائن دقيقة و واضحة و متناسقة ،بمعنى يتعين وضوحها بصورة تيسر للخصوم استبيان حقيقتها و للقاضي الإعتماد عليها في إصدار حكمه.
- يجب أن تنتج القرينة من عمل فكري يقوم به القاضي، الذي يستخلص قيام واقعة غير معلومة و سلامة استخلاصه لهذه القرينة، بمعنى أن يكون مؤديا عقلا و منطقا إلى النتيجة التي ينتهي إليها حكمه.
- لا يجوز قبولها في إثبات ما يخالف أو يجاوز الإثبات بالكتابة، و لا في الحالات التي يستلزم فيها القانون الكتابة صراحة، إلا أنه استثناءا يجوز ذلك عند وجود مانع للحصول على الدليل الكتابي أو فقده بسبب أجنبي.
- اتصال القرينة بالواقعة محل الإثبات.

رابعاً: أهم القرائن المعتمدة في المجال الضريبي

تعتمد مصالح الضرائب على بعض القرائن قصد تحديد الوعاء الضريبي، و للقاضي الإداري صلاحيات فحص هذه القرائن و استبعاد تلك التي لا تؤدي إلى تكوين قناعاته، كما يمكن له استخلاص هذه القرائن بنفس الشكل المعتمد من مصالح الضرائب، و يمكن حصرها في ثلاثة أنواع أساسية و هي :

1- القرائن المستخلصة من سلم فرض الضريبة

تعتمد إدارة الضرائب في هذه الحالة على السلم الجزافي لفرض الضريبة كقرينة، مثل عدم إمكانية المكلف بالضريبة المعني تحقيق هامش من الربح أقل من ذلك المحدد في السلم المستعمل، غير أن الإعتماد على هذه القرينة يستدعي من إدارة الضرائب تقديم دليل على أن

²⁷⁸ عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية ،2008،ص157.

المكلف المعني يمارس نشاطه في ظل الشروط المشار، أو المعتمد عليها في السلم²⁷⁹.

و بالرجوع إلى المادتين 104 و105 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجدها تعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي السنوي، إذا كان يساوي أو يقل من الحد الخاضع للضريبة المحدد في سلم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي، فمثلا إذا كان ضبط الدخل الخاضع للضريبة يتراوح بين 120001 و360000، فإن النسبة المفروضة عليه هي 20%. وعليه إذا كان الدخل الإجمالي السنوي يفوق السلم المحدد، فليس للمكلف بالضريبة الاحتجاج بعدم خضوع هذا الدخل للضريبة المحددة قانونا.

2- القرائن المستخلصة من الفترات أو الفترات السابقة أو اللاحقة الخاضعة للضريبة

تلجأ إدارة الضرائب في بعض الأحيان إلى تحديد القيمة الخاضعة للضريبة من خلال الإعتماد على الفترة أو الفترات السابقة أو اللاحقة على الفترة محل النزاع، و اعتبارها كقرينة يستدل بها في تحديد أسس الضريبة .

وحتى يمكن اعتماد هذه الوقائع كقرائن يجب على إدارة الضرائب إثبات أن شروط الإستغلال الخاضعة للمكلف المعني لم تتغير خلال الفترة محل النزاع .

3- القرائن المستخلصة من محاسبة غير قانونية

ترفض إدارة الضرائب المحاسبة نظرا لوجود حالات حددها المشرع، يقيد سلطة الإدارة في المراقبة غير أنه للإدارة الجبائية أن تستخلص من عناصرها بعض المعلومات التي تدعم بها القرائن المعتمدة من طرفها، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يحتج بالجزء الذي أقرت إدارة الضرائب بصحته.

نستخلص مما سبق بأن القاضي يتمتع بسلطة واسعة في تقديم القيمة القانونية للقرائن المستخلصة، بحيث يتمتع بسلطة استنباط ما تحمله الواقعة من دلالة، فضلا على أنه حر في تكوين قناعاته، بالإضافة إلى معرفة ما إذا كانت القرائن قائمة على واقعة معلومة لا مجرد واقعة

²⁷⁹ عدلت بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2015.

أثارها أحد الخصوم، فقد يقتنع بقرينة واحدة قوية للدلالة و قد لا يفتتح بعدة قرائن ضعيفة
الدلالة²⁸⁰.

المطلب الثاني: الوسائل القضائية للإثبات في الدعوى الضريبية

إذا كانت القواعد الإجرائية التي تحكم المنازعات الإدارية بصفة عامة و المنازعات الضريبية بصفة خاصة تختلف عن تلك التي تنظم المنازعات أمام القضاء العادي، فإن أساس هذا التمييز يعود إلى أحد أطراف الخصومة في النزاع الإداري الذي هي هيئة متميزة تحكمها قواعد القانون الإداري²⁸¹، يتمتع القاضي فيها بصلاحيات واسعة تسمح له بالتصدي للوضعيات و الصعوبات التي قد تطرأ عند فصله في المنازعة الضريبية لاسيما تلك المتعلقة بوسائل الإثبات. وعلى هذا الأساس فإن المشرع الجزائري وسعياً منه لتسهيل مهمة القاضي العادي، و التي من خلالها يضع نوعاً من التوازن بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، إذ يلزم هذا الأخير بتقديم الأرقام الحقيقية عن نشاطه، و بالمقابل يفرض على الإدارة الجبائية تسبب قرارها المتضمن أسس الضريبة الجديدة و ذلك من أجل السماح للمكلف بالضريبة من مناقشتها، و من أجل أن يتأكد هو بنفسه بأن الإدارة الجبائية احترمت كل النصوص القانونية المتضمنة ذلك، و ما تجدر الإشارة إليه في المجال الضريبي هو أن القاضي لا يتمتع فقط بسلطة التحقيق كما هو الشأن في دعاوى الإلغاء بل له صلاحيات أخرى مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية²⁸²، و المتمثلة في التحقيق الإضافي (الفرع الأول) مراجعة التحقيق (الفرع الثاني) بالإضافة إلى الخبرة القضائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التحقيق الإضافي

خلافاً للقواعد العامة التي تحكم إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية و التي تنص على جوازية إجراء التحقيق، فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال النزاع الضريبي إجراء إلزامي كلما

²⁸⁰ العبودي عباس، شرح أحكام قانون البيانات (دراسة مقارنة)، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 188.

²⁸¹ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص 91.

²⁸² واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص 200.

قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى²⁸³، متى كانت هذه العناصر تدعم مطالبه التي أسس عليها ادعاءه، و بما أن الإجراءات في المادة الضريبية تكون مكتوبة فإن طلب التحقيق الإضافي لا يكون إلا في شكل طلب مكتوب يقدم إلى المحكمة الإدارية الناظرة في موضوع النزاع، كما يمكن للقاضي الإداري أن يأمر بإجراء تحقيق إضافي إذا ما رأى حاجة إلى ذلك، و تبين له عدم كفاية عناصر ووسائل التحقيق العادي الذي قام به لأجل البت في القضية، فيأمر المدير الولائي للضرائب بأن يقوم بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل ويكون تابع إلى مصالح الإدارة الضريبية، ينتدب للقيام بإجراءات التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة. كما أن المشرع لم ينص على المدة التي يجب خلالها القيام بالتحقيق مما يعني أنه جعل الأمر متروكاً للسلطة التقديرية للقاضي باعتبارها مسألة واقعية تخضع لظروف و طبيعة المنازعة²⁸⁴.

الفرع الثاني: مراجعة التحقيق

لقد نصت عليه المادة 03 /85 من قانون الإجراءات الجبائية، و يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة ما إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي و عدم كفاية عناصر و مستندات الملف بإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية.

و بالرجوع إلى النص المقابل باللغة الفرنسية لفحوى المادة 03 /85 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع استعمل عبارة *contre vérification* و هي في الحقيقة تختلف عن عبارة مراجعة التحقيق الواردة بالنص المقابل باللغة العربية، فالترجمة الصحيحة تقابلها عبارة الفحص المضاد و باعتقادنا أن هذه العبارة الأخيرة أكثر دقة ووضوح، لأن عون إدارة الضرائب يقتصر دوره على إعادة فحص النزاع و إبداء استنتاجاته و اقتراحاته ضمن محضر يرفع مع ملف النزاع و يرسل إلى المحكمة الإدارية، كما أن مراجعة التحقيق لا تعدوا أن تكون إلا تحقيقاً إضافياً

²⁸³ تريش مختار ، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص القانون العام للأعمال ،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2014، ص37.

²⁸⁴ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق،ص93.

لمفهوم قانون الإجراءات الجبائية أو تحقيقا تكميليا بمفهوم قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وتشمل مراجعة التحقيق حسب نص المادة 85 / 03 و 04 من قانون الإجراءات الجبائية على المراحل التالية :

- تتم عملية مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول من نفس المصلحة و كما نعلم أن النزاع لا يجمع بين المكلف بالضريبة و العون المحقق، و إنما بينه و بين المصلحة التابعة لها، و عليه فمن الأجدر أن تتم مراجعة التحقيق من لجنة نشأت لهذا الغرض أو على الأقل استبدال العون المحقق الأول بمحقق أكثر منه درجة²⁸⁵.

- حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق .

- تتم عملية مراجعة التحقيق في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين اثنين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة، غير أنه بالرجوع إلى أحكام هذه المادة نجدها تتعلق بالتحقيق بالضريبة و ليست بحالات معينة.

- يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضر يبدي فيه رأيه و يدرج فيه ملاحظات المكلف بالضريبة المشتكي و كذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي .

- و في الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي.

الفرع الثالث: الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة وسيلة فعالة في حل المنازعات التي تعرض على القاضي الإداري، و ما العدد الكبير من القرارات الصادرة في هذا المجال إلا دليل يؤكد ذلك، و اللجوء إلى الخبرة له مبررات لأن القاضي ليس له اختصاص من طراز تقني ليكشف عن معنى الوقائع في جميع المواد، فالقدرة

²⁸⁵ بدائية يحي، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص

قانون إداري و إدارة عامة، كلية العلوم القانونية و الادارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص172

المطلوبة من القاضي هي قدرة قانونية و ليست تقنية و عندئذ يمكن له تكليف الأشخاص المؤهلين المختصين للقيام بهذه المهمة التي تتطلب معارف خاصة²⁸⁶، و المشرع لم يعطي لها تعريف، بل حدد معالمها على أنها تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي²⁸⁷. أما الفقه عرفها على أنها عملية ينتدب من خلالها القاضي أعوان لهم خبرة في ميدان ما أو فن معين أو علوم، و الذين يكسبون معرفة و مفاهيم حول بعض المسائل و الوقائع، و الهدف من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى بأنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره أو حكمه لحل النزاع، حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده²⁸⁸. و لقد اعتبرها الأستاذين "مانبول" و "فديل" على أنها مجموعة معاينات و آراء موجهة لتتوير العدالة الصادرة بشأن مصادر خاصة عن أشخاص ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعاتهم²⁸⁹.

أولا: تعيين الخبراء و ردهم

تقوم المحكمة الإدارية بتعيين خبير ضمن الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي المعتمد من قبل السلطة القضائية، كما يؤدي الخبير الغير المقيد اليمين أمام القاضي المعين في الحكم الأمر بالخبرة، و تودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية²⁹⁰، و تسند له المهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائيا أو بناء على طلب أحد اطراف الخصومة، المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب²⁹¹ غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تسند هذه المهمة إلى ثلاثة خبراء، خبير تعيينه المحكمة الإدارية و خبير يعينه المكلف بالضريبة و آخر الإدارة الجبائية²⁹². كما أنه لا يمكن تعيين خبراء، الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها، و لا الأشخاص

²⁸⁶ لحسن بن شيخ آث ملويا ، المرجع السابق،ص216.

²⁸⁷ انظر المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

²⁸⁸ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق،ص97.

²⁸⁹ قسايسية عيسى، المرجع السابق،ص197.

²⁹⁰ انظر المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

²⁹¹ انظر المادة 01/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹² انظر المادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

الذين أدلوا برأيهم في القضية المتنازع عليها، أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق²⁹³. إن الأمر بإجراء الخبرة تخضع لسلطة التقديرية للقاضي، فعليه قبل كل شيء تحديد النقاط و العناصر التي يستند عليها الأمر بالخبرة، و عليه تحديد مهمة الخبير، كما أن أمر القاضي يمكن أن يكون بالرفض أو القبول و بالتالي فالقاضي غير ملزم بقبول طلب الأطراف بتعيين خبير كإعدام القيمة الإثباتية أو القيمة المقنعة للعناصر المراد إجراء الخبرة عليها، لكن في حالة رفضه يتعين عليه تسببيه. إلا أن أحكام قانون الإجراءات الجبائية لم تنص على ضرورة تسبب القاضي لحكمه المتضمن رفض طلب الخبرة، و أمام هذا الفراغ يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة المتعلقة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و إلا يكون الحكم قابل للإلغاء من قبل مجلس الدولة²⁹⁴.

كما يحق لكلا طرفي النزاع (المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية) رد الخبير المعين سواء من المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، و يوجه طلب الرد الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، ابتداءً من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي يسعى إلى رده و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة²⁹⁵.

ثانياً: إجراءات سير الخبرة القضائية

بعد أن يبلغ الخبير من طرف أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية التي عينته، أو من طرف الخصوم و يستلم نسخة من القرار المحدد لمهامه، يشرع مباشرة في مراحل مهمته شخصياً لأن إختصاصه شخصي، يتعلق بمسألة تقنية محضة فيقوم بتبليغ الخصوم بيوم و ساعة و مكان إجراء الخبرة، و عند الإقتضاء الخبراء الآخرين مسبقاً بعشرة (10) أيام على الأقل قبل البدء في العمليات²⁹⁶. و ما يمكن الإشارة إليه أن الإدارة الجبائية إذا استلمت من الخبير الاستدعاء و تغيبت عن حضور عمليات الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة و لا يحق لها

²⁹³ انظر المادة 03/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹⁴ واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص 207.

²⁹⁵ انظر المادة 04/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹⁶ انظر المادة 06/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

التمسك لاحقاً بهذا أمام الجهات القضائية الفاصلة في الإستئناف و الإعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف، و أكدت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم 164086 بتاريخ 27 أفريل 1989 بأنه في هذه الحالة، لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتمسك بخطئها²⁹⁷ و في اليوم و الساعة المحددة من طرف الخبير و المبلغة إلى الأطراف، يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أو ممثله، و عند الإقتضاء رئيس لجنة الدائرة للطعن و ذلك لإنجاز المهمة الموكلة لهم من قبل المحكمة الإدارية²⁹⁸، بحيث تتم هذه العملية بدقة ضمن المهام و العناصر المحددة من طرف القاضي الإداري في قراره الأمر بإجراء الخبرة قبل الفصل في الموضوع، و لأجل ذلك يتعين على القاضي تحديد المسائل الفنية و التقنية التي يجب على الخبير تفسيرها، و ذلك بصفة صريحة واضحة و دقيقة، أثناء الخبرة يقوم الخبير باطلاع الأطراف على مختلف الوثائق و العناصر الضرورية التي من شأنها الكشف عن الحقيقة، و عليه احترام مبدأ الوجاهية، و ذلك بسماع أطراف النزاع و دراسة الوثائق المحاسبية التي بحوزتهم و الإطلاع على الملف الجبائي²⁹⁹. و في هذا الإطار فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر في 15 أكتوبر 2002 تحت رقم 005722 ببطان الخبرة الضريبية لعدم اطلاع الخبير على الملف الجبائي، حيث طعنت إدارة الضرائب في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها، لكونها لم تشارك فيها مع الخبير الذي لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه المفتش المصفي للضريبة مما جعل مجلس الدولة يأمر بخبرة جديدة³⁰⁰.

بعد الإنتهاء من الخبرة يقوم عون الإدارة الجبائية تحرير محضر عن عمليات الخبرة مع إبداء رأيه فيه و عند انتهاء الخبير من إنجاز مهامه، يتعين عليه تحرير إما قرار مشترك أو تقرير منفرد³⁰¹، و يقوم الخبراء بإيداع المحضر أو تقارير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي

²⁹⁷ قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص201.

²⁹⁸ انظر المادة 07/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹⁹ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص100.

³⁰⁰ قرار مجلس الدولة رقم 5722، المؤرخ في 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، لسنة 2003، ص

³⁰¹ انظر المادة 07/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

أمرت بالخبرة إذ يمكن الإطلاع عليها خلال مدة عشرين (20) يوم كاملة³⁰².

ثالثاً: أهمية الخبرة القضائية و حجيتها في الإثبات

تعتبر الخبرة تدبير من تدابير التحقيق التي يلجأ إليها القاضي الإداري للفصل في المنازعة الضريبية و كشف مدى جدية الوسائل المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لإثبات مدى تطابق الضريبة المراد تأسيسها³⁰³، و عليه فتقرير الخبرة تكتسي أهمية بالغة في مجال الإثبات، فمن جهة تسهل على المكلف بالضريبة عملية الإثبات باعتبارها وسيلة لبيان وجود مبالغة في تقرير أسس الضريبة المفروضة عليه، بشرط أن يكون عملاً فنياً وتقنياً فعالاً³⁰⁴، و من جهة أخرى فإنه إذا كان عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية فإن تقرير الخبرة قد يكون في صالحها خاصة إذا كان ذلك التقرير موافقاً للوثائق و المعلومات التي استندت عليها في تحديد أسس الضريبة، ففي كل الأحوال فإن القاضي الإداري باعتباره خبير الخبراء فإن رأي الخبير لا يقيد ولا يلزمه في شيء، حتى ولو كان في مسألة تقنية و فنية، بحيث يمكنه اعتماد جزء من الخبرة دون الجزء الآخر أو تعيين خبير آخر لنفس المهام³⁰⁵.

لكن بالرجوع إلى الممارسة الفعلية خصوصاً في المنازعات الجبائية، فإنه في أغلب الأحيان يتم اعتماد الخبرة من طرف القضاة خاصة إذا كان عمل الخبير يبدوا جدي و منطقي، بحيث يآثر في اقتناع القاضي، الأمر الذي يجعله يبنى عليه قراره، و هذا راجع لعدم تخصصه في المجال الضريبي³⁰⁶، و مما يجعله يلجأ إلى الخبرة في أغلب المنازعات للإتهاء بآرائهم رغم أن التقرير لا يشمل إلا على جزء من عناصر و معطيات الملف الذي يؤسس عليه القاضي قراره، و ما يمكن قوله هو أن دور القاضي الإداري في المنازعة الضريبية ينبغي أن يكون أكثر فعالية و

³⁰² انظر المادة 08/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁰³ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص267.

³⁰⁴ واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص213.

³⁰⁵ حميدي محمد أمين و آخرون، المرجع السابق، ص102.

³⁰⁶ واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص214.

أهمية، خاصة إذا علمنا أن الإجراءات الإدارية لإجراءات تحقيقية³⁰⁷.

³⁰⁷ حميدي محمد أمين وآخرون، المرجع السابق، ص102.

خاتمة الفصل الثاني

نستخلص من خلال دراستنا في هذا الفصل، أن عدم تحديد قواعد الإثبات في المادة الجبائية بدقة، يعني تدعيم و تعزيز سلطات الإدارة الجبائية و هذا على حساب الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، بالنظر لما تملك الإدارة الجبائية من وسائل قلب عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة، كما أن القاضي يعتمد على قواعد سهلة لتوزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية بالرغم من عدم وجود نصوص تشريعية صريحة، بحيث أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية في حالة ما إذا أرادت إعادة تأسيس و تصحيح الأسس الضريبية المصرح بها بصفة قانونية، إلا أنه في حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته الجبائية أو في حالة عدم الرد و الإجابة على طلبات الإدارة خلال المدة المقررة لها قانونا، فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى فرض الضريبة بصفة تلقائية و يقع على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات مبالغة الإدارة في الأسس الضريبية، و عند انتهاء القاضي من توزيع مسالة عبء الإثبات، فإنه يقع على المتحمل لعبء الإثبات إقامة الدليل على ادعاءاته و ذلك بمختلف الوسائل، و نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية و تميزها بالطابع الكتابي استبعد القاضي الإداري الجزائري بعض الوسائل المطبقة في القواعد العامة من الإثبات في المجال الضريبي، إضافة إلى ذلك فإن المشرع خول للقاضي الإداري سلطات واسعة من أجل تشكيل قناعته من جهة وتسيير الدعوى من جهة أخرى، و ذلك عن طريق الأمر بإجراء التحقيق ، التحقيق الإضافي و الخبرة القضائية .

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع ، نرى أن الإثبات في المنازعة الجبائية يمر بمرحلتين أساسيتين و هما المرحلة الإدارية و المرحلة القضائية، نظرا للطابع الخاص الذي تتميز به المنازعة الضريبية و التي ترجع أساسا إلى طبيعة موضوع الضريبة ،أقر المشرع الجزائري بوجود رفع تظلم إداري أمام الإدارة الضريبية أو اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن، قصد حل المنازعة بطريقة ودية و تخفيف العبء على الجهات القضائية قبل رفع أي دعوى قضائية بغية إلغاء القرار الصادر عن الإدارة الجبائية.

في مجال الإثبات على المستوى الإداري، كرس المشرع الجزائري قاعدة مفادها أن الضريبة يتم تحديدها من قبل المكلف بالضريبة و ذلك عن طريق وسيلة التصريح الجبائي ،حيث يقوم بالتصريح عن نشاطه و مداخله مع احترامه للشروط الشكلية و الموضوعية للتصريح الجبائي مع إثباته صحة المعلومات و المعطيات الواردة في التصريح عن طريق تدعيمه بكل الوسائل المحاسبية و غير المحاسبية .و في مقابل ذلك خول كل الصلاحيات إلى الإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة لمراقبة صحة هذه المعلومات و المعطيات .

و من أجل الحفاظ على التوازن بين أطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية) ،خول المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن في قرار الإدارة الجبائية أمام الجهات القضائية الإدارية في حالة عدم التوصل إلى حل يرضي الطرفين، و بالتالي يطرح في هذه الحالة مسألة عبء الإثبات أمام القاضي الإداري الذي يلعب دور فعال و إيجابي، بحيث أنه يعتمد في توزيع عبء الإثبات على قواعد بسيطة(بالرغم من عدم تنظيم المشرع لهذه المسألة قانونا)، و المتمثلة في إلقاء عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية كأصل عام في حالة اتباعها للإجراءات الوجيهة لإعادة تقييم أسس الضريبة، و بالتالي فإن الإجراءات الوجيهة لا تطبق إلا على المكلف حسن النية و المحترم لإلتزاماته التصريحية ،بمعنى أنه لا مجال لتطبيق هذا الإجراء من دون وجود تصريح المكلف بالضريبة مع ضرورة احترام الإدارة الجبائية لإجراءات إعادة التقييم التلقائي و ذلك من أجل تبليغ المكلف بالضريبة ليبيدي ملاحظاته إما بالرفض أو بالقبول، فيقع عليها عبء إثبات صحة اتخاذها لإجراءات إعادة التقييم و تقديم الأسس القانونية و الواقعية التي

دفعتها إلى رفض ملاحظات المكلف بالضريبة و اعتماد أسس الضريبة الجديدة. إلا أن هذا المبدأ يعرف استثناء يتمثل في تحمل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات بدلا من الإدارة الجبائية ،و ذلك في حالة عدم استكمال المكلف بالضريبة لإلتزاماته التصريحية أو رفضه لإجراءات الرقابة الجبائية، مما يدفع الإدارة الجبائية إلى اتخاذ الإجراءات الأحادية (التلقائية) لفرض الضريبة ،بالإضافة إلى مطالبة المكلف بالضريبة الإستفادة ببعض العناصر المنشئة للحق التي من خلالها يتدرع بأحقية في إعفاء بعض مبالغ دخله من الضريبة أو إسقاط هذه الضريبة كليا أو جزئيا .و باعتبار أن الإثبات يكتسي أهمية بالغة عند القاضي الإداري لنجاح كل دعوى و تشكيل قناعاته، فإن المشرع منح لأطراف المتنازعة مختلف الطرق لتدعيم ادعاءاتهم أثناء سير الدعوى بالإضافة إلى الوسائل القضائية التي يمكن للقاضي أن يأمر بها نظرا للسلطات الواسعة التي يتمتع بها في هذا المجال من جهة، و خصوصية المنازعة الضريبية من جهة أخرى و ذلك من أجل التوفيق بين مصلحتين متعارضتين.

وعلى ضوء الدراسة بشأن موضوع الإثبات في التشريع الضريبي الجزائري يمكن تقديم بعض الإقتراحات و الملاحظات من بينها :

- يتعين على المشرع أن يكرس آليات فعالة، مثل تنظيم أيام تحسيسية ، إنشاء مكاتب لاستقبال انشغالات المكلفين بالضريبة ، تفسير النصوص القانونية و الرد على استفسارات المكلفين بالضريبة من أجل خلق حوار دائم وبناء بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.
- يجب على المشرع تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة على مستوى جميع الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية، سواء على مستوى الرقابة أو التحقيق أو المعاينة و النص عليها بصفة صريحة و واضحة حتى يتمكن من فهمها و تحديد الآثار القانونية المترتبة على الإجراء المتخذ.

- يتعين على الإدارة الجبائية معاملة المكلف بالضريبة من منطلق حسن النية و ليس بالتسلط باستعمال السلطة العامة، كما لا يجب أن تنظر إلى المكلف بالضريبة على أنه خصم بل هو شريك فعال و أحد ثوابت وجودها.
- تنظيم دورات تكوينية لفائدة أعوان إدارة الضرائب و القضاة، حتى يتمكنوا من تحيين معلوماتهم و التكيف مع مختلف القواعد الضريبية و ذلك نظرا للتعديلات الكثيرة التي تعرفها هذه القوانين بموجب قوانين المالية.
- إنشاء أقسام متخصصة في مجال المنازعات الجبائية على مستوى كل محكمة إدارية مؤطرة بقضاة متخصصين في هذا المجال، نظرا للتعقيد الذي يعرفه التشريع الضريبي مما يصعب على القاضي الإداري التحكم فيه.
- يتعين على المشرع الجزائري أن يكرس "صراحة" النظام الجبائي المطبق في قانون الإجراءات الجبائية، و ذلك من أجل تدعيم القوة الثبوتية لقرينة صحة التصريح الجبائي، كما يجب عليه وضع نص قانوني صريح يحدد قواعد توزيع عبء الإثبات بين المكلف و الإدارة الجبائية.
- يتعين على المشرع الجزائري النص في قانون الإجراءات الجبائية بصفة صريحة على الوسائل المستبعدة في مجال الإثبات الضريبي، و ذلك نظرا لخصوصية هذه المنازعة و تمسك المكلف بالضريبة بالوسائل العامة، و هذا لعدم امتلاكه لثقافة قانونية متخصصة.

قائمة

المراجع

أولا : باللغة العربية.

1. الكتب :

- أكرم يامالكي، القانون التجاري، دراسة مقارنة في الأعمال التجارية و التاجر والمتجر و العقود التجارية ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1998.
- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011 .
- بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية ، دار الهدى، الجزائر، 2015.
- صالح العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،(الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية ، المنازعات الجبائية) ، دار هومه للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- عبد الرزاق أحمد السنهوري ، الموجز في النظرية العامة للإلتزامات في القانون المدني، منشورات محمد الداية ،بيروت ،د.س.
- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، مصر، 2008.
- عمورة عمار، شرح القانون التجاري الجزائري،(الأعمال التجارية-التاجر-الشركات التجارية) ، دار المعرفة، الجزائر، 2010.
- فضيل نادية ، القانون التجاري الجزائري، (الأعمال التجارية ،التاجر ،المحل التجاري)، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2001.
- كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر، 2010.
- لحسن بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ،دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر، 2001.
- محمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري ،د.د.ن ،الجزائر، 1991.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003.

II. الرسائل و المذكرات الجامعية :

1- رسائل دكتوراه:

- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013.
- كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق ،كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2010.

2- مذكرات الماجستير:

- بدايرية يحي ،الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية العلوم القانونية و الإدارية، 2012.
- زناتي فريدة ،العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،تخصص إدارة و مالية ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس، 2012.
- عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع القانون العام ، تخصص تحولات الدولة ،كلية الحقوق ،جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2010.
- قحموش سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009-2010،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- قسايسية عيسى،الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012.
- واضح الياس ،الإثبات في المواد الضريبية ،دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،كلية الحقوق ، جامعة وهران، 2003.

3- مذكرات الماستر:

- تريش مختار ، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص القانون العام للأعمال ،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2014.

- طبي عبد الحكيم، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر،بسكرة،2013.

4- مذكرات التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء:

- حميدي محمد أمين و آخرون،الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية التريصات، وزارة العدل،2005.

- عبيدات إبراهيم و آخرون،ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ،مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، مديرية التريصات، وزارة العدل،2007 .

III. المقالات :

-عبيد مريم، <<الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري و المغربي>>،مجلة المفكر،العدد11،د.س.

IV. الملتقيات :

- فنيديس أحمد ،<<إجراءات مراقبة الضريبة>>، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، ليومي 21 و 22 أبريل 2008، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية ، جامعة 08 ماي 1945، قالمة،ص ص24-36.

- سفيان البرجي،<<معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري>>،ملتقى القاضي الجبائي ،ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي،ص ص08-10.

- واضح الياس >> قواعد توزيع عبء الإثبات<<، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، ليومي 21 و22 جانفي 2008، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص ص 149-154.

V. النصوص القانونية :

1-الدستور:

- المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج.ر.ج. ج عدد 76 الصادرة في 02 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم بموجب قانون 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 ، ج.ر.ج. ج عدد 63 الصادرة في 16 نوفمبر 2008.

2-النصوص التشريعية :

- أمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ،يتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم، ج.ر.ج. ج عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975 .

- أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. ج عدد 101 الصادرة في 19 ديسمبر 1975.

- أمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

- أمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. ج عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.

- أمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. ج عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977.

- أمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 81 الصادرة في 12 أكتوبر 1977.
- قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم ،المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ،ج.ر.ج.ج عدد79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ،يتضمن النظام المحاسبي المالي ،ج.ر.ج.ج عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.
- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر.ج.ج 21 الصادرة في 23 أبريل 2008.
- أمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 يوليو 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر.ج.ج عدد 44 ،الصادرة في 26 يوليو 2009.
- قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 ،يتضمن قانون المالية لسنة 2010 ،ج.ر.ج.ج عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2009.
- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 26 غشت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر.ج.ج عدد 49 الصادرة في 29 غشت 2010.
- أمر رقم 10-03 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09 يوليو 1996، المتعلق بقمع مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج ، ج.ر.ج.ج عدد 50 الصادرة في 01 ديسمبر 2010.
- قانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 يوليو 2011، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ج.ر.ج.ج عدد40 الصادرة في 20 يوليو 2011.
- قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.

- قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 يوليو 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر.ج. ج عدد 74 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.
- قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر.ج. ج عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013.
- قانون رقم 10-14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر.ج. ج عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014.

3- النصوص التنظيمية:

أ- المراسيم التنفيذية :

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر.ج. ج عدد 27 الصادرة في 28 مايو 2008.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009، يحدد شروط و كفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج.ر.ج. ج عدد 21 الصادرة في 08 أبريل 2009.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، ج.ر.ج. ج عدد 50 الصادرة في 12 سبتمبر 2012.

ب- القرارات الوزارية :

- القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، ج.ر.ج. ج عدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009.

VI. - الإجتهاادات القضائية :

- قرار المحكمة العليا رقم 42780، المؤرخ في 15 جوان 1985، المجلة القضائية، عدد 04، لسنة 1989، ص 238.

- قرار المحكمة العليا رقم 39681، المؤرخ في 23 فيفري 1985، المجلة القضائية، عدد 02، لسنة 1990، ص189.
- قرار المحكمة العليا رقم 104152، المؤرخ في 05 جوان 1994، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1994، ص199.
- قرار مجلس الدولة رقم 1987، المؤرخ في 30 جويلية 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، لسنة 2003، ص65.
- قرار مجلس الدولة رقم 5722، المؤرخ في 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، لسنة 2003، ص102.
- قرار مجلس الدولة رقم 7440، المؤرخ في 15 أبريل 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، لسنة 2003، ص89.

ثانيا: باللغة الفرنسية:

I. Ouvrages

- AFCHRIFT Thierry, Principes relatifs à la preuve en matière d'impôt sur les revenus, dixième édition, Edition l'arcier, Bruxelles, 2004.
- BEN AMARA Mensour et BOUZNAD Hocine, Droit Fiscal des affaires en Algérie, Edition Houma, Alger, 2012.
- BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, Librairie général de la jurisprudence, Paris, 1996.
- CASIMIR Jean-Pierre, Contrôle fiscal, Contentieux –Recouvrement, Dixième édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- DRIE Jean-Claude, Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre, Edition L'harmattan, Paris, 2005.
- LAMBERT Thierry, Contrôle fiscale, Droit et pratique, Deuxième édition, presses universitaires de France(Puf), Paris, 1998.

II. Thèses et Mémoires

-KEMMOUN Feriel, La preuve en droit fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires , faculté de droit, université de Sfax, 2002.

III. Documents :

-Guide pratique de la taxe sur la valeur ajoutée(T.V.A), Direction des Relations Publiques et de la Communication, Ministère des finances, Alger, 2015.

-Guide pratique des déclarations fiscales, Direction générales des impôts, ministère des finances, Alger, 2015.

-La charte du contribuable, Direction des relations publiques et de la communication, Ministère des finances, Alger, 2015.

فهرس الموضوعات

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع:</u>
01	مقدمة
05	الفصل الأول: الإثبات في مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي
06	المبحث الأول: إثبات الأسس الضريبية
07	المطلب الأول: إثبات الأسس الضريبية من طرف المكلف بالضريبة: التصريح الضريبي
07	الفرع الأول: مفهوم التصريح الضريبي
08	الفرع الثاني : أنواع التصريح الضريبي
08	أولا : التصريح بالوجود
09	ثانيا: التصريح بالوعاء الضريبي
09	ثالثا: التصريح بالتوقف عن النشاط
10	الفرع الثالث: شروط صحة التصريح الضريبي
10	أولا : الشروط الشكلية لصحة التصريح الضريبي
10	1- الأشخاص الملزمون بإيداع التصريح الضريبي
11	أ- المكلف بالضريبة الكامل الأهلية
11	ب- المكلف بالضريبة القاصر أو المحجور عليه
11	ج- المكلف بالضريبة المتوفي خلال السنة الضريبية
12	2- المواعيد القانونية لتقديم التصريح الضريبي
13	3- الشروط المتعلقة بشكل التصريح الضريبي
14	ثانيا :الشروط الموضوعية لصحة التصريح الضريبي
14	الفرع الرابع: القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي
15	أولا : القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي في مواجهة الإدارة الجبائية
16	ثانيا : القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي في مواجهة المكلف بالضريبة
17	ثالثا : القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي المقدم من الغير
17	المطلب الثاني : إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية
18	الفرع الأول : حق الإطلاع
18	أولا- تعريف حق الاطلاع
19	ثانيا- الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع
19	1-حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية
19	2- حق الإطلاع لدى هيئات الضمان الإجتماعي

- 20 3- حق الإطلاع لدى الهيئات القضائية
- 20 4- حق الإطلاع لدى الأشخاص المودعة لديهم المستندات العمومية
- 21 5- حق الإطلاع أمام المصرفيين و الهيئات المالية
- 22 6- حق الإطلاع لدى شركات التأمين
- 22 7- حق الإطلاع لدى الوسطاء العقاريين و لدى الغير
- 23 ثالثا- القيود الواردة على حق الإطلاع
- 24 الفرع الثاني : طلب التبرير و التوضيح
- 25 الفرع الثالث : التحقيق في المحاسبة
- 25 أولا- تعريف التحقيق في المحاسبة
- 25 ثانيا- مراحل التحقيق في المحاسبة
- 26 1- التحضير للتحقيق
- 27 2- التحقيق
- 28 3- نتائج التحقيق المحاسبي
- 29 الفرع الرابع: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 29 أولا - تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 29 ثانيا- إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 30 الفرع الخامس: الرقابة على الوثائق
- 32 المبحث الثاني: الوسائل الإدارية لتدعيم الأسس الضريبية
- 32 المطلب الأول: الوسائل المحاسبية
- 33 الفرع الأول: مسك الدفاتر التجارية طبقا للقانون التجاري
- 33 أولا: الدفاتر الإلزامية
- 34 1- دفتر اليومية
- 35 2- دفتر الجرد و الميزانية
- 36 ثانيا: الدفاتر الاختيارية
- 36 1- دفتر الكبير
- 36 أ- عملية التحويل
- 37 ب- عمليات ترصيد الحسابات
- 37 ج- تنظيم ميزان المراجعة
- 37 2- دفتر الأوراق التجارية

- 38 -3 دفتر المسودة
- 38 -4 دفتر الصندوق
- 38 الفرع الثاني : مسك المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي
- 42 **المطلب الثاني** : الوسائل غير المحاسبية
- 43 الفرع الأول :المحاضر الضريبية و حجيتها في الإثبات
- 43 أولاً :المحاضر الضريبية
- 43 1- محضر المعاينة
- 44 2- محضر الرقابة الجبائية
- 45 3- المحرر الجبائي
- 47 ثانيا: حجية المحاضر الضريبية في الإثبات
- 48 1- المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة
- 48 2- المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية
- 49 الفرع الثاني :طريقة المقارنة
- 49 أولاً: دوافع اللجوء إلى طريقة المقارنة
- 50 ثانيا :عناصر المقارنة
- 51 ثالثا :شروط المقارنة
- 51 الفرع الثالث : العلامات الخارجية للرفاهية
- 54 **الفصل الثاني: الإثبات في المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية**
- 55 **المبحث الأول: قواعد توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة**
- 56 **المطلب الأول: تحمل الإدارة الجبائية عبء الإثبات كقاعدة عامة**
- 56 الفرع الأول: قرينة صحة التصريح الجبائي
- 57 أولاً: أسس و مبررات قرينة صحة التصريح الجبائي
- 57 1-الأساس القانوني
- 58 2-الأساس القضائي
- 59 3-الأساس الفقهي
- 59 ثانيا: طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي
- 60 الفرع الثاني : اتباع الإدارة الجبائية لإجراءات إعادة التقويم الوجيه
- 61 أولاً : مضمون مبدأ الوجاهية لإعادة تقويم أسس الضريبة
- 62 ثانيا: إجراءات إعادة التقويم الوجيه

- 64 1- إلزامية إشعار المكلف بالضريبة
- 64 أ - مضمون الإشعار بإعادة التقويم الوجاهي
- 65 ب- تسبب الإشعار بإعادة التقويم الوجاهي
- 65 ج- تبليغ الإشعار بإعادة التقويم الوجاهي
- 67 2- رد المكلف بالضريبة
- 67 أ- آجال الرد الممنوحة للمكلف بالضريبة
- 68 ب- أشكال الرد
- 68 ب-1 / حالة قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقويم
- 68 ب-1-1/ القبول الصريح
- 69 ب-1-2/ القبول الضمني
- 69 ب-2 / تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته
- 70 ج- الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة
- 70 ج-1/ الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة بالقبول
- 70 ج-2/ الآثار المترتبة في حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته
- 71 **المطلب الثاني: تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات كاستثناء**
- 71 الفرع الأول: تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات بسبب القواعد الإجرائية
- 71 أولاً: تعريف إجراء الفرض التلقائي للضريبة (الإجراءات الأحادية)
- 72 ثانياً : صور الإجراءات الأحادية لفرض الضريبة
- 73 1- التصحيح التلقائي
- 73 أ- مجالات تطبيق التصحيح التلقائي
- 73 أ-1 / حالة مخالفة المكلف بالضريبة للنظم الاقتصادية
- 74 أ-2/ حالة نقص في التصريح أو في المعلومات و العناصر الواردة فيه
- 74 ب- إجراءات التصحيح التلقائي
- 74 2- التقدير التلقائي
- 75 أ- مجالات التقدير التلقائي
- 75 ب- إجراءات التقدير التلقائي
- 76 3- التقييم التلقائي
- 76 أ- مجالات تطبيق التقييم التلقائي

- 76 أ-1/ حالة استحالة الرقابة الجبائية أو التصدي للمراقبة
- 77 أ-2/ حالة عدم مسك محاسبة بطريقة قانونية
- 77 أ-3/ حالة عدم اكتاب كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها قانونا
- 78 أ-4/ حالة الإمتناع عن التصريح أو التأخر في إيداعه
- 79 أ-5/ حالة عدم د المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير
- 79 أ-6/ حالة التقييم التلقائي الناتج عن رفض المحاسبة
- 80 أ-7/ حالة التقييم التلقائي نتيجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 81 أ-8/ حالة عدم وجود ممثل عن الشركة الأجنبية بالجزائر
- 82 ثالثا: أثر الإجراءات الأحادية على عبء الإثبات
- 83 الفرع الثاني: تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات بسبب العناصر المنشئة للحق
- 83 أولا: حق المطالبة بالإعفاء الكلي من الضريبة
- 84 1-الإعفاء الكلي الدائم من الضريبة
- 84 2- الإعفاء الكلي المؤقت من الضريبة
- 85 ثانيا : حق المطالبة بالإعفاء الجزئي
- 87 المبحث الثاني : الوسائل الثبوتية لتدعيم ادعاءات الخصوم في الدعوى الضريبية
- 87 المطلب الأول : الوسائل القانونية للإثبات في الدعوى الضريبية
- 87 الفرع الأول: المحررات
- 87 أولا : المحررات الرسمية
- 88 ثانيا : المحررات العرفية
- 89 ثالثا : المحررات الإلكترونية
- 89 الفرع الثاني: القرائن
- 90 أولا: تعريف القرائن
- 90 ثانيا :أنواع القرائن
- 90 1-القرائن القانونية
- 91 2- القرائن القضائية
- 91 ثالثا : شروط الأخذ بالقرائن
- 92 رابعا : أهم القرائن المعتمدة في المجال الضريبي
- 93 أ - القرائن المستخلصة من سلم فرض الضريبة
- 93 ب- القرائن المستخلصة من الفترات أو الفترات السابقة أو اللاحقة الخاضعة للضريبة

93	ج- القرائن المستخلصة من محاسبة غير قانونية
94	المطلب الثاني: الوسائل القضائية للإثبات في الدعوى الضريبية
94	الفرع الأول: التحقيق الإضافي
95	الفرع الثاني: مراجعة التحقيق
96	الفرع الثالث: الخبرة القضائية
97	أولا: تعيين الخبراء و ردهم
98	ثانيا: إجراءات سير الخبرة القضائية
100	ثالثا: أهمية الخبرة القضائية و حجيتها في الإثبات
102	خاتمة
105	قائمة المراجع
113	الفهرس

ملخص:

في ظل العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، يثور هناك خلاف بشأن أسس الضريبة و تعارض طلبات الأطراف، فكل طرف يسعى إلى تحقيق مصلحته و ذلك بإقامة الدليل على وجود هذا الحق، ففي المنازعات الجبائية و نظرا لخصوصية قواعد الضريبة و إجراءات فرضها، فإن عبء إثبات هذا الحق يقع مرة على الإدارة الجبائية و مرة على المكلف بالضريبة، لذلك ركزنا في دراستنا هذه على نقطتين أساسيتين:

النقطة الأولى تتمثل في كيفية تحديد الأسس الضريبية سواء من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة، فالأصل أن تحديد الضريبة يكون من طرف المكلف بالضريبة عن طريق التصريح الجبائي و تدعيمه بوسائل محاسبية و أخرى غير محاسبية، و التي يبقى تأكيد قوتها الإقناعية و حجيتها سواء من قبل الإدارة الجبائية نفسها في المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، أو من قبل القاضي أثناء المرحلة القضائية للمنازعة الجبائية، استثناء خول المشرع الضريبي الجزائري للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مجال البحث عن أدله ووسائل الإثبات، و المتعلقة بحق الإدارة الجبائية في ممارسة (حق الاطلاع ، طلب التبرير و التوضيح ، الرقابة...).

أما النقطة الثانية تتعلق بقواعد توزيع عبء الإثبات، بحيث أن هذه القواعد تتحدد بدلالة إجراءات فرض الضريبة، فالأصل أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية في حالة ما إذا أرادت إعادة تأسيس و تصحيح الأسس الضريبية المصرح بها بصفة قانونية، إلا أنه في حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته الجبائية أو في حالة عدم الرد و الإجابة على طلبات الإدارة، فإن الإدارة الجبائية تلجأ إلى فرض الضريبة تلقائيا و يقع على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات مبالغة الإدارة في الأسس الضريبية.

Résumé :

Dans la relation entre le contribuable et l'administration fiscale ,un différend peut survenir au sujet de la détermination de la base d'imposition concernant les demandes des deux parties. Chaque partie cherche a préservé ses intérêts en prouvant l'existence de ses droits dans le contentieux fiscale, et compte tenu de la spécificité des règles de l'impôts et les procédures de son exigibilité , la charge de la preuve incombe tantôt a l'administration ,tantôt au contribuable .d'où la mise en évidence ,dans ce travail , de deux point essentiels:

Le premier concerne la façon de déterminer les bases d'imposition par l'administration fiscale ou par le contribuable. En principe, c'est ce dernier qui le fait par le biais de la déclaration fiscale, appuyée par des documents comptables et d'autres documents non comptables .Mais la force probatoire de cette déclaration doit être confirmée par l'administration fiscale lors de phase administrative du contentieux ou par le juge lors de la phase judiciaire. Exceptionnellement, le législateur algérien attribue à l'administration fiscale de larges pouvoirs dans la recherche des moyens de preuve .Il s'agit notamment des droits de communications, de la demande de justification d'éclaircissement, du contrôle etc...

Le deuxième point concerne les règles de répartition de la charge de la preuve, qui sont déterminées en fonction des procédures d'exigibilité de l'impôt. En principe, la charge de la preuve incombe à l'administration lorsqu'elle décide d'effectuer une reconstitution ou une correction des bases d'imposition légalement déclarées.Mais en cas de défaut de déclaration du contribuable, ou en cas d'un défaut de réponse de sa part aux demandes de l'administration fiscale, cette dernière recourt à l'imposition d'office .dans ce cas, c'est au contribuable de prouver l'exagération des bases imposables fixées par l'administration fiscale.