



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الإثبات في المادة الجبائية

أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه الطور الثالث في الحقوق

تخصص: القانون الجبائي

إشراف الدكتور:

• كرام محمد الأخضر

إعداد الطالبة:

• بن شعاعة حليلة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	بن محمد محمد
مشرفا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	كرام محمد الأخضر
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	صباح عبد الرحيم
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	زرقاط عيسى
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر (أ)	مزغيش عبير
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر (أ)	محمودي بشير

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

إلى من أوجب الرحمان برّها وطاعتها، وأجزل الثواب لمن رعاها وأحسن عشرتها،

إلى من أعلى الله قدرها ومكانتها إلى أمي إلى أمي، إليك يا أماه...

إلى من رباني منذ عهد الصغر، وجعل الله عقوقه إحدى الكبر، إلى من أدين له بكل نجاح

أصبته بعد إلاله، لمن أنا ومالي له، إلى العزيز الغالي، إليك يا أبي....

إلى من حمل حبنا في قلبه، ثم غدى على أعناقنا من الأحمال، إلى الكريم صاحب الأفضال

إلى أعزّ أخ، إليك يا أخي عبد اللطيف...

إلى رفيق دربي وسندي في هذه الحياة زوجي وعائلته.

إلى من كانت عوناً لي في الضراء كما في السراء، إلى من روجي لها فداء، إلى أختي

العزيزة مبروكة (غنية)....

إلى من كسب مكانة الأخ بين العائلة مجول رحمان مخلوف

إلى من أمر الله بصلتهم فوصلوني وأرجو أن أوفي حق صلّتهم إلى إخوة لم تلدهم أمي، إلى

كل الأهل والأصدقاء ...

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

الشكر

الحمد لله الذي لم يستفتح بأفضل من اسمه كلام، ولم يستنجح بأحسن من صنعه مرام.

الحمد لله الذي جعل الحمد مستحق الحمد حتى لا انقطاع، وموجب الشكر بأقصى ما يستطيع.

وصلى الله على محمد خير من افتتحت بدره الدعوات، واستنجمت بالصلاة عليه الطلبات صلى الله على محمد نبي مبعوث، وأفضل وارث وموروث، صلى الله على كاشف الغمة عن الأمة، الناطق فيها بالحكمة، الصادق بالحق، الداعي إلى الصدق، القائل وقوله حق: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

فجزيل الشكر لمن نل وأرشد وصحح وصوب الأستاذ المشرف الدكتور كرام محمد الأخضر على قبوله الإشراف عليا أولا ولتوجيهاته القيمة ثانيا التي أفادنتي كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصه على تقديم يد العون ولم يذخر جهدا في مساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما أتقدم بشكري الجزيل إلى البروفيسور بن محمد محمد والبروفيسور الأخضرى نصر الدين لتشجيعهم و تقديم يد العون لي لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود.

كما أوجه شكري إلى أعضاء لجنة المناقشة وإلى جميع أساتذة قسم الحقوق وأخص بالذكر الأستاذة صباح عبد الرحيم والأستاذة قدة حبيبة والأستاذ زرقاط عيسى والأستاذ دمانة والأستاذ يوسفى.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى زوجي ورفيق دربي في الحياة أحمد قوادري على مساعدته ووقوفه إلى جانبي أثناء إعداد هذا العمل.

كما أتقدم بشكري وامتناني إلى من ينطبق عليهم قول: رب أخ لم تلده أمك، مجول رحمان مخلوف وبين مالك إسحاق.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتوجه بوافر الشكر لأساتذتي طيلة سنوات الدراسة من مبتدائها إلى يومنا جازهم الله عني كل خير.

حليمة

تعتبر الجباية من مصادر التمويل الأساسية للنفقات العمومية تؤدي وظيفة معتبرة في الإقتصاد الوطني، حيث تعد أداة من أدوات السياسة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، وتعتبر مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، ومن أجل تحصيل هذه المساهمة ينبغي على الإدارة الجبائية كسلطة عامة أن تراعي الإجراءات والشكليات القانونية الواجبة الإحترام عند فرض وتحصيل الضريبة، والتي يترتب عن مخالفتها بطلان وإلغاء الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة وإبراء ذمته.

ولقد مر النظام الجزائري بمجموعة من الإصلاحات نتج عنها العديد من العراقيل والمعوقات واجهت أطراف العلاقة الجبائية منها صعوبة الإلمام بمختلف النصوص القانونية التي يمسهما التعديل والتحيين بصفة مستمرة، وهو الأمر الذي يؤدي في أغلب الأحيان إلى نشوب منازعات حول فرض وتحصيل الضريبة، مما أدى بالمشروع الجزائري إلى الحرص على حماية الطرف الضعيف في العلاقة الممثل في المكلف بالضريبة أمام طرف الأخر أي الإدارة الجبائية التي تتمتع بكافة الصلاحيات والإختصاصات بإعتبارها سلطة عامة صاحبة سيادة، خولت لها كل السبل والوسائل التي من شأنها تسهيل مهامها عند فرض وتحصيل الضرائب المستحقة.

ويظهر دور المشرع ووظيفته في محاولة فرض التكافؤ المفقود بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية من خلال منحه للمكلف بالضريبة الذي يحتل مركز أدنى بالمقارنة مع الطرف المقابل، وهذا من خلال إعطائه فرصة منازعة الإدارة الجبائية في القواعد المعتمدة في تأسيس المادة الخاضعة للضريبة أو تحصيلها مع إرشاده بالجهات القضائية المختصة. ولا يستوفي المكلف بالضريبة حقوقه ولا يلقى أي حماية قضائية لمصلحه من غير القدرة على إثبات مزاعمه وإدعاءاته. لأن الحقوق تتجرد من قيمتها وحجبتها في حالة العجز عن إثباتها، وبالتالي فقدان ميزات ومنافع فيتنافس الخصوم في إثبات إدعاءاتهم ودحض شرعية طلبات الطرف المقابل سواء أمام الجهات الإدارية (المدير الولائي للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات لجان الطعن الضريبية) وإما اللجوء إلى القضاء عند رفض الإستجابة لطلبات المكلف بالضريبة.

ويعتبر الإثبات تأكيد حق قائمة بشأنه خصومة يترتب عنه نتائج بحسب وسيلة الإثبات المحددة من قبل المشرع، ولقد تبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة لإثبات المادة الخاضعة للضريبة ألا وهي قرينة الصحة التي إفترضها في التصريح الجبائي، حيث أن هذا الأخير أسند عملية إقامة الأدلة الإثباتية بخصوص التصريح إلى المكلف بالضريبة، وفي المقابل أعطى للإدارة الجبائية كسلطة عامة صلاحية الرقابة والتحقق في مدى صحة ما أقر به المكلف من أرباح ومداخل تخص نشاطه، وعليه تعد عملية الرقابة والتحقق التي تباشرها الإدارة الجبائية وسيلة غير مباشرة تستخدمها الإدارة الجبائية لإثبات المادة الخاضعة للضريبة.

ويطرح موضوع الإثبات العديد من النقاط تتعلق بطرق الإثبات التي يعتمد عليها الأطراف لإثبات مزاعمهم والتي من بينها مواجهة المكلف والإدارة الجبائية لعراقيل أثناء تقديم الأدلة أو دحض وتفنياد ادعاءات الخصم، بالإضافة إلى ذلك بروز وظيفة القاضي الإداري من خلال بسط سلطة الرقابة والتحقيق بخصوص سلامة تلك الوسائل وتقدير حجيتها، وإلى جانب ذلك أيضا التأكد من مدى توفر الضوابط القانونية التي تحكمها خاصة فيما يتعلق بالتلائم الموجود بينها وبين التميز الذي يطبع المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات الأخرى، إضافة إلى ذلك فإن دور القاضي الإداري لا يتجسد فقط في فحص وتقدير وسائل الإثبات المقدمة من الأطراف بل تتجاوز ذلك بكثير، ويجب على القاضي الفصل في النزاع وإلا إعتبر مرتكبا لجريمة إنكار العدالة، وعليه يجب عليه أداء وظيفة تدخلية إيجابية في النزاع المطروح من خلال استخدام كافة السلطات والصلاحيات المخولة له بهدف فرض التكافؤ المفقود بين الأطراف كأن يقف إلى جانب الطرف الملمزم بالإثبات، وبالإضافة إلى ذلك تقديم الأدلة خاصة إذا قام الطرف بالإحتجاج بوسائل وأدلة توشي بحملها للحقيقة الواقعية فيستطيع القاضي إتخاذ أي إجراء مناسب أو مباشرة أي سلطة مهمة في تبيان أحقية مطالب الخصوم.

وخص المشرع الجزائري المادة الجبائية بوسائل إثبات خاصة تمتاز بها عن باقي المواد المدنية والتجارية والإدارية نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ولقد تم بناء نظرية الإثبات في المنازعات القائمة بين طرفي العلاقة الجبائية تحت سلطة قاضي الموضوع الذي يكون أشد حرصا على ضمان المساواة والعدالة بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية التي أحدها المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة والإدارة الجبائية كشخص معنوي عام صاحب سلطة وسيادة، زوده المشرع الجزائري بصلاحيات ممارسة العديد من الإختصاصات والوظائف لفرض وتحصيل الضرائب المستحقة.

ويسهر القاضي الإداري رجوعا إلى السلطات الممنوحة له قانونا على تسيير إجراءات التحقيق، وبالتالي يلعب دورا نشطا في تسيير الخصومة من خلال تقدير مسألة مدى كفاية الأدلة والوسائل الإثباتية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، فإذا لاحظ أي نقص في ذلك أمر بإتخاذ إجراءات التحقيق الخاصة بالمنازعة الجبائية لاسيما في حالة ما إذا قدم أحد الخصوم طلب بخصوص ذلك.

أهمية الدراسة:

ولموضوع الإثبات في المادة الجبائية أهمية في مجال الدراسات القانونية، لكونه يطرح على بساط البحث عدة أفكار، تتعلق بأنجع الوسائل والآليات التي تهدف إلى إحداث تكافؤ بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية، وبذلك يقدم هذا الموضوع فائدتين هامتين: إحداها علمية والأخرى عملية.

فمن الناحية العلمية تبرز أهمية دراسة هذا الموضوع، في كونها تسلط الضوء على الإثبات في المادة الجبائية ومعرفة خصوصيته من حيث وظائف طرفي العلاقة الجبائية في إقامة الأدلة وإثبات المادة الخاضعة للضريبة، والأدلة المقبولة أمام القاضي الإداري في المادة الجبائية، دون أن ننسى دور هذا الأخير في إدارة وتسيير عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وإدراك مختلف الجوانب التي تخصها بالإطلاع على النصوص القانونية وتحليلها للخروج بنتائج عملية جديدة، وإضافة إلى هذا إبراز مساعي المشرع الجزائري في المحافظة على حقوق الدولة في تحصيل الضرائب، دون المساس وتخطي الضمانات والإمتيازات المكفولة لحماية حقوق ومصالح المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

وتتجسد الأهمية العلمية أيضا للموضوع أساسا في محاولته تقديم مساهمة نظرية من أجل بسط النصوص القانونية السارية المفعول وتسهيل شرحها، حيث يظهر ذلك على وجه الخصوص في دراسة الأحكام الموضوعية والإجرائية للإثبات في المنازعات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وإبراز طرق الإثبات المقبولة أمام القاضي الجبائي ومعايير تقسيم أعبائه بين الخصوم.

وأما من الناحية العملية، تتجلى أهمية الموضوع أساسا في إظهار طبيعة خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، في ظل التفاوت الذي تعرفه المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية والتطرق للشكليات والإجراءات التي تحكمه، بغية تسهيل إدراكها على كل من يرجع إليها من الناحية العملية سواء كانوا قضاة أو باحثين أو محامين أو حتى المكلفين بالضريبة أنفسهم.

أسباب إختيار موضوع الدراسة:

ولعل أهم سبب أدى بي إلى الإقدام على البحث في الموضوع هو الميل إلى الخوض وإعداد دراسات في القانون الجبائي. هذا الفرع الذي يطغى عليه الطابع الفني والتقني ويحفز على البحث، لاسيما في المواضيع التي تهدف إلى الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة عند مواجهة الإدارة الجبائية.

وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد الأحكام العامة للإثبات في المادة الجبائية، وتقديم دراسة قانونية متخصصة، توضح الجوانب المختلفة للإثبات في المادة الجبائية، وتبين دور القاضي الإداري في إدارة وتسيير الإثبات الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، من خلال التوفيق بين مصالح الخزينة العامة وحقوق المكلف بالضريبة

في ظل التفاوت الذي تعرفه المراكز القانوني لطرفي الخصومة الجبائية، إضافة إلى هذا الوقوف على وسائل الإثبات المقبولة أمام القاضي الإداري في الخصومة الجبائية، وبيان الوسائل القانونية التي منحها المشرع الجزائري لأطراف العلاقة الجبائية لإثبات مزاعمهم.

الحدود المكانية والزمانية للدراسة:

ولقد قامت دراستنا بالبحث في الإثبات في المادة الجبائية ضمن حدود مكانية وزمانية، الأولى تتمثل في دراسة موضوع الإثبات في المادة الجبائية في إطار الضرائب المباشرة بصفة رئيسية، مع التطرق إلى الإثبات في باقي القوانين الضريبية الأخرى، بحيث استندنا على هذه الأخيرة لتحديد كيفية إثبات القواعد والأسس الضريبية وخصوصيات الإثبات في المنازعة الجبائية.

وأما الحدود الزمانية فتتناول هذه الدراسة موضوع الإثبات في المادة الجبائية في القانون العام باعتباره الأصل والقانون الضريبي باعتباره التشريع المتخصص في الموضوع وهو الأولى بالتطبيق، بحيث تناولت دراستنا القوانين الجبائية الحالية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال، إضافة إلى فروع القانون العام وهذا كله يجسد كل الحدود الزمنية لهذه الدراسة.

إشكالية الدراسة:

إن المنازعة الجبائية تتمتع بخصوصيات تميزها عن باقي المنازعات الأخرى فقد خصها المشرع الجزائري بقواعد متميزة بحكم وسائل إثباتها وتنظيم عبء الإثبات فيها، وعليه إرتأينا للإحاطة بالموضوع طرح الإشكالية التالية: إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في تنظيم قواعد الإثبات المتعلقة بالخلافات والنزاعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قبل عرضها على القضاء وأثنائه؟

ونظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة وتحقيق للأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع، فقد رأينا أن الأنسب لهذه الدراسة هو الاعتماد على المنهج التحليلي والوصفي وذلك من أجل تحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالدراسة، إضافة إلى ذلك التطرق إلى دور المشرع الجزائري في محاولة إيجاد توازن بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية معتمدين على بعض الدراسات المتخصصة في مجال الإثبات الجبائية ولقد قمنا بالإستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية سواء تلك الصادرة عن المحكمة العليا أو مجلس الدولة فيما يخص مسألة الإثبات الجبائي وتوزيع عبئه بين الأطراف حتى تكون دراستنا عملية تطبيقية.

ومن أجل الإجابة على إشكالية الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى بابين هما:

الباب الأول يتناول الإثبات أثناء الشكوى الضريبية المقدمة أمام الإدارة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب ، مديريات كبريات المؤسسات) ويتفرع عنه فصلين : ندرس في أولهما التصريحات الجبائية كوسيلة نموذجية للإثبات الجبائي، ونستعرض في الفصل الثاني الوسائل الإستثنائية للإثبات الجبائي.

الباب الثاني نبحث فيه الإثبات أثناء الدعوى الضريبية المقدمة أمام القاضي الإداري وذلك من خلال تقسيمه إلى فصلين. فصل أول، نتناول فيه تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات مبرزين الوسائل الإثباتية الخاصة في القانون الجبائي أما الفصل الثاني فيخصص لإلتميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية وهو عبارة عن قاعدة أو مبدأ عام تبناه المشرع الجزائري لتوزيع عبء إقامة الإثبات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بحيث تكون عملية التوزيع تارة بمعزل عن طريقة التقسيم المعتمدة لحساب الضريبة وتارة أخرى بحسب الجمع بينهما.

الباب الأول

الإثبات أثناء الشكوى

الضريرية المقدمة أمام الإدارة

الجبائية

الباب الأول: الإثبات أثناء الشكوى الضريبية المقدمة أمام الإدارة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب، مديريات كبريات المؤسسات).

إن آلية الإثبات في الغالب ما يتم إثارتها أمام الجهات القضائية المختصة، لأن معظم الوقائع القانونية والتصرفات المثار بشأنها نزاعات يستلزمها أن تثبت بالوسائل المحددة بالقوانين السارية المفعول، فيتنازل أطراف الخصومة الجبائية من أجل إقناع القاضي بصحة إدعاءاتهما ومزاعمهم والحكم لصالحهما، فالإثبات يعني إقامة الدليل أمام القاضي المختص على وجود وصحة الواقعة القانونية المطروحة.

وتبدأ المنازعات التي يحكمها التشريع الجبائي في العادة أثناء الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى التزام المكلف بالضريبة بمختلف واجباته القانونية، والتدقيق في صحة عناصر ومعطيات التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة أو إخفاء جزء هام من المداخيل والأرباح التي يحققها، ففي هذه المرحلة يكون كلا الطرفين بحاجة إلى أدلة تتعلق بأسس فرض الضريبة لدحض إدعاءات الطرف الآخر.

ولقد تبنى المشرع الجزائري قرينة صحة الإقرار الضريبي كأصل عام في الإثبات وذلك من خلال إلقاء جملة من الإلتزامات الجبائية على المكلف بالضريبة والتي من أهمها إلتزامه بتقديم التصريح الجبائي في الأجال القانونية وفق الضوابط التي تحكم مضمونه ونموذجه، وهذا بإعتبار أن المكلف بالضريبة هو أدرى شخص بذمته المالية، سواء الأرباح و المداخيل التي حققها أو المصاريف التي أنفقها خلال ممارسة النشاط، ويكون مسؤولاً عن إقامة الأدلة بخصوص المادة الخاضعة للضريبة المعينة من جانبه والوضعية الجبائية التي يشغلها (الفصل الأول).

وينبغي على المكلف بالضريبة التقيد بجملة من الإلتزامات الكفيلة بحماية حق الدولة في فرض وتحصيل الضريبة بإعتبار أن هذه الأخيرة تعد موردا هاما للخزينة العمومية التي تستغل في تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وسياسية من جهة. ومن جهة أخرى خول للإدارة الجبائية ممارسة العديد من الاختصاصات والمهام تمكنها من الرقابة والتأكد من صحة ما أقر به المكلف بالضريبة من معلومات ومعطيات وتوظيفها في تقييم الوعاء الضريبي.

وتلعب قاعدة تحقق قرينة صحة التصريح الجبائي دورا إيجابيا في مسألة الإثبات، عندما تثار نزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول أساس ربط الضريبة في حالة إستيفاء ذلك جميع الإجراءات والشكليات القانونية المحددة من قبل المشرع الجزائري (الفصل الثاني).

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

فرض التشريع الجبائي على المكلفين بالضريبة جملة من الواجبات القانونية، بحيث يجب على هؤلاء إحترامها ومراعاتها أثناء ممارسة النشاط دون الإعتداد بالأرباح والمداخيل الغير معروفة لدى الإدارة الجبائية، فنجد أن هناك إلتزامات تم النص عليها في أحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي الجديد، الذي عوض المخطط الوطني للمحاسبة كالإلزام المكلفين بالضريبة من أشخاص طبيعية ومعنوية بضرورة مسك دفاتر تجارية، تمكن أعوان الإدارة الجبائية من أخذ فكرة عن المحاسبة الخاصة بالمكلف بالضريبة، ويكون بمقدور أعوان الإدارة الجبائية معرفة المركز المالي للمكلف بالضريبة وتحديد وضعيته الجبائية من خلال الإقرار، ولكي يعتد بهذا الأخير ويرتب جميع آثاره القانونية تجاه الإدارة الجبائية والغير، أوجب المشرع الجبائي توفر جملة من الشروط الإجرائية المتعلقة بالجانب الشكلي للتصريح بالإضافة إلى شروط تخص المتن والمحتوى.

وإضافة إلى مجموعة الواجبات التي تضمنها القانون الجبائي كالإلزام المكلف بالضريبة بتقديم تصريح للإدارة الجبائية يعرفها من خلاله بالوضعية الجبائية والمالية التي يشغلها من خلال تدوين التكاليف والأعباء التي يكون قد تحملها أثناء تأدية النشاط، فيلعب التصريح دور مهما وبارزا في تعيين المادة الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة الجبائية، والذي هو عبارة عن إقرار صادر عن المكلف بالضريبة لإقامة الدليل في حالة نشوء نزاع حول المركز المالي والجبائي الذي يشغله (المبحث الأول) ، وأعطى المشرع للإدارة الجبائية حق دحض قرينة صحة التصريح الجبائي المفترضة، من خلال إستخلاص القرائن القضائية والقانونية التي تدل على تهرب وتملص المكلف بالضريبة من أداء الحقوق المستحقة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم التصريحات الجبائية

حاول المشرع الجزائري التوفيق بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، وإرساء مبادئ الحوار والتعاون المتبادل وتجنب مختلف النزاعات التي قد تثور مستقبلا، من خلال تكريس مبدأ مهم وهو حسن النية، التي إفترضها في المكلف بالضريبة والأمانة من خلال إعطائه فرصة تحديد الوعاء الضريبي والتصريح عن الأنشطة التي يمارسها، بإعتبار أنه أكثر معرفة بالوضع المالي الذي يحتله ويتم ذلك عن طريق ملاء نموذج تسلمه له الإدارة الجبائية، يتضمن جميع المعطيات والمعلومات المتعلقة بالمداخيل والأرباح، تستخدمها الإدارة الجبائية كأداة إثبات تستعين بها عند تأسيس المادة الخاضعة للضريبة، أو الفرض التلقائي.

وبالنظر إلى أهمية التصريح الجبائي والفائدة المحققة من إجرائه سواء في النطاق القانوني أو الميداني بالنسبة لمسألة الإثبات وإقامة الدليل، نجد أن المشرع الجزائري قد حصن هذه الوسيلة بجملة من الإجراءات القانونية أثناء قيام المكلف بالضريبة بالتصريح، حتى يكون نافذا ويرتب جميع الآثار القانونية والتي نتناولها في هذا المبحث من خلال تعريف التصريح الجبائي وأنواعه في (المطلب الأول) بالإضافة إلى مجموعة الشروط والضوابط الإجرائية والموضوعية التي تحكمه كآلية إثبات (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف وأشكال التصريح الجبائي

التصريح الجبائي هو تلك الوسيلة التي خولها التشريع الجبائي للمكلفين بالضريبة بغرض تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وإفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات والمعطيات المتعلقة بالوضع الجبائية والذمة المالية الخاصة بالمكلف بالضريبة¹.

ويؤدي التصريح الجبائية دورا هاما في تزويد الإدارة الجبائية بجملة من الأدلة بخصوص تحديد الوعاء، إذن فهو يعد تلك الحصانة التي تسعى إلى حماية الحريات العامة، من خلال إتجاه إرادة المكلف بالضريبة إلى إحاطة علم الإدارة الجبائية، بكل العناصر التي تثبت أو تدحض أمر حصل في الماضي، لذلك سوف نتناول تعريف التصريحات الجبائية إصطلاحا ولغويا في (الفرع الأول) و-أشكالها و-صورها في (الفرع الثاني).

¹ - قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص15.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية

التصريح هو ذلك الواجب المفروض على المكلف بالضريبة حسب الضوابط والشكليات القانونية فهو مصطلح لاتيني الأصل (DECLARO) يحمل في طياته الوضوح والكشف عن الغموض والابتعاد عن الإبهام فيعني ذلك النموذج الذي تسلمه الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة بغرض تحديد الدخل الإجمالي الصافي الخاص به وجميع الأعباء والنفقات المحتملة، ويضم التصريح معطيات تخص الذمة المالية للمكلف بالضريبة، باعتبار أن هذا الأخير هو الوحيد الذي يكون باستطاعته تحديد رقم أعماله الحقيقي.¹

ويرى جانب من الفقه أن الإلتزام بالتصريح من بين الإلتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة المتولدة عن القانون الضريبي الإداري، بخلاف الإلتزام بأداء الضريبة سواء من الممول أو ممن فرض عليه القانون واجب جزؤها من المنبع الذي يصنف ضمن القانون الضريبي الموضوعي²، ويرى الفقهاء الفرنسيون أن التصريح هو ذلك التصرف الصادر من المكلف بالضريبة، بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي.³

وفي اللغة يعني التصريح فك الإبهام وإتباع أسلوب التفسير والتوضيح والتبرير.

ويعتبر التصريح الجبائي هو ذلك المستند الذي يحكم العلاقة ويوطدها بين أطراف العلاقة الجبائية، أي بمثابة الوسيط بينهما، ووسيلة الاتصال حول الأسس الضريبية ومعايير تحديدها، يحتوي على مجموعة من البيانات التي توضح وتبين للإدارة الجبائية المركز المالي للمكلف بالضريبة، ورقم أعماله من إيرادات ونفقات، فالإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان يقدم بشكل دوري في مواعيد محددة من المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب، يحتوي على معطيات تتعلق بنشاط المكلف بالضريبة ومصادره.⁴

وتتمثل الغاية من التصريح في تزويد الإدارة الجبائية بكافة العناصر التي يمكن اعتبارها معايير لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، ويعني التصريح الجبائي إفصاح المكلف بالضريبة إفصاحاً ملزماً له وحجة

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147.

² - نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبة والتهرب، دار الهدى، دون طبعة، الجزائر، ص 18.

³ - واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مذكرة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران السنة 2004، ص 13.

⁴ - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013، ص 102.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

عليه إذا كان لا يتفق مع القوانين الجبائية وعليه فهو يخضع للتحقيق الجبائي، ويتبع المكلف بالضريبة أسلوب التبرير والتوضيح من خلال الإستشهاد بمختلف المستندات والوثائق الإثباتية¹.

ويعد التصريح الجبائي بمثابة النموذج الذي تعده الإدارة الجبائية، و يتم ملؤه من قبل المكلف بالضريبة، فهو وسيلة قيادية سياسية تؤدي إلى إشراك المكلف في مسار تحصيل الجباية المحلية²، ولإشارة أن المشرع الجزائري قد ألقى على عاتق المكلف بالضريبة واجب تقديم التصريح الجبائي، الذي يتضمن كافة المداخل والأرباح المحققة والمجنية من الأنشطة الممارسة، ولقد إستعمل المشرع الجزائري مصطلح المكلف بالضريبة للدلالة على الأشخاص بنوعها الطبيعية والمعنوية (كالشركات والمؤسسات)، أي أن واجب التصريح يمتد إلى الأشخاص المعنوية التي تمارس نشاطا وتحقق من وراءه ربحا.

ولا يقتصر الإلتزام بالتصريح الجبائي على المكلف بالضريبة لوحده بل يمتد كذلك إلى المتعاملين مع المكلف بالضريبة من مستوردين، منتجين، موردين، ويعبر تصريح هؤلاء عن المعلومات والمعطيات الصحيحة التي تخص تحديد الوعاء، لأن قرينة الصحة تكون أكثر تأكيد ووقوعا عن الطريقة السابقة، أي التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة بنفسه لأن التصريح المقدم من المتعامل مع المكلف بالضريبة يكون شاملا وكاملا دون تزييف باعتبار أن المتعامل ليس له أي فائدة في إعطاء معلومات خاطئة أو ناقصة.

ويختلف التصريح عن الإقرار كون أن الثاني يقترن بنزاع، فيكون إقرار الشخص أثناء فصل القاضي في الدعوى، بخلاف التصريح الجبائي الذي لا يكون إيداعه وتقديمه بمناسبة قيام نزاع بين المصريح والإدارة الجبائية، لأنه يكون في بداية علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية مع وجود اختلاف شاسع بين الإقرار في نظر القانون المدني والتصريح الجبائي من حيث طابع الإلزامية، بحيث أن التصريح الجبائي يكون إجباري ووجوبي.

ويمكن القول أن التصريح الجبائي هو وسيلة غرضها إعلام وإطلاع الإدارة الجبائية بالوضع الجبائي للمكلف بالضريبة ودمته المالية والمادية حتى يتسنى لهذه الأخيرة القدرة على تحديد القواعد الضريبية عكس ما هو عليه الحال في الإقرار الذي يستوجب قيام خصام بين الأطراف سابقا.

¹ - عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، دون سنة، جامعة بسكرة، ص 451.

² - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع و حركية التقاضي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، عين الشق، الدار البيضاء، 2001/2000، ص 118.

الفصل الأول: التصريحات الجمائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجمائي

ويعتبر المشرع الجزائري التصريح الجمائي أحد الإلتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة وصفه في خانة الواجبات الجمائية الملقاة على عاتق الأشخاص الطبيعية والمعنوية، بهدف تحديد عناصر الثروة المالية ويترتب على عدم الإلتزام بإيداعه خلال الآجال القانونية المحددة في جزاءات تتمثل في التغيريم التلقائي للمكلف بالضريبة دون الرجوع عنه¹، في حين أن الإقرار حسب القواعد التي تحكم القانون المدني لا يكون مقرونا بجزاء، وإن مهمة القيام به من عدمه تعود لسلطة الشخص المقر وإرادته ورغبته في ذلك. ويضم التصريح الجمائي عناصر ثروة المكلف بالضريبة أو دخله، مع إفتراض حسن نية ونزاهة المكلف بالضريبة².

ويعرف القانون المتعلق بالجمارك التصريح الجمائي بأنه تلك الورقة المستوفية لكافة الشكليات والإجراءات التي تتضمن نوعية وطبيعة الرسوم الجمركية التي يخضع لها المكلف بالضريبة، وكذا جميع المعلومات والمعطيات التي تنظم عملية الإلتزام والدفع، بالإضافة إلى توضيح معالم وحدود الرقابة والتحري التي يباشرها أعوان الإدارة الجمائية³، وهناك من يعرف التصريح الجمائي بأنه إفصاح المكلف بالضريبة وإقراره إقرارا ملزما وحجة عليه في حالة ثبوت عكسه عن طريق الرقابة الجمائية⁴.

وإن عدم تقيد المكلف بالضريبة بالإلتزامات المفروضة عليه بمقتضى القوانين المعمول بها، كعدم إكتتاب وإيداع التصريح يجعله عرضة لفقدان أهم الحقوق والضمانات المكفولة له بغرض حمايته وحفظ مصالحه، وينحصر محل التصريح الجمائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة إما في التصريح بإحدى الوقائع التالية وهي التصريح عن واقعة بداية النشاط، أو التوقف عن مزاوله النشاط، أو التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة.

ويعتمد التشريع الجمائي الجزائري على تصريح المكلف بالضريبة فيما يخص المداخل والأرباح المحققة، وهذا بغرض إعطائه فرصة تحديد المادة الخاضعة للضريبة مع إفتراض حسن النية في المكلف وصدقه وأمانته في الإدلاء وفي المقابل من ذلك منح للإدارة الجمائية سلطات وصلاحيات واسعة وعديدة تمكنها من إجراء الرقابة والتحقيق، ودحض أو إثبات قرينه صحة التصريح الجمائي المفترضة في المكلف بالضريبة.

¹ المادة 44 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجمائية المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-02 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن القانون المالية لسنة 2002، صادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 المؤرخ في 23 ديسمبر 2001 المعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية.

² محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 147.

³ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية (تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001، ص 95، 96.

⁴ نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان 1998، ص 217.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

ويعد التصريح الجبائي هو تلك الوسيلة التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة لإثبات صحة مداخيله وأرباحه، فهو يعني إتجاه رغبة المكلف بالضريبة وإرادته إلى الإعتراف بميلاده كمكلف جديد، وأن كافة الوقائع الخاصة به تدخل ضمن الحالات التي تسري عليها أحكام التشريع الجبائي، ويعتبر التصريح الجبائي من الأدلة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية أثناء القيام بتحديد الوعاء الضريبي، عندما تدخل الإدارة الجبائية في نزاع مع المكلف بالضريبة فتقوم بتقديم التصريح الجبائي كوسيلة إثبات أمام الجهات القضائية المختصة¹.

وبالرجوع إلى التعريفات السابقة، نجد أن أغلبها ركزت على الشخص الصادر منه التصريح الجبائي، سواء بصفة شخصية أو ينوبه الغير في ذلك، بالإضافة إلى الغاية المقصودة من إستحداثه ألا وهو أداة تواصل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لتقسيم عبء تقييم وتحديد الوعاء الضريبي وإطلاعها على المعطيات والعناصر المكونة لدمته المالية.

وما يمكن ملاحظته أن التصريح الجبائي هو إجراء جوهري لا يمكن للمكلف بالضريبة مخالفته، وبالتالي فهو ملزم بإيداعه في الآجال القانونية وإلا كان عرضة للتقييم التلقائي، وعليه ليس هناك خيار أمام المكلف بالضريبة في مدى الإلتزام بذلك. إضافة إلى هذا أن جل المكلفين بالضريبة خاضعين لهذا الإلتزام دون استثناء، أي دون النظر إلى طبيعة الشخص الخاضع للضريبة سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي.

الفرع الثاني: أشكال التصريحات الجبائية

فرض التشريع الجبائي على المكلفين بالضريبة عملية إكتتاب جملة من التصريحات، تختلف وتتنوع بحسب الوضعية الجبائية التي يحتلها المكلف بالضريبة، وكذا الوضع المهني الذي يشغله حاليا سواء كان التصريح ببداية النشاط أي الإعلان عن ميلاد مكلف جديد (أولا)، أو إعلام الإدارة بالأرباح والمداخيل التي يحققها لتحديد المادة الخاضعة للضريبة (ثانيا)، أو تعبير المكلف بالضريبة عن رغبته في التوقف عن ممارسة النشاط (ثالثا).

¹ - مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والإجتهد القضائي)، دون طبعة، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013، ص09

أولاً: التصريح ببداية النشاط

يجب على كل الأشخاص الطبيعية المفروضة عليهم ضرائب بسبب الأنشطة التي يمارسونها والأرباح والمداخيل الخاصة بهم، أن يقوموا بإكتتاب تصريح لدى الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الأشخاص المعنوية المفروضة عليهم الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزائرية الوحيدة¹، وذلك خلال 30 ثلاثين يوماً الأولى من بداية النشاط، بشرط إحترام شكلية ملء البيانات الخاصة بالتصريح والمعلومات في النموذج الذي تسلمه له الإدارة الجبائية²، ويقدم هذا التصريح إلى المفتشية الخاصة بالضرائب المباشرة التابعين له³.

ولقد نص المشرع الجبائي على جملة من المستندات التي يجب على المكلف تقديمها برفقة التصريح الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي نسخة مطابقة قانوناً لشهادة الميلاد، معدة قانوناً ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلف بالضريبة بخصوص الأشخاص الذين يكتسبون الجنسية الجزائرية أو الأجنبية، بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، بالإضافة إلى الإسم واللقب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وبالنسبة للذين ولدوا في الخارج نسخة من بطاقة العقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها، وذكر كل البيانات والمعطيات التي تخص المؤسسة⁴.

ويعد التصريح بالوجود تلك الرغبة والإرادة الصادرة عن المكلف بالضريبة بصدد إخضاعه للضريبة المستحقة على النشاط الممارس⁵، ويجب على المكلف بالضريبة أثناء التصريح ببداية النشاط أن يشير في مضمون الإقرار إلى عقود واتفاقيات الدراسات التي يكتتبها الأجانب الذين مقر إقامتهم في الجزائر⁶.

ولقد حدد المشرع الجزائري المعلومات والمعطيات التي يشترطها في التصريح الجبائي وهي لقب واسم المصريح، أو العنوان التجاري، مسكنه، ونوع النشاط المزمع ممارسته، إضافة إلى مكان المؤسسة أو المؤسسات

¹ - عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الوادي، 2010، ص 23.

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، السنة 2017، ص75.

³ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 106.

⁴ - المرجع نفسه، ص 56.

⁵ - فاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2014/2015، ص46.

⁶ - Ministre des finances, calendrier fiscal, direction de la législation fiscale sous direction des relations publiques et de l'information, Algérie édition 2004, p07.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الحائلي

المزعم استغلالها، وعند الاقتضاء، العتاد المخصص لنشاط المصرح وكميات المنتوجات الخاضعة للضريبة أو المواد الأولية التي هي في حيازة المصرح¹.

ويعد التصريح بالوجود وسيلة إعلام للإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة بميلاد مكلف بالضريبة جديد ودخوله حيز تنفيذ وإعمال أحكام ونصوص القانون الجبائي أي أن المكلف بالضريبة بدأ يمارس عمل يصفه المشرع الجزائري ضمن الوظائف والأعمال الخاضعة للضريبة والمشكلة للوعاء الضريبي وبالتالي يعتبر تصريحه بالوجود تصريحا بدخول ضمن الحالات والوضعيات التي ينص عليها المشرع في النصوص القانونية المتعلقة بالعناصر المشكلة للمادة الخاضعة للضريبة.

ويجب على المكلف بالضريبة إعادة القيام بتقديم تصريح جديد لدى مفتشية الضرائب غير المباشرة خلال 48 ساعة ابتداء من لحظة وقوع أي تعديل أو تغيير على العناصر والمعطيات المذكورة في بيان تصريحه، ويكلف الأشخاص الذين ليست لهم صفة المستورد ويحوزون منتوجات تخضع للضريبة في حالة رفع الرسم الداخلي للإستهلاك أو الرسم التداولي، تقديم تصريحا عن البضائع والسلع المخزنة لديهم خلال 10 العشرة أيام التي تلي تاريخ سريان مفعول التعريفات الجديدة ، ويتم ذلك عن طريق الشروط التي يضعها المدير العام المكلف بالضرائب لدى وزارة المالية ، إذا كان المكلف بالضريبة يكسب إلى جانب مكان ممارسة نشاطه وحدة أو عدة وحدات يجب عليه إيداع تصريح مفصل يعلم فيه الإدارة الجبائية بوجود المؤسسة².

وما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري قد حدد آجال التصريح الجبائي وجعلها مختلفة، وربطها بنوع الضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة، فحدد آجل التصريح بالوجود بحسب أصناف الضرائب التي تفرض عليه سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو الرسم على رقم الأعمال.

إن غرض المشرع الجبائي من نصه على إلزامية تقديم تصريح من طرف المكلف بالضريبة هو إعلام الإدارة الجبائية بالأنشطة التي يزاولها المكلف بالضريبة، كما يعد التصريح الآلية التي تجسد إلى بدء العلاقة بين المكلف والإدارة ودخول المكلف بالضريبة في نطاق تطبيق وإعمال القانون الجبائي وإطلاع الإدارة الجبائية ببدء أنشطته الجديدة في السريان والتي تكون محلا لفرض الضريبة.

ويمكن للإدارة الجبائية أن تتدارك النقص في تبرير محتوى التصريح الجبائي عن طريق توجيه طلب التوضيح والتبرير إلى المكلف بالضريبة للاستفسار³، ويتم تطبيق زيادة بالنسبة 35% من الضريبة المفروضة في حالة ما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية خلال أجل قدره ثلاثين 30 يوما، اعتبارًا

¹ خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 56.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 41.

³ عبد الرحمان أبليللا، المرجع السابق، ص 335.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام ولقد عدل المشرع نسبة الزيادة حيث تقدر ب 30% إثر التعديل الأخير الذي مس قانون المالية 2017 في المادة 16¹، ويتم فرض زيادات في الضريبة المفروضة على المكلف في حالة تقديمه تصريحاً ناقصاً.

ثانياً: التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة

يقوم المكلف بالضريبة في هذا النوع من التصريحات الجبائية بإعلام الإدارة الجبائية بالمادة الخاضعة للضريبة وتزويدها بالمعلومات والمعطيات التي تخص أرباحه ومداخيله التي حققها، ويكون بإستطاعة الإدارة الجبائية تشكيل الوعاء الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة.

ويتمثل الفرق بين التصريح بالأسس الضريبية والتصريح ببداية ممارسة النشاط، في كون أن النوع الأول يسعى إلى تحديد المادة الخاضعة للضريبة، في حين أن الثاني يهدف إلى رغبة المكلف بالضريبة وما يقتضيه الواجب الوطني في تحمل الأعباء العامة إلى أعمال نصوص القانون الجبائي عليه، من خلال تصريحه بقيام وتحقق الحادث المنشئ للضريبة بالنسبة للدخل الإجمالي الصافي².

ويجب على المكلف بالضريبة أن يعتمد أثناء عملية التصريح أسلوب التبرير، و في حالة إغفاله عن ذلك يكون بمقدور الإدارة الجبائية طلب التوضيح والتبرير دون اللجوء إلى إجراءات التقييم الجاهي³.

ويتم اكتتاب التصريح الشهري خلال كل شهر من طرف المكلفين بالضريبة المطبق عليهم النظام الجبائي الحقيقي، وكذا كافة الأشخاص غير مفروضة عليهم الرسوم على القيمة المضافة، يودع قبل اليوم 20 العشرين الموالية للشهر في النموذج المسلم من الإدارة الجبائية.

ويصرح المكلفون بالضريبة الذين يحكمهم النظام المبسط، خلال كل فصل من أشخاص إعتبارية وطبيعية مفروضة عليها الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لخانة الأرباح الصناعية والتجارية .

ويكون النظام الجبائي الحقيقي والمبسط المرجعية والمعياري الذي يتم بناء عليه تقييم مبلغ الأرباح المحققة من الأنشطة المزاولة من طرف المكلف بالضريبة، كما يخضع له أيضاً الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف ممارسي المهن الحرة بالنسبة للأرباح المحققة في غير النشاط التجاري، بشرط أن يكون يحكمهم النظام التصريحي المراقب ويخضع له كذلك مجموعة الأشخاص المفروض عليهم الرسم على النشاط المهني وكذلك الرسم على القيمة المضافة.

¹-المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 15.

³- مولاي عبد الرحمان أبليللا، المرجع السابق، ص 335.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

ويصرح الأشخاص المطبق عليهم قانون الضرائب المباشرة كل سنة مالية قبل 30 أبريل¹، بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، بمجموعة المعلومات والمعطيات، التي تخص الأرباح والمداخيل التي يحققها المكلف بالضريبة من نشاطاته المزولة في المطبوعات المسلمة من الإدارة الجبائية²، مع ضرورة إرفاقه بكافة المستندات الدالة على كافة الخصوم والأصول الخاصة بالمؤسسة. ويتعين على المكلف بالضريبة إكتتاب تصريح من شأنه السماح للإدارة الجبائية بتحديد ومراقبة النتائج الجبائية (الفائض، العجز) التابع للنشاط مع إلزامية توقيعه من قبل المكلف بالضريبة.³

وللإشارة أن النموذج الخاص بالمكلفون الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لتأجير الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية... إلخ. يكون متنوع ومختلف حسب المكلفين بالضريبة والأنظمة الجبائية التي يخضعون لها، بالإضافة إلى التصريح الخاص بالرسوم العقارية المبنية وغير المبنية وتصريحات المؤسسات الأجنبية التي يكون مقر ممارسة النشاط بالخارج، ولقد رتب المشرع الجزائري غرامات جبائية في حق كل المكلفين غير منضبطين في تقديم تصريحاتهم.

ونستنتج أن التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة ما هو إلا آلية تخول للمكلف بالضريبة فرصة المشاركة في تأسيس الوعاء الضريبي باعتباره هو الشخص الأدرى بمجموع مداخيله وأرباحه وهذا حتى يساعد الإدارة الجبائية في معرفة وضعه المالي.

ثالثا: التصريح بالتنازل عن النشاط

يتعين على المكلف الضريبة الذي يرغب في التنازل ووقف النشاط المهني الذي يزاوله، إجبار الإدارة الجبائية على الفور، حينما يتعلق الأمر ببيع محل تجاري أو التنازل عنه إعتبارا من التاريخ الذي نشر فيه البيع أو التنازل في جريدة إعلانات قانونية أو في حالة بيع مؤسسات أخرى أو التنازل عنها إعتبارا من اليوم الذي اتخذ فيه التنازل له إدارة المستثمرات فعلا، بالإضافة إلى حالة التنازل عن مؤسسة إعتبارا من يوم إغلاق المؤسسات إغلاقا نهائيا، وإذا تعلق التوقف بالمهن الحرة فإنه يبدأ سريانه من تاريخ التوقف عن ممارسة النشاط⁴.

¹ - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2010.

² - عماري أمين، حماني ناصر، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار المراقبة الجبائية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادات الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، 2000، 2005، ص 16.

³ - أوسرير منور، محمد حمو، محاضرات في جبائية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الطبعة الأولى، 2009، ص 136.

⁴ - المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

وإن غاية المشرع من إستحداث هذا النوع من التصريحات هو إبراء مسؤولية المكلف بالضريبة الجبائية من خلال تحصيل الضرائب المستحقة وإعفائه من الإخضاع الضريبي، من خلال عدم إعمال النصوص الجبائية، عليه يكون التصريح بالتنازل والتوقف خلال 10 عشرة أيام إبتداء من تاريخ ذلك¹، إلا أن ذلك لا يعني إعفاء المكلف بالضريبة من أداء الضرائب المستحقة المفروضة قبل توقفه عن مزاوله النشاط بل يبقى الدين الضريبي قائما إلى غاية التسديد ولو بعد التنازل عن مزاوله المهنة أو النشاط .

وإن تخلف المكلف بالضريبة عن أداء إلتزامه بالتصريح بالتنازل أو التوقف عن ممارسة المهنة يعرضه لعقوبات مالية قدرها المشرع بـ 2.000.000 دج كغرامة ترتب عن الإيداع غير الكامل للوثائق أو عدم تقديم التصريح أصلا حسب آخر تعديل له في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 10 و 16 من قانون المالية لسنة 2017²، يجب على ذوي حقوق المكلف بالضريبة عند وفاته التصريح عن ذلك لدى الإدارة الجبائية في أجل 6 ستة أشهر تسري من تاريخ الوفاة، وفي حالة عدم الإلتزام بذلك يتم فرض عقوبات مالية تساوي القيمة المفروضة عن تخلف التصريحات السنوية³.

ويمكن أن توجه الإدارة الجبائية طلبات التوضيح والتبرير لورثة المكلف بالضريبة المتوفى أوالموقعين على التصريح بالميراث⁴، وتكون محل إخضاع للضريبة المداخل التي حققها المكلف بالضريبة خلال سنة وفاته،إبتداء من نهاية السنة المالية الأخيرة التي خضعت للضريبة، كما تخضع للضريبة المداخل التي تم توزيعها أو دفعها بسبب وفاة المكلف بالضريبة.

وينبغي على ورثة المكلف تقديم تصريحا شاملا ومفصلا يضم الذمة المالية للمكلف بالضريبة من موجودات (عقارات، منقولات)، وكذا جميع المداخل التي يحققها بما فيها ذات الطابع الخاص أو العام⁵.

ويتضح أن المشرع الجزائري حدد طبيعة التصريح الجبائي بحسب الوضعية الجبائية التي يشغلها المكلف بالضريبة ، والتي تختلف من أحد لأخر فإذا كان الشخص الخاضع للضريبة على وشك البداية في ممارسة النشاط، وجب عليه التصريح بالوجود خلال 30 يوما الأولى من ذلك أما إذا كان يمارس نشاطه منذ مدة، يجب عليه في هذه الحالة التصريح بالمداخل والأرباح المحققة من النشاط لإستخدامها في تحديد الوعاء الضريبي.

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، ص 83.

² - المادة 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ -قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 52.

⁴ -المادة 133 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁵ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 42.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

وفي حالة ما إذا قرر المكلف بالضريبة التوقف عن مزاولته النشاط أو وفاته، يجب إعلام الإدارة بذلك خلال 10 عشرة الايام الأولى التي تلي التوقف عن هذه الوقائع¹، وعليه نستنتج مما سبق أن الغاية والوظيفة التي تؤديها الأشكال الثلاثة هي إما التصريح بالوجود أي إعلام وإطلاع الإدارة الجبائية بميلاد مكلف بالضريبة جديد، أما النوع المتعلق بتحديد الأسس الضريبية فغرضه إعلام الإدارة الجبائية بالمداخيل والأرباح الخاصة بالمكلف بالضريبة، والنوع الأخير المتعلق بالتوقف عن النشاط يسعى إلى إعلام الإدارة الجبائية بخسارة مكلف بالضريبة، وتعبيره عن الرغبة في الشطب من قائمة المكلفين بالضريبة، دون أن ننسى تقسيمات التصريح بالأسس الضريبية التي تمت بحسب المواعيد والآجال المقررة قانوناً لإيداعها فهناك تصريحات سنوية وأخرى فصلية وشهرية.

وأرى أن الغرض والهدف المتوخى من إستحداث وسيلة التصريح الجبائي، هو إقامة جسر تواصل بين طرفي العلاقة الجبائية بهدف التعاون في تأسيس المادة الخاضعة للضريبة من جهة ومن جهة أخرى يعد وسيلة إثبات في يد المكلف بالضريبة في حالة نشوء نزاع لاحقاً بسبب تحديد الوعاء الضريبي.

المطلب الثاني: الضوابط القانونية لتصريحات الجبائية

يعد التصريح الجبائي أحد الإلتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة و التي تؤدي وظيفة هامة تجاه طرفي العلاقة الجبائية، سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة من خلال إعطائه فرصة تحديد جملة الأرباح والمداخيل التي تعود عليه من الأنشطة التي يزاولها، أي بمعنى تحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة للضريبة من جهة ومن جهة أخرى تزويد الإدارة الجبائية بكل المعلومات والمعطيات التي تخص الذمة المالية للمكلف بالضريبة والوضعية الجبائية التي يشغلها، وبالتالي تمكينها من تقييم الأسس الضريبية الخاصة بالمكلفين.²

ونجد أن أغلبية القوانين جاءت بجملة من الضوابط التي تحكم هذا الإلتزام الجبائي المفروض على المكلفين بالضريبة، وأوجب عليهم ضرورة إحترام وإتباع هذه الشروط وإلا يكون عديم الحجة والآثار، وليس له إعتبار سواء إتجاه الإدارة الجبائية أو لدى الغير.

الفرع الأول: الضوابط الإجرائية التي تحكم التصريحات الجبائية

حدد النظام الجبائي جملة من الشروط يجب توفرها في التصريح الجبائي بالنسبة لجانبه الشكلي الذي يؤدي به المكلف بالضريبة في النموذج الذي تسلمه له الإدارة الجبائية ، فقام بإلزام فئة معينة من الأشخاص

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 156.

² - Feriel Kamoun , la preuve en droit fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'étude approfondies droit des affaires université de Sfax, Tunisie, faculté de droit, année universitaire 2001-2002,p21.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

الطبيعية والمعنوية بمهمة التصريح، كما حدد جملة المعلومات والعناصر التي يتعين على المكلف بالضريبة ذكرها وإعلام الإدارة الجبائية بها، حتى يكون للإدارة علم كافي حول خصوصية المركز الجبائي الذي يحتله، وإعطاء صورة شاملة ودقيقة حول نشاطه والأرباح والمداخيل التي يجنيها، ويجب على المكلف بالضريبة إحترام الآجال القانونية و التي تختلف بحسب اختلاف النظام الجبائي الذي يخضع له المكلف بالضريبة والنشاط الذي يمارسه.

أولا : الآجال الممنوحة للمكلفين لإيداع التصريحات الجبائية

حدد المشرع الجزائري مهل إيداع التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة وجعلها متعددة ومختلفة بحسب وطبيعة نوع التصريح المدلى به، فلقد ألزم جميع المكلفين بالضريبة في حالة إتجاه رغبتهم في التنازل أو وقف النشاط أو الوفاة بالتصريح عن ذلك خلال 10 أيام لدى مفتشية الضرائب التابع له مكان إختصاص فرض الضريبة.

وأرى أن المدة القانونية المحددة من قبل المشرع لإيداع التصريح الجبائي للإدلاء بصفة شاملة ومفصلة دقيقة عن كافة المعلومات والعناصر التي تخص الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المكلف بالضريبة، عن وجود النشاط وميلاده فتقدر ب 30 ثلاثين يوما¹. الأولى من بداية نشاطها سواء بالنسبة للشركات والمؤسسات بمختلف أنواعها، أي بمعنى الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي أو الضريبة الجزافية الوحيدة لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة²، ويجب كذلك على الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة التصريح خلال 06 أشهر على الأقل بواسطة نظام الأقساط الوقتية³.

وبالرجوع إلى أحكام التشريع الجبائي، نرى أن الآجال القانونية هي قاعدة من القواعد الآمرة لا يمكن الإتفاق على مخالفتها، إلا في حالة ما إذا أتى المشرع الجزائري بقاعدة قانونية تعطي للأطراف مكنة الإتفاق على المخالفة لهذه القاعدة الآمرة، ولقد أورد القانون الجبائي حالات استثنائية يجب فيها على الإدارة الجبائية إعطاء وزيادة مهلة آجال إيداع المكلفين بالضريبة لتصريحاتهم الجبائية، من خلال إمكانية المدير العام للضرائب بناء على قرار صادر منه أن يتم تمديد أجل تقديم التصريح في حالة القوة القاهرة⁴. ويقع على المكلف بالضرائب عبء إثبات توفر هذا الطرف الاستثنائي بشتى طرق الإثبات، ولقد وضع شرط في

¹ - عماري أمين، حماني ناصر، المرجع السابق، ص 18.

² - قحموش سمية، المرجع السابق، ص 60.

³ - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 51.

⁴ - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2017.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإشادات الجبائية

المقابل من ذلك أي قيد، ألا وهو عدم جواز تمديد الآجال القانونية لأكثر من ثلاثة أشهر حسب ما أشارت إليه المادتين 102 والمادة 2/151 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ونستنتج أن المشرع الجزائري قد تبنى موقفين متباينين في الحالات التي يقدم فيها المكلفين بالضريبة، طلبات تمديد آجال إيداع تصريحاتهم الجبائية بسبب ظرف القوة القاهرة بخصوص الضرائب المفروضة على أرباح الشركات والمفروضة على الدخل الإجمالي الصافي، بحيث نجد أن المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد نصت على أن تمديد الآجال القانونية لإيداع التصريح الجبائي من طرف الأشخاص الطبيعية المفروضة عليها الضريبة على الدخل الإجمالي، يتم بناء على قرار صادر من وزير المالية، بخلاف المادة 2/151 الفقرة الثانية جعلت مهمة تمديد آجال التصريح ملقاة على المدير العام للضرائب.

وما يمكن ملاحظته هو سكوت المشرع الجزائري عن مسألة آجال تقديم طلب التمديد من طرف المكلف بالضريبة بخصوص إيداع التصريح، فهل يوجه طلب التمديد خلال ميعاد التصريح أو أنه مقرونا ومرتبنا بحدوث ووقوع الظرف الاستثنائي، أو أن للمكلف بالضريبة كامل الحرية في إختيار وقت إيداع طلب التمديد سواء أثناء آجال إيداع التصريح أو بعد إنقضاء مهلة تقديمه لدى الإدارة الجبائية، فحبذا لو أن المشرع ضبط ذلك ولم يترك المسألة هكذا وهذا لضمان توحيد الحلول المطبقة على جميع المكلفين بالضريبة.

وإن عملية سريان الآجال القانونية المتعلقة بإيداع وتقديم التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان إختصاص فرض الضريبة تحكمه الأسباب الخاصة بقطع ووقف الآجال الواردة في القواعد العامة¹، ولا يكون خلاف ذلك إلا في حالة وجود قاعدة قانونية تنص على ذلك، فيسري عليه ما هو مطبق في المنازعات الإدارية والمدنية.

ومنح المشرع الجزائري سلطة تقديرية واسعة في إختيار الكيفية المعتمدة في تسليم واستلام المكلف بالضريبة، لنماذج والإستمارة والمطبوعات الخاصة بالتصريح الجبائي، وترك الحرية الكاملة للإدارة الجبائية في إنتقاء الكيفية التي من شأنها يكون بمقدورها تحقيق الأهداف المسطرة والمتوخاة من إيداع التصريح الجبائي، ألا وهي جمع عدد هام من الأدلة بخصوص إثبات الأسس الضريبية.

وإن إيداع التصريح خارج الآجال لا يعتد به ومجلس الدولة الفرنسي يصنف هذه الواقعة بمثابة عدم إلتزام المكلف بالضريبة بالإلتزامات الجبائية المفروضة عليه، وهي الإمتناع عن التصريح الجبائي الذي يكون

¹ المادة 322 من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر، العدد 21 الصادرة في 23 أفريل 2008.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

قد قدمه بعد فوات الآجال القانونية، أما المشرع الجزائري فهو يساند ويدعم الإدارة الجبائية في إتباعها إجراءات التقييم التلقائي لتحديد المادة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة¹.

ثانيا: المكلفين بالضريبة الملزمين بتقديم التصريحات الجبائية

إن جميع المواطنين الذين يقطنون داخل التراب الوطني ويزاولون مهنة يخضعون لجل القوانين الجبائية بمختلف فروعها، والتي تقضي بالزامية الخضوع للضريبة وبالتبعية مجبرين بإيداع تصريح عن جميع الربوع والفوائد التي تعود عليهم من ذلك النشاط²، بالإضافة إلى إلزامية تدوين جرد شامل ومفصل عن جميع الممتلكات المنقولة والعقارية، ويخضع لذات الأحكام الأجانب المقيمين في الجزائر وكذلك كل الأشخاص المعنوية.

وبما أن الإقرار الجبائي يترتب العديد من الآثار والنتائج القانونية يجب أن يكون صادرا عن المكلف بالضريبة يملك أهلية الأداء، وعليه فهو بمثابة الرغبة والإرادة التي يبيدها المكلف بالضريبة في تطبيق القوانين الجبائية عليه، وبالتالي لا بد أن يكون صادر عن شخص يتمتع بأهلية الأداء³، وهذا حتى يكون للتصريح حجية إتجاهها لإدارة الجبائية وكذا إتجاه المكلف بالضريبة؛ إذن شرط الأهلية يخضع له مختلف الأشخاص، ويلتزم الكفيل بتقديم وإيداع التصريح الجبائي الخاص بالأرباح والمداخيل والربوع التي يحققها المكفول من الأنشطة المزاولة بإسمه سواء كان قاصرا دون 18 الثامنة عشر عاما أو تم الحجر عنه أو يقل عمره عن 25 سنة إذا كان المكلف بالضريبة يزاول دراسته⁴.

ونستنتج بمفهوم المخالفة من أحكام المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن المكلف بالضريبة الذي يفوق سنه 18 الثامنة عشر عاما ويقل عن 25 سنة في حالة عدم مزاولته للدراسة وإنقطاعه عن ذلك، فإنه يكون ملزما بإيداع وتقديم التصريح الجبائي المتعلق بالوضعية الجبائية التي يشغلها دون الكفيل، ونجد أن القانون الجبائي قد خالف التشريعات فحدد السن القانونية التي من خلالها يكتسب الشخص أهلية الأداء التي تمنحه مكنة الحق في إبرام مختلف العقود والقيام بشتى التصرفات القانونية، والذي حددها بـ 18 الثامنة عشر عاما بخلاف ما هو متعارف عليه في القواعد العامة.

¹ -المادة 42 و 43 و 44، من قانون الإجراءات الجبائية.

² -المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - أوسرير منور، محمد حمو، المرجع السابق، ص 136، 137.

⁴ -المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب على خلفه عام تقديم إقرار عن الوضعية الجبائية الخاصة بكل صنف من الأصناف المشككة للدخل الإجمالي¹، بل أن قانون الإجراءات الجبائية يلزم كافة ورثة المكلف بالضريبة المتوفى بالقيام هذا الإلتزام نيابة عنه ويجب عليهم تقديمه محتويا على معلومات مفصلة وشاملة تخص أرباح ومداخيل مورثهم².

ولقد ألقى المشرع الجزائري شريحة معينة من المجتمع من الإلتزام بإيداع التصريح الجبائي، نتيجة إعفائهم من الضريبة على الدخل الإجمالي، مثل الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، وكذا السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصلين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان الذين يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصلين الجزائريين³.

يتضح أن المشرع في نص المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد استثنى بعض الأشخاص من واجب الإلتزام بإيداع التصريح الجبائي مراعاة لظروفهم ووضعيتهم المعيشية، بحيث وضع الحد الأدنى للإخضاع الجبائي، وهذا ما يكرس توجه المشرع إلى محاولة فرض مبدأ المساواة والعدالة بين المواطنين وإعادة توزيع المداخيل بصفة عادلة ومتكافئة بين أفراد المجتمع إضافة إلى إعفاء بعض الأشخاص في السلك الدبلوماسي، وهذا استنادا إلى رد الجميل للدول التي تمنح للدولة الجزائرية نفس الامتيازات أي استنادا إلى قاعدة المعاملة بالمثل.

وأرى أن المشرع الجزائري قد قام بتعداد أنواع بعض الشركات بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لهم حصة عائدة بصفة شخصية من الشركة مع حقوقهم فيها، بأن يكتتبوا تصريح جبائي يخص مداخيلهم بصفة منفردة عن أعضاء الشركة، لكنه لم يخص بالذكر بعض الشركات الأخرى فهو لم يحدد إذن موقفه منها⁴، وبالتالي نتساءل عن سكوته عن هذه المسألة هل أن ذلك جاء سهوا أم عمدا في نصوص المادتين 4 و 5 من قانون الإجراءات الجبائية عن امتناعه عن ذكر بعض الشركات بالنسبة للمكلفين بالضريبة الشركاء، هل ملزمين بإيداع تصريح يخص حصتهم في الشركة بمعزل عن أرباح الشركة أم أنهم غير مجبرون بذلك، وعليه أَدعو كباحثة إلى ضرورة تدخل المشرع لحسم الأمر وتوضيح موقفه فيما يخص إلزام الشركاء بالنسبة

¹-تقضي أحكام المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإلزامية إيداع التصريح من قبل خلف المكلف بالضريبة المتوفى أو المستغل.

²-قاشي يوسف ، المرجع السابق ، ص 51.

³- المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴- المادة 4 و 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

للشركات غير مذكورة في نص المادتين 4 و 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإيداع تصريح عن حصصهم بصفة شخصية أو غير ذلك.

ثالثا: الأشكال التي تحكم التصريحات الجبائية

لا يمكن للمكلف بالضريبة أثناء قيامه بالتصريح أن يدون كافة العناصر والمعطيات المتعلقة بأرباحه ومداخيله على أوراق عادية، ويفسر قيامه بذلك تخلف المكلف بالضريبة عن أداء الإلتزامات المفروضة عليه بمقتضى القوانين الجبائية، لهذا يجب على المكلف بالضريبة التقرب من مصالح الإدارة الجبائية لسحب النموذج ، حتى لا يكون عرضة لأن يكون محل الفرض التلقائي للضريبة من طرف الإدارة الجبائية.

وألقى القانون الجبائي على عاتق الإدارة الجبائية إلتزام تزويد المكلف بالضريبة بكافة المطبوعات والاستمارات والنماذج التي يستخدمها أثناء قيامه بعملية التصريح الجبائي¹، ويقع على المكلف عبء إثبات أن عملية السحب كانت خلال الأجال القانونية الخاصة بالتصريح الجبائي، وفي حالة مخالفته لهذه القواعد تلجأ الإدارة الجبائية إلى تغريم المكلف بالضريبة تلقائيا بسبب أن عملية التأسيس المتبعة كانت مستوفية لكافة الإجراءات والشكليات².

ويتبين من نص المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن المشرع اشترط ضرورة التصريح في النموذج أو المطبوعة المسلمة من قبل الإدارة الجبائية وهذا لتنظيم إجراء التصريح حتى يتحقق الفائدة المرجوة منه ألا وهي إعلام الإدارة الجبائية إعلاما كافيا ومبررا بالأسس الضريبية للمكلف، وهذا الأخير لا يمكن الوصول إليه إلا من خلال البيانات المحددة في النموذج وعلى المكلف إلا ملئها حتى يكون التصريح شاملا ومفصلا ومستوفيا لكافة العناصر والمعطيات..الخ.

الإمضاء يعني إلتزام وتحمل مسؤولية³، ويعد الشرط أساسيا لصحة التصريح الجبائي سواء في التشريع الجزائري أو التشريعات الأخرى، على أن يكون هذا التصريح إما صادرا عن المكلف بالضريبة أو النائب الذي ينوبه نيابة قانونية⁴، على أن يثبت ذلك بواسطة ورقة أو وثيقة رسمية، فالتصريح الجبائي يكون عديم الحجية في حالة عدم توقيعه من طرف المكلف بالضريبة، ولا تترتب عنه أية آثار قانونية سواء إتجاه الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة أو لدى الغير.

¹-المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²- واضح إلياس ، المرجع السابق، ص 22.

³- محمد حسين منصور، قانون الإثبات، دون طبعه، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، دون سنة، ص82.

⁴- المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

ويعد التوقيع تلك الموافقة والقبول على ورود تلك المعلومات والمعطيات والعناصر المدونة على النموذج والإستمارة التي تم سحبها من طرف الإدارة الجبائية الخاصة بالتصريح الجبائي¹، وإن شرط التوقيع عليه في المادة 323 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص التصريحات الجبائية يعد وسيلة اشترطها المشرع لتأكيد هوية المكلف بالضريبة أو نائبه القانوني حتى لا يستطيع هذا الأخير التكرار لمضمونه عند الاحتجاج به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ما إذا ثار نزاع لاحقا على عملية التصريح، وعليه يعد التوقيع بمثابة الوسيلة التي تعطينا الأمانة والدلالات لتحديد هوية وشخصية المكلف بالضريبة الذي قام بإيداع هذا التصريح والإدلاء بالذمة المالية التي تخص النشاط الممارس المفروضة عليه ضريبة ما.

وأعطى الفقهاء موقفهم من هذه المسألة من خلال نظرتهم إلى إلزامية التوقيع والإمضاء على التصريح الجبائي²، وهذا بقصد تمكين الإدارة الجبائية من وضع صورة تمايزية تبرر الإختلاف بين التصريحات الجبائية المستلمة من طرف المكلفين بالضريبة من جهة ، ومن جهة أخرى يلعب التوقيع أو الإمضاء دورا مهما في حفظ مصالح المكلفين بالضريبة وحماية حقوقهم، ولقد صدر لمجلس الدولة الفرنسي قرار رقم 55431 المؤرخ في 19/12/1986 والذي يقضي بموجبه إمضاء التصريح الجبائي³.

واعتبرت العديد من التشريعات المقارنة أن التوقيع أو الإمضاء هو شرطا جوهريا وجوبيا ينتج عن تخلفه عدم نفاذ التصريح الجبائي وإنعدام آثاره القانونية، ويعد المكلف بالضريبة في هذه الحالة أنه إمتنع عن الإلتزام بالتصريح الجبائي المفروض بمقتضى القوانين والتنظيمات المعمول بها⁴.

ويتضح أن المشرع الجزائري قد إشتراط توفر جملة من الضوابط الاجرائية في التصريح الجبائي، تتمثل في وجوبية صدور التصريح من مكلف بالضريبة كامل الأهلية (أهلية الأداء)، إضافة إلى هذا أوجب المشرع أيضا على المكلفين بالضريبة الإلتزام بضابط المواعيد والأجال القانونية المتعلقة بالتصريحات، وأن أي مخالفة لذلك يترتب عنها البطلان ورفض ذلك إذا كان بعد فوات المواعيد وإخضاع المكلف لإجراءات التقويم التلقائي وحرمانه من حق المواجهة والمناقشة.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

يجب أن يكون التصريح الجبائي شاملا ومفصلا بخصوص الحالة المادية للمكلف بالضريبة وكل المعلومات الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة¹، بحيث تتمكن الإدارة الجبائية من خلاله من معرفة

¹ - المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - أوسرير منور ، محمد حمو، المرجع السابق، ص 136.

³ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 23.

⁴ - المرجع نفسه، ص 23..

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

الوضعية الجبائية التي يحتلها المكلف بالضريبة من جهة ، والتوصل إلى الذمة المالية الخاصة به من جهة أخرى ، وبناء على ذلك يكون بحوزتها وسائل إثبات تبرر الأسس الضريبية التي فرضتها على المكلف بالضريبة، وعلى المكلف أن يتقيد بالمعلومات والبيانات التي تلزمها طبيعة الضريبة المفروضة، وهذا حتى يسهل من عمل الإدارة الجبائية ، وتجنب وقوعها في الغلط أو الخطأ.

ويجب على المكلف بالضريبة أن يوضح للإدارة الجبائية كافة التكاليف التي تقتضي عملية الحسم عند تقييم الأسس الضريبية من طرف الإدارة الجبائية²، إضافة إلى جملة التكاليف التي تم صرفها على عائلته³، وأيضا أن يشتمل على الإيجار أو القيمة الإيجارية والعنوان والسكن الرئيسي، إضافة إلى محل الإقامة الثانوية في الجزائر أو خارجها، والسيارات السياحية وعربات السكن واليخوت أو سفن النزهة، والطائرات السياحية وقوة كل واحد منها أو حمولتها، والخدم، المربون، المربيات والحاضنات⁴.

ويجب على المكلف بالضريبة إعلام الإدارة الجبائية إعلاما كافيا من شأنه أن يجعلها على دراية بالأصول والخصوم الخاصة به، حتى يكون بمقدورها تقييم الوعاء الضريبي تقييما صائبا يعكس الذمة المالية والجبائية التي يحتلها، كما يلزمه التشريع الجبائي في مختلف نصوصه على ضرورة إتباع أسلوب التبرير والتسبيب من خلال إعلام الإدارة الجبائية في محتوى تصريحه بالدخل الإجمالي الذي يحققه مع تبيين المصادر المتأتية منها تلك المداخيل والأرباح، وكذا طبيعتها وإلا يكون محل رفض وإلغاء من طرف الإدارة الجبائية⁵.

ويهدف المشرع الجزائري من خلال نصه على أن التصريح الجبائي من الإلتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة إلى إسناد عملية تقييم الوعاء الضريبي إلى أطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة⁶ والإدارة الجبائية) وهذا بغرض التعاون بينهما⁷، ويجب على المكلفين بالضريبة تزويد الإدارة الجبائية بتصريحاتهم المتضمنة لكل المعلومات الشاملة والمفصلة حتى يكون لها جدوى وفائدة تعود على الإدارة الجبائية، والتي تترجم مداخيل وأرباح المكلف بالضريبة

1- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ص76.

2- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ص 76.

3- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ص 76.

4- الدليل الجبائي للمهن الحرة ، وزارة المالية، المديرية العامة للمالية ، منشورات الساحل ، 2010، ص 27 .

5- المادة 101 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

6- المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

7- المواد من 42 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

ويتضح أن المشرع الجزائري قد قيد المكلف بالضريبة بضرورة توفر ضابط جوهري في مضمون وموضوع التصريح الجبائي، ألا وهو الإلتزام بالتفصيل في ادراج كافة المعلومات والمعطيات التي تعكس الأرباح والمداخيل التي يحققها من نشاطه، أي بمعنى أخرى أن يكون شاملا وملما لكل العناصر وهذا بحسب النظام الجبائي الخاضع له.

ولا يستفيد المكلف بالضريبة من أي إعفاء أو خصم للتكاليف أو النفقات المتحملة إذا لم يتولى تبرير ذلك في نموذج التصريح، وهذا لن يتأتى إلا من خلال إثبات صحته وإقامة الأدلة بشأنه وبناءا على هذا يحظر على المكلف التذرع بحق الإستفادة من أي تخفيض أو إعفاء في حالة عدم إحترام الشكليات المتعلقة بذلك، حتى ولو أن وضعيته ضمن الحالات التي حددها المشرع في النص القانوني أي المطالبة بالحق والعجز عن إثباته هو والعدم سواء.

ونستنتج أن المشرع الجزائري قد ألزم المكلف بالضريبة بإحترام الشروط التي تحكم شكل ومضمون التصريح الجبائي، وإلا ترتب عن تصريحه عدم النفاذ أي إستبعاده عند تحديد الأسس الضريبية وإخضاعه لإجراءات التقييم التلقائي، فألزم كل المكلفين بالضريبة الخاضعين لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالتصريح شخصيا إذا كانوا كاملي الأهلية، وفي خلاف ذلك يكلف بذلك نوابهم أو وكلاؤهم خلال الآجال القانونية¹، وفي حالة القوة القاهرة يتم تمديدها بشرط أن يقدم المكلف بالضريبة طلبا يتعلق بذلك.²

ويجب على الإدارة الجبائية تزويد المكلف بالضريبة بالإستثمارات المحددة مسبقا لعملية التصريح الجبائي ويتقيد هذا الأخير بضرورة التصريح فيها أي ملء البيانات والمعلومات المحددة فيها أي لا يقبل منه التصريح في ورق عادي³، ويلتزم المكلف بالضريبة بتجنب الإغفالات أو الإخفاءات التي يمكن أن تشوب نموذج التصريح أي التصريح بمجموع العناصر والمعطيات المشكلة لذمة المالية مع ضرورة توقيعه.

وجعل المشرع الجزائري مهمة تحديد الأسس والقواعد الضريبية من إختصاص المكلف بالضريبة وفي المقابل من ذلك تتولى الإدارة الجبائية عملية الرقابة، وهذا ما يدل على حرصه على تكريس مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة.

ويعد مبدأ العدالة و المساواة أحد المبادئ الدستورية بإعتبار أن المكلف بالضريبة هو الأدرى بمجموع الأرباح والمداخيل عن غيره وتقديره لإيراداته يكون حقيقي، عكس الإدارة الجبائية التي في أغلب الأحيان ما تكون تقديراتها إحتتمالية قد تخطأ وقد تصيب، لأن مصدرها الإستدلال بالمظاهر الخارجية التي

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ص 76.

² - المادة 151 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 67 منقانونالماليةلسنة 2017.

³ - بحيري محمد، المرجع السابق، ص 34.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

تبدو على المكلف بالضريبة ونمط معيشته، لكن يحرم هذا الأخير من فرصة المشاركة في تحديد الوعاء الضريبي إذا لم يحترم الضوابط القانونية التي تحكم التصريح الجبائي، إضافة إلى خضوعه لإجراءات التقييم التلقائي للضريبة ومنعه من حق مناقشة الإدارة الجبائية في مدى شرعية المعايير والمقاييس المعتمدة في تحديد أساس الضريبة والرد على إقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة بالرفع في مبلغ الضريبة.

المبحث الثاني: دور التصريح و طبيعة قرينة صحة التصريحات الجبائية

لم يفرد المشرع الجزائري نصا قانونيا يتضمن الدور الذي يلعبه التصريح الجبائي كإلتزام مفروض على المكلف بالضريبة، والذي بدونه يكون هذا الأخير محل تغريم تلقائي، وإنما إكتفى بالإشارة إليه ضمن الإلتزامات الجبائية المفروضة على المكلف بالضريبة الخاضع لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومن خلال هاته الإشارة يتجلى لنا الغاية والدور الإيجابي الذي يلعبه التصريح الجبائي، الذي جاء متبعا لكافة الإجراءات والشكليات القانونية إتجاه طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، كما أن آثاره القانونية ونتائجه يمكن أن تمتد للغير الذي كانت تربطه علاقات البيع والشراء أو تعامل مع المكلف بالضريبة.

ولا يمكن للإدارة الجبائية إدخال أي نوع من التغيير والتعديل على محتوى ومضمون التصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، إلا بعد إجراء مختلف أشكال الرقابة والتحري التي من شأنها التوصل إلى إثبات أو نفي قرينة صحة التصريح الجبائي. إذن في حالة إستيفاء التصريح الجبائي لجملة الشروط القانونية الواجب توفرها يكون له حجية تطبيقية ونظرية في إقامة الأدلة والإثبات، وهذا ما سنتناوله في (المطلب الأول) قرينة الصحة في التصريح الجبائي كقاعدة عامة في الإثبات.

ويمكن دحض قرينة الصحة في حالة ما إذا أثبتت الإدارة الجبائية العكس، لهذا سنتطرق إلى أسس قرينة صحة التصريح الجبائي بالإستناد إلى مختلف أحكام القانون الجبائي والإجتهادات القضائية التي أعطت رأيها وموقفها في المسألة، بالإضافة إلى الطبيعة التي تنتمي إليها قرينة الصحة (المطلب الثاني).

المطلب الأول:حجية التصريحات الجبائية

يؤدي التصريح الجبائي كأحد الإلتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة وظيفة هامة في نطاق إقامة الأدلة في حالة ما إذا ثار نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول مبلغ الضريبة المفروضة، كما يعدو وسيلة في يد الإدارة الجبائية تستخدمها بغرض التعرف على الوضعية الجبائية التي يشغلها والصنف الخاضع له، إضافة إلى ذلك ينجم عن شطب المكلفين بالضريبة اللذين صرحوا بتنازلهم وتوقفهم عن مزولة النشاط¹، ويعد المكلف بالضريبة هو وحده القادر على تحديد الذمة المادية والمالية الخاصة به²

¹ - سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سورية، 2006، ص299.

² - محمد معاذ محمد أديب الدوس، دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2014، ص91

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

وتعيين المداخل والأرباح الصافية والتي تكون محل الوعاء الضريبي ولهذا النوع أهمية وجدوى في الجانب والنطاق التطبيقي وهذا ما سنخصه بالدراسة في (الفرع الأول).

وتتجلى وظيفة ودور التصريح في الجانب النظري في تلك الفرصة الممنوحة للمكلف بالضريبة للمشاركة في تأسيس الضريبة المفروضة عليه، من خلال التصريح عن جملة الأرباح والمداخل التي يحققها من النشاط المزاوول من جانبه، وقد دعمه بمبدأ ضروري وأساسي مفترض يقضي بقرينة صحة التصريحات الجبائية متى إستوفت جل الشروط والإجراءات القانونية الواجبة الإتباع عند تحريره، ويفقد طابع الصحة والمصادقية التصريح متى أثبتت الإدارة الجبائية من خلال عمليات الرقابة والتحري أن التصريح كان منقوصا أو يتضمن نفقات أو تكاليف وهمية الهدف منها تملص المكلف بالضريبة من أداء الضريبة، وعليه فهو وسيلة إثبات ويكتسب حجية وقيمة لا يمكن دحضها إلا بإثبات العكس (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الدور التطبيقي للتصريحات الجبائية

يكتسب التصريح الجبائي أهمية كبيرة في الجانب التطبيقي، بكونه يعد المرآة العاكسة لمجموعة الأرباح والمداخل التي يحققها المكلف بالضريبة من الأنشطة التي يزاولها، بإعتبار أن هذا الأخير هو الشخص الأكثر دراية ومعرفة بالبيانات والعناصر المحددة لذمته، فالمكلف بالضريبة أثناء ملئه للنموذج والإستمارة الخاص بالتصريح تكون جميع محتوياته المحددة للدخل الإجمالي الصافي الخاضع للضريبة واقعية وصحيحة، بعد حسم مختلف النفقات والمصاريف والتكاليف التي تحملها وهذا عكس الإدارة الجبائية التي تكون جميع معاييرها دائرة بين الصحة والخطأ¹.

ويظهر دور التصريح الجبائي في إلزامية إعتماده من قبل الإدارة الجبائية، وذلك بإتخاذ جملة المعطيات والعناصر المدونة فيه كأساس لتحديد الوعاء الضريبي، مع بقاء إلتزامهم قائما بخصوص البيانات المدونة فيه، فلا بد من توافر عامل مهم بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وهو عامل الثقة ومدى حسن سيرة المكلف بالضريبة وعلاقته بالإدارة الجبائية²، كما يؤدي التصريح الجبائي وظيفة أساسية ومفيدة وهي إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة للمشاركة في تأسيس الضريبة المفروضة، وكذا ضمان تطبيق مبدأ التعاون والتعامل وإرساء مبادئ الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة، فمن خلاله يتعاون المكلف بالضريبة مع الإدارة في تشكيل الوعاء الضريبي وتسهيل إجراءاته³.

¹ - المادة 100 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 159.

³ - محمد معاذ محمد أديب الدوس، المرجع السابق، ص 91.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الحبائي

ويضفي التصريح نوع من التوفيق في تقاسم الأعباء الإجتماعية بين المواطنين سواسية، إذ أن النموذج الخاص بالتصريح يتغير بتغير المكلف بالضريبة، وحسب النظام الذي يخضع له يتم تأسيس المادة الخاضعة للضريبة مع مراعاة تباين المعايير المطبقة على المكلفين بالضريبة إستنادا إلى نوعية النشاط الممارس¹.

وتقوم الإدارة الجبائية بممارسة سلطات الإطلاع والتحري المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، للتأكد من مدى صحة التصريحات الجبائية، بدلا من أن تهتم بالبحث عن المعلومات والمعطيات ومجموع العناصر التي تعكس الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة، وهذا ما يعكس لنا مزايا ومحاسن الضرائب التي تخضع للنظام التصريحي، بكون المكلف بالضريبة أكثر إلمام ومعرفة بالبيانات والعناصر المشكلة للدخل الإجمالي الصافي الخاص به²، بإعتبار أنه أدري بشؤونه والوضعية المالية والجبائية التي يحتلها فيكون بإمكانه تزويد الإدارة الجبائية بأرقام واقعية تعكس الأرباح والمداخيل التي يحققها ومجموع النفقات والمصاريف المتحملة.

ويصنف التصريح الجبائي من أحسن الوسائل التي يمكن إعتماها في تأسيس الوعاء الضريبي، في حالة إلمامه بجملة الضوابط والشكليات القانونية، لأن الإدارة الجبائية تركز على مضمونه بإعتبار أن المكلف بالضريبة بإمكانه الإدلاء والتصريح بالوعاء الضريبي الخاص به، وفي حالة عدم التزام المكلف بالضريبة بالتصريح تلجأ الإدارة الجبائية إلى تقدير الوعاء وإتخاذ إجراءات الترخيم التلقائي.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري قد أعطى للتصريح الجبائي قيمة وحجية عملية قوية في مواجهة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، إلا أن نجاح وثبوت هذه الحجية في رأيي متوقف على نزاهة وصدق المكلف بالضريبة ومدى إحساسه بالواجب الضريبي، وتعتبر هذه العوامل شخصية لا يمكن للإدارة الجبائية التحكم فيها أو القدرة على التأكد من وجودها وبالتالي نجد صعوبة وعسر في إستخلاصها.

ويعد التصريح الجبائي الطريقة المثلى لتحديد الأسس الضريبية وإثباتها في حالة ما إذا جاء مستوفيا لكافة الضوابط والشروط، حيث أن هناك قيد يحد من وظيفته ودوره وهو ضرورة توافر حسن النية وموافقة الإدارة الجبائية على مضمونه إلا أن هذا يبقى مرهونا بضمير المكلف بالضريبة³.

ويعاب على المشرع الجزائري أنه لم يضع المعايير الموضوعية التي يمكن من خلالها للإدارة الجبائية التحري والبحث في مدى صحة تصريح المكلف بالضريبة وشموليته، وبالتالي ترك الإدارة تتخبط في

¹ - محمد معاذ محمد أديب الدوس، المرجع السابق، ص 90.

² - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبدأ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 97.

³ - سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، المرجع السابق، ص 300.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

تقرير مدى دقته وصحته خاصة إذا لم تتجح مساعي الرقابة والتحقق التي باشرت في كشف الإخفاءات والإغفالات الصادرة عن بعض المكلفين بالضريبة وعليه تبقى في شك.

ويتضح أن غاية المشرع الجزائري من النص على الإلتزام المتعلق بالتصريح الجبائي هو تحقيق أهداف تخدم الجانب التطبيقي من بينها تسهيل الإجراءات الإدارية الخاصة بفرض الضريبة وتحصيلها وتبسيط الشكليات المتبعة في تأسيس الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى ذلك نجد أنه يلعب دورا كبيرا من الناحية الاقتصادية، فيما يخص التكاليف والمصاريف التي تتحملها الدولة أثناء إعمال القانون الجبائي وتنفيذه على أفراد المجتمع، ويقلص من وظائف وإختصاصات الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني : الدور النظري للتصريحات الجبائية

يعد التصريح الجبائي طريقة إثبات لها حجية كبيرة إتجاه طرفي العلاقة الجبائية، إذ يكتسي هذه القيمة عند استلام إدارة الجبائية لنموذجه¹، وتكون حجيته قائمة وناذرة ولا يمكن نفيها أو إنكارها، إلا بعد توصل الإدارة الجبائية من خلال التحري والتحقق الذي قامت به إلى وجود قرائن تدل على ممارسة المكلف بالضريبة لأساليب التدليس والاحتيال وإخفائه لجزء من مداخله وأرباحه²، وعند تزويد المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية بمختلف الأسانيد والدفاتر المحاسبية تتولى الإدارة في هذه الحالة التأكد من مدى صحة البيانات والمعطيات المصرح بها من قبله ومدى توافقها مع الوثائق المرفقة بالتصريح³.

ومنح المشرع الجزائري حجية قوية للتصريح الجبائي في مواجهة المصدر والمتلقي، فالأول يستفيد من كافة الحقوق والإلتزامات المترتبة عن القائم بإيداع التصريح، وهو الشيء الذي لا يمنح للمكلف بالضريبة المهمل والمقصر في أداء إلتزاماته التصريحية مثلا كالحرمان من حق مناقشة الإدارة الجبائية في ملاحظة أو اقتراح حول ذلك.

ويملك المكلف بالضريبة زيادة على ذلك الحق في التذرع والإحتجاج حول المعايير المعتمدة في تقييم الوعاء الضريبي بناء على المعلومات والعناصر التي يشملها إقراره، أما المتلقي والمتمثل في الإدارة الجبائية لا يمكنه الطعن في صحة التصريح أو التشكيك في حجيته إلا بناء على النتائج المتوصل إليها من مختلف وسائل الرقابة والتحقق المباشرة بشأن ذلك.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري كان أكثر ليونة عند معالجة الدور النظري للتصريح الجبائي، بحيث تبنى قاعدة سهلة وبسيطة في ذلك عكس ما كان عليه الحال في الدور التطبيقي للتصريح، والتي

¹ - سالم الشوايكة، عبد الرؤوف الكساسبة، المرجع السابق، ص 299.

² - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 137.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

تتعلق بثبوت حجية وقيمة الإقرار بمجرد إستيفائه لكافة الضوابط الموضوعية والاجرائية المقررة له وتبقى قائمة إلى غاية دحض ونفي صحته من قبل الإدارة الجبائية بواسطة الرقابة والتحقق.

وتبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة تحكم مسألة إثبات المادة الخاضعة للضريبة تتعلق بقرينة صحة التصريح الجبائي وقوته الإثباتية، والتي تبقى قائمة إلى غاية إثبات الإدارة الجبائية عكس ذلك عن طريق وسائل الرقابة والتحقق التي تباشرها، أي من خلال الفحص التقني لمستندات ووثائق المكلف بالضريبة المحاسبية وكذا جميع الشواهد التي قدمها هذا الأخير كأدلة تدعم صحة المعلومات والمعوقات التي تضمنها تصريحه ويكون تركيز المحقق الجبائي في هذه الخطوة منصب في الوصول إلى نفي أو دحض صحة محاسبة المكلف بالضريبة ومدى توافقها مع مضمون ومحتوى التصريح الذي قدمه هذا الأخير¹.

وفي نظري لا تتحقق الغاية من التصريح إلا إذا كنا أمام مكلف بالضريبة نزيه وأمين حسن النية، إضافة إلى موافقة الإدارة الجبائية على إعتماده كوسيلة وحيدة محددة للوعاء الضريبي دون غيره من المعايير والمقاييس الأخرى التي تعتمد عليها في أغلب الأحيان، وتسقط حجية التصريح وتزول قيمته النظرية والتطبيقية في حالة ما إذ الجأت الإدارة الجبائية إلى تصحيح الوعاء الضريبي وتعديل مبلغ الضريبة المفروضة، وبالتالي فدوره يدور وجودا وعدمه بمدى الأخذ به من قبل الإدارة الجبائية وإعتبره المرجعية التي تحدد المادة الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي

القرينة هي إستخلاص واقعة غير ثابتة من ثبوت واقعة أخرى بسبب علاقة تستلزم توفر أمران أمر مجهول وآخر معلوم، بحيث يغلب تحقق المعلوم ، فلا يكون الإثبات على الأمر ذاته مصدر الحق، بل على أمر آخر، إذا ثبت كان بإمكان القاضي أو المشرع إستنباط الأمر المعني بالإثبات. تعني القرينة ذلك الإستنباط والإستخلاص الذي يقوم به القاضي من وقائع و ظروف النزاع (الفرع الأول)، أو ما يغلب وقوعه عملا في طائفة معينة من الحالات فيقوم المشرع بإصدارها في نص قانوني (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القرائن القضائية

يستخلص القاضي الإداري قرينة التهرب الضريبي من خلال إثبات وجود إخفاءات وإغفالات في تصريح المكلف بالضريبة، تخص مصادر الثروة عن طريق ممارسة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لمراقبة مدى صحة البيانات والعناصر المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، بالمقارنة مع نمط معيشتة خلال الفترة الزمنية التي تم فيها التصريح.

¹- Jacques Groxlaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, 5^{ème}, édition, 2009, p 168.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

ولقد نص المشرع الجزائري على هذا النوع من الرقابة في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان "التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة"، إلا أننا نلاحظ أن هذا النوع من التحقيق يختلف عن الأنواع الأخرى التي تمارسها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى صحة أرباح ومدخيل المكلف بالضريبة، لكونه يخص المظاهر الخارجية للمكلف بالضريبة ونمط معيشتة، أي كل ما يخص الذمة المالية بخلاف الأنواع الأخرى التي يكون نطاقها مقيدا بالمحاسبة وتصريح المكلف فقط أي مجالها ضيق، إضافة إلى هذا نجد أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يخص كل أصناف الضرائب دون إستثناء بل يمتد إلى الضرائب التي تعتمد على التصريح والتي لا تعتمد على ذلك.

والقرينة القضائية هي من عمل القاضي الذي تؤول له سلطة الفصل في النزاع، وهذا ما يعكس وظيفته في مجال الإثبات، وهذا الأخير غير مباشر بحيث لا يتصل بوقائع الدعوى اتصالا ظاهرا وإنما تكون له صلة بواقعة أخرى معلومة يتم بناءا عليها التوصل إلى حقيقة الواقعة المجهولة¹. ويملك القاضي صلاحية كاملة في إستنتاج القرائن القضائية، بإعتبار أنه يتمتع بحرية مطلقة في إنتقاء الواقعة المناسبة التي يتم الإعتماد عليها لإستخلاص قرينة تثبت الوقائع المتنازع عليها².

وقد إشتطت العديد من التشريعات توفر بعض الحالات التي يمكن فيها للقاضي الذي يؤول له الإختصاص في البت في النزاع الإعتماد والإستناد على القرائن المستنبطة من الوقائع والإدعاءات المطروحة في النزاع، والتي من بينها المشرع الإماراتي والمصري الذي أعطى كلاهما للقرائن القضائية نفس الحجية والقيمة الإثباتية التي تحوزها شهادة الشهود.

ويعد نطاق تطبيق القرائن القضائية كوسيلة إثبات محدود ومحصور³، وعليه فإن كل المنازعات التي تقبل الإثبات فيها بشهادة الشهود فإنها بالضرورة وتلقائيا يمكن إقامة الأدلة فيها بالقرائن القضائية. ويجوز لقاضي الموضوع الإستعانة والإستخلاص بكل ما له دخل في النزاع والذي من شأنه أن يكون فعالا ومفيدا في تكوين رأي وقناعته، ويكلف القاضي بتقدير كل القرائن وإستنباطها التي لم يتولى المشرع دراستها ومعالجتها عن طريق إصدار نص قانوني بخصوصها⁴.

¹ عبد الله علي فهد العجمي، دور القرائن في الإثبات المدني " دراسة مقارنة بين القانون الأردني والكويتي " ، رسالة ماجستير مقدمة لاستكمال المتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2011، ص 64.

² محمد حسن قاسم، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دون طبعه، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 340.

³ خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، شرح قواعد الإثبات الموضوعية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، مكتبة الاقتصاد والقانون، الرياض، 2014، ص 335.

⁴ المرجع نفسه.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

ويمكن للجهة القضائية المختصة أن تفصل في النزاع الجبائي المطروح أمامها، بمقتضى دعوى أخرى بين نفس الأطراف من خلال إستخلاص وإستنتاج القرائن المجدية في النزاع من إدعاءات الأطراف وكذا الحكم الصادر. وتصبح القرينة القضائية قرينة قانونية نتيجة التكرار والإعتماد في تطبيقها من قبل المحاكم. وتداولها فتصبح عرفا ومصدرا للقاعدة القانونية الجبائية.¹

وتستطيع الجهة القضائية المختصة أن تعتمد على جملة من القرائن المستخلصة من وقائع الدعوى وإدعاءات الأطراف، ويكون لها حجية وقيمة إثباتية في حالة الأخذ بها ككل وتفقد وزنها ودورها في حالة تجزئتها ومناقشة كل قرينة بمفردها²، ويتعين على قاضي الموضوع أن يركز إستنتاجه وإستنباطه للقرائن على معايير تتسجم مع التفكير العقلي والمنطقي، بحيث يجب عليه مراعاة التوافق والإنسجام بين القرائن التي توصل إليها وبين ما هو مستقر عليه في النزاع المطروح.³

والقرائن القضائية الجبائية ما هي إلا تلك الإجتهدات الصادرة عن القضاة الإداريين بمناسبة بتهم في المنازعات الجبائية، بالرغم من أنها تكاد تكون شبه منعدمة ففي إحدى الدعاوى إعترف مجلس الدولة بصحة التصريح الجبائي المقدم من المكلف بالضريبة بسبب عجز الإدارة الجبائية من تقديم القرائن التي تثبت ما يخالف ذلك، مثال قراره رقم 0008874 المؤرخ في 20 ماي 2003 الذي ألغى الضرائب المفروضة نتيجة تطبيق إجراءات الجبائية لولاية ميلة على شركة ذات المسؤولية المحدودة مختصة في بيع المواد الغذائية بالجملة، وذلك بسبب مخالفة الإدارة للإجراءات و الشكليات القانونية المعمول بها.⁴

ويقوم أساس القرائن القضائية على قناعة القاضي ورأيه بخلاف الإثبات بالوسائل الأخرى التي يكون مقيدا بمضمونها ومحتواها، مثال الإثبات بوثيقة رسمية ففي هذه الحالة يلتزم القاضي بجل المعلومات والمعطيات التي يتضمنها المحرر، أما فيما يخص القرائن القضائية فهي عمل خالص من صنع القاضي، بالإضافة إلى ذلك القرائن لا تستلزم عدد محدد يتصل بحجيتها ودورها في الإثبات، عكس شهادة الشهود

¹- عبد المنعم عبد العزيز خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2008، ص 155.

²- خالد السيد محمد عبد المجيد السيد، المرجع السابق، 337.

³- بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى، عين مليانة، الجزائر، ص 109.

⁴- قرار غير منشور مأخوذ من مطبوعة صادرة عن مديرية التكوين القاعدي، المدرسة العليا للقضاء، مطبوعة حول مجموعة قرارات قضائية تتعلق بالإجتهد القضائي والإجراءات المتبعة في مجال المنازعات الضريبية، الجزائر، أبريل 2006 نقلا عن قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 125.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

التي تستوجب نصاب معين و لقد ساوت أغلب القوانين بين القرائن القضائية و الإثبات بشهادة الشهود من حيث مدى الأخذ بها والإستناد عليها في المنازعات¹.

وتملك المحكمة الحرية المطلقة في إنتقاء وإختيار وسيلة الإثبات المناسبة والمفيدة في حل النزاع كإستخلاص القرينة، وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 339 من القانون المدني على أنه: "يترك لتقدير القاضي إستنباط كل قرينة لم يقررها القانون ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالبينة".

ومنح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة فرصة دحض القرائن المقدمة من قبل الإدارة الجبائية، من خلال الإتيان بمنابع أرباحه ومداخيله بشتى الطرق، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده نص على حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات الجبائية. وتلتزم الإدارة الجبائية أثناء التحقيق المعمق بالإشارة إلى القرينة التي تدل على تحقيق عنصر الإخفاء والغش بصفة ثابتة ومستقرة، أي من خلال إقامة الأدلة التي توحى بأن قيمة المصاريف والنفقات أكثر من مقدار المداخيل والأرباح التي يحققها النشاط المزاول².

وتقوم القرائن القضائية بتخفيف أعباء إقامة الأدلة في الحالات التي يتعسر فيها على المكلف بالضريبة إثبات إدعاءاته والوقائع التي يحملها ملفه. وتتألف القرائن القضائية من ركنين الأول يتعلق بالجانب المادي الذي نعني به جميع الوقائع الثابتة في الدعوى، والتي يعمل القاضي ما بوسعه للتأكد من تحققها ووقوعها، أما الركن المعنوي يتعلق بمدى مهارة وخبرة القاضي في إستخلاص القرائن³.

ويقوم قاضي الموضوع بإستخلاص القرائن وإستنتاجها من المراجع المناسبة والملائمة لتقصي الحقيقة الواقعية، فيمكنه إستخراج القرينة من وقائع النزاع المعروض عليه أو من أي وسيلة إثبات أخرى كالنتائج المتوصل إليها من الخبرة.

وما تجدر إليه الإشارة أن المشرع الجزائري وكذا التشريعات المقارنة جعلت دور القرائن القضائية يدور وجودا وعندما بمدى كفاءة ودهاء القاضي المختص من خلال إعطائه صلاحيات واسعة لإعمال سلطته التقديرية لإستخلاص وإستنباط القرائن، وتلغى طلبات الإدارة الجبائية المتعلقة بتصحيح الضريبة في حالة ما إذا إستخلص القاضي الإداري قرينة ضد المكلف بالضريبة، تخص عدم تحويل كل الحصص التي

¹ - عبد الحميد الشواربي، القرائن القانونية والقضائية في المواد الجنائية والأحوال الشخصية، منشأة المعارف، دون طبعة، الإسكندرية، 2003، ص 51.

² - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - محمد حسن قاسم، المرجع السابق، ص 339.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها أو التي تصبح بدون غرض خلال السنة المالية الموالية للسنة التي تشكلت فيها إلى نتائج السنة المعنية¹.

ولم يحدد المشرع القرائن القضائية على سبيل الحصر والعلّة في ذلك صعوبة تنظيمها لأنها غير قابلة للتعيين والتحديد لتشعبها وكثرتها فمجالها واسع وغير محدود أي غير قابلة للحصر، وإنما إشتراط عامل جوهري لا بد من توفره لإعتمادها والأخذ بها وهو الإستساعة بمعنى تطابق وإنسجام القرينة مع مبادئ التفكير المنطقي والعقلي المتداول بين أفراد المجتمع².

ويظهر الدور الموضوعي للقاضي أثناء بته في الدعاوى المطروحة في مدى نجاحه وقدرته على عملية إستنباط وإستخلاص القرائن التي يقوم ببناءا عليها بتكوين رأيه وقناعته لإصدار الحكم الفاصل في الدعوى، وتستخلص الإدارة الجبائية قرينة التملص من أداء الضريبة ضد المكلف بالضريبة، في حالة عدم إكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال³، وإضافة إلى ذلك حالة عدم تصريح المكلف بالضريبة وعند ما يتجاوز الدخل الإجمالي الصافي الإعفاء من الضريبة، وذلك حسب المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة⁴.

الفرع الثاني: القرائن القانونية

تعد قرينة صحة التصريحات من أهم القرائن القانونية التي عالجه المشرع الجزائري من خلال إعطائها حجية بسيطة قابلة للإثبات العكسي بشتى الوسائل التي بيد الإدارة الجبائية، بغرض الرقابة والتحقق في مدى إلتزام المكلف بالضريبة بمختلف الواجبات التي يملئها عليه القانون الجبائي وتقوم الإدارة بتصحيحه في حالة ما إذا تمكنت من إستخلاص القرائن الدالة على تورطه في التزيف والتزوير بخصوص المعطيات والعناصر المدونة في إقراره⁵.

وتلجأ الإدارة الجبائية إلى مباشرة عملية المعاينة لاستخلاص مدى صحة التصريح المودع من قبل المكلف بالضريبة أو تورط هذا الأخير في عملية التذليس بغرض التهرب من أداء الضريبة المستحقة وتستنتج الإدارة هذه القرينة القانونية متى ثبت قيام المكلف بإخفاء جزء من مداخيله وأرباحه عن طريق

¹ - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2016 في المادة الثامنة.

² - زيدة مسعود، القرائن القضائية، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2001، ص 43.

³ - المادة 44 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014.

⁴ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، ص 12.

⁵ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، ص 10.

الفصل الأول: التصريحات الجنائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجنائي

تحرير محضر معاينة يضم مجمل النتائج التي توحى بتورطه في استعمال أساليب التدليس وهذا ما قضى به مجلس الدولة في أحد قراراته حيث أنه قام بإبطال نتائج المعاينة التي توصلت إليها الإدارة الجنائية نتيجة مخالفتها للإجراءات والشكليات القانونية التي تحكم هذا الإجراء من التحقيق حيث جاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث أن إجراء المعاينة تم من قبل أعوان الإدارة الجنائية فقط علما أن المرسوم التنفيذي الذي ينص على الفرق التي تسند لها مهمة المعاينة رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/28 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتي ونظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق مختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك غير أنه الإدارة الجنائية خالفت هذا الإجراء وهذا ما يجعل نتائج المعاينة باطلة وملغاة لمخالفتها النصوص القانونية"¹.

ويتولى المشرع عملية الاستنتاج واستنباط القرائن القانونية بدل من القاضي، ولقد تمت عملية تنظيمها ومعالجتها على سبيل الحصر وهي ملزمة وإجبارية التطبيق على المتقاضين والقاضي، وتعتبر القرائن القانونية من بين الوظائف الموكلة للسلطة التشريعية التي تتولى عملية تحديدها وتعيين ظروفها فتقوم بانتقاء واقعة معلومة وتجري عليها عمليات الاستنباط والاستنتاج، لتتوصل إلى إثبات واقعة مجهولة².

وتتصل القرائن القانونية وجودا وعدما بالنص القانوني الصادر عن المشرع وعليه لا يمكن إعتبار القرينة قانونية إذا لم تصدر في شكل نص قانوني³، ويعفى المكلف بالضريبة من عبء إقامة الأدلة في حالة ما إذا وجد قرينة قانونية تدعم إدعاءاته. كما تتميز القرائن القانونية بخاصية العمومية، فهي لا تخاطب الأفراد بدواتهم بل تهتم بالصفات التي يظهرون بها في المجتمع أثناء التعامل⁴.

ويمكن دحض القرائن القانونية بكافة وسائل الإثبات العكسية في حالة لم يكن هناك نص قانوني يعارض ذلك. وهي مجموعة القواعد التي يعينها المشرع بغية تطبيقها وإعمالها في الدعاوى التي تحمل نفس الوقائع والإدعاءات أثناء تكييفها، لكن قبل هذا تكون ملزمة هذه الأخيرة بإثبات تحقق ضوابط تطبيق وإعمال فرض وحكم القرينة وإلا تعد أعمالها غير مشروعة بسبب مخالفة القانون⁵. فإذا تمكنت الإدارة من ذلك إنتقل

¹- قرار مجلس الدولة رقم 001987 الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد الثاني، 2002، ص 191.

²- محمد الطاهر رحال ، القرائن القانونية و مدى حجيتها في الإثبات الجنائي ، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية ، العدد 11، السنة 2015 ، جامعة سكيكدة، ص272. ، محمد الطاهر رحال ، القرائن القانونية و مدى حجيتها في الإثبات الجنائي، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية

³- عبد الحميد الشواربي، القرائن القانونية و القضائية في المواد الجنائية والشخصية، المرجع السابق ، ص 63 .

⁴- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 227.

⁵- المرجع نفسه ، ص 227.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

عبء الإثبات وإقامة الأدلة منها إلى المكلف بالضريبة وهذا الأخير يتحمل مسؤولية دحض صحة القرينة المقدمة من قبل الإدارة الجبائية، وإلا خسر دعواه.

ويجب على قضاة الموضوع توخي الحذر والحيطه عند إسقاط القرائن القانونية على المنازعات المطروحة أمامهم، لأن المشرع يكون قد أسس القرينة القانونية لإعتبارات معينة ووقائع عامة ومتوقعة بالقياس على تصرفات وأفعال الرجل العادي. وهذا ما يعكس مساوى وصعوبة الإسقاط¹.

ويحدد المشرع أوجه الصلة بين واقعتين اللتين إحداهما مجهولة والأخرى معلومة ويتولى تعيين الضوابط والشروط التي تحكمها، وكذا عملية إنشائها وصياغتها في قالب النهائي الخاص بها (النص القانوني). فالقرائن القانونية هو ذلك الافتراض الذي يضعه المشرع ليعبر من خلاله عن ذلك الإتصال والإنسجام بين أمرين بإعتبار أن تحقق الأمر المعلوم يؤدي بالضرورة وحتما لتحقيق الأمر المجهول²، وفي هذه الحالة يتحول الإحتمال إلى حقيقة ويقين، وذلك إستنادا لما هو متداول ومتعارف عليه في السلوكات والتصرفات الصادرة من الأشخاص، بشرط وجود توافق مع ما يمليه علينا التفكير العقلي والمنطقي للبشر.

وتعد القرائن تلك العملية العقلية التي يقوم بها القانون (المشرع) الهدف منها إدراج بعض الإحتمالات ضمن الحقيقة الواقعية بمقتضى المبادئ المعتادة والراجحة بين أفراد المجتمع توظف في نطاق النظرية العامة للإثبات، وكذا الدور الموضوعي لقاضي الموضوع في تسيير الخصومة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كأطراف في الخصومة³، وتملك القرائن القانونية جدوى وفائدة في إثبات الدعاوى الجبائية، لاسيما الحالات التي يتعذر فيها على أطراف الخصومة الجبائية إقامة الأدلة وإثبات إدعاءاتهم أي العجز⁴.

ويجب مراعاة عند تطبيق القرائن القانونية وإسقاطها على دعوى منمدى توفر شروطها وهل هي من ضمن الحالات والوقائع التي هي محل التطبيق، بالإضافة إلى مراعاة خصوصية كل دعوى وإعتباراتها⁵.

وتؤدي القرائن القضائية دورا مهما في توزيع عبء الإثبات بين طرفي العلاقة الجبائية وتتولى عملية تداوله بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فإستنباط القرائن وإستخلاصها ما هو إلا وسيلة تنقل عبء إقامة الأدلة من المحتج بها إلى الطرف الآخر، الذي كانت القرينة ضده ، وتعمل القرائن القانونية على إدارة

¹- أحمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري وفقا لآخر التعديلات، طبعة 1991، ص 85.

²- محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 167.

³- عبد الرحمان مولاي أبليل، المرجع السابق، ص 325.

⁴- المرجع نفسه.

⁵- محمد الطاهر رحال، المرجع السابق، ص 273.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

مجال الإثبات بين طرفي الخصومة الجبائية (الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة)، فهي بمثابة الآلية التي تسعى إلى توزيع عبء إقامة الدليل ونقله من طرف لآخر¹.

وتتضمن القرائن القانونية صنفين وهما القرائن القانونية القاطعة والبسيطة وأوجه الاختلاف بينها يظهر في أن القرائن البسيطة تقبل إثبات عكسها بشتى الطرق بخلاف القرائن القاطعة، والتي لا يمكن إثباتها العكسي بمعنى إثبات ما يدحضها ويخالفها². مثال كمسؤولية المكلف بالضريبة عن تقديم وإيداع التصريح الجبائي لدى الإدارة الجبائية، وعليه فإن إمتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح وإيداعه يعد خطأ يترتب عنه التغيريم التلقائي للمكلف بالضريبة بسبب ثبوت قرينة قاطعة ضده، وهي قرينة عدم الإلتزام بالتصريح أي قرينة ثابتة غير قابلة للدحض وإثبات العكس.

ويتضح أن المشرع الجزائري قد أعطى الحرية للإدارة الجبائية في إستنباط القرائن خلال عملية الرقابة والتحقق التي تمارسها بغرض التأكد من مدى صحة الأرباح والمداخيل المصرح بها دون أن يشترط في ذلك شروط أو يضع قيود تؤطر تلك العملية، وهذا ما يدل على حرص المشرع الجزائري على تشجيع وتدعيم الإدارة الجبائية للقيام بكشف حالات التملص من أداء الضريبة بأي وسيلة تراها مناسبة في إثبات ذلك³، وأما بالنسبة للقرائن البسيطة فهي القرائن التي يمكن دحضها بواسطة الإثبات العكسي، أي بوجود نوع من التعارض والتناقض بينها وبين ما هو متعارف عليه ومعتاد في المجتمع في الدعوى، وهذا حسب ما تقضي به القاعدة العامة التي تؤكد أن القرائن هي تلك العملية العقلية التي يجريها المشرع وفقا لمبادئ التفكير العقلي والمنطقي، أي تقوم على عاملين أساسيين يتمثلان في الاحتمال والإفتراض، والذي يمكن أن يكون متوافقا مع الحقيقة الواقعية أو غير ذلك، مما يؤدي بالمشرع إلى إعطاء أطراف النزاع مكنة أو صلاحية إثبات ما يخالف القرينة القانونية البسيطة المطبقة في النزاع⁴.

وتؤدي القرائن القانونية وظيفية هامة في نطاق القواعد القانونية، بحيث تكون من بين العوامل الداعية إلى إنشائها وتحديد منطوقها، وتزول فائدتها بمجرد أعمالها في الجانب الموضوعي، ويتعين على كل ذي مصلحة أن يثبت أن تكييفها للوقائع المطروحة في الدعوى يتناسب ويتطابق مع الشروط والأحكام، التي يتضمنها النص القانوني للقرينة القانونية، فالمكلف بالضريبة لا ينحصر دوره في إقامة الدليل على صحة إدعاءاته والوقائع التي أدرجها في دعواه، بل يجب عليه أن يثبت أن حالته من بين الحالات المعنية بإعمال النص القانوني الذي يخص حكم القرينة⁵.

¹-FerielKamoun, Op. cit ,p 57.

²- عبد الله علي فهد العجمي، المرجع السابق، صص 41، 43.

³- المادتين 19 مكرر و34 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴- خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص 340.

⁵- محمد صبري السعدي، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دون طبعه، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص 171.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

وتلعب القرائن القانونية دورا كبيرا في تحويل عبء الإثبات من المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية من خلال تيسير مهمة المكلف بالضريبة في تقديم الأدلة¹، مثل إقحام المكلف بالضريبة بتقييد نفسه في السجل التجاري، فهذه قرينة ودليل على ممارسة المكلف بالضريبة لنشاط تجاري مما يعني خضوعه للضريبة وكذا قرينة على بداية مزاولته للنشاط.

وتعمل القرائن القانونية على تحويل عبء الإثبات من نطاقه الصحيح إلى إطار آخر بحيث يكون هناك نوع من الإنسجام والتوافق بين أمرين يقف أحدهما على تحقق الآخر. وتظهر القرينة الجبائية القانونية في زي النصوص القانونية. فتقوم على فكرة الراجح الغالب من الأحوال إلا أنها تنطوي على خطورة لا توجد في القرينة القضائية².

وأعطى المشرع الجزائري للإدارة الجبائية أثناء مراقبتها للتصريحات الجبائية حق التشكيك في صدق الوثائق والمستندات أو الإتفاقيات التي أبرمها المكلف بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية أي إستخلاص قرينة التهرب والغش الضريبي، من خلال إثبات الإخفاء الذي قام به المكلف بالضريبة بهدف إعفائه من الإخضاع الضريبي أي تخفيف العبء الجبائي ولقد عدل المشرع المادة 19 مكرر من خلال نصه في قانون المالية لسنة 2018 في مادته 41 على تشكيل لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون للفصل في النزاعات التي تنشأ حول عملية التصحيح التي تقوم بها الإدارة الجبائية بخصوص الأسس الضريبية³.

وترتكز القرائن القانونية على مبدأ الاحتمال، وتحتوي على جملة من المساوئ والسلبيات التي من شأنها أن تهدد شرعية النصوص القانونية التي تنص على أحكامها، كما يجب على القضاة عند تطبيق القرائن الجبائية التأكد من توفر الشروط والضوابط القانونية التي تحكمها في موضوع الدعوى، حتى وإن كان هناك نوع من التعارض والتضاد الواقعي، ولهذا يتعين على التشريعات توخي الحذر والحيطه عند إنشائها، وفتح المجال أمام القضاة للاجتهاد وإبداء رأيهم حول النزاعات المطروحة وإصدارها في شكل قرائن يمكن إعتقادها في القضايا التي تحمل نفس الوقائع والإدعاءات أي المماثلة⁴.

وترتبط القرينة القانونية وجودا وعدما بالقانون وعليه لا يوجد مصدرا آخر يمكن أن تنشأ منه القرينة ولا يمكن إسقاط حكم أي قرينة دون صدورها في مادة قانونية، إستنادا إلى مبدأ وحدة وقائع الدعاوى لذلك فالقرينة القانونية شرط الوحيد والجوهري الذي يحكمها هو صدورها في نص قانوني من صنع المشرع.

¹ - محمد الطاهر رحال، المرجع السابق، ص 272.

² - محمد صبري السعدي، المرجع السابق، ص 172.

³ - المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - عبد الحميد الشواربي، القرائن القانونية والقضائية في المواد الجنائية، المرجع السابق، ص 64.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

وتهدف القرائن القانونية إلى سد الفراغ القانوني في بعض المسائل أو الثغرات التي تعتري النصوص القانونية، وذلك بغرض القضاء على الخداع الذي يقوم به الأشخاص لإستفادتهم من عدم إعمال النصوص القانونية. كما تصبو إلى تيسير عبء الإثبات على أطراف النزاع وتسهيله في المسائل التي يستعصى عليهم إقامة الدليل بشأنها، وكذا محاولة إرساء القواعد العرفية والمعاملات المتداولة بين الناس في نصوص قانونية¹.

وقد خول التشريع الجبائي للإدارة الجبائية أثناء مباشرة التحقيق المحاسبي أن تستخلص وتستتبط قرينة رفض المحاسبة، لكن قبل ذلك يجب عليها التأكد من وجود شروط إعمال هذه القرينة التي حددها في الطابع غير مقنع للمحاسبة، وذلك عند مخالفتها لطريقة مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها إضافة إلى هذا عدل المشرع قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادتين 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014 حيث أضاف عملية الإخفاء أو إغفال أو معلومات غير صحيحة ومتكررة مرتبطة بعمليات محاسبية².

وتبرز أوجه التفرقة بين القرائن القانونية والقرائن القضائية في كون الأولى تكون ملزمة التطبيق وإجبارية لقاضي الموضوع في القضايا المطروحة، في حين الأخرى يملك حرية واسعة في تقرير مسألة تطبيقها أو عكس ذلك، لذلك يجب على القضاة عدم التوسع في تفسيرها.

وتلعب القرائن القانونية دورا مهما في الدعاوى الإدارية، ويعود هذا إلى اعتماد أسلوب التحقيق في تسييرها للبت فيها وكذا الخصوصية التي تتميز بها هذه الأخيرة عن باقي الدعاوى الأخرى، والتي يكون فيها القاضي مكبلا بصلاحيات واختصاصات تجعله غير مقيدا ومضطر لتطبيق واعتماد القرائن³. وبالرغم من الأهمية والفائدة التي تعود بها في مجال الإثبات من خلال تيسيره وتسهيله للأطراف⁴، أما بالنسبة للمواد الأخرى فتؤدي دور معتبر وفعال لتجنب صعوبات وعراقيل الإثبات التي يمكن أن يصادفها طرفي الخصومة، مثال المنازعات التي يمكن أن تنشأ بين أطراف العلاقة الجبائية، وتعد القرائن القانونية ذلك العمل الخالص الصادر من قبل القاضي بناء على مناهج التفكير العقلي والمنطقي، إذن هو عمل بشري وهذا الأخير عادة ما يشوبه الخطأ والنقصان وهذا ما يقلل من أهمية القرائن القانونية في مجال إقامة الأدلة⁵.

¹ - عبد الله علي فهد العجمي، المرجع السابق، ص 34.

² - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عبد المنعم عبد العزيز خليفة، المرجع السابق، ص 188.

⁴ - بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 111.

⁵ - عبد الرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني، منشورات محمد الداية، بيروت لبنان، دون ذكر السنة، ص 725.

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

وتؤدي القرائن الجبائية وظيفة هامة وأساسية في محاربة شتى الأفعال الصادرة من المكلف بالضريبة بغرض التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة ويعاقب على كل مخالفة لأحكام حق الإطلاع بغرامة جبائية نص عليها تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2006 في المادة 34 تقدر بـ 1.000 دج حسب نص المادة 192 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، والتي في أغلب الأحيان ما تجد الإدارة نفسها معسرة عن إقامة الأدلة بشأنها وعاجزة، فنكتفي بمجرد الإشارة إلى تحقق الأفعال التي تعتبر كقرينة على سوء نية المكلف بالضريبة الذي يكون عرضة للتقييم التلقائي للضريبة، زيادة على الغرامات و عقوبات التأخير إذا لم يستطع دحض ما قدمته الإدارة من قرائن، ونفيه بشتى الأدلة والشواهد التي تبرر براءته مما نسب إليه من تصرفات غير مألوفة².

ومن بين الأسباب التي أدت إلى كثرة اعتماد القرائن القانونية والأخذ بها كوسيلة إثبات في بعض المنازعات الجبائية هي سمتين جوهريتين تتميز بهما، الأولى هي العراقيل التي يتميز بها الإثبات في هذه النوع من المنازعات، والثانية تخص الأهداف المسطرة من طرف الإدارة التشريعية بغية تحقيق النفع العام وتحصيل حقوق الخزنة العامة.

الفرع الثالث: تطبيقات أهم القرائن في المادة الجبائية

قد تستعين الإدارة الجبائية أثناء تحديد المادة الخاضعة للضريبة التي تخص المكلف بمجموعة من القرائن التي تستخدمها كوسيلة إثبات لمواجهة المكلف بالضريبة في حالة طعنه في مبلغ الضريبة المفروضة عليه، وبذلك يكون قاضي الموضوع مجبرا بالتدقيق في هذه القرائن والتأكد من مدى مشروعيتها وإنسجامها مع مبادئ التفكير العقلي والمنطقي للبشر، ويراعي كذلك مدى سلامة عملية الإستخلاص والإستنباط التي إعتدتها الإدارة الجبائية للوصول إلى حكم القرينة، بهدف حماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية والتي من أشهر تطبيقاتها قرينة إخفاء الأرباح والمداخيل (أولا)، و قرينة رفض المحاسبة (ثانيا).

أولا : القرائن الناتجة عن رفض الإدارة محاسبة المكلف بالضريبة

يجب على الإدارة الجبائية رفض محاسبة المكلف بالضريبة عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري، وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة أو عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق التبريرية، إضافة إلى الحالة التي

¹ - سفيان البرجي، معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري، ملتقى القاضي الجبائي الجمعية التونسية للقانون الجبائي، بنونس، يومي 03 و 04 جانفي 2002 منشور على الموقع الإلكتروني (http://www.profisca.com)، تاريخ الإطلاع:

2017/05/23 الساعة 20.00، ص 4.

² - المرجع نفسه.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

تتضمن فيها المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة، ومتكررة في عمليات المحاسبة.

ولقد اعتمد مجلس الدولة على هذا النوع من القرائن في العديد من قراراته التي أبرزها قبول الاستئناف المرفوع من قبل إدارة الضرائب بخصوص إعادة تشكيل رقم أعمال المكلف بالضريبة بناء على استنتاج قرينة وجود فارق غير مبرر في مضمون بطاقات الموردين على دفتر الجرد فيما يخص المشتريات والمخزن حيث جاء في حيثيات القرار ما يلي: "حيث يتبين من دراسة الوثائق المرفقة بالملف أن إدارة الضرائب أعادت تشكيل رقم الأعمال الخاص بالمكلف بالضريبة بناء على التصريحات المقدمة من طرفه وعلى المعلومات المتواجدة بحوزتها بناء على بطاقات الموردين وعلى دفتر الجرد وأثبتت أن هناك فرق بين المخزون والمشتريات غير مبرر والخبير قليل ففتح أكد ذلك في تقريره"¹.

وعند قيام الإدارة الجبائية بإجراء رقابة وتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإتضح لها أن هذه الأخيرة مخالفة لكافة الشكليات والشروط المستوجبة قانوناً كإندعام الدقة والوضوح في العمليات الحسابية أو عدم توافقها مع مقتضيات القانون التجاري أو كثرة الإغفالات والأخطاء عند عملية جردها². يكون باستطاعتها أن تستنبط جملة من القرائن تستخدمها كوسيلة تعيين وتحديد المادة الخاضعة للضريبة من جهة، ودليل إثبات في مواجهة المكلف بالضريبة من جهة أخرى، إضافة إلى ذلك رفض المحاسبة وإخضاعه للتقييم الأحادي أي انفراد الإدارة الجبائية بصفة مستقلة بعملية تحديد الأسس الضريبية أي بمعزل عن المكلف بالضريبة واستبعاد تصريحه ومحاسبته عند تشكيل المادة الخاضعة للضريبة³.

ويتولى القاضي الإداري عملية رقابة وفحص سلامة القرينة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية، وكذا مدى صحة المعايير التي إرتكزت عليها هذه الأخيرة عند إستخلاصها أو إستنباطها كالأمر المعلوم الذي بنيت عليه القرينة، وبالإضافة إلى ذلك يكلف بتقدير حجية ودور القرينة في وصول الإدارة الجبائية إلى الحقيقة الواقعية للوضع الجبائية التي يحتلها المكلف بالضريبة، وكذا الدخل الإجمالي الصافي لأرباحه ومداخيله، فقد يأخذ بقرينة واحدة تحمل قيمة هامة في مجال الإثبات ويعتمدها و يتخلى عن مجموعة لأن دورها ضئيل لا يؤدي الوظيفة المتوخاة منه وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي⁴.

¹ - قرار مجلس الدولة 23580 الصادر بتاريخ 2006/01/24، نشرة القضاة، العدد 65، 2010، ص 402.

² - ألغى المشرع المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2017.

³ - سليمان عنثير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الجبائية، "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الوادي، السنة 2011، ص 131.

⁴ - عبد الرحمان مولاي أبليل، المرجع السابق، ص 393.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

ثانيا: قرينة إخفاء المكلف بالضريبة لجزء من أرباحه ومداخله

قد تكتشف الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لسلطة الإطلاع والرقابة في مقر مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه، أن هذا الأخير قد قام بإيداع تصريحه منقوصا لا يعكس الموجودات التي عاينتها الإدارة الجبائية ولا ينسجم مع الوثائق والمستندات الإثباتية الخاصة به، فالتسيير غير عادي لمنشأة المكلف بالضريبة يعد قرينة عن إخفائه لمصدر من مصادر دخله وأرباحه وعدم إخضاعها للضريبة أو إدراج المكلف بالضريبة تعويضات ونفقات تفوق قيمة الأعمال المنجزة والأرباح المحققة دلالة وأمانة على تهرب المكلف بالضريبة من أداء الضريبة المفروضة، وذلك بتجنبه للضريبة وعدم إخضاع جزء من دخله للنصوص الجبائية التي يفرضها عليه الواجب الضريبي¹.

ونستنتج أن المشرع الجزائري سكت عن مسألة تقسيم عبء الإثبات وإقامة الأدلة في المنازعة الجبائية في بعض الأحيان، حتى يمنح للقاضي الإداري فرصة التدخل في تسيير وإدارة الإثبات بين طرفي الخصومة، وما هذا إلا الدعوة إلى الإجتهد في إستخلاص القرائن وإستنباطها من ظروف وملابسات النزاع.

ويعتبر المشرع المغربي القرينة ما هي إلا وسيلة إثبات لكشف حالات التهرب والغش الجبائي من جهة. والوصول إلى التحديد الصحيح والحقيقي للوعاء الضريبي من جهة أخرى، إلا أن القاضي يكون مجبر عند إستنتاج القرينة بإثبات وجود علاقة سببية تربط بين الأمرين المجهول والمعلوم الذي أستخلص منهما حكمها وإلا إنعدمت أثارها القانونية وأصبحت هي والعدم سواء²، فعبء الإثبات يدور وجودا وعدما بالقرينة فكلما إستخلص الخصوم أو القاضي قرينة لصالح أحد الأطراف إنتقل عبء الإثبات إلى الطرف الآخر.

ويمكن أن تتوصل الإدارة الجبائية أثناء الرقابة والتحقق إلى إستخلاص جملة من القرائن تنفي قرينة الصحة المفترضة، كوصول الإدارة الجبائية مثلا إلى نتيجة مفادها عدم إنتظام المحاسبة بسبب إنعدام الوثائق التبريرية أو تتضمن أخطاء وإغفالات غير صحيحة خطيرة، مما يحتم عليها اللجوء إلى رفض المحاسبة كقرينة على التزوير في مضمون التصريح³، إضافة إلى هذا قد تتوصل الإدارة الجبائية إلى إستخلاص قرينة التهرب والغش الجبائي من خلال ثبوت وجود إخفاءات وإغفالات في مصادر الدخل من قبل المكلف بالضريبة⁴.

¹-قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 159.

²- مولاي عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 389.

³- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 56.

⁴- المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي

ونتيجة التفاوت الذي تعرفه المراكز القانونية للخصوم، قام المشرع الجزائري بتخفيف عبء الإثبات وإقامة الأدلة على الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، من خلال اعتماد قرينة الصحة في تصريح المكلف بالضريبة وتحميل الإدارة مسؤولية إثبات ما يخالفها ويدحضها.

ولكن الذي يعاب على المشرع الجزائري لم ينص على قرينة الصحة بصفة مباشرة، وإنما يتضح لنا ذلك من خلال المعايير والمقاييس التي إعتدها في توزيع عبء الأدلة بين الأطراف. والتي نستخلص منها أن المشرع لم يعطي للإدارة الجبائية تلك الصلاحيات والإختصاصات التي تخولها حق ممارسة الرقابة هكذا فقط على حساب المركز القانوني الأدنى الذي يحتله المكلف بالضريبة، بل أنه حملها في المقابل ذلك مسؤولية إثبات أو دحض قرينة الصحة المفترضة من خلال الإشارة إلى مختلف التجاوزات والمخالفات الصادرة عن المكلف بالضريبة أثناء تصريحه عن المداخل والأرباح الخاصة به.

ويمكن القول أن المشرع إفترض قرينة الصحة في التصريح الجبائي وجعله أحد وسائل الإثبات والأدلة التي يمكن أن يعتمد عليها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية. في حالة ما إذا تدرعت لاحقا أمام اللجان الضريبية أو الجهات القضائية المختصة.

وبعد التصريح الجبائي إلا وسيلة بيد المكلف بالضريبة يعبر من خلالها عن ذمته المالية أي مجموع الدخل الصافي الذي يحققه النشاط المزاول، لكن تنتفي قرينة صحته وتزول نتائجه في حالة ما إذا لاحظ أعوان الإدارة الجبائية أي إغفالات أو إخفاءات بغرض إستبعادها عن الإخضاع الضريبي عن طريق إستخلاص القرائن التي تثبت ذلك. وهذه الأخيرة قد تكون من صنع المشرع أي نظم حكمها وفرضها بموجب نص قانوني أو إجتهد القاضي الإداري من خلال العملية الإستنباطية التي يقوم بها لإثبات مدى صحة الإتهامات الموجهة من قبل الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة.

وفي ختام هذا الفصل يمكن القول إن المشرع الجزائري تبني طريقة سهلة وفعالة في إثبات الأسس، والقواعد الضريبية ترتكز على المبادرة التلقائية للمكلف بالضريبة من خلال إلزامه بجملة من الإلتزامات التصريحية المفروضة على الأشخاص الخاضعين للضريبة المباشرة، وبالمقابل من ذلك خول للإدارة الجبائية إختصاص التحري والبحث في مدى صحة تلك الإقرارات، من خلال الإجراءات والشكليات المتبعة في إعدادها وإيداعها لدى مقر الإدارة الجبائية.

ويبقى نجاح هذه الوسائل والطرق في إثبات المادة الخاضعة للضريبة مرهونا بمدى وجود وعي المكلفين بالضريبة وإحساسهم بأهمية وفائدة أداء الواجب الضريبي، وتجنب أي إعفاءات في مصادر الثروة أو إعفاءات تخص المعطيات والعناصر المدونة في نموذج التصريح المسلم من قبل الإدارة الجبائية،

الفصل الأول: التصريحات الحائبة الوسيلة النموذجية للإثبات الحائبي

فالتصريح الحائبي بإستيفائه كافة الضوابط الإجرائية والموضوعية يكتسب حجية إثباتية في مواجهة الأطراف سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية أو الغير.

ولتدعيم حجية التصريح قام المشرع بإشترط ضرورة إرفاقه بمختلف الوثائق والأوراق التي تبرر تبريرا كافي الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة والذمة المالية الخاصة به المدونة في التصريح.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

يخضع نظام تأسيس المادة الخاضعة للضريبة لإجرائين أساسيين قام المشرع بإسناد عملية تنفيذهما لأطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، الأول يتولى المكلف بالضريبة تنفيذه من خلال عملية التصريح الجبائي الذي يتضمن مجموعة المعلومات والعناصر التي تعبر عن مداخيل وأرباح المكلف بالضريبة، لكن يتوقف نجاح هذا الإجراء ويكون مرهوناً بمدى إعلام المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية بالوضعية المالية والمادية التي يشغلها ومدى حسن نيته ونزاهته.

والإجراء الثاني يخص مجموعة الإختصاصات والصلاحيات التي منحها القانون للإدارة الجبائية حتى تتمكن من إثبات أو دحض قرينة صحة التصريح الجبائي المفترضة، وكذا إثبات المادة الخاضعة للضريبة وكشف مختلف الإخفاءات التي تعبر عن المداخيل والأرباح التي قام المكلف بالضريبة بإبعاها عن الإخضاع الضريبي.

ولكن يبدو أن المشرع قد قيد حرية الإدارة الجبائية في تنفيذها لهذه السلطات نظراً لخطورتها ومساسها بالضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة، بغرض حمايته وحفظ مصالحه وبالتالي وضع مجموعة من الضوابط القانونية التي يجب أن تكون محل إحترام وتطبيق من قبل الإدارة الجبائية، وإلا كانت جميع النتائج التي توصلت إليها محل بطلان وإلغاء وعديمة الآثار والحجية إتجاه الغير والمكلف بالضريبة، ولذلك نتناول في المبحث الأول إختصاصات الإدارة الجبائية في التدقيق وفحص تصريح المكلف بالضريبة والتي تضم حق الإطلاع والبحث عن المعلومة الجبائية وطلبات التبرير والتوضيح، وأما بخصوص المبحث الثاني جاء بعنوان الوسائل المحاسبية الذي يضم مختلف التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتدقيق في عملياته المحاسبية والمظاهر الخارجية التي تبدو على نمط معيشتة.

المبحث الأول: الوسائل غير المحاسبية

لقد خول المشرع للإدارة الجبائية حق القيام بكل سلطة من شأنها الوصول إلى تحديد وتعيين الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف سواء من خلال تفحص ومراقبة مشتملات الذمة المالية والجبائية للأشخاص الخاضعين للضريبة، وهذا كله بغية تعيين المبلغ الحقيقي والإجمالي للضريبة المستحقة من جهة، وكذا إثبات وإقامة الدليل على الأساس الضريبي للمكلف من جهة أخرى.

ولقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية هذه السلطات وعالجها في أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص الإستفسارات والإستفسارات التي تقدم بشأنها الإدارة الجبائية طلب إلى المكلف بالضريبة، أما أحكام المادة 45 فقد تناولت حق الإطلاع ويتمثل هدف الإدارة الجبائية أثناء تنفيذ هذه الإجراءات والسلطات في إثبات أو دحض قرينة صحة التصريحات الجبائية، ففي حالة ما إذا أفضت نتائج تنفيذ وممارسة هاته السلطات إلى إثبات صحة مضمون ومحتوى التصريح فتعتمده الإدارة الجبائية كمعيار لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، أما الحالة العكسية، فإنها تقوم بإعادة تعيين الوعاء الضريبي بناءً على النتائج التي توصلت إليها من الرقابة.

المطلب الأول: حق الإطلاع كوسيلة رقابة على صحة التصريحات الجبائية

خول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية ممارسة حق الإطلاع قصد تعيين المادة الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال مراقبة وتفحص كافة المستندات الثبوتية والمعطيات المنصوص عليها في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية وما يليها، فيقع واجب البحث والتحري على عاتق أعوان الإدارة لمعرفة كافة مصادر دخل المكلف بالضريبة و النشاطات التي يمارسها بالنظر إلى ملفه الجبائي. لكن قد تعترضها في بعض الحالات مقتضيات المحافظة على السر المهني¹.

كما يمتد حق الإطلاع إلى ممارسة حق الرقابة على الدفاتر التجارية للمكلف بالضريبة والتحقق من عدم استطاعة المكلف بالضريبة من إثبات ما يخالف الثابت بذلك الدفاتر. ويطبق حق الإطلاع في مواجهة كل فرد أو هيئة تملك بشكل دوري مستندات وأوراق لها فائدة و جدوى في تحديد أسس و قواعد الضريبة الخاضع لها المكلف نفسه أو مدينه².

¹ -عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رزاق، الطبعة الأولى، الرباط بالمغرب، 2011، ص18.

² - مولاي عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 263.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويختلف حق الإطلاع بحسب طبيعة الهيئة المعنية به، ويخضع لبعض الشروط الجوهرية التي يجب مراعاتها أثناء ممارسة هذه الطريقة لذا سوف نتطرق في هذا المطلب للأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع في (الفرع الأول)، والأحكام الشكلية التي تضبط حق الإطلاع في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المؤسسات والهيئات المعنية بحق الإطلاع

بالرجوع إلى النصوص القانونية الخاصة بالنظام الجبائي نجد أن المشرع الجزائري لم يعرف حق الإطلاع، باعتبار أن التعريف من إختصاص الفقه والقضاء، ويعرف هذا الحق على أنه تلك السلطة التي منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية¹، وهناك من يرى بأنه حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب منها²، ويخضع لحق الإطلاع الأشخاص المذكورين في نصوص المواد 46 إلى غاية المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

لا يجوز الإحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية بالنسبة لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية الذين يطلبون منها الإطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد في حوزتها".

وإضافة إلى ذلك لا يمكن استغلال العناصر والمعطيات الاقتصادية والمالية لأغراض جبائية المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال إستعمالها لأغراض المراقبة الجبائية، إن الإدارة الحائزة هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بما تستوجب الفقرة السابقة".

ويمنح هذا الحق لأعوان الإدارة الجبائية سلطة مراقبة كافة المستندات التي تسمح بربط الضريبة بالنسبة للخاضعين للضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية. ولا يمكن لهذه الإدارة والمؤسسات أن

¹ - حسين المرصفاوي، (حق الإطلاع لموظفي الإدارة الضريبية)، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، ال سنة 1962، العدد (3)، القاهرة، 1962، ص5، نقلا عن عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 11، العدد 11، السنة 2009، العراق ص 209.

² - حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر) مكتبة مصلحة الضرائب، 1945، ص 645، نقلا عن عبد الباسط جاسم، المرجع نفسه.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ترفض تسليم الوثائق والسجلات التي بحوزتها لأعوان الإدارة الجبائية بحجة السر المهني وإلا تعرضوا للمسؤولية المالية التي يتحملونها.

غير أنه لا يمكن أن تكون المعلومات الفردية ذات الطابع الإقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء القيام بالإحصاء العام للسكان محل توظيف في إطار الرقابة الجبائية أو أن توظف في أي مجال آخر¹.

ثانيا: حق الإطلاع لدى صناديق الضمان الاجتماعي والهيئات المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة

أوجب المشرع الجبائي على صناديق الضمان الاجتماعي الإلتزام بتقديم الكشوف خلال كل سنة عن كل طبيب أو طبيب الأسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يتضمن هذا الكشف أرقام تسجيل المؤمنين أو الشهر الذي قبضوا فيه الأجرة، والمبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب التي هي مسجلة في وصفات الطبيب بالإضافة إلى تعويضات هيئات الضمان الاجتماعي إلى المؤمنين².

وتقدم تلك الكشوف قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى المدير الولائي للضرائب قبل أول أبريل من السنة الموالية، وتكون مصاريف هذه الكشوف على ذمة هيئات الضمان الاجتماعي وتستعمل في ربط الضريبة وتصفياتها. بالإضافة إلى ذلك تُكلف الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة بإعداد قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين هم في حالة شطب للإدارة الجبائية قبل 15 فيفري من كل سنة مدنية³.

ويتضح أن المشرع في نص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية قد أشرك هيئات الضمان الاجتماعي في عملية تحديد القواعد الضريبية حيث أجبرها بتقديم الكشوف السنوية قبل 1 أبريل من كل سنة حتى تستخدمها الإدارة الجبائية في تشكيل الوعاء الضريبي وبالتالي يمكن القول أن هيئات التضامن الاجتماعي تعتبر من قبيل الجهات المساعدة للإدارة الجبائية أثناء الرقابة والتحقيق في مدى صحة التصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بالضريبة.

وتلتزم الهيئات المعنية بتقديم تعويضات عن النشاط المتعلق بالصالح العام والتضامن بتقديم رزنامة عن كافة الأشخاص المؤمنين عن البطالة أو المشطوبين قبل 15 فيفري من كل سنة إلى المدير الولائي

¹ - محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة للنشر دون طبعة، الجزائر، السنة 2014، ص 280.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 65.

³ - محمد سعيد بوسعدية، المرجع السابق، ص 281.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

للضرائب¹ ، وحسب أحكام المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية تكلف هيئات الضمان الاجتماعي بإعلام الإدارة الجبائية بكل التجاوزات المسجلة المنافية للقوانين المعمول بها.

ثالثا: حق الإطلاع لدى البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها من الجهات

يجب على كل الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص والشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة إعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعاراً خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل الحسابات وإيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر²، ويحرر الإشعار على النماذج المحدثة من الإدارة الجبائية، تتضمن هذه النماذج الاسم واللقب وعنوان إقامة المعنيين³.

وترسل قوائم الإشعارات في مستند معلوماتي أو عن طريق إلكتروني خلال 10 عشرة أيام التي تلي فتح وغلق الحساب، ويخضع لهذا الواجب البنوك وشركات البورصة والديوان العمومي والخزينة الولائية ومركز الصكوك البريدية والصناديق الوطنية للتوفير والاحتياط وصناديق القرض التعاوني وصندوق الإيداع والكفالات.

ونلاحظ أن المشرع في نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية قد حاول توفير كافة السبل والوسائل للإدارة الجبائية التي من شأنها إنجاح عملية الرقابة والتحقيق التي يخضع لها المكلف بالضريبة بحيث أنه وسع مجال الرقابة وجعله يمتد إلى حسابات المكلف بالضريبة سواء كان حساب تسيقت أو حسابات جارية أو حسابات العملة الصعبة... الخ، إلا أن الإطلاع على هذه الأخيرة لا يمكن ممارسته إلا عن طريق الاستجداد بوسيط والمتمثل في المؤسسات المالية وهذه الأخيرة تلزم بإرسال إشعار للإدارة الجبائية يتضمن كافة العلميات المالية التي قام بها المكلف بالضريبة حتى تستطيع الإدارة معرفة الذمة المالية والمادية الحقيقية للمكلف⁴.

ويجب أن يحتوي كذلك على تحديد الحسابات وصفه وخصوصيته وتاريخ وطبيعة العملية المقر بها سواء كان فتح أو غلق أو تعديل يتعلق بالحساب وتعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية للحساب وعنوانها

¹ - المادة 46 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية المتممة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2003.

² - محمد سعيد بوسعدية، المرجع السابق، ص 281.

³ - المادة 51 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 35 من قانون المالية لسنة 2006.

⁴ - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

و تاريخ وطبيعة العملية المصرح بها سواء فتح أو إقفال أو تغيير¹. وبالنسبة لشخص المعنوي تسميته أو اسم الشركة أو الصفة القانونية أو رقم القيد في السجل التجاري المركزي ورقمها في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة، ولكل التعويضات الممنوحة لهذا الحساب بيان اللقب والاسم ومكان ورقم شهادة الميلاد والعنوان²، وأما بخصوص الشخص الطبيعي فيكون لقبه واسمه وتاريخ ومكان ورقم شهادة الميلاد والعنوان، ويتم معالجة هذه الحسابات معلوماتيا بواسطة بطاقات³، ثم إطلاع الجهات المعنية بجميع الحسابات التي يملكها الشخص⁴.

ويمكن القول أن المشرع في نص المادة 51 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية قد أزم المؤسسات المالية بتزويد الإدارة الجبائية بإشعار يضم إما فتح أو تغيير أو إقفال حسابات المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا أي بمعنى كافة الأشخاص بنوعها حتى تستطيع الإدارة الجبائية تصفية وربط الضريبة في حدود المعلومات المستوجب ذكرها في الإشعال على حساب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة، أي هل هو شخص طبيعي أو معنوي، فإذا كان شخصا طبيعيا وجب الإشارة في مضمون الإشعار إلى اسمه ولقبه وتاريخ ومكان ميلاده ورقم شهادة الميلاد... الخ، أما إذا كان شخصا معنويا فيجب تحديد الوكالة البنكية المسيرة للحساب ورقم الحساب ونوعه... الخ، أي المعلومات التي اشترطها المشرع في نص المادة المذكورة أعلاه.

ولا يستفيد من هذا الإطلاع إلا المصالح المرخص لها بواسطة نص قانوني يقرر لها ممارسة هذا الحق، تحت القيود المفروضة على هذا الحق المنصوص عليها في التشريع الجبائي حسب المادة 54 مكرر 3 من القانون رقم 05/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

وكما أجبر المشرع الجزائري كل المؤسسات التي تصدر الصكوك لفائدة الأشخاص، أن تعد كشفا كل شهر يتضمن سندات الدفع إلى المدير الولائي بالضرائب، يحتوي هذا الكشف عن تحديد مكان الإصدارات ورقم الصك وتعيين كافة المستفيدين من الصك⁵.

¹ المادة 51 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص ص 65، 66.

³ المرجع نفسه، ص 65.

⁴ المادة 51 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثه بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2006.

⁵ المادة 51 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثه بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2006.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

رابعا: حق الإطلاع لدى الجهات القضائية والمؤسسات التجارية

بإمكان النيابة العامة أن تمنح للإدارة الجبائية حق الإطلاع على الملفات قصد المراقبة والتحقق في شتى الدعاوى سواء المدنية أو الإدارية والعقارية... إلخ، بحيث يجب أن يكون هناك تعاون بين السلطتين القضائية والمالية لكشف كافة التجاوزات والمخالفات المرتكبة في الضرائب أو أي تدليس وإحتيال هدفه التهرب أو التجنب الضريبي سواء كانت دعوة مدنية أو جزائية¹.

وتكون كافة المستندات والوثائق الثبوتية المودعة بأمانة الضبط، تحت تصرف أعوان الإدارة الجبائية خلال 15 خمسة عشر يوما التي تلي الفصل في الدعوى من طرف القاضي ويقطص هذا الأجل إلى عشر أيام في الدعاوى الجنائية². وكذا يتعين على أعوان القضاء موافاة الإدارة الجبائية وتزويدها بكل المعلومات التي من شأنها حماية المال العام وحفظه دون تحمل أعباء ذلك، بالإضافة إلى وضع المستخرجات والنسخ اللازمة تحت تصرفهم³.

ونلاحظ أن المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن من قانون المالية لسنة 2011 لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على الملفات القضائية للمكلفين بالضريبة على مستوى أمانة الضبط لاكتشاف مختلف التجاوزات والمخالفات حتى تستخدمها كوسائل إثبات للمادة الخاضعة للضريبة في حالة مواجهة المكلف بالضريبة واحتجابه على عملية التصحيح التي قامت بها الإدارة الجبائية وإضافة إلى ذلك نلاحظ أيضا أن المشرع قد وسع نطاق حق الإطلاع بحيث لم يقتصر على الدعوى الإدارية فحسب بل امتد ليشمل الدعوى الإدارية والمدنية والجزائية حتى تتوصل الإدارة الجبائية إلى الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

ونص المشرع الجزائري على هذا الحق في المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية مخولا للسلطة القضائية حق إعلام أعوان الإدارة الجبائية بالمعطيات المتعلقة بالشكوى المرفوعة أمامها، وهذا لغاية التعرف على الإحتيال الذي يقوم به المكلفون بالضريبة بغرض التقليل من العبء الضريبي، مع العلم أن حق الإطلاع هذا لا يكتسي الصفة الجبرية⁴.

وما يستشف أيضا من نص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري قد وسع مجال التزام السلطة القضائية إتجاه السلطة المالية بحيث أوجب على الأولى إطلاع الثانية على كل المعلومات التي

¹-ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 48.

²-المرجع نفسه.

³- المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴-العبد صالح، المرجع السابق، ص 66.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

يمكن بناءا عليها اكتشاف حالات التجنب والإخفاءات الضريبية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بغرض التدليس والتمويه وهذا ما يمكن تفسيره على أنه مساعدة للإدارة الجبائية وتوفير كافة التسهيلات لها حتى تقوم بوظائفها على أكمل وجه.

وتلزم أحكام المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية والقانون التجاري جميع التجار بأن يقوموا بالإحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها في التشريع الجبائي والقانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي تخضع للرقابة والإطلاع و التحقيق من قبل الإدارة الجبائية لمدة 10 سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا من بداية آخر تاريخ للكتابة يتعلق بالدفاتر إبتداء من تاريخ تحريرها بالنسبة لكافة الوثائق والمستندات الثبوتية¹. وما يستشف من نص المادة 64 المذكورة أعلاه أنالتاجر هنا مجبر بإعلام الإدارة الجبائية بكافة عمليات البيع والشراء التي يقوم بها وهذا بغرض إثبات صحة ما يدعيه من قرارات تتعلق بالأرباح التي يحققها والنفقات والتكاليف التي تحملها والدخل الإجمالي لصافي المتعلق به، ويخضع لهذه الرقابة الأشخاص الطبيعية والمعنوية التي تمارس نشاطا تجاريا، مثل الموردين وتجار الجملة وتجار التجزئة مهما اختلف النظام الضريبي الذي يصنفون فيه سواء كان نظام مراقب أو نظام حقيقي.

خامسا: حق الإطلاع لدى الوسيط والغير وهيئات الأرشيف

ألزمت المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية كل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي أو الشركات يجري عمليات وساطة بغرض شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة إعتيادية بإسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تنقيد، فيما يخص ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع بأحكام المادة 52 من نفس القانون²، وهذا تحت الحكم بغرامة يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج و تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير³.

ويتضح أن المشرع الجبائي قد ألقى على الشركات والأشخاص الذين يقومون بالعمليات السابقة الذكر واجب إطلاع أعوان الإدارة الجبائية على كل السجلات والمستندات والدفاتر والتكاليف والنفقات التي تخص عملياتهم الشرائية أو المباعية، وفي حالة عدم تقيدهم بهذا الواجب تُنزل عليهم العقوبات المحددة في قانون الإجراءات الجبائية⁴.

¹ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 32.

² - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - يوسف دلاندة ، المرجع السابق، ص 73.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

وما يستشف من نص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية أنها خولت لأعوان إدارة تسجيل ممارسة حق الإطلاع على كل عمليات الوساطة التي يقوم بها شركة أو شخص من أجل الشراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية بإسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، وهذا حتى تكون الإدارة الجبائية عن علم بكل هذه العمليات وتستفي حقوق التسجيل المفروضة على هذه العمليات وبالتالي يتعسر على المكلفين بالضريبة إمكانية الإفلات والتهرب من أداء حقوق التسجيل المستحقة.

ويخضع لحق الإطلاع شركات الأسهم والأشخاص الذين يجعلون من المهن المتعلقة بهذا النوع من التجارة نشاطا لهم وهذا بصدد التعرف والتأكد من قبض الضرائب المفروضة إما عليهم أو على الغير. كما تخضع له الشركات التجارية الجزائرية أو الأجنبية مهما كان الصنف الذي تحمله بالإضافة إلى كل الضباط العموميين الموكول لهم مهمة تحرير العقود وتبليغها¹، ويُعطي حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية مكنة الحصول على كافة الوثائق والمستندات مهما كان الشكل والطريقة التي تُعتمد في حفظها وهذا بغرض ربط الضريبة وإجراء الرقابة عليها².

ويُلتزم كل الأشخاص الموكول لهم مهمة حفظ الأرشيف وحفظ السندات والوثائق العمومية بإطلاع أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق التي يحوزونها عند كل طلب مراقبة كما يسري هذا الإلتزام على الأشخاص الذين يتولون مهمة حفظ سجلات ودفاتر الحالة المدنية وجداول المكلفين بالضريبة إلا أنه يجوز للأعوان المكلفون بالتسجيل أن ينقلوا هذه السجلات من المكان الذي تم حفظها فيه إلى مقر الإدارة الجبائية، فبإمكانهم نسخها حسب العدد الذين يرغبون فيها ويطلعون على كافة المعطيات والمعلومات المدونة فيها من أجل ضمان تحصيل أكثر للضرائب ودون تحمل لأعباء تكاليف ذلك³.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري في نص المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية لم يكتف فقط بتحويل حق الإطلاع للإدارة الجبائية على الوثائق الموجودة لدى الأشخاص الموكول لهم مهمة حفظ الأرشيف وحفظ السندات والوثائق العمومية بل إمكانية نقل وتحويل هذه الوثائق من مكان حفظها إلى مقر الإدارة الجبائية لنسخ نسخ عليها حسب حاجتهم لذلك ثم إعادتها على الحالة التي سلموا فيها وهذا حتى يمكنهم استخدامها كدليل إثبات ضد المكلف بالضريبة والاحتجاج عليه بها عند عملية التصحيح الجبائي الخاضع له المكلف.

¹ - يوسف دلاندة ، المرجع السابق، ص 71.

² - المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 48 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

وفي حالة ما إذا تم رفض ذلك أو مصادفة عرقلة يجب على العون المعني بذلك أن يقوم بتحرير محضر يتعلق بذلك الرفض والعرقلة لإثباته بصفة قانونية¹، كما يخضع لذلك كافة الأعوان القضائيين من الموثقين ومحضرين قضائيين وأمناء الضبط والإدارات المركزية واللامركزية في كافة العقود المودعة لديهم².

ولقد أورد المشرع الجبائي إستثناء عن المبدأ العام المتعلق بحق الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات بالنسبة للعقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن الإيجار أو عن إستفادة بوعده الإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار أو العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية³.

وإضافة إلى ذلك العقود التي تتناول تكوين شركات ومدى أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو إهلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة أو التي تتناول قسمة ومبادلة أموال العقارية بأي صفة كانت ويجب أن تسجل العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة في أجل شهراً ابتداءً من تاريخها⁴.

ولقد قام المشرع الجزائري بتوسيع نطاق وإطار حق الإطلاع حتى يضمن الوصول إلى كشف الحالات الغش والتهرب الجبائي من جهة، ومساعدة الإدارة الجبائية في تحصيل كم هائل من الأدلة والإثباتات التي تستخدمها لاحقاً في حالة تدرع المكلف بالضريبة أمام الجهات القضائية المختصة، أي من خلال وصول إلى الغير المتعامل مع المكلف بالضريبة⁵.

وعليه نستنتج أن إخضاع كافة الهيئات والمؤسسات لهذا النوع من الرقابة والتحقق ما هو إلا إنعكاس لهدف وغاية المشرع الجزائري إلى العمل على إعطاء فرصة للإدارة الجبائية لتحصيل أكبر عدد ممكن من الموارد لفائدة الخزنة العامة، وهذا لن يتأتى إلا من خلال السماح للإدارة الجبائية بالإطلاع لدى المؤسسات والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة حتى تعلم بجميع التصرفات والعقود والمعاملات التي يجريها هذا الأخير، والتي تعبر عن الوضعية الجبائية التي يشغلها مثال المؤسسات المالية (البنوك، مؤسسة البريد والمواصلات).

¹ - المادة 48 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 49 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 58 من قانون التسجيل .

⁴ - تنص المادة 61 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، ج ر العدد 81 ، الصادرة في 12 أكتوبر 1977 بقولها: " يجب أن تسجل العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة في أجل شهر ابتداءً من تاريخها"

⁵ - Collet Martin, Opcit, p 23.

الفرع الثاني: الجزاءات المفروضة عند عرقلة حق الإطلاع

رتب المشرع الجزائري جملة من العقوبات الجبائية في حق كل الأشخاص سواء كانت طبيعية أو معنوية، تقوم بمحاولة منع أعوان الإدارة الجبائية من ممارسة حق الإطلاع والرقابة أو أي عمل من شأنه أن يحول ويعرقل القيام بذلك تقدر بـ 5000 دج إلى 50.000 دج أو يقومون بإتلاف الدفاتر والمستندات قبل إنقضاء المهلة المحددة لحفظها¹.

وتضاف إليها تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، تسري من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من حصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية².

وتفصل المحاكم الإدارية المختصة إقليميا في النطق بالغرامة المختصة في القضاء الإستعجالي بناء على عريضة مودعة من المدير الولائي للضرائب بدون نفقة وأتعاب، ويتولى أمين الضبط تبليغ العريضة إلى المعني، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامات والتلجئات³.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري أناط حق الإطلاع بحماية جزائية حتى يضمن تحقيق النتائج والمقاصد المرجوة من إستحداثه، وبالتالي فإن أي رفض للتعاون من قبل الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع يعد عرقلة للإدارة الجبائية عن تأدية وظائفها وتنفيذ برامجها المتمثلة في تحصيل الإيرادات العامة. وبالتالي هو فعل جرمه المشرع ورتب عقوبات جزائية يتعرض لها كل من رفض تقديم وثائق ومستندات للإدارة الجبائية تخص المكلف بالضريبة، طلبتها الإدارة بغرض الإطلاع لتأسيس الوعاء الضريبي.

وللإشارة أيضا أن المشرع الجزائري اشتراط توفر إجراء جوهري لقيام المسؤولية الجزائية للشخص الذي عرقل أو حاول عرقلة حق الإطلاع؛ ألا وهو ضرورة تحرير محضر من قبل العون المكلف بالإطلاع يبين إثبات حالة الرفض والإمتناع التي صادفته أثناء تنفيذ إختصاصاته، بالإضافة إلى التوقيع.

الفرع الثالث: الإجراءات التي تحكم حق الإطلاع

وضع المشرع الجبائي جملة من القواعد والأحكام الشكلية التي تحكم حق الإطلاع، والتي يترتب عن مخالفتها البطلان سواء كان ذلك متعلقا بالعمليات التي يمسها حق الإطلاع أو المستندات الثبوتية والدفاتر أو

¹-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 49.

²-سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2011، ص 59.

³- المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

بكتمان الأسرار التي يطلع عليها أثناء ممارسة مهامهم التي أوكلت لهم بصفة قانونية ويمكن تلخيص هذه الأحكام في مايلي:

أولاً : الإختصاص الزمني لأعوان الإدارة الجبائية عند ممارسة حق الإطلاع

يلعب الوقت دوراً أساسياً بالنسبة لطرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، ويظهر هذا في تنظيم وضبط عملية الإطلاع¹. والنقطة التي يمكن إثارتها في نطاق تطبيق هذا الحق من حيث الإطار الزمني، هل يمكن ممارسة هذا الحق في أي وقت أو أنه محدد بإطار زمني معين لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية مخالفته، وبالرجوع لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن الفقرة الثانية قد نصت عن آجال ممارسة أعوان الإدارة الجبائية لسلطة الإطلاع بنصها على أنه "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

ويظهر أن المشرع الجزائري قد جعل وقت ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الجبائية متعلقاً بوقت عمل المكلف بالضريبة وإن اختلف وقت عمل المكلفين بالضريبة من مكلف إلى آخر، وبالتالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ممارسة هذه السلطة أثناء العطل الرسمية والأعياد والمناسبات الوطنية والدينية أو أيام الراحة الأسبوعية كالجمعة والسبت، لذا فوقت حق الإطلاع مرتبط ارتباطاً وثيقاً بوقت العمل العادي.

ونص قانون الإجراءات الجبائية على وقت ممارسة حق الإطلاع من خلال منعه دخول الأعوان إلى محلات ومتاجر الصناعيين الموردين والتجار المكلفين بالضريبة، من أجل القيام بكل الأعمال المعاينة والتحقق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات الآتية من أول أكتوبر إلى 31 مارس، من الساعة السادسة صباحاً حتى الساعة السادسة مساءً، ومن أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحاً حتى الثامنة مساءً².

كما يجوز لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع على كافة الأعمال والأنشطة التي يقوم بها المكلفون بالضريبة في الليل سواء بالدخول إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من التصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة نشاط³، وما يستشف من أحكام المادة 24 من القانون أن المشرع الجبائي قد نص على المراقبة والإطلاع الذي يقوم به الأعوان ليلاً، لكنه سكت عن المدة الزمنية التي يتم ممارسة خلالها هذا الحق فلم تحدد مهلة الإطلاع أي الحجم الساعي لممارسة هذه سلطة.

¹ - عبد الباسط علي جاسم، المرجع السابق، ص 227.

² - المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ورتب المشرع الجزائري البطلان وإنعدام الحجة بالنسبة لنتائج حق الإطلاع إذا استغرقت أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، المتعلقة بمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها وكل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويُمدد أجل التحقيق إلى ستة 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا أنه يجب ألا يفوق مدة الرقابة والتحقيق بأكملها 09 تسعة أشهر¹، ويكون ملزما المكلف بالضريبة أثناء خضوعه لحق الإطلاع أن يعطي لأعوان الإدارة كامل الحرية لفحص صنف الموجودات والسلع ومقدارها وثمنها، وأن يقدم لهم كل ما من شأنه مساعدتهم في تأدية وظائفهم، وهذا حتى يمكنهم التحقق من مدى وجود تناسب بين ما صرح به المكلف بالضريبة وما هو موجود في ورشة عمله².

ونص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على تمديد آجال التحقيق في عين المكان بأجل منحه للمكلف بالضريبة المحقق معه في حالة إجراءات تحقيقات مصوبة في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية³، وذلك من أجل الإجابة على طلبات التوضيح والتبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة، ولا يمكن الإحتجاج بأجال الرقابة أمام الإدارة الجبائية لتدرس كافة الطلبات والتوضيحات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق في عين المكان⁴.

ثانيا: مدى التوفيق بين الإلتزام بممارسة حق الإطلاع و قاعدة السرية المهنية

يعرف السر المهني بأنه مجموعة المعلومات التي تكون بحوزة أعوان الإدارة الجبائية أثناء تأدية مهامهم الموكلة لهم بموجب قانون الإجراءات الجبائية، إذا أن إفشاء الأسرار المهنية للمكلفين بالضريبة قد تلحق بهم خسارة مادية ومعنوية أو قد تجتمع كلاهما معا، فالضرر الذي يلحق المكلف بالضريبة هو إطلاع منافسيه على الأسرار المتعلقة بنشاطه، وبالتالي جذب زبائنه لهم، وعليه فإن واجب السر المهني هو من

¹ - المادة 20 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - مجدى نبيل، محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2006، ص ص 42، 43.

³ - المادة 20 مكرر 01 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

⁴ - المادة 20 مكرر 01 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

الأخلاقيات التي يجب أن يتحلى بها الموظفون العموميون ولقد أناط المشرع الجزائري هذا الواجب بحماية جزائية.

وتعد سلطة الإطلاع حق وواجب فهو حق الإطلاع على البيانات والمستندات بغية الوصول إلى الوضعية الجبائية التي يشغلها المكلف، وواجب على أعوان الإدارة الجبائية بعدم إفشاء أسرار المكلف بالضريبة¹. فالغاية من حق الإطلاع هي التأكد من مدى تطبيق أحكام التشريع الجبائي تطبيقاً صحيحاً أي الرقابة والتحقق في مدى تطابق الأسس والقواعد الضريبية المحددة من قبل الإدارة الجبائية مع تصريحات المكلف بالضريبة².

ويتعلق واجب الإلتزام بالسر المهني بكافة المعطيات والمعلومات التي علم بها الموظف العمومي أثناء ممارسة مهامه أي أن تكون هذه المعطيات والمعلومات لها علاقة وطيدة بمهنة هذه الموظف ويوجد إرتباط وإتصال بين المهام الموكولة للموظف العمومي وإطلاع الموظف وعلمه بالوقائع ومعطيات محل السر، فتكون الوظيفة العامة بمثابة الدعامة التي إستعان بها الموظف العمومي للحصول على الأسرار أو أعدت له أوضاع العلم بها.

وفي نطاق الجبائية يعتبر السر الجبائي جزء لا يتجزأ من السرية المهنية وأرست أغلبية القوانين الوضعية العديد من القواعد التي تتضمن إلزامية كتمان أعوان الإدارة الجبائية للسر الوظيفي والإمتناع عن نشر خصوصية المعلومات والمعطيات التي يطلع عليها الأعوان.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 65 من القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 نجد بأنه قد ألزم أعوان الإدارة الجبائية بضرورة كتمان السر المهني طبقاً للأحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويحكم بالجزاءات المنصوص عليها في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء قيامه بالمهام الموكولة إليه أو إختصاصاته سواء في تأسيس المادة الخاضعة للضريبة أو تحصيل إيرادات الضرائب أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم الواردة في أحكام النظام الجبائي عند مخالفته لهذا الواجب المهني.

ويتضح أن المشرع قد أورد استثناءً على محل حق الإطلاع الذي يمارسه أعوان الإدارة الجبائية، والذي بدوره يكون هذا الإستثناء وملزم بحفظ الأسرار المهنية³. غير أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إطلاع

¹ عبد الباسط علي جاسم، المرجع السابق، ص 234.

² عبد الحميد الشورابي، التجريم و العقاب في الضريبة على الإستهلاك، المكتب العربي الحديث، 1991، ص 182.

³ تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على بنصها: "غير أن المعلومات الفردية ذات طابع الإقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الاقتصادية التي تجري بموجب الأمر رقم 297/65 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965،

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

لجان الطعن على كل المعلومات والمعطيات المفيدة لتمكينها من البت في المعطيات، إضافة إلى ذلك كل المعلومات التي قدمها المكلفين بالضريبة في تصريحاتهم ولقد وسع المشرع مجال حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة وحقه في الخصوصية أثناء خضوعه لحق الإطلاع من خلال تعديل أحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007 بحيث جاء نص المادة بلفظ كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد وتحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به¹.

وأما مجلس الدولة الفرنسي فقد أسنتنى بعض الوثائق والمستندات عن نطاق حق الإطلاع كالأوراق ذات طبيعة خصية لا تمت بصلة إلى نشاط المكلف بالضريبة ووضعيته الجبائية وبالتالي يحظر على أعوان الإدارة الجبائية فحصها ومراقبتها أثناء عملية الإطلاع وإلا كانت جميع النتائج المتوصل إليها من هذا الأخير باطلة بسبب مخالفتها لمبدأ المشروعية².

ويمكن لمستخدمي الإدارة العمومية في إطار التعاون الدولي تبادل المعلومات مع الإدارات المالية للدولة في إطار الإتفاقيات المبرمة مع الجزائر المتعلقة بالتعاون في مجال الضرائب³، ويتعين على المكلف بالضريبة بتحديد مبالغ العلاوات والتعويضات التي يطالبون بها من الدولة والولايات والبلديات عندما يكون مبلغ هذه العلاوات والتعويضات مرتبطا بصفة مباشرة أو غير مباشرة بقيمة الأرباح والمداخيل التي يحققها، عند قيامها بتصريح من أجل إعداد الضريبة تقديم كشف مستخرج الضرائب أو شهادة تثبت عدم خضوعهم بالضريبة يقومون باستخراجها من قبضة الضرائب التابع له إختصاص مكان إقامة المكلف بالضريبة⁴.

وتعفى الإدارة الجبائية من الإمتثال لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، عند طلب الإدارات العمومية والخبراء بتقديم لهم مختلف المعطيات والمعلومات التي تخص المكلفين بالضريبة، شرط أن تكون هذه الإدارات مطالبة بتقديم تقرير حول مختلف الأعمال التي تخص إعداد الضريبة على أرباح الشركات، بالإضافة إلى ذلك في حالة طلب هذه المعلومات والمعطيات لتحقيق الصالح العام، بشرط أن تخضع لنفس إجراءات نزع الملكية لأجل المنفعة العامة وفي حالة ما إذا قررت الإدارة العمومية إستعادة فوائض القيم المتولدة عن تطبيق مشاريع الدولة.

والمتمضن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية"

¹ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Collet Martin, Procédure fiscales, (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt), édition puf, Paris, 2011, p 23.

³ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

وفي حالة ما إذا ثار نزاع حول مدين ما وتلجأ الدولة إلى التحقيق في ذلك يتعين على أعوان الإدارة الجبائية إطلاع جهة القضاء على كل المعلومات والمعطيات التي تخص النشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة من أرباح ومداخيل ونفقات وتكاليف، وكذا إلتزامهم بالإجابة على كل التساؤلات التي يطرحها عليهم القاضي وإطلاعه بالوضعية الجبائية التي يحتلها المكلف بالضريبة، وتقديم كل التفسيرات والتوضيحات حتى يتسنى للقاضي الدراية بكل المعلومات والمعطيات التي تجعله قادرا على البت في الدعوى¹.

ولا يكون أعوان الإدارة الجبائية محل إلتزام بالسر المهني إتجاه الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يقومون بالإطلاع هذه المنظمة والمؤسسات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها². للبت في الملفات التأديبية أو القيام بأي مهمة من مهام المنظمة³.

وخص قانون الإجراءات الجبائية الأعوان المعتمدين في دراسة الملفات التأديبية والمكلفين التابعين لصندوق الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل والضباط والأعوان المعلقين للشؤون البحرية والنقل، بحق الإطلاع على كل المعلومات الجبائية التي تخص المكلفين بالضريبة والمستندات الإلزامية للقيام بالمهام الموكولة لهم بغرض القضاء على الشغل غير مصرح به ويجب أن يقوم أعوان الإدارة الجبائية بإطلاعهم على ذلك وتقديم يد المساعدة أثناء مباشرة مهامهم.

ويعفى أعوان الإدارة الجبائية من الإلتزام بالسر المهني في حالة الشكاوى المتعلقة بالدخل الصافي الذي يحققه المكلف بالضريبة ومجموع الأرباح التي يجنيها من النشاط الذي يمارسه ويجب على الأعوان إطلاع الجهة المختصة بالمعلومات التي تحصلوا عليهم والتي تكشف القيمة الصحيحة للنشاطات الممارسة من المكلف بالضريبة⁴.

وإعتماد مبدأ السرية المهنية يهدف إلى تحقيق غايات وإيجابيات جمة فهو من جهة يهدف إلى حماية كافة المعلومات والمعطيات التي تخص الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، ومنجهة أخرى يشارك في الوصول إلى نزاهة الوظائف الجبائية وتيسير سبل ممارستها وتنفيذها، من خلال هذا نصل إلى تحقيق النفع العام لأفراد المجتمع وهو زرع الثقة بين أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وهذا ما ينمي الإقتصاد الوطني من خلال تحصيل وفير للضرائب.

¹ - المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 68 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 76.

⁴ - المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

ويعتبر السر المهني لأعوان الإدارة الجبائية ركيزة من ركائز النظام الجبائي، وهو ذو علاقة متينة بحرمة الحياة الخاصة للأفراد، إذا تُعد انعكاسا لحياته الشخصية التي يدعمها واجب التحفظ، فالحق في حرمة الحياة الخاصة للأفراد يستوجب ألا تكون الأسرار الخاصة بالأفراد محلا لكشفها بالنسبة للآخرين.

ورتب المشرع الجزائري عقوبات مالية وأخرى سالبة للحرية على كل مخالف لواجب السر المهني في أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، حيث أنه قد جعل مدة العقوبات السالبة للحرية تتراوح بين شهر وستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج بالنسبة للأطباء والجراحون والصيداللة والقابلات وكافة الأشخاص المؤمنين بحكم الواقعة أو المهنة أو الوظيفة الدائمة والمؤقتة على أسرار أدلى بهم إليها وأفشوها في غير الحالات التي يتوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك¹.

ويتعرض مستخدمي الإدارة الجبائية للعقوبات السابقة في حالة ما إذا قام المضرور بتقديم شكوى بتهمة إفشاء أسرار أو بناء على شكوى قدمتها الإدارة الجبائية التي يعمل فيها الموظف والتي تحتل مركز الطرف المدني.

ويتعرض الموظف العمومي المخل بالسر المهني للمسؤولية المدنية في حالة إدانته وعدم إلتزامه بالكتمان فالمضرور سواء كان شخص طبيعى أو معنوي، أو تعلق الأمر بالإدارة الجبائية التي يشتغل فيها الموظف العمومي المتابع أو الشخص المضرور الذي أفشيت أسرارته وذلك بعد محاكمته جزائيا وإدانته، فإنه يتأسس الشخص المضرور كطرف مدني أمام القاضي الذي يمكنه من طلب تعويض مالي بالدعوى التبعية للدعوى الجزائية أو قيامه برفع دعوى منفردة أمام القضاء المدني.

وتتم مساءلة الموظف العمومي الذي تثبت إدانته بجرم إفشاء الأسرار المهنية تأديبيا بحيث يتم مثوله أمام المجلس التأديبي المخول له دراسة الملفات التأديبية لمستخدمي الإدارة العمومية، وذلك بمتابعته بتهمة عدم كتمان المعلومات التي تخص الدولة أو الإدارة العمومية أو الشخص الذي أفشى لهم بأسراره بمناسبة ممارسة سلطة الإطلاع المخولة لهم بموجب قانون الإجراءات الجبائية، ويطبق عليه القانون الأساسي المتعلق بالإدارة التي يشتغل فيها من حيث ترتيب الخطأ المرتكب من جانبه والدرجة التي يحتلها والجزاء التأديبي الذي يسلط عليه.

وأعطى المشرع المغربي للإدارة الجبائية الحق في أن تطلب من مختلف الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع جميع المعلومات التي يمكن أن تستخدمها في تحديد الأسس الضريبية، كما أن عملية تقديم

¹ المادة 301، من الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر العدد 49 المؤرخ في 11 جويلية 1966 .

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

المعلومات لا يمكن الإعتراض عليها بحجة السر المهني، وعليه يمكن أن يفسر هذا بأنه إعتداء على حياة المكلفين بالضريبة¹.

وتفرض متطلبات الحياة اليومية للأفراد بمختلف أشكالها على هؤلاء الإتصال بمختلف الإدارات العمومية ومستخدميها والأشخاص الموكول لهم العديد من المهام بنصوص قانونية الإستفادة من الخدمات التي يقدمها مرفق القضاء بضمان حقوقهم أو المطالبة به لذا يستوجب على هؤلاء عليهم إطلاع أعوان المرافق المذكورة أعلاه، على كل أسرارهم التي تخص أوضاعهم الإقتصادية وحياتهم الإجتماعية والمعلومات المتعلقة بالجانب الشخصي لهم حتى يتسنى لهم الإنتفاع بالخدمات العمومية التي تقدمها هذه المرافق ولقد إنقسم الفقهاء إلى اتجاهين لتحديد الأسرار المهنية².

وهناك إتجاه يصف الأسرار المهنية من الجانب الموضوعي، أما الآخر فدرسها من الزاوية الشخصية، فالإتجاه الموضوعي يعتمد في تحديد وصف السرية للواقعة من خلال الظروف والأحوال الموضوعية التي أحاطت بالواقعة، أما الإتجاه الشخصي فيرى أن تحديد وصف الأسرار المهنية عن طريق صاحب السر نفسه إعتبار أن نطاق مسؤولية الموظف العمومي تنحصر فيما يدلي به الشخص من معلومات بإرادته مذكرا بأنه سراً.

ونلاحظ أن عملية الإطلاع كنوع من أنواع الرقابة التي تجريه الإدارة الجبائية بغرض التحقيق في مدى صحة التصريحات الجبائية تحكمه شكليات وإجراءات إشتراطها المشرع حتى يرتب كافة الآثار والنتائج القانونية، وعليه لا بد على الإدارة الجبائية إحترامها حتى لا تكون جميع أعمالها باطلة وملغاة من قبل الجهات القضائية المختصة، وهذا ما يمكن تفسيره على أنه تكريس لمختلف الضمانات التي تحمي حقوق المكلف بالضريبة وتحفظ مصالحه كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

وتتجلى مظاهر هذه الحماية في تكريسهم ضمانة دستوريا في نص المادة 46 من دستور 1996 المعدل والمتمم، وهي حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة وواجب التحفظ وهما إلتزامات أصيلة في نمة الإدارة الجبائية، وهذا ما ذهب إليه المشرع المغربي بحيث إشتراط على الإدارة الجبائية القيام بأول خطوة عند تنفيذ حق الإطلاع هي الحرص على حماية خصوصية المكلف بالضريبة وصيانتها من أي إنتهاز أو إعتداء خلال الخضوع لهذا الحق، وهذا لن يتأتى إلا من خلال الإلتزام بالحفاظ على السر المهني³.

¹-عزيزة هنداز، المرجع السابق، ص 23.

²- جنادي جيلالي، السر المهني، محاضرة أقيمت في إطار التكوين المستمر لموظفي أمانة الضبط لدى مجلس قضاء برج بوعريج، يوم 2006/02/28، ص 04.

³- مولاي عبد الرحمان أبليللا، المرجع السابق، ص 266.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

وبالإضافة إلى هذا لم يتناول فكرة حق الإطلاع على إطلاقها، بل قيدها بمجموعة من الضوابط والأحكام نظرا لخطورتها وجسامة أضرارها التي يمكن أن تتجم عنها، أي تمس بخصوصية المكلف بالضريبة وواجب التحفظ، مما جعل المشرع الجزائري ينص على بعض القيود والإستثناءات التي ترد على هذا الحق كالإلتزام بالسر المهني والإختصاص الزمني لأعوان الإدارة الجبائية مع التحديد على سبيل الحصر الوثائق والأشخاص الخاضعة له، وحسب رأينا الخاص فإن حق الإطلاع هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية للتزود بالمعطيات والأوراق الإثباتية التي تخص الذمة المالية والمادية سواء من عند المكلف بالضريبة نفسه أو من الغير أي كل المؤسسات والهيئات التي تربطها علاقة تعامل بالمكلف بالضريبة، وعليه يمكن القول أن حق الإطلاع هو وسيلة إثبات تستخدمها الإدارة الجبائية عند تحديد وتشكيل الأسس الضريبية للمكلف من جهة ومن جهة أخرى تواجه بها المكلف في حالة احتجاجه واتهامه للإدارة الجبائية بالمبالغة في التقدير.

المطلب الثاني: البحث عن المعلومات وطلب التوضيح

منح المشرع الضريبي للإدارة الجبائية العديد من الصلاحيات والسلطات الواسعة قصد الوصول إلى مدى توافق وتطابق التصريح مع الوضع الجبائي والمالي الحقيقي للمكلف بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى مدى إنسجامه مع الوثائق والمستندات المرفقة، ومن بين هذه الصلاحيات الحق في توجيه طلبات المعلومات والتوضيح والتبرير للإجابة عن كل النقاط والأسئلة المثارة من قبل الإدارة حول الأسس الضريبية المفروضة.

الفرع الأول: تعريف الوسائل غير المحاسبية الأخرى

تضمن قانون الإجراءات الجبائية في مادته 19 هذه الطلبات وذكر الحالات التي يقوم فيها أعوان الإدارة الجبائية بهذه السلطات المخولة لهم، إلا أن هذه السلطات تختلف حالة ممارستها من مكلف إلى آخر، أي ترتبط ارتباطا وثيقا بالوضعية الجبائية التي يحتلها المكلف بالضريبة فمضمونها يتعلق بالنطاق والأهداف المتوخاة من طرف الإدارة الجبائية أثناء ممارسة هذه السلطات.

أولا: البحث عن المعلومات الجبائية

البحث عن المعلومات الجبائية هي تعبير الإدارة الجبائية عن نيتها في بغية التزود بمجموعة من المعلومات من قبل المكلف بالضريبة تخص نشاطه وأرباحه حتى تتمكن من تأسيس وعاء الضريبي¹، فالمعلومات الجبائية تلعب دورا مهما أثناء قيام الإدارة الجبائية بالمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

¹ - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 60.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

بطريقة جيدة، في حالة ما إذا تم اعتماد أسلوب محكم في كيفية البحث عن المعلومات الجبائية واستخداماتها في تحقيق أهداف مهمة¹.

وإن المشرع لم يورد تعريف لهذه الإجراء كما ذكرنا ذلك سابقاً، وبالرجوع إلى أغلب التعريفات الفقهية لم نجد تعريف جامع مانع لهذه الإجراء، فالإدارة الجبائية مقيدة بمجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية قبل تنفيذ هذه السلطة فيجب أن توجه رسالة إلى المكلف بالضريبة أولاً تطلب فيها الرغبة في الحصول على مجموعة من المعلومات الجبائية عن طريق توجيه طلب مؤسس قانوني².

ويعرف طلب المعلومات الجبائية على أنه مجموعة المسائل المبهمة في تصريحات المكلفين بالضريبة وإقراراتهم المودعة لدى الإدارة الجبائية، بحيث يتم إستجواب المكلف بالضريبة حول المعلومات و العناصر التي يتضمنها ملفه الجبائي و بالتالي يكون ملزم بإجابة المحقق الجبائي³.

ويوجه طلب المعلومات إلى المكلف بالضريبة بعد قيام الإدارة الجبائية بإجراء رقابة شكلية على التصريح الجبائي دون الخوض في محتواه ومضمونه، أي مجرد فحص سطحي يخضع له التصريح وتحقيق شكلي لا يتعدى الوصول إلى إثبات أو دحض قرينة الصحة المفترضة في التصريح الجبائي⁴، وتملك الإدارة الجبائية الحرية الكاملة في إنتقاء الطريقة الملائمة والمناسبة لتنفيذ طلب المعلومات الموجه إلى المكلف بالضريبة والذي يكون شفاهاة من خلال مواجهة المكلف بالضريبة أو عن طريق مراسلته⁵.

وغاية الإدارة الجبائية من اللجوء إلى هذه الإجراء هو تجميع كم هائل من المعلومات تستخدمها كوسائل إثبات في حالة نشوء نزاع بخصوص الوضع الجبائي الذي يحتله المكلف بالضريبة، وقد ترقى الغاية من طلب المعلومات الجبائية من مجراها الطبيعي إلى حلولها محل التحقيق الذي تمارسه الإدارة الجبائية بهدف التحقيق في صحة إقرارات المكلفين بالضريبة و الذي يستلزم توفر جملة من الشروط والضوابط القانونية والتقييد بإجراءات وشكليات جوهرية يكون مصيرها البطلان في حالة مخالفتها، ويوجد على مستوى مقر الإدارة الجبائية مكتب يختص في البحث عن المعلومات الجبائية بهدف جمع المعطيات والعناصر التي من خلالها يتم تشكيل الأسس الضريبية أي البحث عن كل ما يساهم في إفادة الإدارة الجبائية أثناء تحديد الوعاء الضريبي⁶.

¹-عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 75.

²- محمد حمو، منور أوسريير، المرجع السابق، ص 204.

³- سهام كردودي، المرجع السابق، ص 60.

⁴-J. P. Casimir, Les signes extérieurs de revenu, librairie de l'université, Paeis, 1979, p 154.

⁵-P. Colin, Gervaise, M.Rossetti, Fiscalité Pratique, Librairie va Bert, septembre 1994 ; Paris, page 28.

⁶- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومه دون طبعة، الجزائر، 2011، ص 40.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

وفي حالة عدم موافقة المكلف واستجابته لرغبة الإدارة في الحصول على المعلومات الجبائية شفويا أوامنتاعه عن الرد على كافة التساؤلات المطروحة والملاحظات أو أن يكون الرد منقوصا، هنا يتعين على الإدارة الجبائية توجيه طلب كتابي إلى المكلف بالضريبة من أجل الحصول على هذه المعلومات وحسب آخر تعديل للمادة 19 من المادتين 36 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2018 إشتراط المشرع تبليغ المكلف بالضريبة بحقه في الإستعانة بخدمات مستشار للرد على طلبات التوضيح والتبرير يدافع عنه¹،

ومن واجب المكلف بالضريبة أثناء توجيه الإدارة الجبائية لطلب المعلومات الجبائية التحلي بالنزاهة والأمانة أثناء رده عن هذا الطلب حتى يتسنى للإدارة الجبائية الوصول إلى الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف بالضريبة. وإمتناع المكلف بالضريبة عن الرد عن طلب الإدارة الجبائية يخول لها اللجوء إلى السلطة أخرى قررها المشرع الجبائي بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية، وهي سلطة البحث عن الأدلة والتوضيح².

وتوجه الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة بطاقة يقوم فيها بتعيين الذمة المالية الخاصة به من أملاك سواء كانت مساكن وسيارات وأرصده التي يحوزها في البنك ومؤسسة البريد والمواصلات، وترفق إلى جانب تلك البطاقة إشعار تعلم فيها المكلف بالضريبة في رغبة الإدارة الجبائية في إجراء رقابة، حتى يتمكن من إعطائها إجابة شاملة عن كافة الأموال والأملاك التي بحوزته، ويمكن للمحقق أن يكمل ملاً إستمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به³.

وللمكلف بالضريبة حرية كاملة في الرد عن الإدارة الجبائية سواء بالإجابة الكلية عن كل الأسئلة الواردة في البطاقة المرسله إليه كما يمكنه الرد عن شق من الأسئلة فقط، كما يمكنه أن لا يرد على هذه الأسئلة، فرد المكلف بالضريبة هو جوازي وإختياري يعود لرغبته وإرادته، وفي حالة عدم إجابة المكلف بالضريبة عن تساؤلات الإدارة الجبائية الواردة في الإستمارة تلجأ هذه الأخيرة إلى طلبات التوضيح والتبرير وهذا بغرض تكملة المعلومات والبيانات الناقصة بشأن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة⁴.

وقد يقوم أعوان الإدارة بزيارات إلى مكان العمل الذي يمارسه المكلف بالضريبة من أجل التعرف على عدد معتبر من المعلومات المهمة في حالة ما إذا تبين للإدارة الجبائية أن كشف الربط والإستثمارات التي وجهتها للمكلف بالضريبة المتعلقة بأملكه المنقولة والعقارية، لا تقي بالغرض في الحصول على معرفة

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - محمد حمو أوسرير منور، المرجع السابق، ص 205.

³ - عوادي مصطفى و زين يونس، المرجع السابق، ص ص 74،75.

⁴ - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 60.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

دقيقة ومتيقنة للأرباح والمداخيل المحققة من طرف المكلف بالضريبة حتى تجمع كم هائل من المعلومات، مثلا من حيث نسبة الأسهم والحصص التي يكسبها المكلف بالضريبة في الشركات والتعرف على كل المعاملات المالية التي يجريها مع غيره أو المحاسبة التي يمسكها والتي يتعامل بها مع الشركات والتي من خلالها يمكن تحديد المادة الخاضعة للضريبة والدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة¹.

وإضافة إلى ذلك تتأكد الإدارة عن طريق طلب التوضيح من الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات وصحة ودقة المعلومات المدونة في تصريح المكلف بالضريبة والقيم الحقيقية للاستثمارات وأيضا مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من قبل المشرع.

ويتضح أن هذا الإجراء ما هو إلا أداة تستخدمها الإدارة الجبائية للحصول على معطيات وعناصر من المكلف بالضريبة يتم توجيهه بواسطة رسالة موصى عليها لكن يكون بحوزتها كم هائل من الأدلة والإثباتات بشأن الذمة المالية والمادية للمكلف بالضريبة وتواجه بها هذا الأخير عند احتجازه على الأسس والقواعد الضريبية المشككة من طرفها. وإضافة إلى هذا أدعو إلى ضرورة تدخل المشرع الجزائري لتكريس مختلف الضمانات والإمميزات التي تحنى حقوق الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية وتحفظ مصالحه وهو المكلف بالضريبة حتى نضمن وجود تكافؤ في المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية.

ثانيا: طلب التوضيح

يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بطلب التوضيح من المكلف بالضريبة، وهذا بغرض التأكيد من مدى ثبوت قرينة صحة التصريح الذي قدمه المكلف بالضريبة عن الدخل الإجمالي الصافي ومداخيل نشاطاته حيث جاءت بنصها: "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".

¹ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويتعين على المكلف بالضريبة إرفاق تصريحه بكافة المستندات والإثباتات التي تعبر عن المبلغ الإجمالي لأرباحه ومداخيله وإلا يخضع للتقييم التلقائي لأسس الضريبية من قبل الإدارة الجبائية¹.

ويتعلق طلب التوضيح بجميع النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعية والمعنوية سواء كانت الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة من الشركات التي يؤسسها أو الدخل الإجمالي الصافي الذي يجنيه أو العمليات التجارية التي يمارسها، والتي يكون محلها بضاعة تخضع للضريبة على الرسم على القيمة المضافة أو الأشخاص الذين يمارسون المهن الحرة كالطبيب والمحامي بصفة عامة².

ويكون أي نشاط خاضع للضريبة خاضعاً لطلب التوضيح دون إستثناء، فطلب التوضيح الذي توجهه الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة غرضه الحصول على تفسير وفك الإبهام عن البيانات، التي يتضمنها التصريح الذي قدمه المكلف بالضريبة في حالة ما إذا تبين أن هناك نوع من اللبس والتضاد يشوب هذا الأخير، ويوجه طلب التوضيح إلى المكلف بالضريبة شفويًا، وفي حالة ما إذا إمتنع عن الإجابة يتم توجيه طلب كتابي من طرف الإدارة الجبائية بغية التوضيح والشرح. وعادة ما تلجأ الإدارة الجبائية إلى استخدام سلطة التوضيح في حالة ما إذا إعتمدت أسلوب المراقبة المعمقة على نشاط المكلف بالضريبة.

ويمنح المكلف أجل 30 يوماً للرد على كل الأسئلة والنقاط التي يطرحها أعوان الإدارة الجبائية بغرض التوضيح، ويخول سكوت المكلف بالضريبة بعد مرور أجل 30 ثلاثين يوماً من طلب التوضيح للإدارة الجبائية الحق في القيام بالتصحيح التلقائي للضرائب المفروضة³.

وقد يصرح المكلف بالضريبة بمعلومات معينة في النموذج المسلم من قبل الإدارة الجبائية وبعد قيام هذه الأخيرة بسلطة المراقبة والإطلاع وإكتشفت جملة من المعلومات تتنافى وتتناقض مع ما صرح به، ففي

¹ - تتناول المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن المستندات المطلوب إرفاقها مع التصريح وهي مستخلصات الحسابات الخاصة بالعمليات الحسابية كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها ولاسيما ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها والإهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشادة بدقة إلى غرض هذه الإهتلاكات المالية والأرصدة.

- جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة
- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور
- تقدم الشركات فيما يخصها بالرسم على النشاط للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- كما يتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، لكل الوثائق الحسابية والجرد نسخاً من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المسببة في التصريح.

² - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 35.

³ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

هذه الحالة تجد صعوبة في تأسيس وعاء الضريبي ، ففي هذه الحالة حتما ستوجه له مجموعة من التساؤلات والملاحظات المتعلقة بمختلف التناقضات والتضاد المسجل في المعلومات التي تخص ملفه الجبائي، وهنا يقع عليه عبء التفسير والتوضيح وفك الإبهام عن ذهن أعوان الإدارة الجبائية المحققين ،ويمكن أن تستعمل الإدارة الجبائية هذا الحق عند قيامها بعملية التحقيق على الوثائق التي تتم إنطلاقا من المكتب في إطار التحقيق الخارجي.¹

وخول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية إمكانية طلب الوثائق والمستندات من المكلف بالضريبة، بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية الذي ينص على: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

وينحصر حق طلب التوضيح في مجموع العمليات المادية والشكلية التي تتولى عملية تنفيذها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من مدى صحة مضمون تصريح المكلف بالضريبة أي من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية²، ويتم كذلك اللجوء إلى طلب التوضيح عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية³، ويمكن للمفتش الجبائي أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والآتوي المتعلقة بالحقوق⁴.

ولقد بين المشرع الجزائري النطاق والمجال الذي يمكن فيه للإدارة الجبائية أن تمارس هذه السلطة، ولقد أحسن ما فعل لأنه لو ترك الأمر دون ذلك لأصبح هذا الإجراء من غير قيد أو حد، وبالتالي يكون هناك نوع من اللاتوازن بين السلطات والصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية ومختلف الإمتيازات الممنوحة للمكلف بالضريبة لحمايته.

وإن الغاية من طلب الإدارة الجبائية لطلب التوضيح هو تجميع عدد أكبر من المعلومات تتعلق بالنشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة والدخل الصافي الإجمالي الذي يحققه والأعباء التكاليف التي يكون قد تحملها بما فيها مجموع الأرباح والمداخيل المكتسبة، ويتضح أن هذا الإجراء تلجأ إليه الإدارة الجبائية لتفسير الغموض واللبس الذي يعترى مضمون تصريح المكلف بالضريبة، وتهدف من ورائه إلى تكوين قاعدة إثباتية

¹ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 35.

² - Code de Procédures fiscales, Berti Edition, 2^{ème} Edition, Alger, 2002, Art 18, p2.

³ - المادة 19 مكرر الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

تستخدمها عند تشكيل الأسس الضريبية حتى تكون هذه الأخيرة مشروعة إضافة إلى إمكانية مواجهة المكلف بالضريبة لاحقا في حالة احتجاجه وتذره بحجة مبالغة الإدارة الجبائية في التقدير.

ثالثا: طلب التبرير

تلجأ الإدارة الجبائية لطلب التبرير من المكلف بالضريبة فيما يتعلق بوضعيته الجبائية، والتكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة الجبائية عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة يتمتع بمدخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار ولكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس¹.

ويتضح أن غرض المشرع الجزائري من النص على هذا الإجراء هو الحصول على أدلة ووسائل إثبات تتعلق بالأرباح والمدخيل التي يدرجها المكلف بالضريبة، في إستمارة التصريح المقدمة من قبل الإدارة الجبائية أو المبالغة في قيمة التكاليف والأعباء بالإستناد إلى الريح المحقق، بالإضافة إلى ذلك يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى هذا الإجراء وتعتمده في حالة ما إذا تبين لها من نتائج الرقابة أن هناك نقص في التصريح الجبائي المقدم.

ويترتب عن عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التبرير الموجهة إليه من قبل مفتش الضرائب والمحقق هو لجوء الإدارة الجبائية إلى إعتقاد طريقة الفرض التلقائي للضريبة²، ويعني طلب التبرير إرادة الإدارة الجبائية وإتجاهها إلى الوصول إلى مدى صحة المعلومات والمعطيات المصرح بها أو خطئها أو أن رقم الأعمال المصرح به دقيق وشامل أم لا، ويعتمد أعوان الإدارة الجبائية هذا الإجراء من أجل التحقق والتأكد من مدى شمولية تصريح المكلف بالضريبة وإحتوائه لكافة مدخيله، أم أنه قام بإنقاص العديد من المعطيات والمعلومات والعناصر التي تخفي جزء من مدخيله وأرباحه وبالتالي تفرض عليه الإدارة ضريبة أقل³.

ويمكن أن تستعمل الإدارة الجبائية هذه السلطة المخولة لها في حالة قيامها بتحقيق ورقابة على مستندات ودفاتر وسجلات المكلف بالضريبة أو إستخدامه بمناسبة قيامها بالرقابة الجبائية على أماكن ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، ويتضح أن طلب التبرير هو وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية لكشف سوء أو حسن نية المكلف بالضريبة إتجاه الواجب الجبائي فهل سيساعد الإدارة الجبائية للوصول إلى الوضعية

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، ص 32.

² - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 76.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

الجبائية الحقيقية التي يحتلها مقارنة بمجموع أرباحه ومداخيله أم أنه يمتنع عن ذلك فستخلص قرينة الإخفاء المتورط فيها. وبالتالي يمكن القول أن هذا الإجراء ما هو إلا إلقاء لأعباء إقامة الأدلة والإثبات على كاهل المكلف بالضريبة وتملص الإدارة الجبائية من ذلك عن طريق نقله له.

وما تجدر الإشارة إليه في الأخير أن المشرع الجزائري حدد تعريف الطلبات التي تدرج ضمن الوسائل غير المحاسبية بناء على نطاق التطبيق والذي يختلف هذا الأخير من مكلف بالضريبة لأخر، أي بحسب النظام الجبائي الذي يخضع له، وبالتالي فإختيار أحد الوسائل غير المحاسبية من قبل الإدارة الجبائية، يرتبط بالوضع المالية والجبائية التي يحتلها هذا الأخير من جهة والأهداف المرجوة من الإدارة الجبائية من جهة أخرى، إضافة إلى هذا أيضا نلاحظ أن المشرع لم يتبنى معايير التمييز بين هذه الوسائل والطلبات حتى لا تقع الإدارة الجبائية في خلط وغلط في إستخدام هذه الوسائل في الحالات الصحيحة والمناسبة لها، وعليه ندعو المشرع إلى الإشارة إلى الأوجه التفرقة والتباين التي تخص هذه الوسائل الرقابية.

الفرع الثاني: الشكليات الواجب إحترامها عند إستخدام الوسائل غير المحاسبية الأخرى

حسب أحكام القانون الجبائي نجد أن المشرع لم ينص على شكليات معينة يجب على الإدارة الجبائية إحترامها قبل تنفيذ هذه الطلبات وفي حالة مخالفتها يترتب عن أعمالها البطلان، بحيث يظهر لنا من خلال إستقراء قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه نص على الطابع الذي يأخذه طلب المعلومات والتبرير التوضيح فيأخذ الطابع الشفوي وفي حالة عدم الرد يتم توجيهه كتابيا¹. ويجب أن يكون الرد في مدة 30 لإجابة المكلف بالضريبة عن كل إنشغالات وتساؤلات الإدارة الجبائية ويشترط توفر التدقيق والوضوح في الطلب المقدم إلى المكلف بالضريبة².

ويجوز للمفتش الجبائي عملية تصفح الوثائق المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة بالإضافة إلى ذلك يمكنه اجراء رقابة شاملة على كافة تصريحاته التي يقدمها حول النشاط الممارس ومقدار الدخل الإجمالي الصافي الذي يجنيه ومجمل التكاليف والأعباء المحتملة، ويمكن للمفتش أيضا أن يطلب من المكلف بالضريبة كافة التوضيحات والتبريرات حول الملاحظات والتساؤلات المثارة بخصوص وضعه الجبائي. فالإدارة الجبائية تقوم بإستدعاء المكلف بالضريبة إذا إقتضت الضرورة ذلك وذلك بغرض إدلاء المكلف بالضريبة بتوضيحات وتبريرات شفوية.

وفي حالة ما إذا إمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة على تساؤلات وملاحظات التي يبديها المحقق الجبائي، أورغبته في الإجابة عن بعض النقاط، تقوم الإدارة بمراسلة المكلف بالضريبة عن كتابيا ويتعين

¹ المادة 19 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

² دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص16.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

عليها أن تذكر في الطلب بشكل واضح ودقيق كافة النقاط الضرورية التي تريد بشأنها تقديم توضيحات وتبريرات¹.

وقد أعطى المشرع الجبائي مهلة 30 يوما للمكلف بالضريبة للإجابة عن الطلبات المقدمة من الإدارة الجبائية وأوجب عليها تضمين الطلب المقدم إلى المكلف بالضريبة، بشأن إستقطاب المعلومات أو التبرير أو التوضيح الإشارة إلى الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة وأساسه القانوني حتى يكون المكلف بالضريبة على دراية وعلم بالآجال الممنوحة، ويتعين على قاضي النزاع الوصول إلى إثبات الإدعاءات المقدمة من قبل الإدارة الجبائية والتي تدل على إستخدام المكلف بالضريبة أساليب الاحتيال والتدليس بغرض التجنب الجزئي للضريبة.²

ويجب على الإدارة الجبائية أن تقدم الطلب إلى المكلف بالضريبة في صياغة شاملة ومبررة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الرد على كل تساؤلات وملاحظات الإدارة الجبائية وتمكينها من جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات والمعطيات التي تمكنها من تأسيس الوعاء الضريبي، فيقدر ما كان طلب الإدارة الجبائية بخصوص المعلومات أو التبرير والتوضيح يمتاز بالدقة والوضوح تكون إجابة المكلف شاملة ومعللة وغير منقوصة³.

ويتم تقديم طلب الإدارة الجبائية حسب أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يُسلم إلى المكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، ويتعين في الحالات التي يقوم فيها المفتش الجبائي بتقويم تصريح المكلف بالضريبة إثبات الدوافع التي أدت إلى التصحيح وكذلك التأسيس القانوني مع الإشارة إلى مختلف الأحكام والقواعد القانونية المطبقة ويجب عليه مراسلة المكلف بالضريبة.

وقد يقوم المفتش الجبائي بدراسة عميقة للذمة المالية للمكلف بالضريبة وذلك من خلال التحقق من مقدار الدخل الصافي الإجمالي المحقق والتكاليف والعتاد والنفقات المخصصة لممارسة النشاط والوضعية الإجتماعية الحالية، لتبين هل أن المكلف بالضريبة فد جاء تصريحه الجبائي شاملا لكافة المعلومات والمعطيات المتعلقة بالنشاط أم وجود مصادر دخل غير مبررة أو أرباح لم يدونها في التصريح، وإضافة إلى ذلك يتولى مسألة إخضاع ملفات المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي للرقابة والتحقق إذا كان هؤلاء شركاء في الشركات أو مسيريهيها أو مستغلي مؤسسات فردية، كما يقوم أيضا بالتحري حول مدى إلتزام

¹ - المادة 19 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

² - واضح إلياس ، المرجع السابق، ص 46.

³ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 61

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

المكلف بالضريبة بالإلتزامات التصريحية خلال المهل والمواعيد القانونية¹، وتكون التصريحات التي يقدمها الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 125 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي من طرف الإدارة الجبائية².

وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة بناء على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا لإجراءات التناقض الموصوف³، وللإشارة فإن العنوان الذي توجه إليه الإدارة الجبائية طلب المعلومات أو طلب التوضيح والتبرير هو العنوان الذي حدده المكلف بالضريبة أثناء إقراره ببداية النشاط، لكن في حالة ما إذا قرر المكلف بالضريبة تغيير محل إقامته فهنا يجب عليه إبلاغ وإعلام الإدارة الجبائية بعنوانه الجديد حتى يتسنى لهذه الأخيرة مراسلته ومحاورته⁴.

وحدد المشرع مهلة الرد و الإجابة على طلبات التوضيح و التبرير و المعلومات ب30 يوما، لكن ما تجدر الإشارة إليه هو التساؤل على مدى إمكانية وجوازية طلب المكلف بالضريبة المتعلق بتمديد الآجال، خاصة إذا أثبت أن الطلب الموجه إليه من قبل الإدارة الجبائية، يستلزم الكثير من الوقت للدراسة و التحليل وأن مدة 30 يوما ليست بالمعقولة ولا المناسبة لنوعية و صنف الطلبات الموجهة إليه، ففي هذه الحالة هل يكون بمقدور الإدارة الجبائية قبول طلبه إعمالا لسلطتها التقديرية، أم أنها ملزمة بالآجال المحددة من قبل المشرع في قانون الإجراءات الجبائية وفي حالة مخالفتها تكون الإجراءات المتبعة من قبلها معيبة و مرتبة للبطلان والإلغاء؟.

وإذا كان الرد الذي يرسله المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية بخصوص طلب المعلومات أو التوضيح والتبرير مقنعا وشاملا ودقيقا يتعلق بكافة النقاط والأسئلة المثارة من طرف المفتش والمحقق الجبائي تستخدمه الإدارة الجبائية في تحديد وتأسيس المادة الخاضعة للضريبة، والذي يعتبر كموافقة منه عن المركز المالي والجبائي المحتل وبناءا على تلك الموافقة يتسنى للإدارة الجبائية تقييم الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة.

وما يمكن ملاحظته هو أن المشرع لم يتناول مسألة تكرار إرسال طلبات المعلومات والتوضيح والتبرير من قبل الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة بخصوص تحديد المادة الخاضعة للضريبة وجمع أدلة

¹ - Collet Martin, Procédure fiscales, contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, presses universitaires de France, 1^{ère} édition, Paris, 2011, p 12.

² - المادة 19 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 19 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 62.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

إثبات بشأنها، مما يجعلنا نتساءل عن مدى شرعية وجوازية القيام بذلك من قبل الإدارة الجبائية¹، أما في حالة ما إذا أبدى المكلف بالضريبة رفضه وإمتناعه على الإجابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية تصحيح تصريح المكلف².

ولكن السؤال المطروح هل يتم اللجوء إلى إجراءات الفرض التلقائي للضريبة بمجرد إنقضاء الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة، ولو أن هذا الأخير قام بالإجابة على طلبات الإدارة الجبائية بعد إنقضاء 30 يوما الممنوحة له أي خارج الآجال؟

وللإجابة على هذا السؤال نستند إلى أحكام المادة 19 من قانون إجراءات الجبائية من خلال قولها بإمكانية قيام الإدارة الجبائية بالشروع في التقييم لتلقائي للضريبة على أساس إخضاع الضريبي الذي تم تبليغه للمكلف بالضريبة، إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة الطعن والإعتراض على هذا التقييم المعتمد من طرف الإدارة الجبائية، وذلك بعد إعداد جدول التسوية، وأما في حالة إجابة ورد المكلف فإنها تأخذ الإجراءات العادية و يكون تحاور بين الطرفين (الإدارة الجبائية والمكلف) حول تقييم الوعاء الضريبي³.

وتهدف السلطات المخولة للإدارة الجبائية بموجب أحكام التشريع الجبائي المتعلقة بطلب البحث عن المعلومات الجبائية، وطلب التوضيح والتبرير إلى تقريب وجهات النظر بين أطراف المعادلة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، والتعاون في إيجاد كافة السبل والحلول التي تؤدي إلى تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتجنب المنازعات التي قد تنثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بالإضافة إلى ذلك فإن الإدارة الجبائية تسعى لتكوين قاعدة معلوماتية وعناصر ومعطيات تستخدمها كسلاح إثبات ضد المكلف بالضريبة في حالة ما إذا قام هذا الأخير برفع دعوى قضائية أمام القضاء المختص أو طعنه أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن المختصة⁴.

وفي الواقع العملي كثيرا ما تحبذ الإدارة الجبائية القيام بإجراءات البحث عن المعلومة الجبائية وطلب التوضيح والتبرير عند الرقابة والتحقيق ، لأن هذه الطلبات عادة ما تكون تكاليفها يسيرة بالنسبة للإدارة الجبائية كما أن الشكليات الواجبة التوفر للقيام بها تمتاز بالبساطة وريح الوقت في إتباعها⁵.

¹ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 61.

² - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - العيد صالح، المرجع السابق ، ص 38.

⁴ - عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 78.

⁵ - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 76.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

وألقى المشرع إلتزام على المكلف بالضريبة يتعلق بضرورة إشعار الإدارة الجبائية بعنوانه الجديد في حالة تغيير محل إقامته وإلا خضع للتقدير التلقائي، وبالتالي الحرمان من حق المواجهة والمناقشة التي تدور بينه وبين الإدارة الجبائية أثناء إستخدام وتنفيذ هذه الوسائل، ويتضح أن المشرع الجزائري قد وسع من صلاحيات وسلطات الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات الجبائية من خلال السماح لها بتقصي المعلومات والمعطيات التي تخص نشاط المكلف بالضريبة سواء بتحصيلها من عنده أو عن طريق الإتصال بمختلف الجهات التي تربطها علاقة تعامل معه، إضافة إلى هذا يمكنها طلب التبرير والتوضيح من المكلف بالضريبة، إذا لاحظت وجود عدم إنسجام بين التصريح الجبائي والوثائق والأوراق الإثباتية المرفقة به بغرض الحصول على تفسيرات وتحليل بخصوص المسائل التي تمتاز بالإبهام واللبس أو تعارض ، وما يمكن ملاحظته هو أن طلب المعلومات وطلب التوضيح والتبرير ما هو إلا إجراءات رقابية بسيطة تقوم بها الإدارة الجبائية لجمع الأدلة والوسائل الإثباتية التي تخص المادة الخاضعة للضريبة تستعملها لمواجهة المكلف بالضريبة في حالة إحتجائه وإعتراضه على طريقة التقييم التي إعتمدتها لتأسيس الوعاء الضريبي.

وإضافة إلى هذا نجد أن المشرع الجزائري مكن الإدارة الجبائية من إستخدام سلطة طلب المعلومات وطلب التبرير والتوضيح لإقامة الأدلة وتقديم الوسائل الإثباتية بشأن المادة الخاضعة للضريبة حتى لا تواجه أي صعوبات أو عجز في ذلك في أي مرحلة من مراحل فرض وتحصيل الضريبة.

المبحث الثاني: الوسائل المحاسبية

تهدف الرقابة الجبائية إلى التأكد من سلامة ومشروعية التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة لدى الإدارة الجبائية، لذلك نجد أن المشرع الجزائري قد منح لهذه الأخيرة سلطة ممارسة هذه الصلاحية حتى يتسنى لها الفحص والتدقيق في مدى إنسجام تصريح المكلف مع وثائقه المحاسبية وكافة الإثباتات الأخرى التي تعبر عن المركز الجبائي الذي يحتله بحيث يتم جمع أدلة تتعلق بمعطيات المادة الخاضعة التي تستخدم كوسيلة إثبات في حالة نشوء نزاع، ومن جهة أخرى يتم اللجوء إليها بغرض التحقيق والتدقيق في إستمارة التصريح الجبائي حول ما تضمنه من معلومات ومعطيات وبيانات مدلى بها من طرف المكلف بالضريبة حول الوضع المالي.

ولإجراء رقابة في مكان ممارسة المكلف بالضريبة تستخدم الإدارة أسلوبين لغرض تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه وهما التحقيق المحاسبي (المطلب الأول)، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أي فحص ومراقبة السجلات والدفاتر التجارية والمحاسبية للمكلف بالضريبة والتدقيق في مدى توافقها وتطابقها مع ما صرح به المكلف بالضريبة، إلا أنه أثناء قيامها بهذه السلطات قد تصادف بعض التجاوزات تصدر من المكلف بالضريبة أو الأخطاء المسجلة، مما يحتم عليها اللجوء إلى إصدار جدول التسوية وفق الشكليات القانونية مع إعطاء المكلف بالضريبة فرصة الطعن فيه من خلال إمكانية الاعتراض على ذلك (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

التحقيق المحاسبي هو أحد أوجه الرقابة الجبائية الذي تمارسه الإدارة الجبائية بهدف إجراء فحص شامل على كافة الوثائق والمستندات الإثباتية التي بحوزة المكلف بالضريبة، والتي تعبر عن وضعه المالي والجبائي، وتقوم الإدارة الجبائية إضافة إلى التحقيق المحاسبي بممارسة الإختصاصات الممنوحة لها لإكتشاف أوجه النقص التي يتضمنها التصريح وهذا حتى تتمكن من تشكيل قاعدة من الأدلة الإثباتية المتعلقة بأسس المادة الخاضعة للضريبة لضبط حالات التهرب والغش والقيام بالتحقيقات اللازمة وبكيفية نقدية تدعوها إلى إدخال تعديلات على مضمون عناصر التصريح الجبائي¹.

ويشمل التحقيق المحاسبي كل التدخلات التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية في عين المكان سواء على مستوى مقرات المكلفين بالضريبة في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة صاحب مؤسسة كبيرة أو مكان ممارسة النشاط بالنسبة لباقي المكلفين، وفي مقر الإدارة الجبائية في حالة الطعن المعاكس وهذا من أجل

¹ - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 75.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

فحص تصريح المكلف ومقارنته بكافة المستندات والسجلات المحاسبية وهذا ما يطلق عليه التحقيق المحاسبي¹.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

عرف قانون الإجراءات الجبائية التحقيق المحاسبي بأنه مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة²، وهناك من يرى أن "التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تصبو إلى فحص محاسبة مؤسسة ومقارنتها بعناصر الاستغلال، قصد المراقبة والتأكد من صحة التصريحات المقدمة بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب"³.

ويعرف التحقيق المحاسبي أيضا بأنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة"⁴. وهناك من يرى أن التحقيق المحاسبي هو أحد أوجه التحقيقات الجبائية التي تتضمن مجموعة من الخطوات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في مقر مزولة المكلف بالضريبة للفحص والتدقيق في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها بمختلف الموجودات⁵.

ويجب على الإدارة الجبائية القيام بتحضيرات شاملة للبرنامج المالي والمهني للمعلومات المحاسبية وهذا بغرض ضمان التوافق بين مضمون دفاتر وسجلات ومستندات المكلف بالضريبة مع الواقع المحاسبي لمكان النشاط محل المراقبة، بغرض الوصول إلى مدى يقينية ونزاهة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة حسبما تقضي به أحكام القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي الجديد، والتحقيق الجبائي هو مجموعة من العمليات تؤكد التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، وهو بمفهوم أدق الرقابة الإدارية الجبائية للتصريحات ومقابلتها بالمستندات والدفاتر التي بحوزة المكلف بالضريبة⁶.

وما يستشف من نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجبائي أخذ بمبدأ عام يتمثل في وجوبية خضوع دفاتر ومستندات المكلف بالضريبة الموجودة بعين المكان للتحقيق المحاسبي وأورد

¹ - محمد سعيد بوسعيدية، المرجع السابق، ص 271.

² - المادة 20 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 21.

⁴ - Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, Alger-Edition 2001 page 14.

⁵ - محمد عبد الحميد السكري، مبادئ القضاء في الضرائب، مطبعة الجريدة، القاهرة، طبعة 1، سنة 1996، ص 91.

⁶ - ولهي بوعلام، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي والاقتصادي للحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 20.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

إستثناء على هذا المبدأ، وهو حالة طلب المكلف بالضريبة المعاكس بشرط قبوله من طرف الإدارة الجبائية وقد أتى بصفة كتابية على أن تتم عملية ذلك لدى الإدارة الجبائية، من خلال القيام بنقل كافة الدفاتر والسجلات والوثائق المتعلقة بالمكلف بالضريبة المستعملة في عملية التحقيق في المحاسبة إلى مقر الإدارة الجبائية كما يمكن إعتناء هذا الإستثناء في حالة القوة القاهرة¹.

والسؤال المطروح في نص المادة 20 في الفقرة الأولى هو التساؤل عن معيار تقدير مدى توفر ظرف القوة القاهرة وماهي الحالات التي يمكن إعتبارها تدخل ضمن هذا الظرف، ترك المشرع الجبائي هذه المسألة للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية، التي لها سلطة إتخاذ القرار وهنا تلعب الرقابة القضائية دورا مهما في هذه المسألة من خلال تسليط القاضي رقابته على مدى نجاح الإدارة الجبائية في تقدير هذه الوضعيات في حالة ما إذا ثار نزاع بين الأطراف أمام القضاء المختص.

والتحقيق في المحاسبة يلعب عدة أدوار مهمة فهو إضافة إلى كونه وسيلة في يد الإدارة الجبائية تستطيع من خلالها التعرف على مدى صحة إقرارات المكلف بالضريبة عن مداخله وأرباحه، يهدف إلى تمكين الإدارة الجبائية من بسط أوجه رقابتها على مدى تنفيذ المكلفين بالضريبة للواجبات التي تفرضها عليهم مختلف القوانين، كالقانون الجبائي وأحكام القانون التجاري ومدى التقيد بأحكام النظام المحاسبي المالي الجديد.

ويؤدي التحقيق المحاسبي كوجه من أوجه الرقابة الجبائية عدة وظائف منها تكييف وسائل التدخل القانونية والعملية للقضاء على ممارسات الضارة بمصالح الخزينة العمومية، وتدعيم أدوات الحوار القانونية مع المكلف الخاضع للرقابة، إضافة إلى هذا وضع إطار قانوني وتنظيمي لتشديد عمليات الرقابة، وكشف أهم التجاوزات والإغفالات التي يقع فيها المكلفون بالضريبة وتسجيل المخالفات المرتكبة من جانبهم، حيث يتطور التحقيق المحاسبي من مجرد الفحص والرقابة الشكلية للمستندات والمعلومات التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف إلى رقابة وتحقيق معمق لكل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة ومركزه المالي².

وتتمثل العلاقة التي تربط تصريح المكلف بالضريبة بالوثائق والمستندات المحاسبية في حصر هدف عمل الإدارة الجبائية في البحث في مدى توافق وإنسجام هذه العلاقة أي بين المعلومات المدلى بها والوثائق محل التحقيق، بالإضافة إلى إلتزام المكلف بالضريبة بواجباته التجارية والمحاسبية مثلا إلتزامه بمسك الدفاتر

¹ -المادة 20 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

² -سعيداني محمد، تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاصة المنازعات الضريبية، 2007، ص

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

المحاسبية وفق الشروط الواردة في أحكام القانون التجاري وتوافقها مع النظام المحاسبي المالي الجديد وشرط إمتياز محاسبتها بالقيمة المقنعة من خلال توفير الأوراق الثبوتية¹.

وتعد التدخلات المفاجئة التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية للقيام بالتحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس الوعاء الضريبي الصورة المعاكسة للتحقيق المحاسبي، الذي يهدف إلى التدقيق الشامل في مختلف الأدلة المحاسبية بغرض تقييم المادة الخاضعة للضريبة. ومبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة تتم صيانتها عن طريق آليات برمجة الرقابة الجبائية، وإن الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوجه من أوجه الرقابة الجبائية هو كشف مختلف التجاوزات والإغفالات المسجلة أثناء تنفيذه وتمكين الإدارة الجبائية من جمع وسائل وأدلة إثبات تستخدمها في تقييم الوعاء الضريبي².

ولقد حاول المشرع أيضا خلق نوع من الموازنة بين أطراف العلاقة الجبائية، وحماية الطرف الضعيف في هذه العلاقة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كسلطة إدارية تمتع بإمتميازات السلطة العامة من خلال تجسيده لمختلف الحقوق والضمانات التي تسعى لحماية مصالح المكلف بالضريبة³.

وما يمكن ملاحظته في هذه النقطة أن المشرع الجزائري ركز أثناء تعريفه للتحقيق المحاسبي على الغاية والمقاصد المرجوة من إستحداث هذا الوجه للرقابة الجبائية، بحيث إعتبره من ضمن الوسائل التي تصبو إلى مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة من خلال كشف التناقض الذي يمكن أن يطبع محاسبة المعني بالرقابة من جهة، ومدى إمتياز المحاسبة بالقيمة المقنعة من جهة أخرى.

ويعرف الأستاذ "ولهي بوعلام" التحقيق المحاسبي بأنه أحد أوجه الرقابة الإدارية الجبائية التي يخضع لها التصريح الجبائي بحجة أن منفذ الرقابة ما هو إلا أحد الأشخاص الإدارية العامة الممثل في الإدارة الجبائية، كما أشار في تعريفه إلى ضرورة المقابلة بين الإقرارات ومختلف المستندات والوثائق المرفقة بها حتى يتم التعرف على مدى المطابقة والتوافق الحاصل بينهما أو عكس ذلك، وفي نظري التحقيق المحاسبي هو سلطة تمارسها الإدارة الجبائية لإثبات أو دحض صحة ما جاء في دفاتر وسجلات المكلف بالضريبة المحاسبية من معلومات وبيانات، وبالتالي فهو إجراء يدرس مرفقات التصريح الجبائي ويدقق ويفحص مضمونها مقارنة بالمداخيل والأرباح المصرح بها من قبله ويمكن القول أنه أحد وسائل التحقيق في مدى صحة ثبوت قرينة الصحة المفترضة في التصريح الجبائي.

¹ - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - بن مداح مقداد، مختاري عبد الباسط، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة نهاية السنة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1996، ص 37.

³ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 50.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

ألزم التشريع الجبائي الإدارة الجبائية عند إقدامها على ممارسة أي سلطة من السلطات المخولة لها بهدف الرقابة والتحقق بأن تتبع الإجراءات المتعلقة بخصوص تلك السلطة حتى يكون عملها ذا طابع مشروع ومرتب لآثاره القانونية تجاه الأطراف، إلا أنها في حالة مخالفة أي شكلية من الشكليات يكون عملها عديم الحجة و النتائج من الناحية القانونية مصيره البطلان¹. وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة إعتراضاً على تخلف أحد الإجراءات، فهنا يجب أن يتوفر لدى الإدارة الجبائية أدلة إثبات بخصوص تطبيقها للقانون ويقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة، على تخلف إجراء معين حتى يتم إلغائه من طرف القاضي الجبائي.

ولقد حدد المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى المادة 20 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية الشكليات والإجراءات التي يجب على الإدارة الجبائية أن تطبقها وتسلكها عند إتجاه رغبتها في القيام بتحقيقات في محاسبة المكلف². وليس بإمكان الإدارة الجبائية أن تقوم بإجراء التحقيق في المحاسبة إلا بعد إشعار المكلف بالضريبة بذلك إما عن طريق مراسلته أو تسليمه إشعاراً بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول³ مع وجوبية أن يسلم للمكلف بالضريبة مع الإشعار بالتحقيق ميثاق حقوق المكلفين بالضريبة وواجباتهم، على أن يتم منح المكلف بالضريبة مهلة 10 عشرة أيام على الأقل حتى يكون على إستعداد تام للتحقيق ويكون بوسعه تجهيز أوراقه ودفاتر وسجلاته المحاسبية⁴.

ويكون إرسال الإشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالإستلام أو تسلم للمعني في يده مع إضائه على الإستلام، فالإشعار بالتحقيق يعني ذلك الطلب الذي ترسله الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة تعبر فيه عن رغبتها في إجراء تحقيق على وثائقه المحاسبية وسجلاته، بشرط أن يتم إستلام ووصول هذه الرسالة قبل مباشرة عملية التحقيق⁵.

وفي حالة ما إذا قررت الإدارة الجبائية أن تقوم برقابة مفاجئة إلى أمكنة مزاولة المكلف بالضريبة لأنشطة ترمي من خلالها إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود سجلات

¹ - عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 175.

² - المادة 20 الفقرة الثانية والثالثة والرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ودفاتر المحاسبية للمكلف والحالة التي تكون عليها، يجب عليها تسليم المكلف بالضريبة الإشعار بالتحقيق عند بداية عمليات المراقبة¹.

ويعد إمتناع الإدارة الجبائية عن تبليغ المكلف بالضريبة بالتحقيق المحاسبي انتهاكا لمبدأ وجاهية الإجراءات وإنعدام الآثار القانونية لأعمالها، بسبب تخلف ركن جوهري من أركان القرار الإداري وهو مخالفة الأشكال والإجراءات القانونية، ولقد أعطى القضاء رأيه وموقفه في هذه المسألة، من خلال اعتبار أن أعمال الإدارة باطلة بطلانا مطلقا بسبب مخالفة مبدأ المشروعية²، ويعتبر الإشعار بالتحقيق غير ساري المفعول بالنسبة للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في حالة ما إذا تم توجيهه إلى عنوان خاطئ غير عنوان المكلف بالضريبة³.

ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق المرسل إلى المكلف بالضريبة توجيه طلب مكتوب إلى المكلف بالضريبة، وجملة من المعلومات المتعلقة بقائمة تتضمن أسماء وألقاب القائمين بعملية التحقيق المحاسبي، إضافة إلى تاريخ وساعة أول تدخل يجريها أعوان الإدارة الجبائية بغرض التحقيق، والفترة التي سيجري فيها التحقيق مع الإشارة إلى الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بعملية التحقيق في المحاسبة مرفقة الوثائق الواجب الإطلاع عليها. و دون أن ننسى مسألة تذكير المكلف بالضريبة بالقدرة على الإستعانة بمستشار يختاره أثناء قيام الإدارة الجبائية بعملية التحقيق.

وتلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ وإعلام المكلف بالضريبة في حالة ما إذا قررت تغيير وإستبدال المحققين، والمدة التي سوف يمسهما والتحقيق إلا بالنسبة لأجال التقادم التي تمدد مدة عامين في حالة إكتشاف الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة قد عمد إلى إستعمال الأساليب التدليسية ، مع الإشارة إلى اسم ولقب المعني بالتحقيق ، وإمضاء الإشعار حتى يأخذ صفة الرسمية⁴.

ويجب على الإدارة الجبائية تزويد المكلف بالضريبة بنسخة من ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة حتى يكون على علم وإطلاع بمختلف الإلتزامات والضمانات والحقوق التي يكرسها التشريع الضريبي، حتى يبادر بالإلتزام بمختلف واجباته على أكمل وجه وفي الوقت المناسب، ويتعرف على حقوقه المعنوية حتى يدافع عنها في حالة الضياع، ويجب على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بالضريبة بكيفية سير عمليات التحقيق وآثاره ومختلف النقاط التي تتطلب توضيحات لتمكينه من الرد على كافة التعديلات

¹ -المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، 2001/07/30 ، القرار رقم 001987 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، سنة 2003 ، ص 65.

³ -عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 75.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

المقترحة. ويتعين على الإدارة الجبائية توجيه المكلف بالضريبة وتدريبه على كيفية ممارسة الإجراءات التي تحكم الصلة القائمة بينها وبين المكلف بالضريبة¹.

وقد تطرق المشرع الجزائري لأول مرة لميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته 4 لسنة 2000، بحيث إعتبر من بين الحقوق المكفولة للمكلفين بالضريبة أثناء لجوء الإدارة الجبائية إلى التحقيق والرقابة تزويد المكلف بالضريبة بنسخة من ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويتمثل في الدور والغاية المرجوة من إستحداثه في أنه يعتبر أداة لتحسيس المكلف بالضريبة بحقوقه في مجال الضريبة ووسيلة تخلق جو تفاهم بين الإدارة الجبائية و مكلفها. وتتحمل الإدارة الجبائية مسألة إثبات قيامها بتسليم ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة للمعني بالتحقيق ويتعين عليها إقامة الأدلة بخصوص ذلك².

ولم يحدد المشرع الجبائي موضوع ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة والبيانات، إلا أننا أثناء البحث في قواعد المدرجة في هذا الميثاق، يتضح أن جزء منه يخص كل الأحكام المتعلقة بحقوق و ضمانات المكلف بالضريبة التي تصون مصالحه وتحميه ومن أهم ما ورد فيه هو حق المكلف بالضريبة في الإعلام.

ويتعين على الإدارة الجبائية كسلطة عامة أن تقوم بإبلاغ وإطلاع المكلف بالضريبة بكل المعطيات والعناصر التي من شأنها توعيته وإعلامه إعلاما كافيا حول الأحكام والقيود التي تضبط العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بالإضافة إلى توجيهه إلى المؤسسات التي يتعين عليها حسب النصوص القانونية المعمول بها إفادة المكلف بالضريبة بكل الآراء الصائبة والتي تصب في مصلحته³، وتقديم حلول وإقتراحات للإشكالات التي قد تعترضه دون ننسى حقه في الإستقبال الحسن الذي يتلقاه من الأعوان أثناء توجيهه إلى مقر الإدارة الجبائية.

ولقد اشترط المشرع ضرورة توفر التأسيس القانوني في الأعمال الصادرة عن الإدارة الجبائية والإشارة إلى مختلف الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء خضوعه لسلطة الرقابة والتحقيق كحقه في الاعتراض على الوعاء الضريبي والتنظم بحجة المبالغة في التقدير⁴.

¹ كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، السنة 2005، ص 17.

² ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة ، ص 06.

³ ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المطبعة الرسمية، بدون سنة، ص 7.

⁴ لونيس عبد الوهاب ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضعة للرقابة الجبائية، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، السنة 2001، ص 51.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ولكن السؤال الذي يتبادر إلى أذهاننا هو ماهي الجزاءات المترتبة عن مخالفة بيانات محتوى الميثاق سواء من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية بإعتبارها سلطة عامة تسهر على تطبيق النصوص والقواعد القانونية؟ كأن يتم تغريم المكلف بالضريبة أو إلغاء النتائج المترتبة عن عملية التحقيق المحاسبي مما ينجم عنه إبطال الضريبة المفروضة.

ويتضح من خلال الإطلاع على مضمون الميثاق أن غرض وهدف المشرع من إستحداثه هو تنوير ذهن المكلف بالضريبة وتوعيته بأهم الإمتيازات والضمانات الممنوحة له بغرض حماية حقوقه وحفظ مصالحه، وبالتالي لا تكتسي مضامينه الصفة والطبيعة الإجبارية، لذلك يكون المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية مخيروا بالإمتثال لقواعده أو عكس ذلك. وبالتالي يمكن القول أن أي مخالفة تتعلق به لا تترتب أي جزاء أو عقاب¹.

وحدد المشرع الجزائري مدة التحقيق في المحاسبة وتحت طائلة البطلان بـ 4 أربعة أشهر في عين المكان فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات، فإذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إضافة إلى النكّل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. ويتم تمديد هذا الأجل من 3 ثلاثة أشهر إلى 6 ستة أشهر بخصوص المؤسسات المذكورة أنفاً إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إن المشرع قد وضع حد أقصى لا يمكن في المحاسبة أن تتعداه وهو تسعة أشهر².

ولا تكون الإدارة الجبائية مقيدة بالآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية في حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن الرد والإجابة عن طلبات التوضيح والتبرير الموجهة إليه بغرض إثبات توافق وإنسجام المعلومات والمعطيات التي يتضمنها تصريحه مع الوثائق المحاسبية التي بحوزته، بالإضافة إلى الحالة التي تلاحظ فيها الإدارة الجبائية وجود شذوّه لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³.

وإن غرض المشرع الجزائري من تحديد الآجال القانونية الخاصة بالتحقيق في المحاسبة في قانون الإجراءات وتحديد بدقتها، هو حماية الطرف الضعيف في العلاقة لأن التحقيق والرقابة في المحاسبة التي

¹ - زعزعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 188.

² - المادة 20 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 62.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

تتم في عين المكان أي مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه، قد تؤدي إلى تعطيل مصالح المكلف بالضريبة وعرقلته لو طالقت هذه المدة وتركها المشرع الجزائري بدون تحديد.

ويجب على المكلف بالضريبة التحلي بالنزاهة أثناء تحرير تصريحاته الجبائية ويحددها بصفة شاملة دون إستثناء حتى يستفيد من هذا الضمانة التي تحافظ على حقوقه ويفقد هذا الحق في حالة إكتشاف الإدارة الجبائية، قيام المكلف بالضريبة بإخفاء بعض المداخل عن الإدارة الجبائية يصبح أجل الرقابة والتحقيق الخاضع إليه مفتوح وليس مقيد كما يسري هذا في حالة ما إذا إستعملت المناورات التمويه والخداع لتضليل الإدارة الجبائية أثناء تأسيس المادة الخاضعة للضريبة.

ويمكن للإدارة الجبائية أثناء مباشرة التحقيق المحاسبي أن تقوم بتدخلات مفاجئة لدى مقر نشاط المكلف بالضريبة بغرض ضبط واكتشاف أهم التجاوزات والمخالفات الصادرة عن المكلف بالضريبة والتي لا تحتمل التأخر في الإخضاع للرقابة وإلا زالت جميع آثارها وبالتالي يصعب على الإدارة الجبائية إثباتها أو إقامة الأدلة بشأنها¹، ويترتب عن تخلف الشكليات المتعلقة بالتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة إنعدام الآثار القانونية للتحقيق في المحاسبة التي قامت بها الإدارة الجبائية في حالة ما إذا رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام القاضي الإداري المختص ودفع بطلان الشكليات المتبعة أي عدم تقيد الإدارة الجبائية بتطبيق القانون².

ونستنتج أن المشرع الجزائري قد أفرد مجموعة من الشكليات والإجراءات القانونية تتعلق بالتحقيق المحاسبي وهذا إن دل يدل على خطورة هذا النوع من الرقابة ومساسه بحقوق ومصالح المكلف بالضريبة، الأمر الذي حتم على المشرع الحرص الدائم على إحداث الموازنة بين السلطات والصلاحيات الواسعة والمتعددة الممنوحة للإدارة الجبائية أثناء تنفيذ التحقيق والضمانات التي تحمي مصالح وحقوق المكلف بالضريبة خصوصا أن هذا التحقيق يمس بخصوصية المكلف بالضريبة ويكون محلا لكشف أسراره أمام أعين أعوان الإدارة الجبائية.

ولحماية خصوصية المكلف بالضريبة رسم المشرع المراحل التي يمر بها إجراء التحقيق المحاسبي وأجبر الإدارة الجبائية بإتباعها وتنفيذها وإلا يكون الإجراء غير مستوفي للشكليات المستوجبة قانونا يعطي فرصة للمكلف بالضريبة ويفتح له الباب للطعن أمام الجهات القضائية المختصة للإستفادة من إبطال آثاره³.

¹-Claude Laurent , Contrôle fiscale la vérification de comptabilité, Bayeusaines, Paris , 1995, p 23 .

²- عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ،ص175.

³- المرجع نفسه ،ص43.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

إن الغاية ومقصد المشرع الجبائي من إستحداث إجراء التحقيق في المحاسبة هو تمكين الإدارة الجبائية من التوصل إلى التوصل إلى الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة، بخصوص أرباحه ومداخيله والنفقات والتكاليف التي كان قد تحملها في سبيل ذلك. ويقع على عاتق إدارات الجبائية المكلفون بالتحقيق مهمة الوصول واكتشاف مدى إنسجام وتوافق محتوى المستندات والوثائق يطلعون عليها في مكان نشأة المكلف مع الذمة المالية للمكلف بالضريبة.

وتلتزم الإدارة الجبائية بجمع الأدلة خلال التحقيق المحاسبي حتى تستعملها أثناء تأسيس المادة الخاضعة للضريبة، حتى تكون أعمالها مبررة في حالة ما إذا ثار نزاع بسبب إعتراض المكلف بالضريبة عن مقدار الضريبة المفروضة، فهذه المهمة تؤدي بالمحقق الجبائي إلى الوصول إلى القبول الصريح من طرف المكلف بالضريبة أو إعادة التقويم من طرف المحققين، أو إعادة التقويم إثر رفض المحاسبة¹.

وعند وصول المحقق الجبائي إلى نتيجة مفادها اللجوء إلى إعادة التقييم الضريبة المفروضة فإنه يجب على الإدارة الجبائية بمقتضى أحكام قانون الإجراءات الجبائية إرسال إشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة يتضمن التفصيل الكافي²، والمسبب لدوافع الزيادة في مبلغ الضريبة مع إلزامية الإشارة إلى التأسيس القانوني لتلك الزيادة ومختلف النصوص القانونية التي يخضع لها المكلف بالضريبة والمتعلقة بحالات إعادة التقويم وبطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم الملاحظات وإعلان قبوله لها بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة بالإستعانة بمستشار يختاره بنفسه³.

ويتم إرسال الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، وتعطى للمكلف بالضريبة مهلة 40 أربعين يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، يبدأ سريانها من بداية تاريخ استلام المكلف بالضريبة للإشعار بإعادة التقويم⁴.

وفي حالة عدم رد المكلف بالضريبة خلال المهلة الممنوحة له قانونياً من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها يفسر ذلك بمثابة الموافقة القبول بالضريبة المفروضة والمؤسسة من

¹ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 45.

² - المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 47.

⁴ - المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

طرف الإدارة الجبائية، إن المشرع الجزائري يرى أن عدم الرد يُعتد به ويُعتبر كإجابة ضمنية من المكلف بالضريبة وتعبيره بالقبول والموافقة عن مبلغ الضريبة عن طريق السكوت¹.

ونستنتج أن المشرع جسد مبدأ هام من شأنه حماية وتكريس حقوق المكلف بالضريبة والحفاظ على مصالحه وتطبيق حق الدفاع الذي يعد حقا دستوريا مكفول لكافة الأشخاص دون إستثناء و المتمثل في مبدأ لوجاهية، أي من خلال التحوار القائم بين طرفي العلاقة الجبائية ويتعين على أعوان الإدارة الجبائية المشرفين على عملية التحقيق في المحاسبة تزويد المكلف بالضريبة بكل الشروحات المفيدة والهامة للمكلف بالضريبة.

و قد أوجب المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية القيام بمهمة تبليغ وإعلام المكلف بالضريبة المرسل إليه الإشعار بالتنقويم مع ضرورة الإشارة إلى حقه في طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة والإشكالات الخاصة بالجانب القانوني والوقائع حسب الوضعية التي يصنف فيها المكلف بالضريبة سواء من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات، في حالة ما إذا لم يقتنع العون المكلف بالتحقيق بالملاحظات والتساؤلات التي يثيرها المكلف بالضريبة ، وينبغي عليه أن يقوم بإعلام وتبليغ المكلف بالضريبة بذلك بواسطة مراسلة تكون مفصلة ومبررة بقدر كاف.

وفي حالة إعلان المكلف بالضريبة قبوله وموافقته على محتوى التبليغ المرسل إليه من الإدارة الجبائية فإن أساس فرض الضريبة يصبح نهائيا، ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع عنه سواء بالتعديل أو التغيير في مبلغ الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة ويصبح كالحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه².

وفي حالة ما إذا إتضح للإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة إستعمل أحد المناورات التدليسية³، أو أنه قد قام بتقديم معلومات غير كاملة وكافية أو خاطئة من شأنها إيقاع الإدارة الجبائية في غلط أثناء تأسيسها للمادة الخاضعة للضريبة.

¹ - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 256.

² - المادة 20 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - تنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية " تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية، ما يأتي:

01-ممارسة نشاط غير مصرح به.

02 - انجاز عمليات شراء أو بيع البضائع بدون فترة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها.

03-تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

04-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري

05-كل منارة تهدف إلى تنظيم إفساره من طرف المكلف بالضريبة المتابع لدفع ضرائبه.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويجب على الإدارة الجبائية في حالة قيام المكلف بالضريبة بالتظليل والتمويه إتباع أسلوب التبرير وإقامة الدليل على استخدام المكلف بالضريبة لأساليب الإحتيال والتدليس حتى تتمكن من مواجهة المكلف بالضريبة ودحض إدعاءاته المزعومة¹، وإذا أبدى المكلف بالضريبة رغبته المتعلقة بعدم قبوله للمحاسبة ورفضه لها، يتعين في هذه الحالة على أعوان الإدارة الجبائية المشرفين والقائمين بعملية التحقيق في المحاسبة القيام وتحرير محضر بعدم تقديم محاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضورياً².

ويكون موضوع إعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في حالة ثبوت إمتناعه عن تقديم هذه الأخيرة في أجل لا يزيد عن ثمانية 08 أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر³، وعند مخالفة المكلف بالضريبة لواجبه المتعلق بتقديم المحاسبة يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويكون المكلف بالضريبة عرضة لرفض محاسبته وبالتالي خضوعه لإعادة التقييم الأحادي بخصوص المادة الخاضعة للضريبة وقواعدها في حالة ما إذا ارتكب أحد المخالفات والتجاوزات المحددة بموجب النصوص المعمول بها⁴.

وتكون أعمال الإدارة الجبائية باطلة بطلاناً مطلقاً وقابلة للإلغاء من قبل القاضي في حالة إمتناع الإدارة الجبائية عن تبليغ المكلف بأسس الضريبة المحددة بصفة أحادية، وهذا حتى يتسنى لها جمع عدد مهم من وسائل الإثبات التي يتم توظيفها في عملية تأسيس المادة الخاضعة للضريبة الخاصة بالمكلف⁵.

¹ - المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 20 الفقرة التاسعة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 10 من القانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر، العدد 72، المؤرخ في 30 ديسمبر 2012.

⁴ - نصت على هذه المخالفات و التجاوزات المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بقولها: " لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبته إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري و لشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة والذي تم تعويضه بأحكام النظام المحاسبي المالي الجديد؛

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في المحاسبة

⁵ - المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويعد التحقيق المحاسبي أحد الوسائل الإثباتية التي تحوزها الإدارة الجبائية لتفنيده أو تأكيد صحة التصريح الجبائي المودع من قبل المكلف بالضريبة بالمقارنة مع مستنداته ووثائقه المحاسبية، بالإضافة إلى دوره في إكتشاف مختلف الأخطاء و الإغفالات المرتكبة من قبل الأشخاص الخاضعين للضريبة، ويتضح لنا أن المشرع الجزائري قد راعى ظروف المكلف بالضريبة وأوضاعه من خلال إعطاء حق الخيار في تقرير مكان ممارسة التحقيق المحاسبي، بحيث أنه تبنى مبدأ عاميضي بضرورة إجراء هذا النوع من الرقابة بعين المكان، وخروجاً عن هذا كاستثناء يمكن للمكلف تقديم طلب معاكس في حالة ما إذا أحس أن إجراء التحقيق المحاسبي في مقر مزاوله النشاط سيعرقل سير عمله ويؤدي إلى تعطيله وبالتالي سوف يعود ذلك عليه بالخسارة.

وهذا ما يعكس مراعاة المشرع لظروف عمل المكلف بالضريبة من خلال إعطائه سلطة الإنتقاء في تحديد المكان المناسب لإجراء التحقيق، إضافة إلى هذا إشتراط ضرورة إجراء التحقيق المحاسبي من قبل أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وهذا ما يدل على صرامة المشرع وحرصه على الوصول إلى نتائج تكشف عن حقيقة الوضعية المالية والجبائية للمكلف بالضريبة، وهذا إعتبار أن التحقيق المحاسبي يشترط توفر مؤهلات وكفاءة وخبرة لدى الأعوان المخول لهم سلطة تنفيذها وهو ما يتوأم مع قدرات الأعوان المفتشين بالنظر إلى التكوينات التي خضعوا إليها.

وإضافة إلى هذا نلاحظ أن المشرع قد وسع نطاق التحقيق المحاسبي وجعله يخص كل السندات المستعملة مهما كانت بغض النظر عن طبيعتها، وهذا ما يفهم منها رغبة المشرع وتوجهه إلى العمل على توسيع أوجه رقابة وإمتداده لمجمل مستندات المكلف بالضريبة دون إستثناء حتى يمنع على هذا الأخير أي فرصة يمكنه من خلاله إستبعاد أي وسيلة عن الرقابة تحت أي حجة أو ذريعة.

وكما نستخلص أن الغاية والنتيجة المتوخاة من إجراء التحقيق المحاسبي هي إما الوصول لإثبات الصحة المفترضة في تصريح المكلف بالضريبة أو عكس ذلك من جهة، وجمع أدلة ووسائل إثبات تستخدمها الإدارة الجبائية لمواجهة المكلف بالضريبة في حالة طعنه حتى لا تقف موقف الشخص الأعزل أمام القاضي، وبالتالي تستطيع تبرير وإثبات معايير ومقاييس تحديد الوعاء الضريبي المعتمدة.

ولكي يعتد بالمناقشة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يجب أن يكون هناك طرح للأسئلة متبادلة إستخدام أسلوب التفسير والشرح للعمليات المعنية بالعملية، ويترتب عن عدم إحترام الإدارة الجبائية لهذا الإجراء الجوهري وتغييبه أثناء التنفيذ حق للمكلف بالضريبة المتضرر في الطعن مع إلزامية إقامة الدليل على تخلف هذا الإجراء¹.

¹-Philippe Augé, droit Fiscal général, édition ellipses paris, 2002, p200.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

ويقوم المحقق الجبائي برقابة المحاسبة من حيث المضمون خلال فحص الميزانية السنوية للمكلف بالضريبة بشقيها من أصول وخصوم والإطلاع على الكيان الميداني للإستثمار الخاص بالمؤسسة، بواسطة رقابة البطاقة وتقدير الأنشطة التي يمارسها المكلف بالضريبة كما يمتد إلى تصفح المستندات التي بحوزة المؤسسة التي توضح للمحقق الجبائي طريقة إمتلاك المؤسسة لأموالها العقارية المقام عليها المشروع سواء عن طريق الشراء أو الإنشاء¹.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تم إستحداث التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كوجه ثان للرقابة الجبائية في إطار الإصلاحات التي أقدمت عليها الدولة الجزائرية خلال التسعينات، والتي مست النظام الجبائي في مختلف أحكامه وهذا بغرض تحقيق أهداف جمة من خلال هذه التغييرات والتعديلات أهمها كشف التجاوزات والتلاعبات التي يستخدمها المكلف بالضريبة لغرض تخفيض وتقليل العبء الضريبي، وهذا ما يؤثر على مردودية الخزنة العامة والإخلال بمبدأ العدالة والمساواة الضريبية المكرسة بموجب أحكام وقواعد الدستور والتي يتعين على الإدارة الجبائية مراعاتها وتنفيذها أثناء قيامها بتنفيذ السياسة الجبائية للدولة.

ولقيام الإدارة الجبائية بمهمتها بإتقان وعلى أكمل وجه أعطى المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق ممارسة آلية الفحص والرقابة والتحقيق للوصول للأهداف المسطرة والمتوخاة من إحداث الأحكام الضريبية والمتمثلة في تمكينها من تحصيل عناصر ووسائل إثبات تستخدمها أثناء قيامها بعملية تأسيس المادة الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى كشف المكلفون بالضريبة المرتكبون لجريمة الغش والتهرب الضريبي².

وقد نص المشرع على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ضمن ضريبة الدخل الإجمالي المفروضة على الأشخاص الطبيعيين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ثم تراجع المشرع الجزائري عن ذلك وقام بإدراجه في قانون الإجراءات الجبائية في إطار الرقابة والفحص الذي تلجأ إليه الإدارة الجبائية، بغرض دحض أو إثبات قرينة صحة المعلومات والعناصر والمعطيات التي يتضمنها التصريح الذي قدمه المكلف بالضريبة³.

¹-Journal Officiel n° 83 :Loi 03-22 du 4 dhou el kaada 1424 correspondant au 28 décembre 2003 portant loi de Finances pour 2004 art 2 p3.

²- القانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر، العدد 65، المؤرخ في 18 ديسمبر 1991.

³- المادة 200 من القانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 49 المؤرخ في 23 ديسمبر 2001.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ولم يعطي المشرع الجزائري تعريفاً للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بإعتبار أن التعريف من إختصاص الفقه والقضاء وليس المشرعين، وقد إكتفى بالإشارة إلى مختلف الخطوات والمراحل التي يجب على الإدارة الجبائية المرور بها لإعمال وتنفيذ هذا الإجراء.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ما هو إلا مسايرة للتحقيق المحاسبي والذي يخضع له الأشخاص الطبيعيين المفروضة عليهم ضرائب على واقعة الدخل الإجمالي ويتمثل في تلك الدراسة التي تهدف إلى الوصول إلى إثبات أو نفي صحة التصريحات الجبائية التي أدلى بها المكلف بالضريبة ومقارنتها مع المظاهر الخارجية التي تبدو عليه، يتم إجرائه عن طريق البحث والتحري الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية للإطلاع على كل المعطيات والعناصر التي تتعلق بالذمة المالية للمكلف بالضريبة ومجمل أرباحه ومداخيله بما فيها النفقات والتكاليف التي يكون قد تحملها.

ويعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الإنسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة فيما بينهما من جهة وبين حالته المادية، عناصر طرق معيشتة¹ والمظاهر الخارجية من جهة أخرى وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق المباشر لهذه العملية².

وتلجأ الإدارة الجبائية إلى هذا النوع من الرقابة والتحقيق في حالة ما إذا كان لديها عوامل ومؤشرات تدل على أن وجود غش وتدليس قام به المكلف بالضريبة أو تملص هذا الأخير من القيام بالواجبات الجبائية المفروضة عليه بمقتضى أحكام القانون الجبائي والنصوص القانونية الأخرى ذات الصلة وهي إمتناعه عن القيام بالتصريح الجبائي، والذي إتضح للإدارة الجبائية من خلال نمط معيشتة الإجتماعية والإقتصادية، أن لديه أرباح ودخل معتبر ولم تفرض عليه ضرائب.

وهناك من يعرفه التحقيق المعمق أيضا هو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي بصفة عامة، أي التأكد من التصريحات على الدخل العام

¹ - المادة 21 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

² - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 68.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

(المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة.. إلخ)¹.

ويعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تلك الرقابة التي تفرض على الدخل المحقق بمختلف شرائحه ومهما كانت طبيعته لذلك فهو يخص الذمة المالية للمكلف بالضريبة بأكملها دون إستثناء وهذا بخلاف عملية التحقيق في المحاسبة، وقد تلجأ الإدارة الجبائية أثناء قيامها بهذه العملية إليإستخدام كافة سلطاتها المخولة لها بمقتضى القوانين والتنظيمات كسلطة الإطلاع وطلب المعلومة وعملية التحقيق المحاسبي وهذا بغرض إحاطة علم الإدارة الجبائية بكل العناصر والبيانات التي تتعلق بذمة المكلف بالضريبة.

وقد تلجأ الإدارة إلى هذا النوع من التحقيق بصفة تلقائية عفوية مباشرة كما يمكنها أن تباشره كمواصلة للتحقيق في المحاسبة الذي لم تثمر نتيجته لإثبات صحة أو نفي الإقرارات التي أدلى بها المكلف بالضريبة، فنقوم بتسليط الرقابة على جميع الممتلكات التي بحوزته ليس هو فقط بل تمتد إلى الأشخاص الذين يسكنون معه في المكان محل التحقيق².

وتقوم الإدارة الجبائية بتدعيم الأساس الضريبي المفروض بالشواهد والبراهين حتى يكون تصرفها مؤسسا قانونيا من خلال عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال دراسة العلاقة والصلة بين المعطيات والمعلومات التي ذكرها المكلف بالضريبة في تصريحه وبين الوثائق والمستندات الثبوتية التي بحوزتها وما مدى توافقها مع المظاهر الخارجية والنمط المعيشي.

¹-قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 83.

²-تنص المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في قولها:

(1) تفرض الضريبة على الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف الضريبة حسب دخله الخاص، و مداخل أولاده والأشخاص الدين معه و المعتبرين في كفالتة

و من أجل تطبيق هذه الفقرة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة أن الا يتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف

(أ) - أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عام أو عن 25 عاما اذا اثبتوا مزاولتهم لدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي (ب)- وفقا لنفس الشروط الاطفال الذين بأويهم في بيته .

(2) يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متمزة على أولاده و عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته

(3) إن فرض ضريبة مشتركة يمنح الحق في تخفيض نسبة 10 بالمائة من الدخل الخاضع لضريبة .

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

ويتضح أن أغلب الذين عرفوا إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ركزوا على الهدف و الغاية المتوخاة من إستحداث وإجراء هذا النوع من الرقابة وهو الوصول إما إلى إثبات التوافق بين مداخل وأرباح المكلف بالضريبة وبين ظروفه الإجتماعية وإما العكس. ونستنتج أن جل التعاريف المتعلقة بالتحقيق المعمق إشتربت توفر عنصر المقارنة في هذا الإجراء من خلال معرفة أوجه الإنسجام والتباين بين أرباح ومداخل المكلف بالضريبة التي صرح بها لدى الإدارة الجبائية والعناصر المكونة لنمط معيشته.

وإضافة إلى هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد إستخدم لفظ (نمط المعيشة) أثناء تعريف التحقيق المعمق وهو ما يدل على توسيع نطاق هذا الإجراء وإمتداده لكل ممتلكات المكلف بالضريبة مهما كانت طبيعتها دون إستثناء وبالتالي نجده قد أعطى للإدارة الجبائية سلطة واسعة أثناء الرقابة والتحري بحيث يحق لها التحقيق في جميع الموجودات التي ضبطتها أثناء مباشرة العملية دون قدرة المكلف بالضريبة على المعارضة أو التذرع تحت أي مبرر كان.

وحسب رأينا الخاص فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو صلاحية موكولة للإدارة الجبائية بغرض مقارنة المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة بما ورد في تصريحه من معطيات والعناصر، أو بمفهوم آخر هو سلطة مخولة للإدارة الجبائية قصد التأكد من مدى صحة قرينة التصريحات الجبائية المفترضة استنادا إلى ما يبدو على المكلف بالضريبة من مظاهر خارجية تعكس وضعيته الجبائية الحقيقية والواقعية.

الفرع الثاني: الشكليات الواجب إحترامها عند أعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

لابد على الإدارة الجبائية إتباع جملة من الإجراءات والشكليات حتى يكون عملها منتظم ومسطر وفق الأهداف المرجوة، وفي هذه المرحلة تقوم الإدارة الجبائية بتنظيم برامج سنوية للمراقبة المعمقة وتبدأ من خلالها في مباشرة الأعمال التمهيدية للتحقيق المعمق.

وأول خطوة تقوم بها الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق المعمق هي عملية إنتقاء ملفات المكلفين بالضريبة التي ترغب في إسقاط رقابة على الذمة المالية والجبائية التي يشغلونها وذلك بغرض التعرف على العناصر والمعطيات التي تعتمد عليها أثناء الرقابة¹. وتكون عملية جمع هذه المعلومات وطلبها سواء من عند المكلف بالضريبة أو الأشخاص الذين يتعامل معهم أو تحت كفالته يسكنون في المقر الجبائي الذي يحوزة²، ولأجل تحقيق مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة أمام العبء الضريبي وإثبات حضور الإدارة الجبائية دون تمييز.

¹ - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 70.

² - المادة 21 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويجب إنتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة معايير منها وفاء المكلف بالضريبة لإلتزاماته وواجباته المنصوص عليها، والحياة الخارجية للمكلف بالضريبة، و بالإضافة لذلك الدخل الإجمالي الصافي المعتبر للمكلف بالضريبة مقارنة بنشاطه ، وتغيير مقر ممارسة النشاط بصفة مستمرة¹.

وعند إتماما لإدارة الجبائية عملية الإنتقاء تتولى بعد ذلك الشروع في إبلاغ وإعلام المكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة المعمقة (أولا)، مع مراعاة المهلة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة حتى يكون على أهبة الإستعداد والتجهيز للخضوع للعملية (ثانيا)، كما ينبغي على الإدارة الجبائية التقيد بذكر وتدوين مجموعة من البيانات والمعلومات في الإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الموجه إلى المكلف بالضريبة (ثالثا).

أولا: ضرورة إرسال الإشعار بالتحقيق المعمق

ليس بإستطاعة أعوان الإدارة الجبائية القائمين بعملية التحقيق المعمق مباشرة هذه العملية إلا بعد تبليغ المكلف بالضريبة بذلك²، وفي حالة ما إذا قدم هذا الأخير دفعا يتعلق بعدم إخطاره وتبليغه بالتحقيق وقدم دليلا وإثباتات تبين صحة مزاعمه، تلغى جميع النتائج المترتبة عن التحقيق وتكون آثاره باطلة وهذا بسبب بطلان الإجراءات لأن ما تم بناؤه على الباطل فهو باطل. ولقد أصدر مجلس الدولة رأيه في هذه المسألة في إحدى قراراته حيث قضى في قراره رقم 1987 المؤرخ في 2001/07/30 ببطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها الإدارة الجبائية، حيث جاء في حيثياته "

وبالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 3 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 190 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب فإنها تلزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب حيث أن المادة 111 من قانون الرسم والمادة 5/187 من قانون الضرائب المباشرة تمنحان المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على توصل إليه التحقيق وتحديد قيمة الضريبة. غير أن هذا الإجراء لم يتم احترامه، مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة"، وإضافة إلى ذلك قراره الآخر الذي يقضى بوجوبية احترام إجراء إشعار المكلف، لأن تخلف ذلك ينتج عنه عيب في الشكل ويمكن الطعن فيه عن طريق دعوى قضائية يرفعها الطرف المضرور بشأنه³.

¹ - ولهي بوعلام ، المرجع السابق ، ص 06.

² - المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية في 2001/07/30 القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ، ص 65.

ثانيا: الآجال القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة

يتعين على الإدارة الجبائية إحتراما لآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية، بغرض تمكن المكلف من الإستعداد للتحقيق المعمق ويكون أكثر جاهزية أثناء خضوعه لهذه العملية، ويتولى مهمة ترتيب وتنظيم مستنداته ووثائقه وكافة العناصر والمعطيات التي سوف يمسها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في مقره الجبائي، بالإضافة إلى غرض المشرع كذلك من نصه على هذه المدة القانونية هو تسهيل مهمة أعوان الإدارة الجبائية المسندة لهم مهمة التحقيق وربحهم للوقت فيكون كلا الطرفين قد أعد برنامج يتم تنفيذه أثناء القيام بالرقابة والتحقيق¹.

ثالثا: مضمون الإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

من بين أهم البيانات التي يجب أن يحتويها الإشعار بالتحقيق المعمق المرسل إلى المكلف بالضريبة المدة الزمنية التي يستغرقها التحقيق المعمق الذي يخضع له المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى ذلك وجوب تنبيه المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق بقدرته على تسخير مستشار يدافع عنه خلال المدة المحددة للرقابة والتحقيق.

وليس بمقدور أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بمهام التحقيق والرقابة المعمقة أن يباشروا الأعمال الموكولة لهم لمدة تزيد عن سنة²، إعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه سابقا، إلا أنه بإمكان الإدارة الجبائية تمديد هذه الآجال في حالة طلب المكلف بالضريبة منح آجال تزيد عن سنة لتمكينه من الإجابة والرد على الطلبات المقدمة إليه بشأن التبرير والتوضيح ومداخيل الأرصدة في الخارج³.

ويجب على الإدارة الجبائية الإشارة في الإشعار إلى المهلة الممنوحة للمكلف بالضريبة والمقدرة بـ 30 ثلاثين يوما إضافية بغية الحصول على كشوفات الحساب وعندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها يتم كذلك تمديد الآجال إلى 30 يوما وبالآجال اللازمة للإدارة عند إتجاه رغبتها في الحصول على كشوفات الحساب عند عدم الرد ابتداء من توجيه الإدارة الجبائية للطلب أو الحصول على المعلومات والمعطيات والعناصر من طرف السلطات الأجنبية، عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

¹ - حدد المشرع هذه المهلة بـ 15 يوماً حسب أحكام الفقرة الثالثة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ويمكن أن تستغرق كذلك عملية الرقابة والتحقيق المعمق مدة سنتين 2 في حالة ما إذا ثبت وتبين للإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة قد قام بإخفاء بعض الأنشطة الممارسة من طرفه ولم يذكرها في تصريحه الجبائي الذي أدلى به، مما يدل على وجود أموال يكسبها غير خاضعة للضرائب والتي حتما سوف تؤدي إلى التفتيت الفرصة على الدولة في تحصيل الضرائب المستحقة وبمماثلة إعتداء على المال العام¹.

وما يستشف من نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري قد حاول حماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية الخاضع للتحقيق المعمق، باعتبار أن هذا الأخير يشكل خطر على حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة وأكثر مساس بحقوقه، الأمر الذي أدى إلى صيانة هذا الإجراء بشكليات وضوابط تضمن المساواة بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية فحول للمكلف بالضريبة الحق في الإعلام بهذا الإجراء بواسطة رسالة موصى عليها حتى يتمكن من تحضير نفسه وإستعداد له لعملية الرقابة إضافة إلى ضرورة تذكيره بحقه في الإستعانة بمستشار من إختياره حتى يدافع عنه خلال العملية²، وإضافة إلى ذلك تحديد مدة التحقيق والتي يجب أن لا تتجاوز فترة سنة واحدة وهذا كله بغرض عدم عرقلة المكلف بالضريبة عن ممارسة نشاطه أو يكون التحقيق المعمق سببا في إزعاجه ومضايقته³.

الفرع الثالث: سير و نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

وضع المشرع الجبائي مجموعة من الضوابط والشروط التي يجب توافرها في عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتي بتخلفها تكون نتائج التحقيق المعمق عديمة الآثار ومصيرها الطعن أمام الجهات القضائية المختصة في حالة ما أبدى المكلف إعتراضه بحجة بطلان إجراءات التحقيق المعمق وغياب شروطه والتي في العادة ما تؤدي إلى بطلان نتائجه لذا إرتأينا التطرق إلى سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (أولا) ونتائجه (ثانيا).

أولا: سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تتم عملية التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة وفق مراحل و خطوات يجب على العون المكلف بالمراقبة المعمقة إتباعها حتى تكون النتائج المتوصل إليها صحيحة ومرتبطة لكافة الآثار القانونية، ولهذا الشكل من الرقابة الجبائية مجموعة من الخطوات يتعين على المشرف على عملية التحقيق المعمق إتباعها، فأول خطوة يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية هي مراقبة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، المعني بهذه العملية والإطلاع على كل الوثائق والمستندات المرفقة به ثم يقوم بالبداية في عملية الرقابة

¹ - المادة 21 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 32.

³ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 52.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

والبحث عن كافة المعطيات والعناصر الجبائية المتعلقة بالمكلف بالضريبة¹، لأن ذلك يلعب دوراً مهماً عند تنفيذ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لاسيما إذا استعملت الإدارة الجبائية معايير جيدة من شأنها جمع هذه المعلومات والعناصر بطريقة منتظمة وسليمة للإستفادة منها.

ويجب أن تسلم الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق إستمارة تتضمن طلب الجرد التفصيلي لكافة المنقولات والعقارات التي يملكها المكلف بالضريبة المعني سواء داخل الوطن أو في الدول الأجنبية وكافة الأرصدة التي يحوزها سواء في البنوك أو مؤسسة البريد والمواصلات².

ويجب على المكلف بالضريبة تدوين كافة المعطيات والعناصر التي تتعلق بالحالة المالية الخاصة به أو التي من شأنها مساعدة المكلف بالتحقيق المعمق في أداء مهامه على أكمل وجه وتأسيس المادة الخاضعة للضريبة، وتكتسي إجابة المكلف بالضريبة الطابع الإختياري والرضائي أي بمعنى ليس هناك ما يجبره أو يحتم عليه الرد، إضافة إلى هذا يتعين على أعوان الإدارة الجبائية أثناء هذه العملية الاتصال بكافة الإدارات والمؤسسات والهيئات التي من شأنها إفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات والمعطيات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، وتسعى الإدارة الجبائية إلى التأكد من مدى وجود التوافق بين ما يبدو عليه المكلف بالضريبة من مظاهر خارجية ونمط معيشتة وكل المستندات الثبوتية التي تبرر المداخل المتحصل عليها³.

وفي حالة ما إذا خلص المحقق في عمله إلى اكتشاف نوع من التعارض والتناقض يلجأ إلى طلب التبرير من المكلف بالضريبة الذي يكون ملزم بالرد والإجابة وتقديم الأدلة وكافة وسائل الإثبات التي تدعم تصريحه الجبائي، كالفواتير ووصل الطلب والوثائق والمستندات المؤيدة لذلك، فلو رجعنا إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه ينص على ضرورة الأخذ في الحسبان بالأعباء والنفقات والتكاليف التي يتحملها المكلف بالضريبة أثناء ممارسة النشاط، فيتم تحديد التعريفات على أسس تصنيف المناطق حسب قدراتها أو حسب الوحدة وكذا حسب الولاية أو البلدية أو مجموعة البلديات عن طريق لجنة ولائية تتكون من ممثل عن الإدارة الجبائية وممثل عن الإدارة المكلفة بالفلاحة وممثل عن الغرفة الفلاحية.

¹ - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 74.

² - المرجع نفسه.

³ - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 95.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ثانيا: نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

عند إتمام الأعوان المكلفون عملية التحقيق المعمق يجب عليهم إعلام وإطلاع المكلف بالضريبة بكل النتائج¹، التي توصلوا إليها وذلك حتى في غياب إعادة التقييم من خلال رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 من الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية لمباشرة هذه العملية².

ويصل المحقق إلى ثبوت صحة التصريحات الجبائية المدلى بها من طرف المكلف بالضريبة وتتاسبها مع كافة الوثائق والمستندات التي بحوزة المكلف بالضريبة والمظاهر الخارجية له ونمط معيشته، فيقتنع بأسس المادة الخاضعة للضريبة المعينة من طرف المكلف بالضريبة فيقبل بها ويقوم بإعلام وتبليغ المكلف بغياب إعادة التقييم.

وإذا توصل الأعوان المشرفين على عملية التحقيق المعمق إلى وجود إختلاف وتعارض بين المعطيات والعناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة وبين النمط المعيشي الخاص به والمظاهر الخارجية التي تبدو عليه لا تعكس المداخل والأرباح التي صرح به فتلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة التقييم، فيلقى على عاتق المكلف بالتحقيق والمشرف عليه إعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف³.

ولقد إشتراط المشرع الجزائري ضرورة إرسال الإشعار المتعلق بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة مفصلا مع تركيزه على أسلوب التبرير والبرهان والتوضيح حتى يكون المكلف بالضريبة على دراية ومعرفة شاملة لكل الأسس والمعايير التي تم إتباعها في تحديد الوعاء الضريبي الخاص به، والنصوص القانونية المطبقة عليه بحيث من خلال ذلك التفصيل والتبرير الذي يتضمنه الإشعار بإعادة التقييم يكون بإستطاعته إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة بنفس المقدار والمبلغ الذي توصل إليه الأعوان المكلفون بالتحقيق المعمق إليه وتمنح للمكلف بالضريبة مهلة أربعين 40 يوما لإعلان قبوله الصريح بالأسس المحددة من طرف الإدارة الجبائية⁴.

ويعتبر مرور هذه المهلة دون إعلان الرفض من المكلف بالضريبة بمثابة موافقة غير صريحة من طرفه يبدأ سريانها من تاريخ تبليغ أو استلام الإشعار المرسل إليه، ويتم خلال المهلة الممنوحة للمكلف تقديم كافة الملاحظات والتساؤلات المثارة بشأن الأسس ويكون بإستطاعة المكلف بالضريبة قبل فوات مهلة 40

¹-المادة 21 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

²- المادة 21 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

³-كردودي سهام، المرجع السابق، ص 97.

⁴-المادة الفقرة 20 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

أربعين يوما إبداء رأيه حول الأسس الضريبية المحددة من طرف الإدارة الجبائية كما يمكنه طرح كافة النقاط والتساؤلات التي تشغله حول مضمون الإشعار المرسل إليه.

ويجب على الأعوان المكلفين بعملية التحقيق المعمق تقديم كافة الشروحات المفيدة والمعلومات حول التساؤلات التي يقدمها المكلف بالضريبة بشفاهة، ويمكن للمكلف بالضريبة تبادل أطراف الحوار مع الأعوان المحققين، وفي حالة ما إذا ائضح لأعوان الإدارة الجبائية أن سماع المكلف بالضريبة له جدوى وفائدة فعليه الإستماع له بعد الرد والإجابة من طرف المكلف بالضريبة.

وقد يتوصل العون المحقق من خلال رد المكلف بالضريبة وإجابته على الإشعار بإعادة التقويم إلى أن الملاحظات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة لا تتناسب وتتعارض مع الأسس الضريبية المحددة من جانبه أو عديمة الجدوى وفي هذه الحالة يكون مجبر بإعلان رفضه لها من خلال تبليغ وإطلاع المكلف بالضريبة بذلك بواسطة مراسلة تتضمن التبرير والتفصيل لأسباب الرفض¹.

وإذا أظهرت هاته المراسلة دوافع وأسباب جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأول، فإنه يمنح أجل رد إضافي مدته أربعين 40 يوما إلى المكلف بالضريبة لإبداء إعتراضه على مضمون الإشعار المتعلق بإعادة التقويم ويوضح كافة التناقضات التي وقعت فيها الإدارة الجبائية أثناء تأسيس الوعاء الضريبي الخاص به وتقديم موقفه والأسانيد والأدلة التي تؤيد قرينة صحة العناصر والمعطيات، وما يستشف من هذه الحالة أنه إذا قام المكلف بالضريبة بتقديم تظلم أو طعن فإنه مسألة تقديم الأدلة ووسائل الإثبات يُعفى منها المكلف بالضريبة.

وعند إختتام الأعوان المكلفين بالتحقيق المعمق للمهام المناطة لهم بموجب أحكام التشريع الجبائي في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل فإنه لا يمكنهم إعادة عملية التحقيق المعمق في ضرائب سبق التحقيق فيها ومفروضة على نفس الشخص وفي نفس الفترة إلا أنه إستثناء يمكن ذلك إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون إستعمل أساليب تدليسية².

ونستنتج أن المشرع الجزائري خص هذا النوع من الرقابة والتحقيق بالأشخاص الطبيعية وحدها دون الأشخاص الاعتبارية الأخرى وهذا بالنظر إلى طبيعتها التي لا تتلائم مع التحقيق المعمق، بإعتبار أن هذا الأخير يتم من خلال المقارنة بين الأرباح والمداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة والمظاهر

¹ -بن صفي الدين أحلام، الرقابة، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2013، ص 60.

² -عقر الدماغ، صلاح الدين، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة ومصالحة الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة سكيكدة، 2011، 2012، ص 66.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

الخارجية التي تبدو عليه، إلا أن هذا لا يمكن إسقاطه على الأشخاص المعنوية لأنها مجرد كيان إفتراضي لهذا قام المشرع بإخضاع الشركاء له لكن كل شريك بمفرده¹.

وإضافة إلى هذا نلاحظ أن المشرع إشتراط ضرورة توفر رتبة مفتش في الأعران القائمين بهذا الإجراء ولقد أحسن ما فعل لأن التحقيق المعمق يتطلب توفر مؤهلات وخبرة لتنفيذه وهذا ما يتناسب مع الرتبة المهنية المطلوبة لأن الأعران الحاصلين على درجة مفتش تلقوا تكوين يتلائم مع متطلبات هذا الإجراء².

ونلاحظ أن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يؤدي إلى تحصيل وسائل إثبات وأدلة تتعلق بوضعية المكلف بالضريبة المالية والجبائية في أغلب الأحيان ما تكون متواضعة ومحدودة نظرا لطبيعة هذا الإجراء التي يغلب عليها الطابع الذاتي أكثر منه الموضوعي، بحيث أن هذا يصعب التحكم فيه أو متابعة طريقة سيره، لأن المشرع الجزائري لم يعطي السبل الكافية للإدارة الجبائية لإنجاح عملية التحقيق المعمق لأنه لم يخول للإدارة أثناء ممارسة هذه السلطة والإجراء الإتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات التي تساعد على التوصل إلى الوضعية الجبائية المعقدة للمكلف بالضريبة عن طريق تقديم معلومات ومعطيات تعبر عن أرباح ومداخل المكلف بالضريبة.

وإضافة إلى هذا نجد أن نطاق هذا النوع من التحقيق ينصب على المظاهر الخارجية للمكلف بالضريبة ونمط معيشته بإعتبار أن هذه الأخيرة تعد ضمن الخصوصيات المتعلقة بالمكلف بالضريبة وحرمة حياته والتي تستدعي الصيانة والحفظ من الهدر أي الإلتزام بالسر المهني من قبل الأعران القائمين بالتحقيق المعمق وهو الذي لم يخصه بالدراسة المشرع عند معالجته لهذا الإجراء.

ويتضح أن المشرع الجزائري قد حدد إطار ونطاق التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية حتى لا تتجاوز الإدارة الجبائية سلطاتها وتتعسف في إستعمال حقها في الرقابة وتضر بمصالح وحقوق المكلف بالضريبة بالنظر إلى المساوئ ومخاطر هذين النوعين من التحقيق التي تنتج من خلال إستخلاص قرينة ضد المكلف بالضريبة متعلقة برفض المحاسبة من جهة أو الحد من حرية الأفراد والمساس بحقهم في الخصوصية من جهة أخرى.

ونستنتج أن رغم الجهود المبذولة من قبل المشرع الجزائري لتدعيم حظوظ الإدارة الجبائية لجمع الأدلة والوسائل الإثباتية لتأكيد صحة إجراءات التقييم المتبعة في فرض الضريبة إلا أنه في المقابل حاول حماية المكلف بالضريبة والأخذ بعين الإعتبار المركز القانوني الضعيف الذي يحتله من خلال تكريس العديد من الإمتيازات التي تدافع عن مصالحه.

¹ - عقر الدماغ، صلاح الدين، المرجع السابق، ص 58.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

وتبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة تتولى عملية تنظيم إثبات الأسس الضريبية، تركز هذه الأخيرة أساساً على إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية للمشاركة في تحديد الوعاء الضريبي، ولا يتأتى هذا إلا من خلال إلتزامه بإيداع إقراراته الجبائية في الآجال القانونية، وفي المقابل من ذلك ألقى عبء إثبات نفي قرينة الصحة المفترضة في التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية، ومصدر هذا الإلتزام والواجب ما هو إلا إنعكاس لوظيفة وصلاحيات الإدارة الجبائية في كشف وضبط حالات الغش والتهرب الجبائي من جهة والبحث عن المكلفين بالضريبة الذين أخلوا بالواجبات والإلتزامات التي فرضها عليهم التشريع الجبائي من جهة أخرى.

وتتمحور السلطات والصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية بغرض إثبات أو نفي قرينة الصحة في ممارسة حق الإطلاع، طلب المعلومات، التوضيح والتبرير، التحقيقات المحاسبية و للإشارة إن المشرع الجزائري قام بالنص على العديد من القواعد والأحكام التي تركز الضمانات الحامية الحافظة لمصالحه أثناء خضوعه لهذه الإجراءات بغرض الرقابة والتحري في مدى صحة إقراره.

المطلب الثالث: مسك الدفاتر التجارية والمحاسبية حسب القوانين المعمول بها

حتى يكتسي التصريح الجبائي حجية في إقامة الأدلة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي يجب أن يكون متوافقاً مع مضمون الدفاتر التجارية والمحاسبية التي بحوزة المكلف بالضريبة، وتعد عملية مسك هذه الأخيرة من الواجبات القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة التاجر سواء كان فرداً أو شركة، وبالتالي فهي أدلة من صنع المكلف بالضريبة، فإذا كانت منظمة ومطابقة للقوانين والنصوص المعمول بها كانت حجة لصالح المكلف بالضريبة لإثبات التوافق بينها وبين ما صرح به وادعاءه، وإذا تبين للإدارة الجبائية أن محاسبة المكلف بالضريبة مخالفة لأحكام القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي فإنه في هذه الحالة تلجأ إلى التقييم التلقائي للضريبة بمبرر وجود تعارض بين معطيات وعناصر تصريح المكلف مقارنة بمختلف الوثائق والمستندات المرفقة بهذا الأخير، ولقد نص القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي في هذه الحالة تلجأ إلى عند استبعاد الإدارة الجبائية تصريحه عن عملية تقييم الأسس الضريبية (الفرع الأول)، إضافة إلى ذلك نص النظام المحاسبي المالي الجديد على جملة من الإلتزامات والواجبات المحاسبية الملقاة على عاتق المكلف بالضريبة أي التزامة بتقديم محاسبة قانونية منتظمة تبرر صحة وشرعية ما صرح به من معطيات ومعلومات تخص وضعه المالي (الفرع الثاني).

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

الفرع الأول: مسك الدفاتر التجارية طبقا للقانون التجاري.

تنص المادة 09 من القانون التجاري على ما يلي: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صغة التاجر ملزم بمسك دفتره لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكفاة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"، يستفاد من نص المادة أن المشرع ألزم التجار بمسك الدفاتر التجارية سواء كانوا أفراد أو شركات دون تمييز في ذلك.

ولقد أتت فكرة مسك الدفاتر التجارية من فكرة المحاسبة التي بها صلة ترابط وثيقة بالحياة التجارية للمكلف بالضريبة¹، وتتمثل الغاية المتوخاة من مسك الدفاتر في معرفة الوضع المالي للمكلف بالضريبة من خلال المشاريع التي قام بها، كما تسعى إلى إعلام دائنين هذا الأخير عند إفلاسه بالعمليات والتي قام بها قبل الإفلاس.

ولقد ألقى المشرع الجزائري على عاتق المكلف بالضريبة التاجر إلزامية مسك دفاتر تجارية بصفة إجبارية، تتمثل في دفترتي اليومية والجرد، وأعطى له حق اختيار دفاتر أخرى تتماشى مع الطبيعة العملية والتطبيقية التي تقتضيها المهنة التجارية التي يمارسها، ويعتبر دفتر اليومية القاعدة الأساسية التي تبنى عليها التقرير الذي يعده التاجر بصفة يومية، يحتوي على جميع المعاملات والصفقات التي قام بها خلال ذلك اليوم، إضافة إلى ذلك يجب على التاجر الإشارة في هذا النوع من الدفاتر إلى مختلف أعمال الشراء والبيع أو القبض أو تسديد الديون سواء لفائدة التاجر إتجاه الغير أو فائدة الغير إتجاهه مع تحديد تاريخ بداية المعاملة.

وينبغي على التاجر الإشارة في دفتر اليومية إلى كافة التكاليف والمسحوبات التي قام بها شخصيا بصفة واضحة وشاملة²، وقد لا يتمكن التاجر من تقييد جميع العمليات المعاملات التي قام بها أولا بأول، أي يكون ليس بمقدوره تسجيلها في دفتر واحد، وعليه فقد خول له المشرع الجزائري حق اللجوء إلى استخدام دفاتر أخرى تساعده لإقامة الأدلة بخصوص مختلف تعاملاته التجارية، ومن أمثلة هذه الدفاتر المساعدة أو

¹ -نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة التاسعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص165.

² -عادل علي المقدادي، القانون التجاري وفقا لأحكام قانون التجارة العماني رقم 55 لسنة 1990، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 113-114.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

المسودة التي ينفرد بها كل واحد منها بعمليات معينة يقوم بها المكلف بالضريبة التاجر أي دفتر لمختلف أعمال الشراء وآخر مخصص لمختلف أعمال البيع.

ويجب على التاجر قبل استعمال دفتر اليومية ودفتر المساعدة والجرد ضرورة عرضها على الجهات القضائية المختصة بغرض التوقيع عليها من قبل رئيس المحكمة مع ترقيم صفحاتها¹، بالإضافة إلى ذلك يجب على التاجر أيضا تجنب ترك الفراغات أو بياض أو تغييرات مهما كان صنفها أو تحويل إلى الهامش²، ولم يلزم المشرع التاجر بضرورة الإلتزام بلغة معينة عند تقييد وتسجيل معاملاته وعملياته في الدفاتر الإجبارية بل يمكن أن يكون ذلك بلغة أجنبية، ولكن يجب تقديم ترجمة صادرة عن مترجم معتمد عند كل طلب صادر عن عون الإدارة الجبائية عند إطلاعه أثناء عملية تأسيس الوعاء الضريبي.

ويجب على التاجر مسك دفتر للجرد مرة على الأقل في السنة لمعرفة الوضعية المالية التي يحتلها التاجر، يتضمن مكونات النشاط التجاري أي مجموع الحقوق الثابتة والمنقولة لدى الغير والتي يملكها بالإضافة التي الديون الذي ذمته.

ويمكن للتاجر القيام بمسك دفاتر أخرى لم يجبره القانون التجاري بالزامية مسكها بل ترك له حرية الإختيار في ذلك، ومن أبرز هذه الدفاتر دفتر الحوالات والأوراق التجارية الذي يدون فيه المكلف بالضريبة التاجر جميع الأوراق التجارية التي لأمره وجميع الأوراق التجارية التي عليه كالسفجة³، بالإضافة إلى دفتر المستندات والوثائق ويكون على شكل محفظة تضم مختلف الوثائق والأسانيد التي تخص المشروع التجاري للمكلف بالضريبة كالمراسلات وسندات الطلب والفاتورة، يستعملها هذا الأخير كدليل إثبات عند الحاجة لذلك.

وينبغي على المكلف بالضريبة التاجر ضرورة الإحتفاظ بالدفاتر التجارية لمدة عشر سنوات وبعد مرور هذه المدة لا يمكن لأي كان مطالبة وإجباره بتقديمها أمام القاضي عند نشوب نزاع بينه وبين الغير أو مع الإدارة الجبائية، وبالتالي يكون حر في التصرف في هذه الدفاتر بعد إنتضاء هذه المهلة المحدد بـ 10 سنوات سواء بإتلافها أو إعدامها، ومرورة مهلة الإحتفاظ يعد قريبة بسيطة مقررة لصالح المكلف بالضريبة

¹ - فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، الحرفي، الأنشطة التجارية المنظمة، السجل التجارية)، الطبعة الثانية، نشر وتوزيع ابن خلدون، الجزائر، 2003، ص 489.

² - المرجع نفسه.

³ - فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 117.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

التاجر، وبالتالي يجوز لهذا الأخير تقديم دفاتره ومستنداته لإقامة الدليل بعد فوات مدة الإحتفاظ المحددة من قبل المشرع دون المساس بحجيتها أو الإنقاص من دورها في الإثبات وإقامة الدليل لصالحه.

ويترتب عن عدم انتظام دفاتر التاجر ومستنداته حرمانه من اعتمادها كدليل إثبات أثناء الحاجة لذلك عند نشوب نزاع بينه وبين الغير أو مع الإدارة الجبائية¹، وبالتالي تعد مسألة مراعاة الأوضاع القانونية المقررة لمسك هذه الدفاتر أمر ضروري يجب التقيد به وعدم مخالفته²، فالإدارة الجبائية تلجأ إلى استبعاد هذه الدفاتر والمستندات غير المنتظمة و تتبع اجراءات التقييم الأحادي للضريبة بحجة سوء نية المكلف بالريبة التاجر، وبالتالي يكون هذا الأخير قد حرم نفسه من تقديم وسيلة إثبات تخدمه من صنع يديه.

ولضمان سلامة الدفاتر التجارية والمستندات المرفقة بها ألزم المشرع التاجر بضرورة تدوين المعطيات والمعلومات الخاصة بكل معاملة أو مشروع قام به التاجر حسب تاريخ تحققها ووقوعها وهذا لإستبعاد عملية الإضافة إليها عن طريق وجود فراغات محررة، وعليه فإذا أراد التاجر المكلف بالضريبة تصويب خطأ كان ذلك عن طريق قيامه بكتابة أخرى في المهلة الزمنية لإكتشاف ذلك الخطأ³، ويهدف المشرع الجزائري من نصه على ضرورة إخضاع الدفاتر التجارية إلى رقابة القاضي أي عن طريق توقيع قاضي المحكمة المختصة التي يقع في دائرتها السجل التجاري وترقيم صفحاتها هو المحافظة على سلامتها وتجنب فرضية تغيير الصفحات بغيرها أو اخفاء الدفاتر كلية واستبدالها بأخرى مزيفة.

ويمكن للتاجر استعمال مختلف المعدات العصرية لرصد وحفظ المعطيات والعناصر المتعلقة بنشاطه التجاري ومتابعة سيره كاستعمال جهاز الإعلام الآلي الذي أغلب الأحيان ما يستخدمه التاجر لتخزين المعلومات والبيانات المراد تدوينها في دفتره اليومية والجرد.

الفرع الثاني: مسك المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة التاجر القيام بمسك محاسبته بصفة منتظمة وقانونية حتى تتمكن الإدارة الجبائية من الإستعانة بها عند تأسيس وتشكيل الوعاء الضريبي وتعرف المحاسبة المالية بأنها

¹ - حلو أبو الحلو، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية والتاجر)، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص ص 202، 203.

² - المرجع نفسه.

³ - عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري، (الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية)، الطبعة الأولى، دار المعرفة، الجزائر، 2009، ص 101.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية لإثبات الجبائي

نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في السنة المالية¹.

وتتخصر الكيانات الملزمة بتقديم محاسبتها المالية في الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة، بالإضافة إلى ذلك كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ولقد أوجب المشرع في القانون 10/07 المتضمن النظام المحاسبي على إلزامية قيام المكلف بالضريبة مسك دفاتر محاسبية تشمل دفترًا يوميًا، ودفترًا كبيرًا ودفترًا جردًا، بحيث يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، ويتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بإستحداثات أساسية أهمها إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية بالإضافة إلى ذلك تمكين الكيانات الصغيرة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة².

وتسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

ويتضمن الدفتر الكبير مجموعة من حركات الحسابات خلال الفترة المعنية وتنتقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج، وتحفظ الدعامات والدفاتر المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداءً من تاريخ قفل كل سنة مالية.

ويجب على المكلف بالضريبة التاجر إعداد كشوفات مالية كل سنة على الأقل تتضمن الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى ذلك ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

¹ -المادة الثالثة من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، ج رالعدد 74 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

² -التعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 ، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 الصادرة عن وزارة المالية.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

ولقد أُلزم القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الكيانات التي تدخل في مجال تطبيقه بضرورة مسك محاسبتهم المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، وبعد الإعلام الآلي بمثابة ربط بين موارد مادية وبرامج الإعلام يمكن من خلاله الحصول على معلومات في شكل تعاقدية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معالجتها وبلورة المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة¹.

واشترط المشرع ضرورة إلتزام الكيان بتحديد كل تسجيل محاسبي مصدر ومحتوى تحميل كل معلومة وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تعرف إصدارات نظام الإعلام الآلي وترقم وتؤرخ عند إنشائها بواسطة وسائل توفر كل الضمان في مجال الإثبات².

ويلتزم الكيان المستعمل للبرنامج المعلوماتي بإملاكه لتعهد من طرف معد البرنامج المعلومات ينص على مطابقة هذا الأخير للتعليمات المقررة في المرسوم 110/09 المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، كما يلتزم بالموافقة بناء على الطلب يمنح أعوان الإدارة الجبائية أو المدقق المؤهل بموجب القانون الذين يقدمون طلب مبرر ملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة، ويتقيد الكيان عنده مسكه لمحاسبته المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها، ويجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية طبقا للمادة 40 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر سنة 2001 وتتضمن هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبته أو جبائية وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي، إضافة إلى الملف المتعلق بالتحاليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات³.

ويتسم النظام المحاسبي المالي الجديد بالتناسق والإنسجام بين الممارسات المحاسبية الولائية وبين الممارسات الدولية، وهو الشيء الذي ينجم عنه إمكانية وضع خطة تصورية وقواعد أكثر توافقا مع الإقتصاد الحديث، بالإضافة إلى دورة في التزويد بالأفكار والمعطيات التي تعتبر عن الأرباح والمداخيل الحقيقية

¹ المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 7 أبريل 2009 الذي يحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر العدد 21 المؤرخة في 8 أبريل، 2009.

² المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

³ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 203.

الفصل الثاني: الوسائل الاستثنائية للإثبات الجبائي

للكيان¹ ، ومن أهم المبادئ التي اشترطها المشرع في المحاسبة التي يعدها الكيان هي التزام هذا الأخير بضمان الإنتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

وتتولى الكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي الجديد عملية إعداد كشوفات مالية تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ويتولى مسير الكيان مسؤولية ضبطها وإعدادها خلال أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبة.

ويحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوفات المالية ويتم تبيان المعلومات بطريقة دقيقة والتي تتمثل في تسمية الشركة (الإسم التجاري) رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية كذا طبيعة الكشوفات (حسابات فردية أو مدمجة أو مركبة)، وإضافة إلى ذلك تاريخ الإقفال والعملة التي تقدم بها هذه الكشوفات مع تحديد المستوى المجبور، كما يجب أيضا الغشارة إلى عنوان مقر الشركة والأنشطة الرئيسية، واسم الشركة الأم ومعدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة².

وتتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والإتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية.

ويجب أن تراعي محاسبة كل كيان المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي وتطبيق الإتفاقيات والطرق والإجراءات المقيسة بالإضافة أيضا إلى الإعتماد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة المعلومة المراد معالجتها.

¹ - المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
² - المادة 210 الفقرة الثالثة من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ج ر العدد 19 ، المؤرخة في 25 مارس 2009.

خلاصة الباب الأول:

خلاصة القول أن المشرع قد نجح في معالجة وتنظيم مسألة الإثبات في تحديد وتعيين القاعدة الضريبية، من خلال تحويل المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية حق المشاركة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة أي بالإدلاء بجميع العناصر والمعلومات والمعطيات التي تعبر عن رقم أعماله والوضعية الجبائية والمالية التي يحتلها.

وتعتبر مجموعة المعطيات و المعلومات التي أدلى بها المكلف بالضريبة وسيلة إثبات في حالة ما إذثار نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجة على المكلف الذي لا يمكنه التكرار لمحتوى التصريح الجبائي، والذي هو قرينة لصالحه ولا يمكن نفيها أو دحضها إلا بناء على مختلف السلطات والصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية بغرض الرقابة والتحقق في مدى شمولية التصريح من حيث الأرباح والمداخل المحققة وجميع الموجودات المكتسبة سواء كانت منقولة أو عقارية ومقارنتها بكافة المستندات والوثائق والإثباتات المادية التي بحوزتها المرفقة بنموذج التصريح المودع من قبله.

إن نجاعة وفعالية هذه الوسائل المعتمدة لإثبات المادة الخاضعة للضريبة يبقى مرهون بمدى توفر الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة وإستيعابهم لنصوص القانون الجبائي وكذا الإحساس بضرورة الإلتزام بدفع الضريبة كواجب وطني، بالإضافة إلى توفر النزاهة لدى المكلفين بالضريبة الشرفاء وعامل الثقة الذي يعد مؤشر ضروري وهام ينبغي أن يربط الإدارة الجبائية بمكلفيها.

وما يمكن ملاحظته هو ضرورة إعادة النظر من قبل المشرع في الإختلال الفاحش بين السلطات والصلاحيات الواسعة والمتعددة الممنوحة للإدارة الجبائية كطرف قوي في العلاقة الجبائية يتمتع بإمكانيات السلطة العامة من أجل الرقابة والتحقق في مدى صحة التصريح الجبائي، وشموليته وبين مختلف الضمانات المكرسة لحماية حقوق المكلف بالضريبة والتي في الغالب لا توفي بالغرض في حالة تنفيذ أعوان الإدارة الجبائية لأي إجراء من الإجراءات المذكورة أعلاه، ولهذا يجب أن يسلك المشرع كل السبل والطرق التي من شأنها إحاطة المكلف بالضريبة بحماية قانونية تحفظ مصالحه.

وإن نجاح المشرع في تفعيل مغزى النصوص القانونية المتعلقة بإثبات المادة الخاضعة للضريبة يبقى مرهون بمدى حسن العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة والتي ينبغي أن تكون مبنية على أساس التعاون والتشاور المتبادل بين الأطراف حتى لا تدخل الإدارة الجبائية في أي صراع بسبب تباين وجهة النظر حول المعايير والمقاييس المعتمدة لتحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة والتي يمكن أن

خلاصة الباب الأول

تتطور إلى نزاع يستدعي إحالته إلى الجهات القضائية المختصة بسبب إنفراد الإدارة الجبائية بتحديد المادة الخاضعة للضريبة وعدم إعطاء المكلف بالضريبة فرصة المشاركة في ذلك.

الباب الثاني

الإثبات أثناء الدعوى

الضريبة المقدمة أمام

القاضي الإداري

الباب الثاني : الإثبات أثناء الدعوى الضريبية المقدمة أمام القاضى الإدارى

أخذ المشرع الجزائري بقاعدة أساسية ومهمة في مجال الإثبات في المادة الجبائية وهي قرينة صحة التصريح الجبائي، بشرط أن يستوفي هذا الأخير جملة الضوابط والشكليات المستوجبة قانونا ، وفي المقابل من ذلك أعطى للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والسلطات الواسعة لرقابة مدى صحته وتوافقه مع الوضعية المالية والجبائية للمكلف بالضريبة، وإشتماله لمجموع المداخل والأرباح المحققة من ممارسة نشاطه، الأمر الذي ينجم عنه تباين وجهة النظر بين أطراف العلاقة الجبائية حول المعايير والمقاييس المعتمدة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة المستحق الدفع.

وإضافة إلى ذلك قد يرى المكلف بالضريبة من الضرورة إعتقاد التصريح الجبائي كميّار لتحديد الوعاء الخاص به بحجة صحته وإرفاقه بكافة المستندات والأوراق الإثباتية، وأنه ليس من المشروعية عملية إستبعاده من قبل الإدارة الجبائية وتبقى فرضية إلزامية التصحيح، في حين أن الإدارة الجبائية تتمسك بضرورة إعادة تشكيل الأسس الضريبية للمكلف بالضريبة وإتباع الإجراءات التلقائية في عملية إعادة تقييم، أن هذا التعارض والتباين الناشئ بين أطراف العلاقة الجبائية يكون مآله في أغلب الأحيان الطرح أمام الجهات القضائية المختصة التي تتولى عملية البت فيه بناء على إتباع مجموعة من المراحل والخطوات للتوصل إلى المطابقة بين الحقيقية الواقعية والحقيقية القضائية والتي أحدها عملية الإثبات وتسييره بين طرفي الخصومة الجبائية.

ولقد تبنى المشرع الجزائري معيارين لتنظيم مسألة إقامة الأدلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، والتي تحكمها المعايير والمقاييس المعتمدة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، ففي حالة ما إذا إرتكزت عملية تقييم الأسس الضريبية على التصريح للمكلف بالضريبة وكافة الوثائق والمستندات الإثباتية المدعمة له يكون صاحب التصريح ألا وهو المكلف بالضريبة مسؤول عن عملية إثبات وإقامة أدلة أمام القاضى الإدارى.

ويكون ملزم المكلف بالضريبة بإثبات التوافق بين المعطيات والعناصر والمعلومات المدونة في التصريح الجبائي بالمقارنة مع الوثائق والمستندات والدفاتر الإثباتية الخاصة به، في حين أن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بالإثبات في حالة ما إذا قامت بإعادة تشكيل الأسس الضريبية بناء على إجراءات التقويم الأحادية والوجاهية لتحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع من قبل المكلف بالضريبة، ولقد أورد المشرع جملة من القيود والإستثناءات الواردة على هذا المعيار المعتمد في توزيع وتقسيم عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية

الباب الثاني: الإثبات أثناء الدعوى الضريبية المقدمة أمام القاضى الإدارى

وتصنف المنازعة الجبائية ضمن المنازعات الإدارية، والتي تتسم بخصوصية تميزها عن دعاوى القضاء العادي على اعتبار أن الأولى أحد أطرافها يتمتع بامتيازات السلطة العامة لتحقيق الصالح العام، إضافة إلى الطبيعة الكتابية التي تتصف بها الدعوى الإدارية والتي بناء عليها يتم إدارة وتسيير وسائل الإثبات المقبولة في دعاوى الجبائية.

وعليه سوف نتناول تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات لضمان التوازن بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية وتكافؤ الفرص في تقديم الأدلة ومناقشتها أثناء سير الخصومة (الفصل الأول)، بالإضافة إلى التمييز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية سواء نتيجة الإجراءات المتبعة في تقييم المادة الخاضعة للضريبة أو طبيعة التصرفات والسلوكات الصادرة عن المكلف بالضريبة خلال عملية التصريح (الفصل الثاني).

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

إن الحق يستمد قوته وحجيته من القانون متى توافرت الضوابط والشروط المستوجبة لقيامه دون الخوض في مسألة إقامة الأدلة والإثبات بخصوصه، إلا أنه في الجانب التطبيقي يعد الحق هو والعدم سواء في حالة العجز عن إثباته وإقامة الأدلة بخصوصه، فوسائل الإثبات تحتل مكانة هامة وبارزة في الدعوى الجبائية بصفة خاصة وباقي الدعاوى الأخرى عامة، فالحقوق تفقد مكانتها وحجيتها بمجرد عجز صاحبها عن تقديم أدلة تؤيدها.

ووضع المشرع الجزائري نظاما خاصا بالإثبات في المادة الجبائية عن طريق تحديد الكيفية والمعايير التي يمكن الإعتماد عليها من قبل طرفي العلاقة الجبائية خلال هذه المرحلة، بحيث أعطى كامل الحرية للإدارة الجبائية في إختيار طريقة وكيفية الإثبات المناسبة دون أي ضابط أو شرط وهذا ما يدل إن دل إلا على التفاوت والتباين الذي يشوب المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية بإعتبار أن الإدارة الجبائية صاحبة سلطة وسيادة مزود بأهم الصلاحيات والإختصاصات التي تدعم فرصها أكثر من الطرف الآخر الذي هو مجرد طرف ضعيف كمواطن عادي ليس له أي إمتياز يمكنه من خلاله مواجهة الخصم أو المنافس.

وإضافة إلى هذا قيد المشرع المكلف بالضريبة بالإثبات بوسائل محددة لا يمكنه الخروج عنها في المنازعة أي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (المبحث الأول)، إضافة إلى إجراء الخبرة الجبائية كوسيلة إثبات يعول عليها القاضي الإداري في حالة تعسر عليه إدراك و تحليل نقاط ومسائل ذات طبيعة فنية تقنية محضة في ملف النزاع لا يمكن فهمها إلا من قبل ذوي الإختصاص (المبحث الثاني).

المبحث الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق

حدد المشرع الجزائري طرق ووسائل الإثبات التي تحكم المنازعة الجبائية والتي يكون مقيدا بها ومجبر باتباعها كل من المكلف بالضريبة وقاضي الموضوع بحيث لا يجوز لهؤلاء اللجوء إلى الطرق الأخرى للإثبات وإقامة الأدلة، إلا بعد اعتماد هذه الوسائل والإلتزام بها حسب ما تقضي به أحكام المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية في نصها "إن الإجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم يلتزم قاضي الموضوع بالأمر بالتحقيق الإضافي وإلا كان حكمه الفاصل في الدعوى غير مشروع ومخالف للنصوص القانونية، أما بخصوص الإدارة الجبائية أعطى لها المشرع الحرية في الإثبات بشتى الوسائل والأدلة.

وعند تنظيم المشرع الجزائري ومعالجة كيفية أعمال وإجراء التحقيق في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال حاول إحداث نوع من التوازن والمساواة بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية، من خلال إزالة التفاوت بين مختلف الضمانات والإمكانيات الممنوحة للمكلف بالضريبة لحماية حقوقه وحفظ مصالحه والصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية لفرض وتحصيل الضرائب المستحقة، ويمكن للقاضي الإداري الأمر بإجراء مراجعة التحقيق في حالة ما إذا اتضح له ضرورة ذلك على شرط أن يتم تنفيذه على يد أحد أعوان الإدارة الجبائية غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول¹.

ويتضح أن المشرع الجزائري قد اختلف رأيه وموقفه بين الإلزامية والجوازية فيما يخص التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق ومدى تنفيذهما من قبل المحكمة الإدارية، بحيث تكون هذه الأخيرة ملزمة بالأمر بالتحقيق الإضافي في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم (المطلب الأول)، أما فيما يخص تطبيق مراجعة التحقيق تملك المحكمة الإدارية سلطة تقديرية واسعة في إجرائه أو الإمتناع عن ذلك (المطلب الثاني).

¹ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 105.

المطلب الأول: التحقيق الإضافي

يعد التحقيق الإضافي أحد الأدلة في المنازعة الجبائية يتم اللجوء إليها من قبل الجهة القضائية المختصة عند توفر إحدى الحالات التي تستوجب إعماله (الفرع الأول) لضمان التوازن بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية، من خلال إحداث نوع من التكافؤ بين مختلف القواعد والأحكام التي تكرس الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة أمام صلاحيات وإختصاصات الإدارة الجبائية الواسعة والمتعددة لبسط رقابتها أثناء إعمال التحقيق الإضافي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مجال التحقيق الإضافي

لقد أجبر المشرع الجزائري القاضي الإداري بإجراء التحقيق الإضافي كلما أصر المكلف بالضريبة على التمسك والتذرع بوسائل جديدة قبل الحكم (أولا)، أو قام المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية بإعطاء وسائل جديدة لم يكتشفها الملف بالضريبة سابقا (ثانيا).

أولا: تقديم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم

جعل المشرع الجزائري وظيفة ودور جهة الحكم في المنازعة الجبائية محدودة من خلال إضفاء نوع من التمايز على قواعد وأحكام الإثبات لاسيما دورها في الأمر بإجراء التحقيق من خلال جعل مسألة تقديم المكلف بالضريبة لوسائل جديدة قبل الحكم شرطا واقفا على مسألة الأمر بإجراء التحقيق الإضافي من قبل القاضي¹، أما بالرجوع إلى القواعد العامة نجد أن المشرع أعطى للقاضي صلاحية واسعة في تقرير مبدأ الحاجة إلى أي إجراء من شأنه إظهار الحقيقة والتحقيق في إدعاءات ووقائع الدعوى المطروحة، حتى يتسنى له القدرة على إصدار الحكم يضمن المطابقة بين الحقائق القضائية والحقائق الواقعية².

ولا يجوز للقاضي الإداري الأمر بإنهاء التحقيق في المنازعة الجبائية كلما أبدى المكلف بالضريبة وسائل جديدة وحديثة عن موضوع المنازعة، حتى يكون بمقدوره القيام بدراسة عميقة وتحليلية لمختلف إدعاءات المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والفحص والتدقيق الشامل والمكثف لأهم الوثائق والأوراق الإثباتية (دفاتر، سجلات، فواتير)، التي قدمها طرفي الخصومة حتى يصل إلى حل يرضى أطراف الخصومة، ويملك القاضي سلطات متعددة تمكنه من التكفل بمسألة التحقيق في الدعوى بصورة ممتازة ومثمرة لأهم مجريات الدعوى وفحص كافة الإثباتات المادية المرفقة بملف الدعوى.

¹ ألغى المشرع إجراء التحقيق الإضافي كأحد إجراءات التحقيق الخاصة في المادة الجبائية بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017.

² المواد 75 و 76 و 77 و 78 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويلتزم أطراف العلاقة الجبائية بتقديم طلباتهم كتابيا عند الرغبة في اخضاع ملف النزاع للتحقيق الإضافي، وهذا باعتبار أن الصفة الكتابية من أهم السمات والخصائص التي تميز الدعوى الجبائية الإدارية عن غيرها من الدعاوي الأخرى¹.

ويكون القاضي مجبرا بالبحث وجمع كافة المعلومات والإدعاءات المتعلقة بملف الدعوى حتى يفصل فيها بحل صائب يرضي أطراف الخصومة مرجعه الوحيد الحقيقة والإنصاف في الدعوى. فلم يترك المشرع الجزائري أمر الخيار للقاضي الإداري في مسألة إجراء التحقيق القضائي من عدمه في المنازعات الجبائية، بل جعله مرهون بمدى تقديم المكلف بالضريبة وسائل جديدة لم يتم طرحها مسبقا في موضوع النزاع وأن يكون هذا التقديم قبل النطق بالحكم².

والتحقيق الإضافي يشبه الخبرة بمعنى الكلمة، ولكنه يتم بصفة مجانية وفي غيرحضور الخصوم، ويحدد القرار الذي يأمر بالتحقيق الوقائع والإدعاءات المطلوب التحقق منها، ويكون القاضي الإداري مكلفا في الدعاوى الجبائية التي تستلزم إجراء تحقيق قضائي إضافي بإعادة النظر في وقائع والإدعاءات المطروحة في الدعوى بصفة شاملة حتى يتضح مدى شرعية الطلبات التي قدمها طرفي الخصومة.

وتتمحور الوسائل الجديدة التي يقدمها المكلف بالضريبة قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى في كل الحقوق المطالب بها والوسائل والأسباب لمباشرة إجراءات التحقيق الإضافي، كالبحث عن الأدلة التي تتوافق مع موضوع الدعوى، والتي من دونها لا يمكن لقاضي الموضوع الوصول إلى حكم مسعاه ضمان التناظر بين الحقيقتين الواقعية والقضائية. وبالتالي يتولى هذا الأخير مهمة التأكد من مدى جدية وصحة هذه الوسائل ودورها في حسم النزاع³.

وحتى يستفيد المكلف بالضريبة من أعمال التحقيق الإضافي في دعواه يجب أن يقدم الوسائل الجديدة التي تبين إصراره على الإستمرار في مباشرة إجراءات البحث والتحري عن وقائع الدعوى بروميتها قبل صدور منطوق الحكم، ولا يدخل تحت هذا المفهوم الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو تلك التي لا تبت في النزاع بصفة رئيسية⁴.

¹-واضح إلياس، المرجع السابق، ص 201.

²- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، فرع الإدارة والمالية، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة الجزائر، 2001، 2002، ص 58.

³- قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 193.

⁴- المرجع نفسه.

الفصل الأول: تميز دور القاضى فى التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وإذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم الوسائل الجديدة أمام جهة الحكم الابتدائي، فإنه يكون بإستطاعته إبدائها أمام جهة الإستئناف إذا إتضحت له إلزامية تقديمها للدفاع عن طلباته وحقوقه، وهذا حسب ما تقضي به القواعد العامة والتي أجازت مسألة الأمر بالتحقيق في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، مادام المكلف بالضريبة يعمل جاهدا على إيجاد وسيلة جديدة في موضوع النزاع¹، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في أحد قراراته، حيث أنه قضى بذلك في القرار رقم 064698 الصادر بتاريخ 2011/12/15 قضية (ب-ن) ضد مديرية الضرائب لولاية باتنة)، حيث جاء في حيثياته "حيث أن المستأنفة لا تتكرر عدم تصريحها بمدخلها أي بمصدر المبالغ المودعة لدى المؤسسات البنكية إلا أنها تثير الدفع بأنه سبق لها تسديد الضريبة على الدخل من المصدر بالنسبة للمقبوضات الخاصة بالسندات البنكية منازعة بالتالي عملية إخضاع المحققين للمبالغ المودعة لدى البنك إلى الضريبة. وحيث أن الدفع المثار جدى وبالتالي يرى مجلس الدولة ضرورة اللجوء قبل الفصل في الموضوع إلى تحقيق إضافي طبقا للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل التحقق من مدى وجود إزواج ضريبي من خلال فرض الضريبة على الدخل الإجمالي على السندات البنكية في إطار التحقيق المعمق من جهة، واقتطاع نفس الضريبة من المصدر عن نفس السندات من قبل المؤسسات البنكية المعنية من جهة أخرى.

وما يمكن ملاحظته هو وجود نوع من الحرية منحت للمكلف بالضريبة في تقديم هذه الوسائل، وبالتالي فإن القاضي الإداري ملزما بقبول كافة الوسائل التي أثارها المكلف بالضريبة والأمر بإجراء تحقيق إضافي بشأنها في موضوع النزاع، وما يستشف من نص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية هو أن مقصد وغاية المشرع الجزائري من إعطاء حرية واسعة وغير محدودة في تقديم الوسائل الجديدة المترتب عنها إلزامية الأمر بالتحقيق الإضافي، ما هو إلا إعطاء فرصة لأطراف العلاقة الجبائية وأكثرها المكلف بالضريبة على التنازل في إقامة الأدلة وتقديم كافة الإثباتات المساعدة للقاضي الإداري لحل المنازعة والفصل فيها على أساس مبدأ المساواة والعدالة².

وتعكس كل وسيلة جديدة يقدمها المكلف بالضريبة قبل البت في النزاع مدى عزمته وإصراره على التمسك بالدفع والطلبات المقدمة مما يستوجب فتح تحقيق إضافي بشأنها، لكن يجب الإشارة إلى نقطة هامة في هذه المسألة أن مهمة الخصوم تنحصر في طلب التحقيق الإضافي، من خلال التذرع بوسائل جديدة فقط دون إمكانهم تحديد النقاط والمسائل التي سوف يمسه التحقيق الإضافي بل هذه وظيفة يختص بها القاضي الإداري³.

¹ - المادة 76 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية الجزائر، 2008، ص 95.

³ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 195.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويعكس سكوت المشرع الجزائري عن عملية عدم تحديد إطار ونطاق الوسائل الجديدة التي يقدمها المكلف بالضريبة قبل صدور منطوق الحكم في المنازعة، والتي تستوجب اللجوء إلى إجراء تحقيق إضافي بصورة إلزامية عزيمته في تفعيل دور ووظيفة القاضي في مجال الإثبات في تقدير هذه الوسائل و تصنيفها بما يتواءم مع مختلف أهداف وبرامج الإدارة الجبائية المسطرة لممارسة وتنفيذ مختلف الوظائف وضرورة حماية الطرف الضعيف في هذه العلاقة وتدعيمه من خلال منحه إمتيازات و ضمانات تكفل حق الدفاع و تحمي حقوقه¹.

وبالإضافة إلى ذلك نجد أن المشرع يسعى إلى إثراء الرصيد المعرفي وإعمال كفاءة وخبرة الإدارة الجبائية نظرا إلى إحتكاكها الدائم بهذا النوع من المنازعات والقضايا. كتنزع المكلف بالضريبة بإخضاعه لضريبة معفى منها قانونا من خلال الإشارة إلى كافة النصوص القانونية والقواعد التي تبرر بذلك، ففي هذه الحالة يكون القاضي الإداري ملزما بالأمر بإجراء تحقيق إضافي للإلمام بوقائع الدعوى وتحصيل مختلف المعلومات والعناصر والمعطيات المتعلقة بها².

ويمكن الإشارة على سبيل المثال، إلى بعض الوسائل والأسباب التي يدفع بها المكلف بالضريبة طبقا لقرارات مجلس الدولة خاصة الدفع الذي قدمته المستأنفة التي لا تتكرر عدم تصريحها بمدخلها ومصدر المبالغ المودعة لدى المؤسسات البنكية المبالغ، إلا أنها تتذرع بأنه سبق لها تسديد الضريبة على الدخل من المصدر بالنسبة للمقبوضات الخاصة بالسندات البنكية وبالتالي تنازع عملية إخضاع المحققين للمبالغ المودعة لدى البنك إلى الضريبة. حيث أن الدفع أثار جدوى وبالتالي يرى مجلس الدولة ضرورة اللجوء قبل الفصل في الموضوع إلى تحقيق إضافي طبقاً للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى هذا يمكن أن يكون دفع المكلف بالضريبة يتمحور حول عدم توافق وإنسجام الضريبة المفروضة مع المداخل والأرباح المحققة من النشاط المزول³.

ثانيا : إعطاء المسؤول المؤهل وسائل جديدة قبل صدور الحكم

لا يمكن للجهة القضائية المختصة أن تفصل في المنازعة الجبائية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال في حالة ما إذا قدم المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية وسائل

¹ - عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، 2008، 2009، ص 174.

² - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري، دار الأمل، دون طبعة، تيزي وزو، 2012. ص ص 203، 204.

³ - راجع قرار مجلس الدولة رقم 064698 الصادر بتاريخ 2011/12/15 غير منشور.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الجديدة لم يتم طرحها في ملف الدعوى سابقا ولم يتم إكتشافها من قبل المكلف بالضريبة، دون اللجوء إلى إتخاذ إجراءات التحقيق الإضافي بناء على أمر صادر عن القاضي، وإلا كان حكمها مخالفا للقوانين والنصوص المعمول بها بسبب انعدام المشروعية¹.

وإن الخصوصية التي تمتاز بها المادة الإثباتية في المنازعة الجبائية هي تناضل أطراف العلاقة الجبائية في تقديم وسائل وأدلة إثباتية للقاضي في شكل مكتوب وليس شفاهة حتى تكتسب حجية وقيمة قوية يتم الحكم بناء عليها لصالح صاحبها، كما تمنح فرصة للخصوم لمناقشة هذه الأدلة لفرض نوع من العدالة والمساواة بين الإدارة الجبائية كشخص عام يتمتع بإميازات السلطة العامة أمام طرف ضعيف في هذه العلاقة يحتل مركز أدنى يتمثل في المكلف بالضريبة².

وعند تقديم وسائل جديدة من قبل أحد الخصوم قبل صدور الحكم في المنازعة الجبائية يتولى القاضي في هذه الحالة مسألة توجيه أمر للخصم المكلف بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق، وفي حالة عدم إيداعها في الأجل التي حددها القاضي، إستغنى عن الإجراءات المتعلقة بالتحقيق الإضافي³.

وتكون المحكمة الإدارية مجبرة بإعلام وإطلاع المكلف بالضريبة بهذه الوسائل المقدمة من المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية الممثل في المدير الولائي للضرائب⁴، لإعطائه فرصة الرد والإجابة ومناقشة هذه الوسائل، كما أجبر كذلك المشرع المحكمة الإدارية بضرورة فتح تحقيق إضافي بصورة إجبارية في حالة تقديم المدير الولائي للضرائب وسائل ووقائع جديدة لم يكتشفها المكلف بالضريبة سابقا⁵.

ويتضح أن المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية قد حددت كيفية إيداع ملف جديد في حالة إجراء تحقيق إضافي هام بعد تدرع المدير الولائي للضرائب بوقائع وأسباب، لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها حسب الأحكام الفقرة الثانية من المادة الأحكام الفقرة الثانية من المادة 84 إلا أن هذه الأخيرة ملغاة من قبل المشرع، وعليه يجب تدارك هذا الشيء وتعديل المادة⁶.

¹ - عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 59.

² - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 193.

³ - المادة 79 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2014/2015، ص 49.

⁵ - عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 59.

⁶ - القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدده 82، المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وما يمكن ملاحظته في نص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية هو أن المشرع لم يعين صنف الوسائل والوقائع والأسباب المثارة من قبل المدير الولائي للضريبة وهذا لفرض المساواة والعدالة بين طرفي الخصومة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، من خلال إستغنائه عن آلية تحديد نوع وصنف الوسائل الجديدة المقدمة وهذا لتمكين المكلف بالضريبة من مناقشة هذه الأسباب و الوسائل المقدمة من الإدارة الجبائية وحماية حقوق الدفاع وتبسيط إجراءات المنازعة المعروضة بصفة موضوعية¹. ولا يجوز للقاضي التخلي عن الفصل في القضية في حالة الأمر بإجراء التحقيق الإضافي بل يجب عليه إستئنافها بعد ظهور النتائج².

ونص المشرع الجزائري على سلطة الأمر بإجراء تحقيق إضافي إجباري من قبل القاضي الإداري دون ترك أي فرصة خيار له للقضاء بالحاجة إلى ذلك أو عدمه بهدف إتاحة الفرصة للقاضي الإداري حتى يتمكن من الإلمام بالمعلومات والمعطيات التي تتعلق بملف النزاع المطروح في الملف برومته أو الإطلاع على كافة المستندات والوثائق الإثباتية التي بحوزة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حتى يصل إلى إيجاد حل يضمن التوافق بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضائية، ويتضح منبع الحقوق المطالب بها ومدى شرعية طلبات المدعى فيها، وكذا إعطاء المكلف بالضريبة فرصة إبداء رأيه وملاحظاته حول هذه الوسائل والوقائع.

وإضافة إلى ذلك تتمثل الغاية المقصودة من التحقيق الإضافي في توجيه القاضي الإداري لإعمال سلطات البحث والتحري لتكوين كم هائل من أدلة إثبات ذات حجية قوية ومقنعة، تمكنه من إعطاء رأيه وموقفه الصائب في المنازعة، من خلال ما يوفره التحقيق الإضافي من إعطاء كلا طرفي العلاقة الجبائية فرصة مناقشة أدلة ووسائل الإثبات المقدمة ومدى إنسجامها وتوافقها مع الأسباب والوقائع المكتشفة لاحقاً.

وإضافة إلى هذا يمكن للقاضي من خلال إجراء التحقيق الإضافي الوصول إل تحضير كامل لملف النزاع لمواجهة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، والتقصي للحقائق ومحاولة إقرار التكافؤ المفقود في مراكز أطراف المنازعة³، ومن أهم الضمانات والإمتيازات التي كفلها المشرع الجزائري للطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، ألا وهو المكلف بالضريبة هي ضرورة مراسلته وإعلامه بمختلف الأسباب والوقائع التي أباها المدير الولائي للإدارة الجبائية حتى يكون باستطاعته مناقشتها والرد والإجابة على كافة النقاط المطروحة من قبل الإدارة الجبائية، لإثبات أو نفي حقيقة هذه الوسائل والوقائع المثارة لضمان أعماله مبدأ حق الدفاع ومبدأ الوجاهية المكرسان دستوريا وكذا التوفيق بين المراكز القانونية لأطراف النزاع خلال مرحلة التحري والتحقق⁴

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 97.

² - المادة 80 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - Normand, Le Juge et le Litige, Lgdj, Paris, 1965, p 343.

⁴ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 194

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويتضح أن المشرع الجزائري قد حاول تبني قاعدة العدالة والمساواة في تداول عبء إقامة الأدلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية خلال سير الدعوى وحق مناقشة هذه الأدلة¹، كما منح للقاضي الإداري سلطة الفصل في النزاع بناء على ما توصل إليه من نتائج مقنعة يؤسس عليها منطوق حكمه مثال قضائه لصالح الإدارة الجبائية، بسبب ما قدمه مسؤولها المؤهل من أسباب ووقائع تم على إثرها فتح تحقيق إضافي بشأن ضرائب مباشرة أو رسوم مماثلة أو رسوم على رقم الأعمال، وقد قامت الإدارة الجبائية بإخطار المكلف بالضريبة بهذه الوسائل والوقائع ولقد إمتنع هذا الأخير عن الرد والإجابة سواء عمدا أو العكس، مما أدى بالقاضي الإداري إلى تشكيل موقفه ورأيه المبني على قناعته بموافقة المكلف بالضريبة وقبوله لهذه الأسباب والوقائع المثارة .

وحتى تؤخذ إجابة ورد المكلف بالضريبة على مختلف الوقائع والوسائل المثارة من المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية بعين الاعتبار وترتب كافة النتائج والآثار القانونية يجب عليه تقديمها خلال الموعد القانوني الممنوح لإبداء ملاحظاته²، وفي حالة مخالفة لهذا الإجراء الجوهري يعد مهملًا ومقصرا في الرد، وبالتالي يفسر هذا القاضي الإداري بالموافقة و القبول لهذه الوسائل والأسباب والوقائع ، كما يترتب عن ذلك قيام المحكمة بقفل التحقيق الإضافي .

وخلاصة القول أن المشرع الجزائري ترك مسألة تحديد نطاق التحقيق الإضافي لسلطة أطراف العلاقة الجبائية وجعل وظيفة القاضي الإداري آلية، بحيث أجبر هذا الأخير بالأمر بإجراء هذا النوع من التحقيق مباشرة بمجرد نذرع المكلف بالضريبة بوسائل جديدة أو إثارة ذلك من قبل الطرف المقابل، ولقد فتح المشرع المجال للأطراف حتى يتناضلوا في إعطاء الأدلة والإثباتات التي تحدد مآل النزاع، وهذا ما يعكس وظيفة الأطراف ومسئوليتهم في إقامة عبء الإثبات حتى تلقى مطالبهم التأييد والقبول من قبل القاضي من جهة والمعايير والمقاييس التي تبناها المشرع في توزيع عبء إقامة الأدلة بين الخصوم في ظل التفاوت التي تعرفه طبيعة المراكز القانونية لكليهما وتسيير العملية الإثباتية و إدارتها في الدعوى الجبائية من جهة أخرى³.

الفرع الثاني:إعمال التحقيق الإضافي

يكون القاضي الإداري ملزما بضمان العدالة بين المراكز القانونية لأطراف الخصومة الجبائية حتى يستفيد الطرف الضعيف في الدعوى ألا وهو المكلف بالضريبة من التمتع بأهم الضمانات والإمتيازات التي

¹ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 197.

² - المرجع نفسه، ص 205.

³ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 105.

الفصل الأول: تميز دور القاضى فى التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

تحمي حقوقه وتحفظ مصالحه (أولا)، دون أن ننسى وظيفته التي تخص تخفيف أعباء إقامة الأدلة و تقديم الوسائل الإثباتية ونقلها إلى الطرف المقابل الذي مزود بأهم الإمتيازات والصلاحيات التي لا يملكها هو في الدعوى المطروحة (ثانيا).

أولا : تنفيذ التحقيق الإضافي

أكدالمشرع الجزائري على إلزامية تنفيذ التحقيق الإضافي ومباشرته في المنازعات الجبائية، وكذا التعرف على الوقائع والأسباب والطلبات المطروحة والإطلاع على كافة الأوراق والوثائق والمستندات الإثباتية المتدفع بها من قبل طرفي الخصومة الجبائية، حتى يصل في حكمه إلى حل يضمن التوافق بين الحقيقة الواقعية والقضائية ومدى شرعية الطلبات المقدمة من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ومصادرها، وما كان هدف المشرع الجزائري من هذا إلا تمكين الأطراف من مناقشة الدفوع والأدلة الإثباتية المطروحة وحق الرد على مدى أحقية الوسائل والوقائع المتدفع بها¹.

ويتضح أن المشرع الجزائري لم يوفر الحماية الكافية للمكلف بالضريبة فيما يخص الأمر بإجراء التحقيق الإضافي المنصوص عليه بمقتضى الفقرة الثانية من المادة -85 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث أن هذا الأخير في أغلب الأحيان ما يعجز عن الرد ودحض الوسائل المتدفع بها من قبل المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية.

ويكون في موطن ضعف المكلف بالضريبة في حالة عجزه عن الرد على الوسائل المتدفع بها من قبل الإدارة الجبائية مما ينجم عن هذا تعزيز حظوظ الإدارة الجبائية في كسب وريح الدعوى، ولهذا أرى لو أن المشرع عزز هذه الفقرة بالوظيفة الإيجابية التي يؤديها القاضي الإداري لإستنتاج الأدلة والوسائل المثبتة لمدى صحة وشرعية الوسائل والوقائع والأسباب المتدفع بها من قبل المدير الولائي للضرائب، خاصة عندما لا يكون بحوزته أدلة ووسائل إثبات يدعم بها إدعاءاته ودفوعه المقدمة للحكم لصالحه²، بالإضافة إلى ذلك لو أنه أجبره بتقدير مدى حجية أدلة ووسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية³.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري قد خص المنازعات المتعلقة بالجانب المالي بنوع من الحماية والإهتمام لاسيما المنازعات الجبائية، بحيث خصها بإجراءات تحقيق قضائية تسري عليها دون غيرها من

¹ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 208.

² - لحسين بن شيخ أت ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2005، ص 110 .

³ - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 110.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الدعوى¹، فالأصل أن قاضي الموضوع لا يمكنه الطلب من الإدارة الجبائية تقديم ما بحوزتها من مستندات وشواهد إثباتية إلا خلال مرحلة التحقيق والتحري تفيده في الإلمام بالمعلومات والمعطيات الخاصة بملف الدعوى والدراية بالوقائع المطروحة في ذلك، وبالتالي الوصول إلى حكم يرضي طرفي الخصومة الجبائية ويضمن المساواة بين مراكزهم القانونية من حيث أعمال الجاهية في إجراءات سير أعمال التحقيق والإثبات وكذا إعطائهما فرصة الرد والدفاع عن أحقية طلباتهم التي يتضمنها ملف الدعوى²، وقد سمح المشرع الجزائري للخصوم تقديم الوسائل والأسباب الجديدة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى خلافا لما سار عليه المشرع الأردني الذي قيد حرية المكلف بالضريبة فيما يخص مسألة تقديم الوسائل والأسباب الجديدة، بحيث لا يمكنه القيام بذلك عند الإمتناع عن إبدائها أثناء التظلم أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن الضريبية³.

وإن المركز القانوني الذي تحتله الإدارة الجبائية كطرف صاحب سلطة وسيادة يملك العديد من الإمتيازات والصلاحيات أمام فرد عادي مكلف بالضريبة مجرد من أي إمتياز أو منحة ينجم عنه سيطرة الإدارة الجبائية وتفوقها على الطرف المقابل خلال مرحلة المواجهة، التي تتم بينهما لمناقشة الأدلة ووسائل الإثبات المقدمة في ملف الدعوى والرد على الوسائل والوقائع المتدرع بها من أحدهما، وبالتالي لا يوجد ما يحمي المكلف بالضريبة ويحفظ مصالحه أمام هذا الإختلال الفاحش بين الأطراف، مما ينجر عنه بالضرورة ضياع لحقه و هنا تظهر مسألة وظيفة القاضي الإداري في تسهيل عملية الإثبات وتوزيع عبئه بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء مباشرة إجراءات التحقيق الإضافي لضمان نوع من التكافؤ والتوافق بين طرفي العلاقة الجبائية من حيث المركز القانوني لكلاهما في المنازعة الجبائية⁴.

ثانيا: دور المركز القانوني للأطراف في توزيع عبء الإثبات

إن أغلب المنازعات الجبائية التي تطرح في القضاء في العادة ما يكون محركها المكلف بالضريبة نتيجة طعنه في الضريبة المفروضة عليه، إلا أنه في العديد من الحالات لا يكون بحوزته أدلة ووسائل إثبات تدعم صحة ما ادعاه أمام القاضي وما تضمن ملفه من وقائع وأسباب حتى يكون بمقدوره إقناع جهات الحكم الأخذ بطلباته وإنصافه وفي المقابل من ذلك نجد أن الإدارة الجبائية في صفة مشتكي به تحوز لأغلب

¹ -المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية تقضي ب: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي ومراجعة التحقيق والخبرة".

² - زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2012/2011، ص 40 .

³ - عارف منور عبد الرحمان السعيدة و آخرون ، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني ، دون سنة، الأردن، ص 666.

⁴ -لحسين بن شيخ آث ملويا ، المرجع السابق ، ص 110 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الأوراق والمستندات الإثباتية لوقائع المنازعة وتتولى مسألة إقامة الأدلة دون عناء وشقاء أمام عجز المكلف بالضريبة عن ذلك¹.

ولمعالجة التفاوت الذي يعرفه المركز القانوني للمكلف بالضريبة أمام مركز الطرف الآخر الحفيل بالكثير من الإمتيازات، ينبغي على المشرع إعادة تنظيم مسألة سير وتنفيذ إجراءات التحقيق الإضافي المتعلق بمنازعات الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال المنصوص عليه في نص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال تبني مبدأ المساواة في تقسيم وتوزيع عبء إقامة الأدلة والإثبات بين طرفي الخصومة.

ويجب على المشرع أيضا فصل مسألة إلقاء الإثبات على كاهل الأطراف عن إدعاءات ووقائع الدعوى المتدفع بها بحيث أن تكليف إما المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية بإقامة الأدلة وتقديم وسائل الإثبات يكون بصفة مستقلة دون النظر إلى صفة المتدفع بالوسائل أو الوقائع أو الأسباب الجديدة التي أدت إلى إلزامية إجراء التحقيق الإضافي من قبل المحكمة الإدارية لكن تلتزم هذه الأخيرة بإطلاع المكلف بالضريبة أو الطرف المقابل بذلك².

ويتمثل الغرض من تقييم القاضي الإداري لأعمال وتصرفات الإدارة الجبائية ومدى تقيدها بالإجراءات والشكليات المستوجبة قانونا ليس هو إنحيازه للمكلف بالضريبة، بل فقط تخفيف أعباء الإثبات وإقامة الأدلة على هذا الأخير في ظل عدم التكافؤ والتوافق الذي تعرفه مراكز الخصوم في المنازعة. ويعمل المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على إقامة الدفوع والوسائل الجديدة لإثبات عجز الطرف الآخر عن الرد والإجابة حتى يحكم لصالحه، وإن سلطات القاضي الإداري في تسيير وإدارة الإثبات ضيقة ومحدودة لا يمكنه أن يتعداها وإلا اعتبر حكمه الفاصل في موضوع النزاع معيب بعدم المشروعية يستوجب النقض و الإبطال من قبل الجهة القضائية المختصة بذلك³.

ولقد زود المشرع التونسي القاضي الجبائي بكل الصلاحيات والسلطات التي تخول له تقدير وتقييم الطريقة المثلى للتحقيق في المنازعة، حتى يتأكد من مدى جدية وسائل الإثبات⁴، فيكون مكلف بإعلام وإطلاع الأطراف بالوقائع والوسائل أو الأسباب المتدفع بها من قبل الطرف المقابل طبقا للقواعد العامة المألوفة في التبليغ في شتى الدعاوى، بالإضافة إلى ذلك يتولى كذلك الإشارة إلى المواعيد القانونية الممنوحة

¹ - أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، مؤسسة دار الشعب، دون طبعة، مصر، 1977، ص 53.

² - Louis tratabaset et jean marie cotteret, droit fixalgénéral, France paris, dallsz, quatrième édition, 1980, p 130

³ - فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلبي، الجزائر، 1994، ص 96.

⁴ - سفيان البرجي ، المرجع السابق ، ص ص 09 ، 10 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية للإجابة على هذا التذرع وكذا إبداء أهم الملاحظات والإقتراحات التي تخص ذلك¹.

وفي حالة إمتناع أحد الأطراف عن الرد والإجابة على ما تذرع به الطرف الأخير يتولى القاضي الإداري إستنتاج قرينة القبول والموافقة على هذه الأسباب والوقائع مما يستدعي الحكم بطلبات الطرف المتذرع وإنصافه في الدعوى لتبين أحقيته في طلبه و إيضاح أصل ذلك، كما يجب عليه الأمر بقفل التحقيق بواسطة أمر حتى ولو قام أحد الأطراف بالرد والإجابة بعد إنقضاء الآجال القانونية الممنوحة لذلك².

ويجوز كذلك للقاضي طلب تفسيرات وتبريرات من الخصوم حول المسائل المعقدة التي تتطلب ذلك المطروحة في ملف الدعوى، ويكون ذلك عن طريق توجيه أسئلة لهم وبإمكانه إستدعاء أي طرف يرى حضوره إلزامياً أثناء المواجهة بين الأطراف حتى يقدم للقاضي كافة التوضيحات التي تخص فرض الضريبة وتحصيلها وتزويده بأهم المعايير والمقاييس المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لتحديد المادة الخاضعة للضريبة وحساب مبلغها، وهذا حتى يخفف من حدة التفاوت الذي تعرفه المراكز القانونية للأطراف وبالتالي يكون دوره إيجابياً في الإثبات ومحسوس³.

ويمكن للقاضي أن يأمر ببطلان أي عمل أو تصرف صادر عن المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية يخالف الإجراءات والشكليات المعمول بها، لأن ذلك يعد من بين المهام المخولة له لتأكيد جاهزية ملف الدعوى للبت. أما بخصوص المخالفات التي تمس بالشكل أو الموضوع للدعوى يجب على الأطراف التذرع بها وإبدائها قبل صدور الحكم في النزاع⁴.

وتتحصّر مهمة القاضي عند الأمر ببطلان أي عمل صادر عن الخصوم في إستخلاص وإستنباط الأدلة ووسائل الإثبات الفاصلة في ملف النزاع عند مناقشة ما قدمه المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال أعمال مبدأ الجاهية وتسيير وإدارة الإثبات. ويتولى في هذه الحالة تحصيل آثار و خلاصة ما إستتبطه من التحقيق الإضافي لإضافته لملف الدعوى، يمنح لمحافظة الدولة أجل شهر للإطلاع على ملف الدعوى الجبائية لإبداء رأيه وموقفه من موضوع الدعوى، وعند إختتام التحقيق الإضافي تكون محل رفض

¹ - عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبة في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 39.

² - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204.

³ - عليان مالك، المرجع السابق، ص 182.

⁴ - المرجع نفسه، ص ص 220-221.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الطلبات و الأوجه الجديدة المثارة من قبل أطراف العلاقة الجبائية¹، بإستثناء الحالة المتعلقة بتدفع المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية والتي إشتراط فيها المشرع ضرورة الإيداع الجديد للملف².

وما تجدر الإشارة إليه في الأخير هو أن رغم ما يحمله الأمر بالتحقيق الإضافي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية من إيجابيات ومزايا تتعلق بتحقيق التوازن المفقود بين طرفي العلاقة الجبائية من حيث المراكز القانونية، إلا أنه في أغلب الأحيان يصادف الطرف الضعيف في الدعوى الممثل في المكلف بالضريبة عسر وصعوبة في مواجهة الوسائل والأدلة المقدمة من المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة تكون المسيطر في الدعوى إستنادا إلى قرينة حيازتها للأوراق والمستندات الإدارية، الأمر الذي يعجز المكلف عن الرد أو التبرير ويجعله في موقف الطرف الضعيف مع إنتفاء أي مساهمة أو تدخل من قبل القاضي الإداري لتذليل الصعوبات التي يواجهها المكلف بالضريبة لإستنتاج وسيلة إثبات تفصل في النزاع³.

وأرى كباحثة أو مختصة أن التحقيق الإضافي هو أحد إجراءات التحقيق التي يلجأ إليه القاضي الإداري في المنازعة الجبائية عندما يلاحظ نقص أو انعدام الأدلة ووسائل الإثبات في ملف الدعوى أو بمعنى آخر هو إجراء يستهدف من ورائه القاضي الوصول إلى الحقيقة المجهولة وتبين مدى أحقية المطالب المدعى بها من قبل الأطراف، حتى يستطيع هذا الأخير إصدار حكم أو قرار عادل ومنصف للخصوم أي يرضى أطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية).

وخلاصة القول أن المشرع الجزائري ألزم العون المكلف بالتحقيق الإضافي بضرورة إعلام المكلف بالضريبة بالوسائل والأسباب المنتزعة بها من قبل المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية، والتي إستدعت اللجوء إلى التحقيق الإضافي وفي حالة مخالفته لذلك تقوم جهة الحكم أثناء البت في النزاع بإثارته بصفة تلقائية، وهذا ما يدل على توجه المشرع إلى حماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من خلال تكريسه لمختلف الضمانات والإمتيازات التي تحمي حقوقه وتحفظ مصالحه، وكذا تمكين المكلف بالضريبة من الرد على هذه الوسائل والوقائع ومناقشتها حتى تتضح مدى أحقية المطالب التي قدمها الخصوم وأسسوا عليها دعواهم⁴.

¹ - بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر ، دون سنة ، ص 278 .

² - تم إلغاء المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 29 من قانون رقم 12/07 المؤرخ 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر عدد 82 المؤرخ في 31 ديسمبر 2007 .

³ - أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص 213.

⁴ - المرجع نفسه ، ص ص 204-205.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وبالإضافة إلى ذلك نجد أن المشرع الجزائري جعل مسألة تقرير الأمر بالتحقيق الإضافي بصفة آلية ليس للقاضي الإداري أي سلطة أو صلاحية في تقدير مدى حاجة ملف النزاع لذلك، بل أن مسألة هذا تعود للأطراف والقاضي ما هو إلا مطبق ومنفذ لطلباتهم، وعليه كل ما أبدى أحدهم الرغبة في إخضاع النزاع لهذا النوع من التحقيق من خلال التذرع بوسائل ووقائع قبل صدور الحكم وجب على القاضي الأمر الفوري بإجراء التحقيق الإضافي¹.

المطلب الثاني: مراجعة التحقيق

يكون القاضي الإداري بحاجة لمباشرة سواء التحقيق العادي أو التحقيق الإضافي في المنازعة الجبائية لإستقصاء الحقيقة الواقعية لملف النزاع خاصة عندما يقدم طرفي الخصومة وسائل ووقائع جديدة لم يتم إكتشافها سابقا للإلمام والدراية الشاملة بأهم المعطيات والمعلومات المتعلقة بالمنازعة وتبين مصدر أحقية المدعى بها².

ويجب القاضي بإجراء مراجعة للتحقيق عند بسطه لرقابته والتأكد من مدى صحة إقرار المكلف المتعلق بمجمل المداخل والأرباح التي يحققها من النشاط المزاول خاصة في حالة ما إذا قدم ما يثبت قيمه الدخل الإجمالي المحقق ومقدار هذا الأخير متضارب مع ما إرتكزت عليه الإدارة الجبائية عند تأسيس القواعد الضريبية، لم يفيد المشرع الجزائري صلاحيات وإختصاصات القاضي الإداري في أمره باللجوء إلى مراجعة التحقيق من عدمه بل ترك له مهمة تقييم مدى ضرورة هذا الإجراء وجدواه في المنازعة الجبائية (الفرع الأول)، لكنه في المقابل من ذلك حاول إضفاء نوع من العدالة على المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية أثناء ممارسة هذا الإجراء لضمان حقوقهم وسيره، حتى يصل القاضي إلى نتائج تتولى عملية ضمان المطابقة بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حالات مراجعة التحقيق و معايير تقديرها من قبل القاضي الإداري

يتضح أن المشرع الجزائري لم يلزم المحكمة الإدارية بصورة إجبارية على ضرورة الأمر بإجراء مراجعة التحقيق في المنازعة الجبائية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال، بل أعطى لها الحرية في تقييم مدى حاجة وضرورة ملف الدعوى إلى هذا الإجراء من عدمه، بحيث أعطى لها صلاحية تقييم واسعة في إتباع هذا الإجراء أو إستبعاده³ (أولاً). وبالتالي يرى القاضي الإداري مدى ضرورة اللجوء إلى مراجعة التحقيق عند بسط رقابته وتحقيقه في الذمة المالية والجبائية للمكلف

¹ - أمقران عبد العزيز ، عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

² - فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 73 .

³ - المرجع نفسه.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

بالضريبة، خاصة عندما يستند هذا الأخير على أدلة ووسائل إثبات تبين حقيقة مصادر دخله وأرباحه، وعليه يتولى القاضي مسألة إسناد هذه المهمة إلى أحد أعوان الإدارة الجبائية غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول¹ (ثانياً).

أولاً : حالات مراجعة التحقيق

تتم مسألة اللجوء إلى الأمر بإجراء مراجعة التحقيق أو عدمه بناء على تقييم وتقدير مدى حاجة ملف الدعوى لذلك، وبالتالي فإن القاضي الإداري هو الذي يتولى تقدير مدى حاجة وضرورة مراجعة التحقيق لملف الدعوى، وعليه لا يمكن لطرفي المنازعة الجبائية (المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية) المطالبة بتطبيق وإعمال هذا الإجراء، وإنما هذا من إختصاص جهة الحكم².

وليس هناك قيد أو شرط يحد من سلطة القاضي الإداري أو يمنعه من إتخاذ هذا النوع من الإجراءات أي مراجعة التحقيق، والتي غالباً ما يلجأ إليها هذا الأخير في حالة ما إذا تبين له إعتراء ملف المنازعة الجبائية نقص في الأسانيد والحجج والشواهد المقدمة من طرفي المنازعة سواء من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية³، ويلعب هذا النوع من إجراء مراجعة التحقيق دوراً مهماً في إظهار حقيقة وقائع الدعوى وملابساتها .

ومقصد وأهداف المشرع من إستحداث هذا النوع من التحقيق أي المراجعة هو الوصول إلى حل يرضي طرفي العلاقة الجبائية حول الضرائب والحقوق المتنازع فيها⁴ ، وإضافة إلى تتمثل الغاية المرجوة من هذا الإجراء هي فرض نوع من التوازن والتوافق بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية التي إحداها طرف ضعيف كمواطن وفرد عادي مكلف بالضريبة مجرد من أي امتياز أو سلطة وطرف آخر يتمثل في الإدارة الجبائية، وهي إدارة عامة تتمتع بإمتميازات السلطة العامة وصاحبة سيادة منحها المشرع العديد من الصلاحيات والإختصاصات الواسعة والمتعددة التي تؤهلها لأن تكون في مركز أقوى وأسمى من الطرف الآخر.

وإستبعد المشرع الجزائري المبررات والأسباب الذاتية الشخصية للقاضي الإداري عند تقرير حاجة المنازعة لمراجعة التحقيق أو عكس ذلك، وبالتالي فكلما تبين للقاضي الإداري من ملف الدعوى المطروحة

¹ - واضح إلياس ، المرجع السابق، ص 203.

² - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 110.

³ - Daneilricherlsprocéauresfixalespress universitaire de France, 1^{er} édition, décembre 1990,p 319

⁴ - فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 72 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

إما صعوبة في إقامة الأدلة من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية حول الوقائع التي تخص المنازعة أو وجود نقص وضآلة في الوسائل أمر هذا الأخير باللجوء إلى اتخاذ تدابير مراجعة التحقيق¹.

وما يمكن ملاحظته هو المعالجة المتباينة التي خص بها المشرع الجزائري (التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق)، بحيث يتجلى لنا أن الأول يكون بصفة إلزامية وإجبارية في حالة تدرع أحد أطراف المنازعة الجبائية بوسائل ووقائع جديدة لم يكن يعلم بها الطرف الآخر مسبقاً، بحيث لا يوجد هناك حرية واختيار بالنسبة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي لإعمال سلطة القاضي في اتخاذ القرار المتعلق بإجراء التحقيق الإضافي بخلاف ما هو عليه مراجعة التحقيق الذي منح فيه للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية واسعة وغير محدودة لتقييم مدى ضرورة وحاجة ملف الدعوى إلى هذا النوع من الإجراءات التحقيقية أو خلاف ذلك.

وعليه يمكن القول أنه في حالة ما إذا تبين وإتضح للقاضي الإداري نقص وقلة في الأدلة والوسائل الإثباتية المقدمة من طرفي الخصومة وجب عليه الأمر بإجراء مراجعة للتحقيق الذي تسند لمهمة تنفيذه وإجراءه لأحد أعوان الإدارة الجبائية، لكن غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول في المنازعة².

والقاضي الإداري غير ملزم بانتظار طلب أحد أطراف العلاقة الجبائية سواء المتعلق بإجراء مراجعة التحقيق بل يمكن له الأمر بذلك بصفة تلقائية دون تدخل هؤلاء، ولقد جعل المشرع الجزائري عملية أعمال إجراء مراجعة التحقيق³، وتتم بصفة منفصلة ومستقلة عن طلب المدعي و المدعى عليه الهدف من ذلك هو رفع الغبن عن المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في المنازعة الجبائية، وذلك من خلال إعفائه من إقامة الأدلة وتقديم مبررات توفر وتحقق الحالات التي تستوجب اللجوء إلى مباشرة وإتخاذ إجراءات وتدابير مراجعة التحقيق، وعليه يتبين أن مراجعة التحقيق كنوع من أنواع إجراءات التحقيق الخاصة التي يخضع لها النزاع الجبائي لا يمكن حصره في حالات محددى بذاتها أو محصور في نقاط معينة بل أنه إجراء يخص مرحلة التحقيق⁴.

¹- أمقران عبد العزيز ، عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

²- Couiskrstabas et jean marie cotteret, droit fixal, 4^{ème} édition, 1980, p130.

³- المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية تنص : ((في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

- يعين العون المكلف بمراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن ينجز خلالها مهمته)).

⁴- قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 195.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويعد عمل المحكمة الإدارية المتعلق بدراسة تقديرية تقييمية لمدى إستلزام ملف المنازعة الجبائية المتعلقة سواء بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال لمراجعة التحقيق في الضرائب المتنازع فيها من بين الصلاحيات التي تتمحور حول قيام الجهة القضائية بإستنباط وإستنتاج عنصر مدى الحاجة الماسة لإعمال إجراءات مراجعة التحقيق في ملف الدعوى¹.

ويقع على عاتق الجهة القضائية الإدارية (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة)، التي أقدمت على تقرير عملية اللجوء إلى أعمال إجراءات مراجعة التحقيق التزام وحيد وأصيل متعلق بتقديم الدوافع والتبريرات التي أدت بها إلياتباع وتنفيذ هذا النوع من الإجراءات في المنازعة، فهذا النوع من الصلاحيات والإختصاصات لا يتعرض لأي تقويم أو دراسة تتعلق بمدى إلتزام جهة الحكم بتنفيذ هذا الإجراء أو الإمتناع عن إتخاذ أصله لأن المشرع جعل أمر مباشرته جوازي لا وجوبي².

ويتضح أن الخصوصية التي تنسم بها المنازعة الجبائية عن غيرها من الدعاوى الإدارية وعدم إكتمال بناء نظرية الإثبات المتعلقة بالقانون الجبائي والتي هي في طور الإنشاء، بالإضافة إلى أن المشرع لم يتولى عملية إعداد برنامج تكويني للقضاة في القانون الجبائي كمتخصصين في هذا المجال لتأصيل أحكامه وقواعده، كل هذه العوامل تجعل القاضي الإداري عادة ما يكون رهينة للجوء إلى مراجعة التحقيق في المنازعات الجبائية بالنظر إلى محدودية مستواه وكفاءته في المجال الجبائي مما يستلزم عليه التعويل على آليات التحقيق الخاصة (التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق، الخبرة الجبائية) لإثبات مدى صحة المعلومات والمعطيات والعناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة وتوافقها مع الأسانيد والوثائق الإثباتية المرفقة به، وكذا مدى توفيق ونجاح الإدارة الجبائية في عملية تحديد المادة الخاضعة للضريبة بالتناسب مع مجموع المداخل والأرباح³.

ويجب على الأطراف الرد على التساؤلات والنقاط المطروحة من قبل الخصم وتقديم كل المعلومات والمعطيات التي يحوزونها والتي تحسم في النزاع ويترتب عن مخالفتها رفض مطلب الخصم الممتنع عن ذلك⁴، وتلجأ المحكمة الإدارية إلياتبخاذ تدابير مراجعة التحقيق في حالة العجز وعدم إستطاعة المكلف بالضريبة إثبات وتبرير الوسائل والوقائع المتدرع بها من قبل الإدارة الجبائية، في حين تظهر هذه الأخيرة مظهر في موقف الطرف القوي بالنظر لما تملكه وبحوزتها من شواهد وحجج إثباتية تبرر بها شرعية

¹ - قاشي يوسف ، المرجع السابق ، ص 110 .

² - المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 19.

⁴ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

تصرفاتها وإتباعها لكافة الشكليات والإجراءات القانونية المعمول بها سواء تلك المتعلقة بفرض الضريبة أو تحصيلها¹.

وفي حالة فشل طرفي العلاقة أو المنازعة الجبائية في إقامة الأدلة وتقديم الحجج والبراهين التي تبين شرعية مطالبهم ومصدر الحقوق ومدى أحقية مطالبتهم بها أو ليس كان بوسع المحكمة الإدارية خلال تنفيذ وسير إجراءات التحقيق الإضافي الذي تعرضنا له سابقا، تحصيل أدلة مقنعة وكافية لتكوين رأي وموقف القاضي الإداري في الخصومة، فإنه يمكن لهذه الأخيرة إتباع وإتخاذ إجراءات مراجعة التحقيق لعلها تكون وسيلة لجمع أدلة ووسائل إثباتية تبرر مدى توافق مبلغ الضرائب المتنازع فيها مع الذمة المالية للمكلف بالضريبة والوضعية الجبائية التي يحتلها حتى يمكن البت في الدعوى².

و يمكن القول أن المشرع تناول آليات التحقيق في المادة الجبائية المنصوص عليها في المادة 84، 85 من قانون الإجراءات الجبائية كوسائل يأمر بها القاضي فإذا إنتهى التحقيق الإضافي إلى تحقيق نتائج غير كافية لتكوين قناعة قاضي الموضوع من حيث الإلمام بشتى الأدلة ووسائل الإثبات التي تبرر وقائع الدعوى ومدى صحة شرعية طلبات الخصوم في عريضة الدعوى. يمكنه اللجوء إلى الأمر بتنفيذ مراجعة التحقيق³.

وماتجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد تباين في فرض الإلتزامات الملقاة على المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كأطراف في الخصومة الجبائية بالنسبة لإجراء التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، بحيث نجد أنه أثقل كاهلهم من خلال إلقاء عبء إثبات تحقق وتوفر حالات التي تستلزم اللجوء إلى إتخاذ تدابير التحقيق الإضافي مع الإشارة إلى كافة المستندات والوثائق والحجج التي تبرر الحاجة إلى ذلك في حين لم يكلفهم عناء ومشقة ذلك بالنسبة لإثبات مدى وقوع وتحقق الحالات الملزمة لإتباع إجراءات مراجعة التحقيق في ملف الدعوى حسب ما تقضي به أحكام التشريع الجبائي⁴.

ويكون عمل القاضي الإداري أليا بالنسبة لأمره بإجراء التحقيق الإضافي فكلما أبدى أحد الأطراف في المنازعة دفوعا أو وسائل أو وقائع كان القاضي ملزما بتقرير اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق، فسلطة القاضي إذن مرتبطة ومقيدة بمدى تدبر الأطراف سواء كانت الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة بأحد الأسباب... الخ. حتى يمكنه الأمر بمباشرة التحقيق الإضافي أما فيما يخص مراجعة التحقيق يكون خلاف

¹ - بشير محمد، المرجع السابق، ص 279 .

² - محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار، عنابة، 2007، ص 317.

³ - أمقران عبد العزيز، عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

⁴ - المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ذلك لأن الخصوم ليس لهم أي دور أو مهمة في التدخل في مدى تقرير سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة لحاجة وضرورة ملف النزاع لمراجعة في التحقيق¹.

وعليه يكون عمل ومهام القاضي الفاصل في الدعوى مستقلة ومنفصلة عن طلبات الخصوم المتعلقة بطلب إخضاع ملف الدعوى إلى مراجعة في التحقيق بالنسبة للضرائب المتنازع فيها بحجة أن القاضي المكلف بالبت في النزاع ليس طرفا في المنازعة.

وأعطى المشرع الجزائري صلاحية واسعة في الأمر بمراجعة التحقيق أو الإمتناع عن ذلك إلا أنها شترط ضرورة التعليل والتوضيح من قبل الهيئة أو السلطة الآمرة بإتخاذ تدابير هذا الإجراء، وينبغي عليه كذلك الأخذ بعين الاعتبار الآثار والنتائج المترتبة عنه حتى لا يقع هناك أي تعارض أو مخالفة للأحكام والقواعد التي تؤسس النظرية العامة للإثبات وإقامة الأدلة في القانون الجبائي، ولقد ألغى القانون الفرنسي هذه الإجراء وتراجع عنه بسبب آثاره ونتائجه التي في أغلب الأحيان يتولد عنها تفاوت فاحش في المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية وهذا ما يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بإعتبارها أحد ركائز القانون الجبائي².

ويتمثل غرض وغاية المشرع الجزائري من إستحداث هذا النوع من التحقيق في المنازعات الجبائية هو محاولة تمكين القاضي الإداري من جمع والإلمام بالأدلة والإثباتات التي من شأنها إيصاله إلى حقيقة وقائع الدعوى برومتها حتى يصل في منطوق حكمه إلى حل يضمن رضى طرفي العلاقة الجبائية وكذا الموافقة والمطابقة بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضائية، من خلال تبادل المذكرات بين الخصوم³.

وبالتالي نجد أن المشرع يسعالي تشجيع القاضي لإعمال ما بوسعه من جهد لتكوين قاعدة إثباتية يمكن أن يعتمد عليها عند البت في ملف الدعوى، وكذا العمل على إدارة وتسيير عملية إقامة الأدلة وتداول عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لإظهار حقيقة وقائع وأسباب الدعوى وتمحيص المعلومات والمعطيات المتعلقة بها⁴.

وإن إعطاء القاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في مجال تقرير مدى الحاجة لإتخاذ تدابير مراجعة التحقيق أو عكس ذلك دون مطالبة الخصوم بذلك هو فتح المجال حتى يتزود بأهم المبادئ الشكلية والموضوعية لسير وإدارة الدعوى الجبائية من حيث إقامة الأدلة وتقديم وسائل إثبات، والتي من شأنها

¹ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 73.

² - Louis tratabaset et jean marie cotteret, Op. cit, p319.

³ - فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 96.

⁴ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 73.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

المساهمة في إكمال بناء النظرية العامة للإثبات في القانون الجبائي بالنظر إلى خصوصيته عن باقي الدعاوى الأخرى وتأصيل أحكامه وجذوره الأولى¹.

ثانيا: تقدير القاضي الإداري لمدى تحقق مبدأ الملائمة عند إعمال مراجعة للتحقيق في الدعوى الجبائية

لقد أوكل المشرع الجزائري مهمة تقدير مدى إستلزام الدعوى الجبائية لمراجعة في التحقيق للقاضي الإداري وحده دون تكليف الخصوم بضرورة طلب ذلك، وبالتالي يعتبر هذا الأخير السلطة الوحيدة المؤهلة للأمر بإجراء ذلك أو العكس²، وعليه لا يوجد هناك من يشاركه في ممارسة هذا الإختصاص أو الصلاحية، وينبغي على القاضي الإداري عند اللجوء إلى إعمالوتطبيق مراجعة التحقيق أولا إقامة مختلف الأدلة التي تبين عنصر إنعدام وسائل إثبات يمكن الإعتماد عليها لإستخلاص منطوق الحكم وضمنان مبدأ المساواة والعدالة بين المراكز القانونية لأطراف الخصومة الجبائية من خلال تكريس وتطبيق مختلف الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، وما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع الجزائري لم يتولى عملية تعيين الإطار الزمني لهذا الإجراء بل جعل ذلك من إختصاص وصلاحيات قاضي موضوع³.

ولا يجوز للقاضي الإداري في حالة وجود كما هائلا من الأدلة في ملف النزاع الأمر بإجراء مراجعة للتحقيق لأن المغزى و الفائدة من هذا الإجراء منعدمة، ويتولى القاضي الفاصل في النزاع تقرير الوسيلة الأنسب للتحقيق في الخصومة المطروحة إما في شكل قرار عادي أو بحكم يسبق البت في النزاع⁴.

وتدور وجودا وعدما نوع الأسباب والدوافع والعوامل المؤدية إلى لجوء القاضي الإداري إلى الأمر بمراجعة للتحقيق بطبيعة الدعوى ووقائعها وإدعاءات الأطراف إذن فهي تختلف وتتباين من منازعة إلى أخرى. وبالتالي لا يمكن حصرها أو توحيدها لإختلاف موضوعها.

وينبغي على المكلف بالضريبة عند التذرع بوسائل أو وقائع أو أسباب جديدة قبل الحكم لم يكن يعلم بها الطرف المقابل مسبقا الإستشهاد بمختلف التبريرات والتوضيحات التي تبين صحة مزاعمه وحاجتها إلى فتح مراجعة للتحقيق خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة، والذي في العادة يكون ليس بمقدوره إقامة الأدلة وتقديم

¹ - بشير محمد، المرجع السابق، ص 279 .

² - فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة الجزائر، دون سنة نشر ص93.

³ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204

⁴ - بريج محي الدين، السلطات التحقيقية للقاضي الإداري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2013/2014، ص 174.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وسائل الإثبات وفي المقابل الإدارة الجبائية كطرف مدعى عليه بحوزتها مختلف الأسانيد والوثائق الإثباتية التي تجعلها في مركز أسمى وأقوى من المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية¹.

وإن تزويد الإدارة الجبائية القاضي الإداري بمختلف الشواهد والحجج التي بحوزتها المنتجة في الدعوى من شأنه تسهيل مهمته ووصوله إلى اليقين ورفع غبن المكلف بالضريبة المتعلق بإقامة الأدلة وتقديم الإثباتات المادية، خاصة أن هذا الأخير في الغالب ما يعجز عن ذلك وليس بمقدوره أن يعطي ويقدم دليلا واحد حول صحة وقائع المدعى بها وشرعية طلباته التي يتضمنها ملف الدعوى²، ويتضح أن المشرع الجزائري قد منح للمحكمة الإدارية كل الصلاحيات والسلطات التي تخول لها اللجوء إلى التحقيق في ملف الدعوى حتى تصل إلى حكم منصف وعادل في الخصومة كعملية تبادل المذكرات بين طرفي الخصومة³.

وأعطى لها إختصاص واسع لا يحده قيد ولا شرط عندما يتبين لها عدم كفاية الأسانيد التي إعتد عليها سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في طرح مزاعمهم وإدعاءاتهم، وهو الأمر بمراجعة التحقيق الذي يعد من الآليات التي إستحدثها المشرع الجزائري للتحقيق في المنازعات الجبائية حتى يتسنى لقاضي الموضوع الإلمام بشتى الوقائع والأسباب والدفع الحقيقية للنزاع وتبين مدى شرعية الحقوق التي يطالب بها المكلف بالضريبة⁴، ويتولى مسألة مراجعة التحقيق أحد أعوان الإدارة الجبائية بشرط أن لا يكون نفس العون الذي قام بالتحقيق الإضافي⁵.

ويكون المدير الولائي للضرائب مسؤولا عن عملية إختيار العون الذي يتولى تنفيذ مراجعة التحقيق بمجرد أمر المحكمة الإدارية بإجرائه. وبالمناسبة قام المشرع الجزائري بتكريس مجموعة من الإمتيازات التي تحمي المكلف بالضريبة وتحفظ مصالحه من خلال إخضاع الدعوى لهذا النوع من الإجراءات وهو حرص المحكمة الإدارية على التأكد من نزاهة العون المكلف بمراجعة التحقيق من خلال ضمان عدم تحيزه لصف إدعاءات ومطالب الإدارة الجبائية التي يتضمنها ملف النزاع، بل يعطي النتائج الواقعية التي توصل إليها عند إخضاع الضريبة المتنازع فيها لمراجعة التحقيق حتى يحقق مسعى المشرع الجبائي من إستحداث هذا النوع من الإجراءات، ألا وهو التحقيق والوصول إلى حقيقة الوقائع والأسباب التي تتعلق بالقضية والإلمام

¹ - أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص ص 199، 200.

² - عليان مالك، المرجع السابق، ص 183.

³ - فريجة حسين، مناظرات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 93.

⁴ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 105.

⁵ - المرجع نفسه.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الكافي بمختلف الشواهد والحجج والبراهين التي من شأنها الوصول إلى حل يسعى لإظهار الحقيقة وينصف الطرف المضرور في النزاع¹.

ويجب على المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية إستبعاد عملية إختيار العون الذي باشر سابقا في نفس الدعوى وفي نفس الوقائع وبين نفس الأطراف عملية التحقيق الإضافي حتى يكون لمراجعة التحقيق جدوى وفائدة في النزاع، ولا نتوصل لنفس النتائج التي توصلنا إليها عند التحقيق الأول والتي تثبت عدم إنتاجها وإثمارها في الدعوى بل لا تزيد ولا تضيف شيء للقاضي الإداري حتى يتشكل عنده قاعدة إثباتية تؤهله لإصدار حكمه في النزاع².

ويرى الأستاذ عليان مالك من الأجدد لو أن استبعد المشرع الجزائري أعوان الإدارة الجبائية من تنفيذ مهمة مراجعة التحقيق وأسند هذه الصلاحية لطرف محايد كمستشار جبائي أو خبير متخصص لاستقاء مزيد من الشفافية³. وأنا أوافق الأستاذ فيما ذهب إليه لأن ذلك يضمن الحياد والنزاهة وبالتالي من المستبعد الإنحياز لطرف على حساب طرف آخر.

وإن غرض المشرع الجزائري من تكريسه لمختلف الإمتيازات والضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة خاصة التي تضمن حياد العون الذي أسندت له مهمة مراجعة التحقيق ونزاهته هو الحرص إلى الوصول إلى نتائج صحيحة و حقيقية تبين مدى شرعية طلبات الخصوم، دون الأخذ بعين الإعتبار الخلفيات المسبقة في النزاع خاصة أن ملف الدعوى يتضمن معلومات ومعطيات ذات طابع تقني ومحاسبي خالص ليس للقاضي الإداري المؤهلات التي تجعله قادرا على تحليلها ففي هذه الحالة يمكنه الإستجداد بأعوان الإدارة الجبائية كصاحبة الإختصاص⁴.

وما يمكن استنتاجه من أحكام المادتين 84 و 85 من قانون الإجراءات الجبائية هو ذلك الموقف المتباين الذي ظهر به المشرع الجزائري في تنظيم حالتي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق الإضافي كوسائل تحقيق خاصة يلجأ إليهما القاضي لإستخلاص الأدلة والإثباتات حتى يمكنه البت في النزاع، بحيث أنه جعل سلطة القاضي الإداري وإختصاصه معدوم في تقرير الأمر بإجراء التحقيق الإضافي في النزاع وترك مهمة ذلك لأطراف النزاع، من خلال إعطاء وسائل جديدة في النزاع قبل صدور الحكم.

¹ - قسايسية عيسى ، المرجع السابق ، ص 194.

² - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204.

³ - مالك عليان، المرجع السابق، ص 189.

⁴ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وهذا بخلاف ما كان عليه الأمر في حالة مراجعة التحقيق التي أسند فيها وظيفة تقدير مدى حاجة النزاع وإستلزامه لهذا النوع من إجراءات التحقيق لقاضي الموضوع، الذي يأمر بذلك كلما تبين له من ملف النزاع نقص وعدم كفاية في الأدلة ووسائل الإثبات المقدمة من طرفي الخصومة، وهذا ما يدل على وظيفة المشرع الجزائري في تشجيع وتفعيل دور القاضي في المساهمة في إستخلاص الأدلة والإثباتات التي تبين مدى أحقية طلبات المدعى بها من قبل الخصوم.

الفرع الثاني: إعمال و نتائج مراجعة التحقيق

قد تقع الإدارة الجبائية في إغفالات أو سهو سواء عند تحديد المادة الخاضعة للضريبة أو عند تقدير المبلغ الواجب الدفع من قبل المكلفين بالضريبة الأمر الذي يستوجب عليها القيام بعملية تصحيح هذا عندمباشرة إجراءات التحقيق الخاصة أوأن تكون مراجعة تخص الضرائب التي قدم بشأنها طعن أمام الجهات القضائية المختصة بإعتبارها صاحبة الإختصاص في إكتشاف مختلف التناقضات التي وقعت فيها لا يمكن تقويمها إلا من قبلها على أساس أنها صاحبة الخبرة والكفاءة في الميدان، حتى يتم توضيح وتبرير النقاط والمسائل الغامضة للقاضي الإداري ويكون بوسعه إيجاد حل للمنازعة الجبائية يرضي المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

ولقد إشتراط المشرع الجزائري شكلية التحرير خاصة فيالداغوى الإدارية والتي من بينها المنازعة الجبائية التي تستوجب عند مباشرة إجراءات مراجعة التحقيق تحرير محضر من قبل عون الإدارة الجبائية الذي أسندت لمهمة مراجعة التحقيق، يتضمن كافة الخطوات المتبعة عند مباشرة هذه العملية والخلاصة المتوصل إليها من مباشرة العملية خلال ممارسة مهامه وكذا كافة التوضيحات والتبريرات الصادرة عن الأطراف (أولاً)، ثم يتولى عملية كتابة تقرير المراجعة الذي يرسله للقاضي الإداري الذي يفصل في النزاع حسب ما أفضى به التحقيق من نتائج (ثانياً).

أولاً: إعمال مراجعة التحقيق

ويمكن أن يقف العون المكلف بمراجعة التحقيق في صف الإدارة الجبائية باعتباره أحد مستخدميها وبالتالي نصادف في هذه الحالة عدم حياده وانحيازه لطرف على حساب الطرف الآخر وبالتالي يكون هدفه الوحيد أثناء المراجعة إثبات مشروعية عملية التقييم التي قامت بها الإدارة الجبائية لكي يحاول إقناع القاضي الإداري بصحة مزاعم الإدارة وبالتالي الحكم لصالحها¹، وبالتالي يتعرض في هذا الحالة المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في النزاع إلى الظلم والإجحاف في حقوقه الأمر الذي حتما سينعكس على مصداقية التحقيق وشفافيته من خلال اخلاله بمبدأ المساواة والعدالة الواجب تحقيقها بين الأطراف، ولهذا يجب على المشرع

¹ -واضح إلياس، المرجع السابق، ص 204.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الجزائري الحرص على حماية المكلف بالضريبة من مختلف المخالفات والتجاوزات التي قد تصدر عن الإدارة الجبائية لاستغلالها فرصة أنها صاحبة الإختصاص وتتولى عملية مباشرة مراجعة التحقيق بنفسها¹.

ويجب على القاضي الإداري الذي أصدر أمر يقضي بمراجعة التحقيق في ملف الدعوى تعيين بدقة ووضوح تعيين كافيا وشاملا لصلاحيات وسلطات العون الذي تم انتقاؤه من قبل المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية لتنفيذ مراجعة التحقيق حتى لا يقوم بدراسة معمقة بالنسبة للنقاط التي ليس القاضي الإداري في حاجة لتوضيحها لعدم جدواها في الدعوى وإثمارها.

ونتيجة للخصوصية التي تميز كل دعوى جبائية من حيث الظروف والوقائع التي عن دعوى أخرى لا يكون بإستطاعة المشرع الجزائري إفراد نص قانوني أو فقرة في قانون الإجراءات الجبائية توضح وتبين الإختصاصات والصلاحيات المكلف بها عون إدارة الضرائب الذي أسندت له صلاحية مراجعة التحقيق في الضرائب المتنازع فيها، فالمشرع ليس بمقدوره حصر هذه المهام أو تعدادها أو تعيينها لأن هذا لا يتأتى إلا بعد عرض المنازعة على القاضي الإداري الذي يتولى تمحيص وقائع وأسباب النزاع والإلمام الكافي والشامل لشتى المعلومات والمعطيات التي تخص ملف الدعوى حتى يمكنه تحديد طبيعتها.

ويتولى القاضي تحديد مدى الحاجة لمراجعة التحقيق فإذا تبين له ذلك يقوم بإصدار أمر بمراجعته يتضمن إختصاصات العون المكلف بذلك يمكن القول أن معرفة وتعيين صلاحيات المسؤول عن مراجعة التحقيق يدور وجود وعدمه بالوصول إلى تحديد طبيعة الدعوى المطروحة، وتتحصر طلبات المكلف بالضريبة أمام القاضي الإداري، إما في التخفيض الجزئي أو الكلي في مبلغ الضرائب المفروضة سواء بالترجع أن الإدارة الجبائية قد بالغت عند تقديرها للوعاء الضريبي بالمقارنة بمجمل الأرباح والمداخيل التي يحققها وأثبات وجود نص قانوني يعفيه من دفع الضريبة، سواء بصفة مؤقتة أو دائمة لكن يجب عليه إقامة الدليل على أن النشاط الذي يمارسه يدخل ضمن الأنشطة التي تتبناها النص أو القاعدة القانونية.

ويتولى القاضي الإداري مسألة تعيين النقاط التي يجب أن يمسه مراجعة التحقيق بدقة وكذا الأسئلة المثارة حول الإشكالات والغموض الذي يظهر على بعض العمليات التي أجرتها الإدارة الجبائية لتحديد الأسس والقواعد الضريبية عند إدراكه للحقوق والمطالب المقدمة من طرفي الخصومة في القضية².

ويلتزم عون الإدارة الجبائية المكلف بمراجعة التحقيق بإعادة حساب الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة من جديد لمعرفة الفارق وأوجه الإختلاف بين عملية التقدير التي قامت بها الإدارة الجبائية سابقا من جهة، والإدلاء بموقفه ومدى قناعته في الإستجابة لمطالب المكلف بالضريبة المتعلقة سواء بالتخفيض

¹- واضح إلياس ، المرجع السابق، ص 204 .

²- المرجع نفسه، ص ص 203، 204.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الجزئي أو إلغائها كلية أو العكس من خلال إثبات صحة العملية التقييمية لوعاء الضريبة المفروضة المنفذة من قبل الإدارة الجبائية وعدم شرعية طلباته والحقوق التي ادعى بها المكلف بالضريبة من جهة أخرى¹.

وتدرس المحكمة الإدارية في حالة طلب المكلف بالضريبة التخفيض والإعفاء من الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة وتبحث وتتحرى في مدى صحة إيداعات ووقائع ملف الدعوى، وتتفحص مختلف الأسانيد والحجج والبراهين التي إرتكز عليها لتأكيد صحة مزاعمه، فتتوصل إما إلى قبول طلبات المكلف بالضريبة والبت في الدعوى أو استنتاج قرينة عدم كفاية ونقص الأدلة والشواهد المقدمة من الخصوم، وهو الأمر الذي يستوجب الإستنتاج بأعوان الإدارة الجبائية لمراجعة التحقيق.

ويكون عون الإدارة الجبائية المكلف بالتحقيق في الوضعية الشاملة مجبرا بإقامة دراسة تحليلية ومعمقة لتقييم أرباح ومداخل المكلف بالضريبة المحققة من النشاط المزاوول حتى يصل إلى مدى أحقية المطالب والحقوق التي من بينها الفواتير التي يتعامل بها المكلف بالضريبة مع الغير²، وبالإضافة إلى ذلك خلاصة ونتائج الرقابة الجبائية التي خضع لها المكلف بالضريبة سواء التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ويتولى القاضي الإداري تعيين إختصاص عون الإدارة الجبائية الذي أنيطت له مهمة مراجعة التحقيق في المسائل ذات الطابع المحاسبي والتقني التي يتعسر على القاضي إدراكها أو تحليلها أو استخلاص نتائجها، وبالتالي الإستنتاج بذوي الخبرة والكفاءة حتى يستسيغ حكما يضمن المطابقة بين الحقيقة الواقعية والقضائية³.

ويكون رد وإجابة المكلف بمراجعة التحقيق مدون في تقرير يتضمن موقفه من مطالب المكلف بالضريبة حتى يتبين مصير ومآل الدعوى في حالة ما إذا لقيت نتائج أعماله صدى وقبول من قبل الجهات القضائية التي لها صلاحية البت في النزاع⁴. ولا بد على القاضي الإداري عند بته في النزاع المطروح العودة بالأراء الصادرة عن الأشخاص المستوجب حضورهم بمقتضى النصوص والقواعد القانونية المعمول بها خلال سير مراجعة التحقيق حتى يتمكن من إستخلاص مدى قوتها ودورها في إثبات وقائع الدعوى إذا كانت مجدية ومفيدة في تمحيص مجريات النزاع أما في حالة غياب إستنادها لنص قانوني أو تسببها ينبغي إستبعادها.

ونستشف من أحكام المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري كفل مجموعة من الضمانات والإمتيازات للمكلف بالضريبة أثناء أعمال مراجعة التحقيق لحماية حقوقه وحفظ مصالحه، وهذا

¹ - أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص 250.

² - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 94.

³ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 195.

⁴ - أمقران عبد العزيز ، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

بغية تحقيق التوازن والمساواة بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية بالنظر للإماتيازات والصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، بالمقارنة مع المكلف بالضريبة والتي من بينها إعطائه فرصة الحضور أثناء سير إجراء مراجعة التحقيق لإبداء ملاحظاته والدفاع عن نفسه والإدلاء بكافة الإقتراحات اللازمة في موضوع الدعوى¹.

وتظهر الضمانات المذكورة أعلاه في نص المشرع على إلزامية تولي تنفيذ وإعمال مراجعة التحقيق من قبل أحد أعوان الإدارة الجبائية، لكن بشرط أن لا يكون نفس العون الذي أسندت له مهمة التحقيق الإضافي في الضرائب المتنازع فيها حتى لا تجني آثار واحدة في كلا التحقيقين، وبالتالي يكون القاضي الإداري عاجزاً عن البت في النزاع.

وإشترط المشرع كذلك إلزامية حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي لمراجعة التحقيق حتى يتولى عملية رقابة مدى إعمال النصوص القانونية والتقيد بمحدداتها من خلال إكتشاف مختلف التجاوزات والمخالفات التي قد تصدر من العون أثناء ممارسة مهامه، حيث أن كل عمل جماعي يخضع للمناقشة والتحاوور وتجتمع حوله الرؤى ووجهات النظر في الأغلب ما ينجر عنه نتائج مثمرة تخدم كلا طرفي العلاقة الجبائية.

ولا يمكن الإعتقاد باليقين الثابت أن المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في المنازعة الجبائية في منأى عن المساس بحقوقه ومصالحه أثناء سير إجراءات المراجعة التحقيقية بالنظر إلى نوعية الإختصاصات والصلاحيات المكلف بها عون الإدارة الجبائية لإعمال مراجعة التحقيق، والتي في العادة ما تكون ذات طبيعة تقنية ومحاسبية مالية والتي يكون فيها المكلف بالضرائب ليس بصاحب الخبرة والكفاءة التي تؤهله للإدراك والعلم بالمقاييس والمعايير التي إعتدها العون المكلف بمراجعة التحقيق لإعادة حساب الضريبة المفروضة وتحديد المادة الخاضعة لها أو إنتقاد كيفية تعيين الأسس أو القواعد الضريبية ويظهر ذلك في مختلف الملاحظات التي يدلي بها المكلف بالضريبة في محضر مراجعة التحقيق الذي يحرره العون المكلف بذلك².

وبالإضافة إلى ذلك ماهي الجدوى من حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي لا هو بصاحب الإختصاص أو الميدان ليبسط رقابته وإشرافه على العملية ليقدّم اقتراحاته وإعطاء موقفه حول عملية إعادة التقويم والمراجعة حسب ما تقضي به أحكام المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية المعمول به.

¹ - أمقران عبد العزيز ، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

² - دلاندة يوسف، المرجع السابق ، ص 106.

الفصل الأول: تميز دور القاضى فى التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وليس هناك أمام المكلف بالضريبة غير منفذ واحد حتى يمكنه الدفاع عن حقوقه ومصالحه ألا وهو إمكانية الإستعانة بمستشار في المجال الجبائي والمحاسبي للحضور أثناء سير مراجعة التحقيق، حتى يكون بإمكانه إنتقاد مساوى عمل العون المكلف بالمراجعة ومختلف التجاوزات أو المخالفات التي قد تصدر منه أثناء ذلك وكذا إبداء الملاحظات والآراء حول طريقة عمل العون والرد على كافة النقاط المثارة منه أثناء أعمال تدابير المراجعة وهذا كله بغية حفظ مصلحة المكلف بالضريبة وتأمين حقوقه من الضياع لأنه ليس لصاحب الخبرة أو الإختصاص للدفاع عن نفسه¹.

ونستنتج من أحكام المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن الغاية والمقاصد المرجوة من المشرع الجزائري من إشتراطه حضور هؤلاء الأطراف لعملية مراجعة التحقيق هو إستبعاد فرصة هضم حقوق ومصالح الطرف الضعيف في هذه المنازعة، ألا وهو المكلف بالضريبة لكن هذا غير كافي لأن إمكانية وقوف العون المكلف بمراجعة التحقيق لصف الإدارة الجبائية وعدم حياده في القضية واردة بالنظر للتفاوت الذي تعرفه إختصاصات وكفاءات الأشخاص المستوجب حضورهم أثناء سير عملية مراجعة التحقيق، والتي أطرافها أحد أعوان الإدارة الجبائية الذي يتم إختياره وإنتقائه بناء على ما لديه من مؤهلات ومكتسبات في الميدان تمكنه من تنفيذ وإعمال المراجعة التحقيقية وفي المقابل من ذلك نجد المكلف بالضريبة ورئيس المجلس الشعبي البلدي والذين في العادة ما يكونون بعيدون كل البعد عن مجال الإختصاص والتكوين في القانون الجبائي².

وليس بمقدور الأشخاص المستوجب حضورهم وإمكانهم إستدراك الأخطاء أو الإغفالات أو التجاوزات المتعمدة قيامها في العملية لتبيين وتوضيح شرعية عملية التقويم التي قامت بها الإدارة الجبائية لإحتساب الضرائب المستحقة، وهذا كله بهدف إقناع القاضي لرفض مطالب المكلف بالضريبة والحكم لصالح الإدارة الجبائية، وهذا ما يثبتته إتجاه المحكمة الإدارية إلى تطبيق وتنفيذ هذه الآلية من التحقيق بسبب فشل مسعى القاضي الإداري في إكتشاف حقيقة وقائع الدعوى وظروفها في التحقيق الإضافي المطبق سابقا، وتكوين قناعاته وموقفه من خلال تحصيل أدلة ووسائل إثباتية تبين مصير ومجرى الدعوى من مزاعم ومطالب الخصوم وإدعاءاتهم³.

¹ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 195.

² - المرجع نفسه.

³ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 233.

ثانيا: نتائج مراجعة التحقيق

يجب على العون المكلف بالمراجعة التحقيقية إستنتاج أهم الخلاصة التي يمكن الوصول إليها عند سير تدابير العملية في نطاق وحدود إختصاصه والأعمال المكلف بها عند إنتدابه لمباشرة وتنفيذ ذلك. وتظهر ثمار وجهد العون المكلف بمراجعة التحقيق في ذلك المحضر المكتوب الذي يصدره عند اختتام العملية، والذي في العادة ما يكتسي حجية وقوة إثباتية يمكن الأخذ بها من قبل القاضي الإداري والفصل في الخصومة الجبائية بناءا على النقاط والحلول تعالج إشكالية الخلاف الحاصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة¹.

ويجب على عون الإدارة الجبائية الذي تم إنتقائه من قبل المدير الولائي للضرائب لمباشرة المهمة التقيد وإحترام كافة الشكليات والإجراءات الجوهرية عند عملية تحرير المحضر لضمان سلامته وإكتسابه حجية وقيمة قانونية في مواجهة سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية أو الغير في حالة إعتراضه على إحدى المسائل.

ويستمد الإلزام المتعلق بالإجراءات والشكليات القانونية مصدره من كافة النصوص والقواعد القانونية التي تشترط ذلك وإلا فقد المحضر حجيته وأثره في إثبات المنازعة الجبائية وبالتالي يكون بدون جدوى وفائدة في حل الخصومة القائمة ويجب عند تحصيل العون المكلف بمراجعة التحقيق لأهم النتائج والخلاصة التي تسعى المحكمة الإدارية لإستخلاصها وإستنتاجها تضمينها في محضر يحتوي على أهم المعلومات والمعطيات والعناصر الجوهرية والتي تشارك في توجيه مسار الخصومة الجبائية خاصة ما إذا إعترف القاضي الإداري بحجيتها وقيمتها في إظهار الحقيقة وإثمار أعمال التحقيق المباشرة.

ويجب على العون المكلف بمراجعة التحقيق أن لا يغفل عن ذكر كل الإقتراحات والمواقف الخاصة بالأطراف المستوجب حضورها بمقتضى أحكام قانون الإجراءات الجبائية والتي تنحصر في المكلف بالضريبة كخصم في الدعوى ورئيس المجلس الشعبي البلدي كمشرف ومراقب للعملية²، وهذا حسب ما قضى به المشرع الجزائري في الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية في المادة 85، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على عون الإدارة الجبائية الذي باشر العملية أن يطرح موقفه ومدى إقتناعه بمجريات العملية ومسار الدعوى الجبائية ككل سواء يتعلق ذلك بمدى صحة الوقائع المشار إليها من قبل المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أو مدى شرعية الحقوق التي يطالبون بها³.

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 98.

² - المرجع نفسه.

³ - أمقران عبد العزيز، عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وينبغي على عون الإدارة الجبائية الذي أنيطت له مهام مراجعة التحقيق أن يشير في أول وبداية المحضر إلى كافة الوقائع والإدعاءات التي إستند إليهما المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في الخصومة والتي ذكرتها الجهة القضائية المختصة سواء المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة عند أمرها وقرارها بمراجعة التحقيق في المنازعة، كما يجب كذلك تحديد هوية الخصوم من إسم ولقب المكلف بالضريبة والنشاط الممارس، إضافة إلى نوع الضرائب المفروضة وصفها وعنوان وإقامة المكلف بالضريبة، مع الإشارة إلى مقر الإدارة الجبائية المدعى عليها وكذا الإطار الزمني لأمر المراجعة بالتحقيق¹.

وبالإضافة إلى ذلك يجب الإشارة في المحضر إلى النقاط والإختصاصات المكلف بها العون حتى نجد حلا يمكن الإعتماد عليه عند الفصل في المنازعة الجبائية ثم يتولى مسألة ذكر مجمل الصلاحيات والسلطات المخول له تنفيذها بموجب الأمر بمراجعة التحقيق مشيراً لطرق وكيفيات مباشرة المهمة وتطبيقها على أكمل وجه، وكذا نمط ونوعية العمليات التي أجازها لإعادة تقويم المادة الخاضعة للضريبة وتحديد المبلغ الواجب دفعه، ويجب أيضا التعيين بدقة ووضوح لمفاهيم العمليات المحاسبية وشرحها بالتفصيل من خلال تحليل طرق الحساب والمعايير والمقاييس المعتمدة في ذلك حتى يكون بإمكان وإستطاعة المحكمة الإدارية توظيف وإعمال آثار وخلاصة مراجعة التحقيق في توجيه مسار الدعوى الجبائية وجمع أدلة ووسائل إثبات من شأنها تكوين قناعة القاضي الفاصل في الدعوى لإعطاء حل يظهر الحقيقة المجهولة في النزاع².

ويجب أيضا على عون الإدارة الجبائية المكلف بعملية مراجعة التحقيق إرفاق محضر المراجعة بكل الشواهد والأسانيد والحجج التي إستند إليها لإعطاء رأيه وموقفه في المنازعة، والتي من خلالها قام بإعادة حساب الضريبة المستحقة والمقارنة بينها وبين طريقة الحساب القديمة التي قامت بها الإدارة الجبائية سابقا كما ينبغي عليه إرفاق أي وثيقة أو ورقة إثباتية أو مستند تحصل عليه من أحد الخصوم بمحضر نتائج المراجعة التحقيقية³.

وتتم عملية مراجعة التحقيق بحضور الأطراف أو من ينوبهم، وبالتالي يجب على العون الذي أنيطت له مهمة المراجعة إخطار الخصوم بموعد ذلك حتى يتسنى لهم الدفاع عن حقوقهم وإبداء الملاحظات التي يرونها ضرورية خلال ذلك، و يستمد هذا الإلزام مناطه وحجبه من مبدأ المواجهة بإعتبار أنها قاعدة جوهرية يترتب عن مخالفتها البطلان و الإلغاء⁴، ويجب أيضا على العون الإداري المكلف بمراجعة التحقيق الالتزام

¹ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 249.

² - Ghanemi A., « Le contentieux fiscal en algerie », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial : Le contenieux fiscal, 2007, p 48.

³ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 279.

⁴ - جهرة آسيا، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسة العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة 1992، 1996، ص 49.

الفصل الأول: تميز دور القاضى فى التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

بالمنهجية الشكلية للمحضر أثناء عملية تحريره وفي حالة مخالفة ذلك يفقد المحضر حجيته وقوته القانونية ويكون مصيره البطلان والإلغاء¹

وينبغي على العون كذلك الإشارة إلى النقاط التي أثارها المكلف بالضريبة خلال مباشرة العملية، وقد يركز رأي وموقف المكلف بالضريبة على إنتقاد طبيعة طريقة إعادة التقييم مثلا من خلال إيضاح عدم مشروعية المعايير المعتمدة في تحديد الوعاء الضريبي مع ضرورة أيضا تضمين محضر نتائج مراجعة التحقيق مختلف الملاحظات التي أدلى بها الأشخاص المستوجب حضورهم قانونيا أثناء ذلك.

ويجب على عون الإدارة الجبائية الذي أنيط له إختصاص وصلاحيات مراجعة التحقيق أن يعطي رأيه وموقفهم مدى شرعية مطالب الخصوم وصحة الإدعاءات والوقائع التي ذكرها في ملف الدعوى بصفة واضحة ومفصلة²، بحيث يركز على اليقين الثابت حتى يكون بوسع المحكمة الإدارية إستنباط نتائج يمكن أن تستند عليها لإيجاد حل يرضي طرفي المنازعة الجبائية ويضمن التوافق بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضائية.

وعند إختتام العون المكلف بمراجعة التحقيق لمهامه وإختصاصاته يجب عليه إرسال محضر النتائج إلى المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب والذي بدوره هذا الأخير يتولى مسالة إرسالها إلى الجهة القضائية المختصة³.

ويفقد محضر مراجعة التحقيق حجيته وقيمته القانونية في حالة عدم رده وإجابته على مختلف التساؤلات والنقاط التي يتضمنها الأمر بمراجعة التحقيق الصادر عن المحكمة الإدارية، ويكون عديم الآثار والقوة في مواجهة الغير وأطراف المنازعة الجبائية بالإضافة إلى حالة مخالفة عون مراجعة التحقيق لمختلف القواعد الإجرائية والشكلية المعمول بها .

وبعد إنتهاء المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية من تدوين ملاحظاته ورأيه يتولى عملية إرسال محضر نتائج مراجعة التحقيق ومرفقاته إلى المحكمة الإدارية التي تحاول تقصي مدى صحة ومشروعية طريقة تقييم المكلف بالمراجعة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة وتعيين الوعاء بالنظر إلى مجموع الأرباح والمداخيل المحققة⁴.

¹-Denideni Yahia, « Le contentieux fiscal », contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, institut supérieur de gestion et de planification, Alger, 29-30 et 31 mai 2004, p 35.

²- جهرة آسيا، المرجع السابق، ص 50.

³- أمقران عبد العزيز ، عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.

⁴- جهرة آسيا، المرجع السابق، ص 50.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وفي حالة إستيفاء محضر نتائج مراجعة التحقيق لكافة الضوابط والشروط القانونية المعمول بها سواء الموضوعية التي تخص البيانات التي يتضمنها مضمون ومحتوى المحضر أو الشكلية التي تخص الإجراءات المتبعة عند سير العملية يكون المحضر وسيلة مستخدمة في إقامة الأدلة، ويكون بمقدور الخصوم التذرع بعدم صحته من خلال إعطاء وتقديم أدلة تنفي حجيته وقرينة صحته المفترضة مما ينجم عن ذلك إلغاء نتائجه وبطلانها من قبل القاضي الإداري يكون بإستطاعة أطراف الخصومة التذرع بعدم صحة ومضمون المحضر وعدم توافقه وتناسبه مع الوقائع الصحيحة لدعوى الموضوع¹.

وأما في حالة إنعدام التعليل في خلاصة ونتائج محضر مراجعة التحقيق أو إرتكازه على دوافع وعوامل غير منطقية أو ليس لها أساس من الصحة يمكن للمحكمة الإدارية عدم الأخذ به، خاصة ما إذا لاحظت أن حجية وقوة هذه النتائج ليست بالمقنعة أو أساسها ليس يقيني ثابت، وبالتالي ليست بالمجدية والمفيدة في فض النزاع وإنهائه بل تتطلب الأمر المواصلة في التحقيق حتى يتم جمع أدلة وإثباتات مادية تظهر الحقيقة².

ويجب على عون الإدارة الجبائية الموكل له صلاحية مراجعة التحقيق في موضوع الدعوى إبداء رأيه في مدى مشروعية تقييم الضرائب المتنازع فيها ولم يلزم المشرع الجزائري القاضي الإداري بضرورة قبول نتائج التحقيق المتعلق بالمراجعة والعمل بها وتوظيفها في حل النزاع وتحديد مصيره، والمنصوص عليه بمقتضى الفقرة الثالثة 03 من المائدة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول بل ترك ذلك لسلطة التقديرية وإقتناعه بمدى صحة هذه الأعمال والنتائج ودورها في إظهار الحقيقة، من خلال التطابق والتناسب الحاصل بين مبلغ الضرائب المستحقة ومجمل أرباح ومداخل المكلف بالضريبة التي يحصلها من الأنشطة الممارسة.

وتعد مسألة إستبعاد نتائج التحقيق التي قام بها عون الإدارة الجبائية المكلف بذلك أو الإعتماد عليها للبت في النزاع هي مسألة إختيارية تقديرية، ترجع عملية تقييمها للقاضي الفاصل في الدعوى لكن يجب على هذا الأخير في حالة عدم إقتناعه بما توصل إليه عون الإدارة الجبائية من رأي وموقف حول الضرائب المتنازع عليها تعليل رفضه لها وإقامة أسباب إستبعاده لها عند الفصل في القضية.

وتحسبا لأي إنحياز صادر عن العون المكلف بمراجعة التحقيق أو عدم حياده أي وقوفه لصف الإدارة الجبائية على حساب حقوق ومصالح المكلف بالضريبة تم إخضاع عملية انتقاء هذا العون لرقابة الجهات القضائية المختصة المقرر حتى يحافظ على حقوق الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية ويحمى مصالحه من الإجحاف، أي بمعنى تتم عملية الإنتقاء من قبل المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية بإعتبار أن هذا الأخير

¹ - أغليس بوزيد ، المرجع السابق، ص 252.

² - عبد المنعم عبد العزيز خليفة، المرجع السابق، ص 364.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الأدرى بمؤهلات وكفاءات الأعوان أما القاضي فيتولى عملية الإشراف والرقابة أي التصدي لكل محاولة تمس بحيادية ونزاهة التحقيق وسلامته.¹

وما تجدر الإشارة إليه هو هذا لو أن المشرع الجزائري قد أسند عملية مباشرة مراجعة التحقيق أو التحقيق الإضافي لطرف ثالث محايدا ليس له أية صلة أو علاقة بأحد الخصوم (سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية) حتى لا يتم تغليب مصالح وحقوق طرف على حساب الطرف الآخر، وإستبعاد عملية الانحياز لموقف أحد الأطراف، بل يؤدي هذا وظائفه وإختصاصاته وهو بعيد كل البعد عن الأسباب الذاتية والشخصية التي تؤدي إلى ميوله للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية كأطراف في العلاقة الجبائية.

وما يمكن أن نستنتجه في هذا المقام هو أن تقرير الأمر بمراجعة التقرير ما هو إلا النظر في مدى مشروعية الطلبات المدعى بها من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، مثال كالبحت في مدى توفر الحالات المقررة من قبل المشرع للحصول على إعفاء ضريبي أو تخفيضات وهذا ما يستلزم الإستعانة بصاحب الإختصاص أي إسناد هذه المهمة إلى أحد أعوان الضرائب الذي يتولى إجراء العمليات الحسابية بدقة لتحديد الضريبة المستحقة الأمر الذي يخرج عن وظيفة وقدرات القاضي الإداري، إضافة إلى هذا لم يتولى المشرع تحديد النقاط التي معنية بالدراسة والمراجعة من قبل العون المكلف بالتحقيق وهذا ليس في مقدور المشرع لأن ذلك يختلف من نزاع لآخر وهذا بحسب الخصوصية التي تميز طبيعة ملف الدعوى.

كما يمكن القول أن المشرع الجزائري لم يربط مسألة تقرير الأمر بمراجعة التحقيق الوارد ذكره في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية برأي ورغبة طرفي الخصومة مثلما هو عليه الحال في التحقيق الإضافي وإنما جعل ذلك من إختصاص وسلطة المحكمة الإدارية التي في أغلب الأحيان تأمر بذلك متى تبين لها وجود نقص وعدم كفاية في الأدلة المقدمة في ملف النزاع مما يصعب عليها البت فيه.

وفي الواقع العملي يتم تقرير اللجوء إلى مراجعة التحقيق عندما لا تسفر نتائج التحقيق الإضافي عن قابلية النزاع للفصل أي الآثار الناجمة عنه ليست بالمرضية ولا المشجعة على إيجاد حكم يضمن المطابقة بين ما هو واقعي وقضائي أي الوصول إلى حل يرضي طرفي العلاقة الجبائية ويصون حقوقهم ومصالحهم.

وما يمكن ملاحظته في أحكام المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية هو أن غرض وهدف المشرع الجزائري من إسناد عملية تقدير مدى حاجة ملف النزاع لمراجعة التحقيق للقاضي الإداري وحده دون تدخل الخصوم، ما هي إلا تشجيع لهذا الأخير على أداء دور إيجابي في تسيير مسألة الإثبات وإقامة الأدلة وتوزيع

¹- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة سطيف، 2004، ص 161.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

عبئه بين الأطراف من جهة، ومن جهة أخرى هي اللجوء إلى كل السبل والوسائل التي من شأنها إظهار الحقيقة المجردة وضمان تطبيق مبدأ المساواة والعدالة في النزاع.

وكخلاصة لهذا المبحث يمكن القول أن المشرع الجزائري قد تغاضى عن تحديد مدة ومهلة التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، وهو الأمر الناتج عن إختلاف العمليات المجردة في هذا النوعين من أنواع إجراءات التحقيق الخاصة بالمنازعات الجبائية والتي تتباين من ملف لآخر أي تحكمه طبيعة المسائل والنقاط التي يمسه التحقيق وعليه يمنح للعون المكلف بتنفيذه الوقت الكافي لإظهار نتائج مجدية ومفيضة يعتمد عليها القاضي الإداري لحل المنازعة الجبائية، وعليه ترك المشرع مسألة تحديد الآجال والمدة القانونية وجعل إختصاص ذلك تنقاسمه الجهات الأمرة بإجرائه والجهات المنفذة، إضافة إلى هذا نجده قد جعل مهمة تنفيذ مراجعة التحقيق من صلاحيات عون الإدارة الجبائية لكن غير ذلك الذي قام بالتحقيق الإضافي وهذا ما يعكس محاولة المشرع الجزائري في تمكين القاضيين إيجاد وسائل إثبات وأدلة جديدة تحدد مأل النزاع غير تلك المستتبطة من التحقيق الإضافي.

وحسب وجهة نظري أرى أن إجراء مراجعة التحقيق هو امتداد لإجراء التحقيق الإضافي في حالة ما إذا لم يسفر هذا الأخير عن نتائج مجدية في ملف النزاع، مما يدعوا بالقاضي إلى الأمر بمواصلة التحري والتحقيق أي اللجوء إلى المراجعة حتى يتضح أصل الحقوق المدعى بها وشرعيتها لكي يصل قاضي الموضوع إلى حل يضمن المطابقة بين ما هو حقيقي واقعي وقضائي، لكن يقتصر الأمر بمراجعة التحقيق على الأمور التي أشار إليها القاضي الفاصل في الموضوع.

المبحث الثاني: الخبرة الجبائية ووظيفتها في الإثبات

قد تفضي عملية اللجوء إلى مباشرة إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق في المنازعات الجبائية إلى نتائج وخلاصة ليست بالمرضية ولا المشجعة على إختتام التحقيق والبت في النزاع، بل يكون القاضي الإداري مجبراً وملزماً بالأمر بإجراء الخبرة في النقاط التي ينتابها الإبهام والتعقيد بحيث تابعها تقني مالي محاسبي خالص بعيد كل البعد عن إختصاص وكفاءة القاضي الفاصل في الدعوى مما يدعوه إلى انتداب خبير يرشده حتى يكون بإستطاعته إيجاد حل للنزاع يضمّن وجود حل يؤدي إلى إرضاء طرفي الخصومة الجبائية¹.

ويكون بوسع القاضي الإداري إتخاذ كافة الوسائل والإجراءات التي من شأنها التحري والبحث عن الوقائع الصحيحة في الدعوى وفحص مدى مشروعية الحقوق والمطالب التي تدرع بها المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في ملف النزاع، ولهذا كفل له المشرع الجبائي مجموعة من الآليات المتعلقة بالتحقيق في هذا النوع من المنازعات للوصول إلى حل يضمن التوافق بين الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية للدعوى.

وتتحصّر الوسائل والآليات المكفولة للقاضي الإداري في الوسيلتين السابقتين أي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق بالإضافة إلى الخبرة الجبائية مع ضرورة التقيد بكافة النصوص والقواعد القانونية الخاصة بالقانون الجبائي وفروعه، وهذا بغية الوصول إلى بعض الشروحات والتفسيرات لبعض الأمور والنقاط التي إستعصى على القاضي الإداري فهمها وتحليلها بحكم عدم إختصاصه مما أجبره الإستعانة بذوي الخبرة والكفاءة في المجال المحاسبي والمالي والجبائي لحل وتحليل المسائل المعقدة حتى يكون بإستطاعتها البت في النزاع ببيّنة، والخبرة في المنازعات الجبائية مثلها مثل الخبرة في الدعاوى الأخرى وبالتالي لا يوجد ذلك الفارق الواضح الذي يميزها عن الخبرة في المجال المدني أو العقاري... إلخ²، بل إجراءات تنفيذها ومباشرتها نفسها.

لهذا سوف أتعرض إلى مفهوم الخبرة القضائية في المادة الجبائية كآلية للتحقيق في مدى توافق مداخل وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها من نشاطه مع مبلغ الضريبة المستحق (المطلب الأول)، وهذا بغرض الإلمام بمختلف الأدلة والإثباتات المادية التي بدونها ليس بإستطاعة القاضي الإداري البت في النزاع وتحديد مسار الدعوى والتي من بينها النتائج التي يتوصل إليها الخبير (المطلب الثاني).

¹ - مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني دراسية مقارنة، مكتب دار الثقافة للتصميم والإنتاج، الطبعة الثانية، الأردن، 2011، ص 112.

² - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 319.

المطلب الأول: مفهوم الخبرة الجبائية.

يكون القاضي الإداري بحاجة ماسة لإتخاذ إجراء الخبرة القضائية في الدعاوى التي تتضمن مسائل معقدة ذات طابع فني وتقني محاسبي لا يمكن تحليلها أو معالجتها إلا من قبل ذوي الإختصاص حتى يكون بإستطاعته ومقدوره إصدار حكم في النزاع المطروح¹.

ولقد رخص المشرع الجزائري كغيره من التشريعات الأخرى للقاضي الإداري إنتداب الخبراء ذوي الإختصاص لتنفيذ الإختصاصات والصلاحيات الموكولة لهم للتحري والبحث في موضوع الدعوى وتحليل النقاط والمسائل المبهمة والغامضة وتنوير ذهن القاضي بمختلف المعطيات والمعلومات الضرورية للفصل في ملف الدعوى، وعليه يعد الخبير أحد أعوان القضاء المكلفون بالتحقيق القضائي في الدعوى لجمع الأدلة ووسائل الإثبات المجدية في تحديد مآل النزاع² (الفرع لأول).

ولكن المشرع الجزائري لم يلزم بضرورة إتخاذ تدابير وإجراءات الخبرة بل ترك له الحرية في تقدير مدى حاجة وإستلزام النزاع إلى هذا النوع من الإجراءات فهناك نوع من الدعاوى يتعسر على القاضي الإداري فيها الفصل دون نذب خبير مختص وكفاء في المجال الذي تصب فيه وقائع الدعوى، وفي حالة ما إذا لاحظ المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية إستحالة تحقق حيادية الخبير لأي دافع من مختلف الدوافع القانونية يمكن لهم التصدي له وطلب رده (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف الخبرة

تعرف الخبرة على أنها عملا عاديا للتحقيق يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول اللجوء إلى كافة الوسيلة الكفيلة بتتويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا³، ولإشارة أن المشرع الجزائري لم يفرد نص أو قاعدة قانونية تخص التعريف بالخبرة القضائية بل ترك ذلك الأمر للفقهاء والقضاء بإعتبار أن التعريف ليس من إختصاصه بل هي صلاحيات وسلطات يختص بها الفقهاء والقضاء.

وأما بالنسبة للتشريع المقارن منه التشريع الفرنسي فلقد أعطى لها أكثر من تعريف إلا أنها تتمحور حول نفس المفهوم والمعنى وهي عبارة عن إجراء إثبات يعهد به القاضي لأشخاص مؤهلين لديهم كفاءة

¹ - إسكندر محمود توفيق الخبير القضائي، دار الكتاب ، دون طبعة، الجزائر، 2012، ص99.

² - محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، دار هومه، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 22.

³ -مراد محمود الشنيكات، المرجع السابق، ص 99.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ومعرفة عملية وفنية للقيام بأبحاث وتحقيقات لا يستطيع القاضي القيام بها بنفسه ويقدم الخبير تقريراً يضم ما توصل إليه من نتائج¹.

وأغلب التعريفات التي وردت بشأن الخبرة نجدها قد ركزت على النظام القانوني الذي يحكم الخبرة القضائية كتدبير من تدابير التحقيق في المنازعة الجبائية أو المدنية... إلخ وكذا الإشارة إلى خصوصيتها عن باقي الإجراءات القضائية الأخرى المتبعة عند سير ملف النزاع.

ويتمحور موضوع الخبرة في أنها أحد آليات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية بقصد البحث والتحري في شتى المعلومات والمعطيات المتعلقة بالنزاع وكذا التأكد من مدى صحة الوقائع التي ذكرها الخصوم سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في عريضة الدعوى وإثبات أو نفي شرعية الحقوق المطالب بها من قبل طرفي الخصومة وهذا كله الغرض منه التوصل إلى حل يرضي الأطراف ويسعى إلى إظهار الحقيقة المجهولة والبت في النزاع.

ويجباً القاضي الإداري في العادة إلى الخبرة في المنازعات الجبائية عندما يتضح ويتبين له فشل الخلاصة والنتائج المتوصل إليها من آليات التحقيق الأخرى المخولة له في ما يخص المنازعات الجبائية، ألا وهي مراجعة التحقيق والتحقيق الإضافي، ويواجه القاضي صعوبات فيتحليل وتفسير بعض الأمور والمسائل الفنية التقنية الخالصة والتي لا يمكن إستيعابها من قبل شخص غير مختص في المجال المحاسبي الجبائي المالي، وبالتالي لا بد الإستجداد بأصحاب الكفاءات والخبرة حتى يتم إثارة اللبس والغموض والتمكن من عملية إثباتها وتحقيقها².

وليس هناك ما يجبر القاضي الإداري بصفة حتمية اللجوء إلى إنتداب خبير في النزاع المطروح بل يعود ذلك لسلطته التقديرية وصلاحيته تقرير مدى الحاجة لذلك أو العكس³، فالخبرة ينحصر إختصاصها في المجال الجبائي في مراجعة الحسابات وإعادة تقويم الضرائب المتنازع فيها من جديد حتى يمكن الوصول إلى حقيقة وقائع وإدعاءات كلا من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وبالتالي تأكيد مصدر ومنبع الحقوق ومدى أحقية المدعى بها. وعليه فهي تشمل المسائل التقنية التي تتعلق بوقائع مادية ليس لها إرتباط أو صلة بالجوانب القانونية⁴.

¹ -مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002، ص 45.

² - جمال الدين الكيلاني، الإثبات بالمعينة في الفقه والقانون، مجلة جامعة النجاح للأبحاث للعلوم الإنسانية، العدد 16(1)، فلسطين، السنة 2002، ص 278.

³ - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.

⁴ - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية نقدية، منشورات المجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية (سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 59، الطبعة الثانية، 2005، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، دون سنة، ص 119 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويحظر على القاضي اللجوء إلى الخبرة دون وجود دوافع حتمت عليه الأمر بها وهذا عكس ما قضى به مجلس الدولة في أحد قراراته حيث لجأ إلى الخبرة من دون وجود أسباب جدية تدعو إلى ذلك وجاء في حيثيات القرار ما يلي "أنه بالرجوع الكشف المقدم من طرف إدارة الضرائب والصادر عن مورد المكلف بالضريبة يتضح أنه لا يحتوي على المعلومات الكافية لإسناد عمليات الشراء المحتج بها وبالخصوص ذكر الرمز الجبائي وبالتالي أسند القضاة مهمة فحص المستندات والأوراق المسلمة من قبل المكلف بالضريبة لمعرفة مدى صحتها وتوافقها مع تصريح المكلف بالضريبة".¹

ويمكن القول أن مسألة التأكد من صحة وانسجام المستندات والأوراق المسلمة من قبل المكلف بالضريبة مع مضمون تصريحه هي مهمة ليست بالمسألة الصعبة والتقنية المحصنة بل يمكن التأكد من ذلك عن طريق إجراءات التحقيق المألوفة في الدعاوي الإدارية بصفة عامة والدعوى الجبائية بصفة خاصة دون اللجوء إلى الخبرة.

ويتولى الخبير مهمة إبداء رأيه وموقفه من مسائل المنازعات وكذا تحرير محضر أو تقرير يضم جميع النتائج المتوصل إليها من مباشرة المهمة وكذا جميع تقديراته وتقييماته للوعاء الضريبي المحدد²، والقاعدة العامة تقضي أن القاضي الإداري يلعب دورا ايجابيا وفعالا في إدارة وتسيير مسألة الإثبات وإقامة الأدلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، إلا أنه خروجا عن هذه القاعدة يكلف أشخاص أخرى بحكم تخصصهم وكفاءتهم لممارسة هذه المهمة والصلاحيات في المنازعة الجبائية لأن ليس له دراية بالأحكام المحاسبية والجبائية الفنية والتقنية التي لا يدركها إلا ذوي الكفاءة والإختصاص.

ولا يمكن للقاضي الإداري اللجوء إلى الأمر بالخبرة في شتى الضرائب ما لم يكن هناك نزاع قائما وموجود بين طرفي العلاقة الجبائية تم عرضه على الجهات القضائية المختصة الحل وبالتالي تكون الخبرة في علاقة تبعية بالنزاع ولا يوجد هناك أي انفصال بينهما³، وعليه لا يمكن للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية تدوين الخبرة ضمن المطالب الرئيسية والأصلية في عريضة الدعوى، ويتمحور موضوع الخبرة في الوصول إلى مدى صحة الوقائع، التي إستند إليها الخصوم في ملف الدعوى وتطابقها مع الحقيقة وليس البحث والتحري في المجال القانوني أي المشروعية.

¹- قرار مجلس الدولة رقم 19806 الصادر بتاريخ 20/09/2005.

²- المادة 86 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017، ص 31.

³- نصرالدين هونوي، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دارهومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص ص

الفرع الثاني: خصائص الخبرة

لما كانت الخبرة إجراء يأمر به القاضي الإداري في المنازعة الجبائية كلما إتضح له وجود نقاط ومسائل فنية تتطلب التحليل من ذوي الإختصاص يتم اللجوء إليها بصفة إختيارية بغرض جميع أدلة ووسائل إثباتية تخص ملف الدعوى، ولا يمكن أن تكون ضمن الطلبات الأصلية المقدمة من قبل الخصوم بل هي مجرد طلب تبعي يقدمه الأطراف بعد قيام ونشوء النزاع، حيث يصدر الأمر بإجراء الخبرة محددًا لكافة الإختصاصات والصلاحيات المسندة للخبير وعليه يجب على هذا الأخير التقيد بها وإلا كانت محل إلغاء.

أولاً: الطابع الفني للخبرة القضائية

لا يجوز للقاضي أن يأمر بإجراء خبرة إلا إذا كان ملف النزاع يتضمن مسائل ونقاط فنية معقدة ذات طابع تقني لا يمكن فهمها وإدراكها إلا من قبل ذوي الإختصاص سواء في المجال الفني أو المهني، فالغاية من إستحداث إجراء الخبرة كآلية تحقيق ودليل إثبات في المنازعة الناشئة بين المكلف بالضريبة والمصالح الجبائية¹، هي تزويد القاضي وإعلامه بالحلول الصحيحة والتقدير المادية للوقائع ومساعدته في إستيعابها وإدراكها وإيضاح أوجه اللبس والغموض الذي يكتنف نقاط النزاع².

ويحظر على المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي اللجوء إلى ندب خبير في الدعاوى ذات الطبيعة القانونية المحضة لأن هذا يعد إخلالاً بمبدأ المشروعية بإعتبار أن مسألة مناقشة وتحليل النقاط والمسائل القانونية من المهام والوظائف المسندة لقاضي الموضوع³.

ويتولى القاضي عملية تنفيذ وإعمال مهامه بصفة شخصية دون إمكانية توكيلها أو إنابتها للخبير لأنها من الإختصاصات الأصلية، فالقاضي الذي يأمر بندب خبير بغرض تحليل نص قانوني أو دراسته أو توضيحه يكون قد أخل بالتزاماته وواجباته المهنية، ويكون محل مساءلة قانونية الخبير الذي خالف للقانون، وهذا ما أكدته المحكمة العليا في إحدى قراراتها والذي جاء فيه "عن المقرر قانوناً وقضاء أن يأمر القاضي بإجراء الخبرة وتعيين الخبير مع توضيح مهمته التي تكتسي طابعاً فنياً بحثاً مع مراعاة عدم التخلي عن صلاحيات القاضي الخبير، ولما ثبت من قضية الحال أن القرار المنتقد أمر الخبير بإجراء تحقيق مع سماع

¹ - زكري فوزية، المرجع السابق، ص 101 .

² - خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص 482 .

³ - محمد حزيط، المرجع السابق، ص 22 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الشهود والإعتماد على نتائج تقريره للفصل في موضوع الدعوى، فإن ذلك يعد مخالفا للقانون ومستوجباً للنقص والإبطال¹.

ثانياً: الطابع الإختياري للخبرة الجبائية

تعد الخبرة القضائية أحد الإجراءات الإختيارية التي يتم اللجوء إليها بغرض جمع أدلة ووسائل إثبات تخص ملف النزاع، وعليه يملك قاضي الموضوع كل الصلاحية والسلطة في الأمر بإجراء الخبرة بمبادرة أحد أطراف العلاقة الجبائية أو دون ذلك.

والمشعر الجزائري لم يشترط ضرورة وجود طلب ومبادرة من الخصوم حتى يكون من الجائز لقاضي الموضوع الأمر بإجراء الخبرة، بل أعطى سلطة واسعة وحرية للأطراف والقاضي في طلبها ولكن في المقابل من ذلك أعطى هذا الأخير سلطة تقديرية واسعة في التحري والبحث في مدى إلزامية وقائع النزاع للخبرة، فإذا تبين للقاضي وجود ما يكفي في ملف النزاع لزرع الطمأنينة والقناعة في قلبه فصل في النزاع مباشرة دون اللجوء إلى أي إجراء².

ويتضح مما سبق أن الخبرة هي إجراء جوازي يأمر به القاضي بمبادرة منه أو من قبل الخصوم ويمتلك صلاحية وسلطة واسعة في ندب خبير واحد أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة سواء من تلقاء نفسه أو بطلب من المكلف بالضريبة أو ممثلاً لإدارة الجبائية³.

والأصل أن يقوم القاضي الإداري بإنشاء الخبير من ضمن الخبراء المقيدين في الجدول المعتمدين لدى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة⁴، لكن في حالة ما إذا تعذر عليه ذلك فإنه يجوز له إستثناء تعيين خبير لا ينتمي إلى قائمة الخبراء المعتمدين المسجلين في الجدول⁵.

وليس هناك من يراحم القاضي في صلاحية تقدير مدى حاجة ملف الدعوى المطروحة لندب خبيراً واحداً أو عدة خبراء في مجال ما أو مجالات مختلفة، ما يمكن ملاحظته أن المشعر الجزائري لم يحدد

¹ - قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1993/07/07 تحت رقم 97774، المجلة القضائية، سنة 1994، عدد 02، ص

108

² - محمد حزيط، المرجع السابق، ص ص 20، 21.

³ - لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق، ص 220.

⁴ - إسكندر محمود توفيق، المرجع السابق، ص 101.

⁵ - المرجع نفسه.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

السقف المتعلق بعدد الخبراء الذي يمكن تعيينهم في المنازعة وبالتالي فإن عددهم يختلف من نزاع لآخر أي حسب تقدير وسلطة القاضي¹.

ثالثاً: الطابع التبعية للخبرة الجبائية

لا يمكن تصور فكرة الخبرة الجبائية محل دعوى أصلية لا يسبقها نزاع أو خصام قائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وليس من الجائز أن تكون الخبرة أحد طلبات الخصوم الأصلية، بحيث يجب أن تسبق عملية اللجوء إليها وجود منازعة قائمة مسبقاً بين الأطراف التي ترغب في إجراء الخبرة، ويدور فطلب هذه الأخيرة وجوداً وعدمها بمدى توفر خصومة تسبقه، فالطلب الذي لا يسبقه نزاع يتم رفضه شكلاً من قبل القاضي الموضوع، بالإضافة لذلك لا يلقى طلب الخصوم المتعلقة بإجراء الخبرة القبول والموافقة في حالة صدوره بعد إختتام التحقيق وقفله².

رابعاً: الطابع النسبي للخبرة الجبائية

يلتزم الخبير بإحترام حدود ومجال الخبرة المعين من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة في الأمر المتعلق بإجراء الخبرة وإلا كان جوابه وتقريره محل رفض وإلغاء من قبل الجهات القضائية المختصة بحجة تجاوزه للإختصاصات والمهام المكلف بها، لأن مخالفته لذلك يتنافى مع مبدأ المشروعية.

ويملك الخبير الجبائي سلطة واسعة في طلب معلومات شفوية أو مكتوبة عند مباشرته للخبرة لكن لا بد أن يتوخى كل الحيطة الحذر عند ذلك حتى لا يتحول إلى ذلك إستجواب للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية كأطراف في الخصومة لأن هذا من وظائف ومهام قاضي الموضوع وليس الخبير، وعليه تتجلى مظاهر صلاحيته في مجرد طلب التوضيح والتبرير من الخصوم وليس القيام بأي إجراء تحقيق يراه مناسباً بكل حرية وطلاقة دون أي قيد كما هو مخول للقاضي³.

وتتجسد صفة النسبية للخبرة الجبائية في إسناد المشرع الجزائري عملية تأسيس وبناء الأحكام والقرارات القضائية على نتائج الخبرة إلى إختيار القاضي ورأيه، فليس هناك ما يقيدده أو يلزمه تبنيها أو إستبعادها.

¹ - محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 247.

² - نصرالدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص ص 41، 42.

³ - زكري فوزية، المرجع السابق، ص 102 .

المطلب الثاني: تعيين الخبراء وردهم

لقد أعطى المشرع الجزائري صلاحية غير محدودة للمحكمة الإدارية في الأمر بإجراء الخبرة في الدعاوى الجبائية ذات المسائل الفنية والتقنية التي يمكن إدراكها أو تحليلها إلا من قبل ذوي الاختصاص والكفاءة، خاصة عندما تلجأ إلى مباشرة إجراءات التحقيق الأخرى المخولة لها بموجب القانون الجبائي. ولم تتوصل إلى نتائج مرضية تؤهلها لفض وحسم النزاع فيلجأ إلى هذه الآلية لإثبات كحصول على أدلة وإثباتات مادية¹.

وتتم مباشرة الخبرة إما من مبادرة قاضي الموضوع أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وبالتالي يكون مجبرا القاضي بنذب خبير من ضمن الخبراء المقيدين في جدول الخبراء (الفرع الأول)، وفي حالة إخلال الموكل له المهام والاختصاصات موضوع الخبرة بأحد إلتزاماته أو ثبت وجود مانع يحول بينه وبين أداء عمله، لإستبدال بغيره أو طلب الخصومة رده (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ندب الخبراء

أعطى المشرع الجزائري للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية واسعة في مسألة إنتداب الخبراء بحيث تتولى المحكمة الإدارية تعيين خبير وتترك لأطراف الخصومة الجبائية تعيين كل واحد منهم خبير يختاره بنفسه حسب ما أشار إليه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: "تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبير عنه، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

وأخذ المشرع الجزائري بمبدأ عام وأصيل ألا وهو أن الخبرة تتم على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية وإستثناء عن ذلك أي الخروج عن القاعدة العامة هو طلب الخصوم أن توكل مهمة ممارسة الاختصاصات والصلاحيات التي تتعلق بالعملية إلى ثلاثة (03) خبراء وفي هذه الوضعية يتولى كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية مسألة إنتداب خبير كل من إختياره.

ولا يمكن حصر أو تحديد عدد الخبراء الذي يتم إنتدابهم من قبل المشرع الجزائري لأن ذلك يعد من صميم عمل وإختصاصات الجهات القضائية المختصة التي تتولى ذلك عن طريق أعمال سلطتها التقديرية، والذي في العادة ما يحكمه إختصاص الخبير ووقائع الدعوى.

¹ - المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

فإذا كانت القضية المطروحة متشعبة تخص أكثر من مجال أو فرع فهنا يكون القاضي الإداري بحاجة ملحة إلى تعيين خبيرين أو أكثر بحسب المجالات التي تتضمنها وقائع الدعوى¹، وخير مثال على ذلك هو مسألة عرض دعوى على القاضي حول ضريبة متنازع فيها تخصوقائعها القانون المالي والمحاسبي والتجاري، بحيث مضمون عريضتها يتعلق بعمليات مالية ومحاسبية وتجارية هنا في أغلب الأحيان يكون القاضي الإداري مضطرا إلى تحديد المسائل التي تحتاج إلى اللجوء للخبرة، وبالتالي يتولى إنداب خبير مثلا مختص في المجال المحاسبي وآخر في التجاري لإفادته بنتائج يمكن من خلالها الوصول إلى تحديد مآل النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية².

وفي حالة انتداب أكثر من خبير ينبغي على المحكمة الإدارية الإشارة في منطوق حكمها إلى الدوافع والعوامل التي أدت إلى ذلك حتى تثبت مدى تطبيقها لمبدأ الملائمة والمشروعية³. وإن طلب الخصوم المتعلق بإنفاذ إجراء الخبرة إلى ثلاثة خبراء نص عليه المشرع الجزائري بصفة جوازية من حيث مدى قبوله من قبل قاضي الموضوع بحيث يخضع لسلطته التقديرية في ما يخص تقييم ودراسة مدى حاجة وضرورة موضوع النزاع لذلك⁴.

ولكن يستوجب على القاضي الإداري الأخذ بطلبات المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في حالة ما إذا أثبتوا أن ملف الدعوى ينطوي على نقاط تمتاز بالتعقيد نظرا لطبيعتها التقنية والفنية والتي لا يكون للقاضي الإداري الدراية الكافية لتحليلها أو مراجعة حسابها، بإعتبار أنه غير متخصص في المجال المتعلق بها مما يجره إلى الإستجداد بمختصين لإثبات مدى صحة الوقائع التي يتضمنها ملف النزاع، مثال كأن يكون محل خبرة مراجعة نتائج المراقبة الجبائية التي خضع لها المكلف بالضريبة في مقر عمله⁵.

ويجب على المحكمة الإدارية الراضة لطلب الخصوم المتعلق بإجراء الخبرة أن تعطي دوافع وأسباب معلة ومبررة وإلا كان حكمها باطلا بطلانا مطلقا وعرضة للإلغاء⁶. ويمكن لأطراف الخصوم المبادرة بدعوة القاضي الإداري إلى اللجوء لإجراء الخبرة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى سواء أمام الدرجة الأولى أو الدرجة الثانية في التقاضي أي مجلس الدولة، لكن في غالب الأحيان ما يكتفي الخصوم بالخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية وذلك لتجنب تحمل أتعاب الخبرة⁷.

¹ - المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

² - حزيط محمد ، المرجع السابق، ص 34.

³ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 107.

⁴ - مراد محمود الشنيكات، المرجع السابق، ص 145.

⁵ - المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

⁶ - جمال الكيلاني، المرجع السابق، ص 249.

⁷ - خالد السيد محمد عبد المجيد موسى ، المرجع السابق ، ص 491.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وفي حالة إختلاف طلبات الخصوم في مسألة تقرير اللجوء إلى الخبرة نطرح السؤال ما هو الحل الذي تصدره المحكمة بخصوص الطرف الذي يلقي طلبه القبول والموافقة، إلا أن الإجابة عن ذلك لا تخرج عن رأي القاضي في العادة ما يكون ذلك رهينة لظروف ووقائع الدعوى والتي تتولى مسألة تقدير مدى حاجة وإستلزام ملف النزاع لهذا النوع من الإجراءات، وهل يتضمن نقاط مبهمة ومعقدة تستدعي عملية التقدير المادي للوقائع أم أن وقائع الملف لا تتعدى حدود المسائل القانونية التي يجب معالجتها ودراستها من قبل القاضي الإداري¹.

ولا يجوز أن يقع إختيار وإنتقاء القاضي أو الأطراف إذا قدموا طلب بشأن ذلك على الخبير الذي ليس مقيد ضمن الخبراء المعتمدين في الجدول وفي حالة ما إذا صادف ذلك يجب على الخبير أن يؤدي اليمين وفق الأحكام والنصوص القانونية المعمول بها²، ويجب على القاضي الإداري أن ينطرق لإلعرض الأسباب التي برزت اللجوء إلى الخبرة، وعند الإقتضاء، تبرير تعيين عدة خبراء وكذا بيان أسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعنيين مع تحديد التخصص وتحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا وتاريخ إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط³، ويتولى القاضي الإداري مسألة تعيين قيمة التسييق بشرط أن يكون ليس بالبعيد عن المبلغ المعقول لأتعاب ونفقات الخبرة⁴.

ويجب أن يتضمن الأمر القاضي بإجراء الخبرة صفة الخصم المكلف بدفع أتعاب الخبير سواء كان ذلك المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية في المواعيد القانونية المتعلقة بذلك، وفي حالة تخلف الخصم المعني بذلك عن أداء إلتزامه يفقد الأمر بإجراء الخبرة الصادر عن المحكمة الإدارية حجيته وجميع آثاره القانونية ويكون محل بطلان وإلغاء من طرف قاضي الموضوع.

وأعطى المشرع الجزائري لأطراف الخصومة سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة في حالة ما إذا تم تعيينهم من قبل القاضي الإداري ضمن المكلفون بدفع مبلغ التسييق إمكانية تقديم طلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعيين الخبراء بموجب أمر على عريضة بشرط أن يعطي كافة الأدلة والوسائل الإثباتية التي تثبت حسن نيته.

ولا يمكن أن يكون الخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية أو أولئك الذين تم تعيينهم من قبل أطراف الخصومة الجبائية قد شاركوا في تأسيس وتصفية الضريبة المفروضة المتنازع فيها أو الأشخاص الذين سبق

¹ - لحسين بن شيخ أت ملويا، المرجع السابق، ص 216.

² - المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

³ - عبيد ريم، المرجع السابق، ص 452.

⁴ - المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

لهم إبداء رأي في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء مباشرة عملية التحقيق في الدعوى.¹

وفي حالة إغفال القاضي الإداري عن ذكر الآجال القانونية الممنوحة للخبير لأداء مهامه في الأمر المتعلق بإجراء الخبرة لا يمكن أن يكون محل عقاب بتعويضات مدنية ومصاريف الخبرة حسب ما ذهب إليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد²، وفي حالة ما إذا حدد الأجل وجب عليه أن يعينه خلال الأجل المعقولة التي تتناسب مع حجم المهام والإختصاصات المكلف بها الخبير أي عناية الرجل العادي. أما في حالة تعيين أكثر من خبير لا بد في هذه الحالة على الخبراء المعيّنين أن يوأدوا عملية الخبرة بصفة جماعية وليست منفردة.³

وما يمكن ملاحظته هو أن المشرع الجزائري قد خص إجراءات الخبرة وتعيين الخبراء في الدعاوى الجبائية بأحكام مختلفة عن الخبرة في الدعاوى الإدارية بالمقارنة أعطى حرية وسلطة تقديرية واسعة للخبراء في المادة الجبائية فيما يتعلق القيام بتحرير تقارير الخبرة إما بصفة منفردة أو مشتركة أي حسب رأي ورغبة الخبراء في إنتقاء الطريقة الأنسب، وهذا ما هو متعارف عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي أجبر الخبراء أن يحرروا النتائج المتوصل إليها أثناء أداء مهامهم ووظائفهم في تقرير واحد.

وفي حالة إختلاف آراء الخبراء وجب على كل واحد منهم تسبيب رأيه. وفي حالة إمتناع الخبير عن أداء الصلاحيات الموكولة له بموجب الأمر بإجراء الخبرة أو حدوث ظروف تحول بينه وبين ممارسة مهامه يقوم القاضي بإستبداله بخبير آخر.⁴

ويبقى القاضي الإداري يملك الحرية الكاملة في إنتقاء وإختيار المسائل التي يجب أن تشملها الخبرة وبالتالي فليس هناك من ينازعه في تحديد النقاط التي تبدو غامضة وتتطلب توضيح وتحديد للمعنى.⁵

الفرع الثاني: تحية وإستبدال الخبراء

يمكن للقاضي الإداري أن يستبدل الخبير الذي تم تعيينه لإنجاز عملية الخبرة في حالة ما أبدى هذا الأخير رفضه وإمتناعه عن ممارسة الصلاحيات والإختصاصات التي أنيطت له بموجب الأمر بإجراء الخبرة الصادر عن المحكمة الإدارية، وهذا حسب ما ذهب إليه المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

¹ - عليان مالك، المرجع السابق، ص 201.

² - المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

³ - مراد محمود الشنيكات، المرجع السابق، ص 178.

⁴ - المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

⁵ - اسكندر محمود توفيق، المرجع السابق، ص 101.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

بنصها: "إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك، واستبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه".

ويكون بمقدور أطراف الخصومة الجبائية كأصحاب مصلحة في النزاع أن يتوجهوا بطلب إلى القاضي الإداري يعبرون فيه عن رغبتهم في إستبدال الخبير المعين بخبير آخر لكن على شرط أن يكون مبرراً ويتضمن الدوافع والأسباب المؤدية لذلك، كحجة تهاونه وتماطله عن أداء عملية الخبرة وممارسة الإختصاصات والسلطات المخولة له بموجب الأمر بإجراء الخبرة الصادر عن المحكمة الإدارية¹.

لكن يجب أن تتم عملية الرد أمام الجهة القضائية التي عينت الخبير وإلا تم رفض طلب الرد وهذا حسب ما قضى به مجلس الدولة في إحدى قاراته والذي جاءت حيثياته كما يلي: " أنه وبالنسبة لكون الخبير المسند له مهمة إنجاز الخبرة هو خبير عقاري ليس مؤهلاً للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخراً وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد"²

ويعد من قبيل التهاون والتقصير فيما يخص إجراء الخبرة إعلان الخبير إمتناعه عن ممارسة مهامه وأعماله إما في شكل كتابي أو شفاهة أو إخلاله بالمواعيد والآجال القانونية الممنوحة له لإجراء الخبرة أو ظهور ظرف طارئ حال بينه وبين أداء ما كلف به من مهام ووظائف.

وفي حالة ما إذا أحس أحد الأطراف إستحالة حياد الخبير في عملية الخبرة لسبب من الأسباب طلب رده بموجب عريضة تتضمن الدوافع والأسباب التي إستند إليها المدعي في الرد خلال (08) ثمانية أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين³، وهذا إعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله الرد وعلى الأكثر منذ بداية إجراء الخبرة، ويتم البت والفصل في طلبات الرد بصفة إستعجالية بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، أما المشرع الإماراتي فقد حدد مدة طلب الإعفاء والتتحي من قبل الخبير بـ 5 أيام إبتداءً من تاريخ تسلم صورة الحكم⁴.

وما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري قد أشار إلى أسباب الرد القانونية التي يمكن أن يتنزع بها طرفي الخصومة فيما يتعلق الخبير المكلف بتنفيذ ومباشرة العملية في المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وحصرها في القرابة المباشرة أو القرابة غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة

¹ -كورغلي مقداد، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002، ص 47.

² - قرار مجلس الدولة رقم 163903 الصادر بتاريخ 2001/02/19، الغرفة الرابعة.

³ - المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

⁴ - خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص 497.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

شخصية أو لأي سبب جدي آخر لكن تعااضي عن ذلك في قانون الإجراءات الجبائية بخصوص المنازعات القائمة بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية).

وفي حالة مواجهة القاضي لطلب الرد فيما يخص الدعاوالبجائية يتولى تقدير مدى وجود وتوفر إحدى الحالات التي تستوجب ردالخبير، والتي لم ينص عليها التشريع الجبائي مما يحتم عليه العودة والرجوع إلى القواعد العامة المتمثلة في أعمال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص هذه الحالات.

ولكن السؤال المطروح في هذا المقام هو في حالة ما إستند أحد الخصوم إلى سبب آخر غير الأسباب التي ذكرها المشرع الجزائري فيما يخص رد الخبير يتعلق بالتشكيك في قدرات ومؤهلات الخبير الذي تم تعيينه، فما هو موقف القاضي الإداري في هذه المسألة، خاصة إذا قدم المتذرع الذي يطلب رد الخبير أدلة وإثباتات توضح وتؤكد صحة مزاعمه. لا يمكن رد الخبير إلا منقبل أطراف الخصومة الجبائية، وبالتالي لا يجوز لغيرهم تقديم طلب الرد إلا إذا كانوا أصحاب مصلحة كالمدخلين والمتدخلين في الخصومة.

وينحصر طلب رد الخبراء الذين كانوا محل تعيين من قبل القاضي الإداري وليس من حق الخصوم الطعن أو المنازعة في الخبراء الذين كانوا من إختيار الطرف المقابل إلا إذا كان سبب الرد حدث بعد تعيينه¹، ولا يلقي طلب الرد القبول والموافقة من الجهة القضائية المختصة في حالة عدم تضمينه من طالب الرد جملة الدوافع والعوامل المؤدية إلى رد الخبير²، والتي يمكن من خلال التوصل إلى إستنتاج إستحالة حياد الخبير في أداء مهامه وإختصاصاته. وأعطى المشرع الجزائري لأطراف الخصومة الجبائية مهلة (08) ثمانية أيام لتقديم طعونهم المتعلقة برد الخبير، ويعد طلب الرد الذي أودع بعد مرور هذه الآجال غير مقبول ومحل رفض من قبل القاضي الإداري، وهذا ما أخذه به مجلس الدولة في أحد قراراته التي رفض فيها الإستئناف بسبب فوات آجال الرد³.

ويتوقف مدى قبول أو رفض طلب الرد المقدم سواء من المكلف بالضريبة أوالإدارة الجبائية على مدى قناعة القاضي الإداري بالمبررات والأسانيد التي إعتد عليها الخصم لإثبات توفر سبب من الأسباب القانونية التي تستوجب رد الخبير المعين وتعيين آخر في الدعوى⁴.

¹ - محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 256.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 100.

³ - قرار مجلس الدولة رقم 163903 صادر بتاريخ 2001/02/19، قرار غير منشور أشير إليه من قبل بريح محي الدين، المرجع السابق، ص 177.

⁴ - طاهري حسين، شرح لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجزء الأول، دار الخلدونية، دون طبعة، الجزائر، 2012، ص 60.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وفي حالة ما إذا استند الخصم الذي طلب رد الخبير إلى دوافع ومبررات ليست لها أي صلة أو علاقة بالأسباب التي أشار إليها المشرع الجزائري في أحكام المادة 133 من قانون الإجراءات الجنائية: "لا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر"، يتم رفض الطلب لعدم تأسيسه القانوني وكذا خلوه من التسبب والتعليل المفترض في عملية الرد، وفي حالة ما إذا دفع تسييق الطرف المعين للخبير وقام الطرف المقابل بتقديم عريضة رد ولقي طلبه القبول يتبادر إلى ذهننا السؤال التالي: هل الخبير الذي تم رده يجب عليه رد التسييق الذي دفع له من قبل الخصوم؟

وفي أغلب ما يترتب عن طلب الرد الذي لم يلقى قبول وموافقة من قبل القاضي الإداري عرقلة سير الخصومة، والمساس بصفة الطرف المقابل في الدعوى فترتب المشرع جزاء في حق طالب الرد وهو الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف جراء مساسه بحقوق الطرف المقابل بسبب إحداثه أضرار للخبير¹.

وفي حالة تعذر السير في ممارسة المهام والإختصاصات الموكولة للخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية بسبب وجود مانع يحول بينه وبين أداء التزاماته، يجب على الخبير التنحي وطلب إستبعاده حتى لا يكون محل شبهة لأي سبب من الأسباب القانونية التي تبرر ذلك وهي في العادة نفس الأسباب والمبررات الواردة بشأن الرد والتي تنحصر في القرابة المباشرة والقرابة غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر²، ويجب على الخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كدرجة ثانية في النقاضي عند إمتناعه عن مزاولته ما أسند له من مهام ووظائف أن يبلغ ويطلع الجهة المختصة بالتعيين عن ذلك مع تعليله وتسبب لقراره المتعلق بذلك³.

ولا يمكن للقاضي الإداري الفصل و البت في طلب الرد إلا بعد أن تتم المواجهة بين أطراف الخصومة والخبير المعني بذلك ومناقشة أدلة ووسائل الإثبات، التي إستند إليها طالب الرد في العريضة، وأسباب رد الخبير بصفة عامة تنحصر في كون الخبير قريبا أو صهرا لأحد الخصوم إلى الدرجة الرابعة أو كان له أو لزوجته خصومة قائمة مع أحد الخصوم في النزاع أو مع زوجته، ما لم يكن هذا النزاع قد ثار من قبل الخصم أو زوجته بعد تعيين خبير بقصد رده وإذا كان وكيفا لأحد الخصوم في أعماله الخاصة أو وصيا عليه أو قيما⁴.

¹ - نصر الدين هونوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 121.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 100.

³ - اسكندر محمود توفيق، المرجع السابق، ص 106.

⁴ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 60.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ونستخلص أن المشرع الجزائري أعطى للقاضي الإداري سلطة واسعة في تعيين الخبراء فبإمكانه أن يعين خبيراً واحداً إذا كانت طبيعة النزاع لا تستلزم سوى ذلك، أما إذا كان النزاع ذا طابع معقد ومتشعب فيمكن أن تسند المهمة إلى ثلاثة خبراء، إضافة إلى هذا منح للقاضي أيضاً سلطة تقدير مدى حاجة النزاع للخبرة وبالتالي فهو غير ملزم بالأخذ بطلبات الخصوم كقاعدة عامة وخروجاً عن هذه يخضع لطلبهم إذا كان ملف النزاع يتعلق بنقاط تقنية فنية محضة لا يدركها إلا أصحاب الاختصاص وفي مخالفته لهذا يعتبر حكمه خروجاً عن القانون¹.

وما تجدر الإشارة إليه أيضاً في المادة 86 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية هو أن إعطاء الأحقية للقاضي في إمكانية إستبدال الخبير بغيره بموجب أمر يصدر في ذيل طلب تبديله إلا أن المشرع لم يحدد الحالات التي تستوجب الإستبدال بل أسند هذه المهمة إلى القاضي لتقدير مدى الحاجة لذلك وعليه يقرر هذا الأخير الإستبدال بمجرد ظهور أي سبب جدي يحول بين الخبير وتنفيذ مهامه².

ويتضح أن مسألة تعيين الخبراء المنصوص عليها في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية جعلها المشرع الجزائري من إختصاص القاضي الإداري في المنازعات الجبائية أي لا يمكن أن يزاحمه الخصوم في تقرير عدد الخبراء المستوجب تعيينهم فيمكنه تعيين خبيراً واحداً إذا كانت طبيعة الخبرة تتطلب سوى ذلك أو النزاع يصب في إختصاص واحد ويستوجب ذلك كما يمكنه أن يعين عدة خبراء إذا كان محل الخبرة متشعب ومعقد يشمل العديد من المجالات والقطاعات مثلاً دعوى جبائية تتطلب خبير محاسبي وآخر مالي وخبير ثالث جبائي أي النقاط والمسائل المعنية بالخبرة يختلف تخصصها عن بعضها فهنا يجد الخبير نفسه مجبراً بندب عدة خبراء³.

ونلاحظ أيضاً أن أسباب رد الخبير الوارد ذكرها في المادة 86 في الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية هي نفسها أسباب رد القضاة لأن وظيفة الخبير هي نفسها وظيفة القاضي، فالخبير هو هيئة صنع الموقف الحاسم في الخبرة والقاضي هو هيئة الفصل في النزاع حتى ولو أن القاضي غير ملزم برأي وموقف الخبير، إلا أن الواقع العملي يثبت العكس لأن القاضي الإداري في أغلب الأحيان يكون في موطن الضعف ورهينة لرأي الخبير بسبب عدم تخصصه وتكوينه في المجال الجبائي فما يجد أمامه سوى الإستنتاج بنتائج الخبرة وهو نفس الرأي الذي ذهب إليه الأستاذان نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي⁴.

¹ - محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 242.

² - المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 192.

المطلب الثالث: نتائج الخبرة الجبائية.

أشار المشرع الجزائري إلـالخبرة ضمن آليات التحقيق التيأمر بها القاضي الإداري في المادة الجبائية حتى يمكنه البت في المنازعات الحاصلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بغرض وهدف إحداث نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية من حيث المراكز القانونية، بحيث أن أحدهم يتمثل في إدارة عامة صاحبة سلطة وسيادة تتمتع بمجموعة من الصلاحيات والإختصاصات الواسعة والطرف الآخر الذي هو فرد عادي مجرد من أي إمتياز أو منحة كطرف ضعيف أمام الخصم¹.

ويمكن القول أن الدور والوظيفة التي يؤديها القاضي الإداري هي إيجابية في الدعوى الجبائية، بحيث يعمل كل ما بوسعه حتى يتحرى ويبحث عن مختلف الأدلة والإثباتات التي تؤهله حتى يصل إلى حل يضمن التراضي بين طرفي الخصومة وتبين مصدر الحقوقالمطالب بها ومدى أحقية المدعى بها وهذا ما لا نجده في باقي الدعاوى الأخرى².

وفي أغلب الأحيان ما تطرح على القاضي الإداري منازعة حول أسس وقواعد الضريبة تتضمن عمليات حسابية معقدة ذات طابع فني تقني خالص ليس أدرى بها سوى ذوي الإختصاص مما يحتم عليه الإستعانة بخبير متخصص في المجال المحاسبي الجبائي³، هذا الأخير يباشر المهام والوظائف المسندة إليه بموجب الأمر بمراجعة الخبرة وعند إنتهائه من ذلك يتولى عملية تحرير تقريراً ومحضر يتضمن خلاصةالنتائج المتوصل إليها (الفرع الأول)، والتي في أغلب الأحيان ما يصل إليه القاضي الإداري من خلال إستخلاص وإستنباط مختلف الأدلة والوسائل الإثباتية التي تحدد مآل النزاع (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تقرير الخبير

أوجب المشرع الجزائري على الخبيرالمعين من قبل المحكمة الإدارية ضرورة تحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة حسب ما تضمنته الفقرة السابعة من أحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تقضي بـ " يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقارير منفردة أو تقرير مشترك".

¹ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 190.

² - المرجع نفسه، ص ص 278، 279.

³ - برييح محي الدين، المرجع السابق، ص 177.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويجب على الخبير أن يعبر عن موقفه وعن كل العناصر والمعطيات المتعلقة بالصلاحيات والإختصاصات التي يحددها الأمر بإجراء الخبرة الصادر عن المحكمة الإدارية¹، ويلتزم أيضا باحترام البيانات اللازمة التي يجب تدوينها في مضمون محضر الخبرة (أولا) عند إنتهائه من مباشرة مهامه وإختتامه لأعمال الخبرة وإرسال المحضر إلى الجهة القضائية المختصة (ثانيا).

أولا : تقرير ورد الخبير

تدور وجودا وعدما مسألة كيفية تحرير محضر وتقرير الخبرة وكذا البيانات الواجب ذكرها بحسب المهام والصلاحيات التي أنيطت للخبير، وكذا الإختصاص ونوعية المجال الذي يبحث فيه لكنه في كل الأحوال يكون ملزما بإبداء رأيه وموقفه بطريقة واضحة لا تقبل التأويل ولا التفسير أو تحمل أكثر من معنى مما يتعسر على القاضي الإداري إدراك المقصد أو المفهوم الذي صدر عن الخبير².

ويكون من واجب الخبير إستعمال المصطلحات والمفاهيم القانونية أو المصطلحات تلك التي لها علاقة بنوعية ومجال الخبرة أي بمعنى التجرد من العمومية، بحيث أن لا يكون رأيه عاما لا يجد فيه القاضي أي خصوصية ونوعية في العمل حسب وقائع النزاع حتى يستخلص ويستنتب موقف ووجهة النظر الخبير بحكم أنه صاحب إختصاصه دراية كاملة بكيفية تحليل وإدراك المسائل الفنية والتقنية التي صعب على القاضي معرفتها وفهمها مما جعله رهينة للإستجداد بالخبير³.

ولم يذكر المشرع الجزائري أي منهج أو نموذج في النصوص القانونية المنظمة للخبرة في قانون الإجراءات الجبائية يحب على الخبير إتباعه عند إنجاز أعمال الخبرة بل أعطى له الحرية الكاملة في إختيار الطريقة المناسبة التي تتواءم مع طبيعة الإختصاص ونوعية الخبرة المنجزة⁴. غير أن المشرع أشار إلى بعض البيانات الجوهرية التي يستلزم إدراجها في مضمون ومحتوى الخبرة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنحصر في أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم وعرض تحليلي عما قام به وعينه في حدود المهمة المسندة إليه⁵، وجميع النتائج والخلاصة التي تم إستنباطها وإستخلاصها من الخبرة وللقاضي كل الصلاحية في الأخذ بالخبرة أو إستبعادها أو تقييم نقصانها أو الأمر بإجراء خبرة مكملة للأولى⁶.

¹ - لحسين بن شيخ آت ملويا، المرجع السابق، ص 218.

² - مراد محمود الشنيكات، المرجع السابق، ص 214.

³ - مقداد كورغلي، المرجع السابق، ص 52.

⁴ - حزيط محمد، المرجع السابق، ص 148.

⁵ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 62.

⁶ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 177.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

ويلتزم الخبير بالإشارة إلى المدة التي استغرقتها عملية الخبرة وفي حالة ما إذا أجرى معاينة فعليه أن يوضح ما قام به والنتائج التي توصل إليها، التي في العادة تتمثل في مجموعة المعلومات والمعطيات والعناصر التي تتحصل عليها أثناء ذلك يدرج في أول التقرير الإشارة إلى المعلومات الخاصة به كهويته، الأمر الموجه لإجراء الخبرة من قبل المحكمة الإدارية وكذا مجموعة الاختصاصات والصلاحيات المكلف بها من قبل القاضي الإداري بالإضافة إلى تحديد هوية وصفة أطراف النزاع وممثليهم في حالة ما إذا اقتضى ذلك، وذكر الجهة القضائية التي تم نذبه من طرفها إما محكمة إدارية أو مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي دون أن ننسى مجموعة النقاط والمسائل الفنية والتقنية المعقدة المعنية بإجراء الخبرة¹.

ومن أهم المهام والأعمال المكلف بها الخبير هو الإشارة إلى الأطراف التي حضرت عملية الخبرة من خصوم أو ممثليهم وكذا الخبراء المعنيين من قبل المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، أي الأشخاص الذين أوجب المشرع الجزائري حضورهم بموجب أحكام المادة 86 في الفقرة السابعة التي تنص: "يتوجه الخبير إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية".

ويجب أن لا يخلو رأي وموقف الخبير من التسيب والتعليل² وهذا بغرض وهدف حماية مصالح المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحفظ حقوقهم وإعلامهم بكل الدوافع والمبررات التي إستند إليها الخبير عند تكوين رأيه وقناعته في موضوع الخبرة، حتى يستطيع هؤلاء مناقشة ومجادلة الخبير من جهة ومن جهة أخرى يكون بمقدور القاضي الإداري توظيف الرأي المعلل والمسبب في الدعوى دون شك أو خوف ما دام أنه إستند إلى أسباب وعوامل منطقية وموضوعية في الدعوى.

وتتخصر وظائف الخبير ومهامه في إظهار حقيقة وقائع القضية التي مجهولة عند القاضي الإداري بإعتبار أنه غير مختص وثقافته أغلبها قانونية، ولهذا ينبغي الإشارة إلى التأسيس القانوني الذي ركز عليه عند إعادة تقويم الوعاء الضريبي أو تحديد أسس المادة الخاضعة للضريبة أي بتبيان المنهج أو الطريقة المؤدية إلى إستخلاص هذه النتيجة³.

وتكون أعمال الخبير باطلة في حالة قيام الخبير بإجراء الخبرة دون الإطلاع على الملف الجبائي لأنه أخل بالتزام أساسي مفروض عليه بموجب الأحكام والنصوص التي تحكم وظيفته كخبير وهذا ما قضى به

¹ - محمد حسين قاسم ، المرجع السابق ، ص 416.

² - بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 78.

³ - فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 255.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

مجلس الدولة في احدى قراراته حيث أمر ببطلان الخبرة وإلغاؤها في القرار رقم 5722 بتاريخ 2002/10/15، حيث جاء في حيثياته: "حيث طعن المكلف بالضريبة في قيمة الضريبة أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان الذي عين الخبير لتقدير قيمة الضريبة المستحقة حق فأجرى الخبير خبرته وقدر الضريبة المستحقة بمبلغ 928.189.72 دج، حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب، حيث أنه فعلا بالرجوع إلى قيمة الضريبة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها"¹

وفي حالة ما إذا استحال على الخصوم الحضور لعملية الخبرة بحكم طبيعتها ونوعية الأعمال والوظائف المسندة للخبير التي تقتضي إستبعاد وغياب المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يكون الخبير في هذه الحالة ملزم بإخطار وتبليغ الأطراف بذلك عن طريق تحديد يوم وساعة مباشرة الخبرة بواسطة محضر قضائي.²

ويتولى الخبير عرض ملخص أعماله بصفة شاملة ومفصلة لأهم النقاط والمسائل التي تستوجب الشرح والتحليل حتى يكون بإمكان القاضي فهمها وإدراكها دون عناء أو مشقة بسبب إبهامها أو أنها تحمل أكثر من معنى، ويتم إرفاق تقرير الخبرة بكل المستندات والوثائق الإثباتية التي قدمها أطراف الخصومة للخبير أثناء سير الخبرة، مع ضرورة تدوين إدعاءاتهم وتصريحاتهم التي أدلوا بها خلال ذلك والحقوق المطالب بها وجميع الأسئلة والنقاط التي إمتنعوا عن الرد بشأنها واكتفوا بطرحها أمام القاضي الذي له سلطة البت في النزاع.³

ويلتزم الخبير بتضمين تقريره ومحضر الخبرة نطاق إجراء الخبرة بحيث يذكر الأماكن التي أجرى فيها الخبرة كالورشات الخاصة بنشاط المكلف بالضريبة، المصانع... إلخ، وكذا الموجودات التي خضعت للمعاينة والفحص والتحري، وبعد ذلك يشير إلى طريقة وكيفية التقويم المتبعة من قبل الإدارة الجبائية بالنظر لصنف الضريبة المتنازع فيها ومدى توافقها وتناسبها مع ذلك، بالإضافة إلى التطرق إلى المعايير والمقاييس التي

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 5722 الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 102.

² - المادة 185 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

³ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 291.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

إعتمدت عليها الإدارة الجبائية لحساب مبلغ الضريبة المستحق وهذا لإثبات الفارق بين مبلغ الضريبة الذي تم تقديره من قبل الخبير والمبلغ الذي حددته الإدارة الجبائية¹.

ويجب كذلك أن يكون تفصيل شامل وواضح لأهم النقاط التي تم إستنباطها من خلال الإطلاع على سجلات المكلف بالضريبة وأسانيده التي قدمها بخصوص الأرباح والمداخيل التي حققها من نشاطها المزاول. ويجب على الخبير أيضا عند إنتهائهم عملية الخبرة ومزاولته للصلاحيات والسلطات التي عهدت له بمناسبة ذلك إمضاء تقرير الخبرة في حالة إسناد المهمة له وحده²، أما في حالة تعيين ثلاثة خبراء فكلهم ملزمون بالإمضاء على نتائج المتوصل إليها في محضر الخبرة³.

ويحدد الخبير كذلك النفقات التي تحملها عند إنجاز إختصاصاته ومهامه مع ضرورة إقامته للأدلة والوسائل الإثباتية التي تبرر صحة ذلك⁴ حتى يستفيد من دفعها من قبل الخصم المعني بذلك بعد عملية تقديرها وتقييمها من قبل قاضي الموضوع ، وليس من حق الخبير أن يؤسس رأيه وموقفه أثناء مباشرة وظائفه و أعماله على خلفيات يملكها قبل البدء في الخبرة بل يجب أن يبدأ عمله بكل حيادية وعدم الإنحياز لأي طرف على حساب طرف آخر.

وما يعاب على تقرير الخبرة في المجال الجبائي الوارد ذكره في نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يفرض نفسه بقوة على القاضي الإداري نظرا لطبيعة القانون الجبائي التقنية الفنية المعقدة وعليه كمبدأ عام أن رأي وتقرير الخبير مسألة تطبيقه تعود لتقدير وسلطة ذوي الشأن إلا أنه في المجال العملي في كثير من الأحيان ما يرضخ القاضي لرأي الخبير وبالتالي تتحول طبيعة الخبرة من إستشارية إلى تقريرية⁵.

ثانيا: إرسال تقرير الخبرة

أوجب المشرع الجزائري على الخبير القيام بإرسال وإيداع تقرير ومحضر الخبرة خلال الأجل القانوني المحدد في الأمر بإجراء الخبرة الذي وجه له من قبل المحكمة الإدارية لدى كتابة الضبط للجهة القضائية

¹ عبد الرزاق أحمد الشيبان، إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات، مقال منشور، مجلة القانونية والسياسية، جامعة جيهان السليمانية منشور في الموقع الإلكتروني: www.iasj.net وتم زيارة الموقع بتاريخ: 2017/1/1 الساعة 20:15.

² نصر الدين هونوي، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 150.

³ المرجع نفسه، ص 151.

⁴ طاهري حسين، المرجع السابق ، ص 67 .

⁵ محمد شكري، المرجع السابق ، ص 575 .

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

التي عينته¹، وبعد ذلك يتولى القاضي الإداري إعلام وتبليغ المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بهذا التقرير حتى يكون بمقدورهم الإطلاع على نتائج وخلاصة الخبرة المتوصل إليها². ويجب على الخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أن يزود المحكمة بالتقرير الرسمي للخبرة أي لا يقبل منه أن يقدم صورة للمحضر أو التقرير مطابقة للأصل.

ولا يجوز للقاضي الإداري مواصلة السير في الدعوى أو مباشرتها دون إعطاء أطراف المنازعة الجبائية (المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية) فرصة الإطلاع على نتائج تقرير ومحضر الخبرة³، حتى يكون بإمكانهم الدفاع على مصالحهم وحقوقهم وحماية مطالبهم، بالإضافة إلى ذلك يتمكن المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من مناقشة الأدلة والوسائل الإثباتية المقدمة من قبل الطرف الآخر والرد على الإدعاءات والندرات التي تم إبدائها أثناء الجلسة⁴.

ويتولى أمين الضبط عملية الجرد المفصل للتقرير المودع من قبل الخبير وكذا مرفقاته أي مجموعة الوثائق والمستندات الإثباتية والحجج والشواهد التي قدمها طرفي الخصومة أثناء سير عملية الخبرة. وتكون عملية الجرد في سجلا يحمل الترقيم والتأريخ لجميع صفحاته، وتبقى مسؤولية الخبير عن محضر وتقرير الخبرة قائمة إلى غاية يوم إيداعه لدى أمانة الضبط لدى المحكمة الإدارية المعنية بالتعيين⁵.

وأما فيما يخص دفع أتعاب الخبير لا يجبر المكلف بالضريبة بذلك إذا أثبت عوزه وضيق حالته المادية وتم إستفادته من المساعدة القضائية، المكفولة لكل الأشخاص الذين ليس بمقدورهم تحمل المصاريف القضائية للاستفادة من خدمات مرفق القضاء كجهاز حامي للحقوق والحريات⁶، في حالة ما إذا تبين للخبير بعد إيداعه للتقرير أنه قد وقع في سهو أو إغفال فيما يخص البيانات والمعطيات التي دونها في محضر وتقرير الخبرة يجب عليه أن يقوم بإعادة تحرير وكتابة محضر آخر يتم إضافته للمحضر الأول⁷.

ولا يكون مقبول المحضر المكمل للمحضر الأول الذي يتضمن معلومات وعناصر أخرى تتعلق بعملية الخبرة وقع الخبير في إغفال بشأنها إذا كانت هذه الأخيرة تتعارض وتتناقض مع محتوى المحضر المودع في المرة الأولى، لأن هذا يؤدي إلى التشكيك في نزاهة وحيادية الخبير وعليه لا بد أن يكون ما تم إضافته في

¹ - أمقران عبد العزيز ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 65.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 102.

³ - فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 265، 266.

⁴ - حزيط محمد، المرجع السابق، ص ص 159، 160.

⁵ - اسكندر محمود توفيق، المرجع السابق، ص 87.

⁶ - المرجع نفسه، ص 88.

⁷ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

المحضر والتقرير الإضافي يتضمن فقط تبريرات وشواهد وحجج تشرح رأي الخبير في المحضر الأول فقط وليست تغييرات جذرية تمس رأي الخبير وموقفه بصفة رئيسية¹. ويجب على الخبير الإستجابة لأي دعوة توجه له من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أثناء الجلسة لتزويدها بكافة التوضيحات والتبريرات التي تخص أي نقطة من النقاط التي يتضمنها ملف الدعوى².

وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية للخبير وثائق ومستندات اثباتية حاسمة في الموضوع بعد إيداعه وإرساله تقرير الخبرة يكون بإستطاعته تدوين ذلك في تقرير آخر لكن بشرط أن يتم ذلك بعد إذن المحكمة الإدارية يتضمن جميع المعطيات والمعلومات المتعلقة بذلك المستندات وإضافة رأيه فيهامع ضرورة إعطاء الخصوم فرصة مناقشة حجيتها وإبداء مختلف الملاحظات والآراء بخصوص ذلك، تتولى المحكمة الإدارية عملية إعلام وتبليغ المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بأن التقرير والمحضر الإضافي بحوزتها لدى أمانة الضبط للمحكمة وبإمكانهم الإطلاع على محتواه ونتائجه خلال مدة 20 يوما كاملة³، وعدم إلترام الخبير بالمهلة القانونية الممنوحة لممارسة مهامه وإختصاصاته التي يحددها الأمر بإجراء الخبرة الصادر من قبل المحكمة الإدارية يعرضه إلى الإستبدال بغيره من الخبراء⁴.

ويعتبر عدم إلترام الخبير بالمهلة القانونية الممنوحة لأداء وظائفه بأنه رفضا لممارسة المهام حسب ما أشار إليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية لكن هنا يختلف الأمر من حيث المبررات والدوافع التي إستند إليها الخبير في التأخر، فإذا تمكن من إثبات حصول مانع يحول بينه وبين ممارسة أعماله وصلاحيته في الآجال القانونية هنا يحكم عليه بتعويضات مالية مقابل ما تسبب فيه من مصاريف⁵، أما إذا كان ذلك راجع لتقاعس وإهمال من جانبه وإخلاله بالإلتزامات والواجبات والواجبات التي تمليها عليه مهنته فهنا يكون عرضة للشطب من قائمة الخبراء المعتمدين في الجدول لدى الجهة القضائية المختصة.

وفرض المشرع الجزاءات المذكورة أعلاه نتيجة لما تسبب فيه الخبير الذي أخل بالمواعيد القانونية من أضرار وإهدار لمصالح وحقوق أطراف الخصومة وتعطيل عمل القاضي وعرقلة سير الخصومة. وتتولى

¹ - خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص 529.

² - المرجع نفسه، ص 531.

³ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 63.

⁴ - المادة 86 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الخزينة العمومية دفع أتعاب الخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية إذا كان المكلف بدفعها معوز ولقد إستناد من خدمات المساعدة القضائية¹.

وفي حالة إخلال المحكمة الإدارية بالتزامها الذي يقضي بضرورة تبليغ أطراف الخصومة بتقرير ومحضر الخبرة وإعطائهم فرصة إبداء رأيهم وملاحظاتهم حول ما توصلت إليه أعمال الخبرة من خلاصة ونتائج كأن يكون الحكم الصادر في النزاع معيب من الناحية الشكلية يفقد المحضر جميع الآثار القانونية، ويكون عرضة للبطلان والإلغاء عن طريق الطعن فيه من قبل الخصوم بحجة مخالفته للإجراءات والشكليات القانونية الجوهرية الواجبة التطبيق التي أصدرته.

وإذا صادف الخبير إشكالات تعترض طريقه أثناء تنفيذ أعماله ومهامه وجب عليه تحرير محضريضم هذه العراقيل والحواجز التي تسببت في ذلك ويرسله إلى المحكمة الإدارية مطالبا إياها بتمديد مهلة إنجاز الخبرة وآجالها²، لأن موضوع الخبرة وما أسند له من إختصاصات وصلاحيات يتضمن مسائل ونقاط معقدة ذات طابع فني وتقني تتطلب وقت إضافي لتحليلها وإدراكها وتتطلب دراسة شاملة حتى يمكن تفسيرها وشرحها ومراجعة الحسابات المتعلقة بها. وقبول طلب تمديد المهلة المتعلقة بآجال إنجاز وإيداع تقرير الخبرة يخضع للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع وهذا الأخير يتولى دراسة كافة الأسباب والعوامل التي إستند إليها الخبير في طلبه ومدى حاجتها إلى التمديد³.

ولا يقبل لأي شكل من أشكال الطعن رفض القاضي الإداري لطلب التمديد الموجه إليه من قبل الخبير لأن ذلك يعود لسلطة القاضي وتقييمه الخاص في حالة ما إذا إتضح للمحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو معيبة، بسبب تخلف أحد الإجراءات أو الشكليات الجوهرية الواجبة الإحترام أو غير كاملة يمكن لها أن تلجأ إلى الشروع في إجراء خبرة جديدة ضمن نفس الأحكام والضوابط القانونية المعمول بها⁴.

وما يستشف من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية هو أن المشرع الجزائري لم يحدد شكليات وإجراءات تحرير تقرير الخبرة بل ترك ذلك لحرية الخبير وأسلوبه لكن إن المتعارف عليه أن هناك بيانات ومعلومات لا بد أن لا يخرج عنها الخبير أثناء إعداد التقرير، فهو مجبر بسرد عرض موجز لمخلص أعماله وما دار بين الأطراف من مناقشات يوم إجراء الخبرة إضافة إلى الخلاصة التي إستنتجها من العملية والخطوات والمراحل المتبعة حتى وصل إلى الرأي والموقف الذي ذكره في صلب التقرير.

¹ - حزيط محمد، المرجع السابق، ص 155.

² - عبد الرزاق أحمد الشيبان، المرجع السابق، ص 435.

³ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 63، 64.

⁴ - بوزياد سعاد، المرجع السابق، ص 82.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وللإشارة فإن الخبير ملزم أثناء تحرير تقرير الخبرة الإبتعاد عن إستخدام المصطلحات العامة التي لا تحسم في النزاع بصورة رئيسية، مثلا كأن يتعذر على القاضي الوصول إلى إستدراك وإيضاح النقاط المعنية بالخبرة عند قراءته وإطلاعه على التقرير وبالتالي يجد أن الخبرة مفرغة من محتواها.

الفرع الثاني: دور نتائج الخبرة في إقامة الأدلة والإثبات

تنتهي مهمة الخبير بمجرد إيداعه تقرير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت أمر بإجراء الخبرة، ولا يبقى سوى إلتزام واحد في عنقه وهو الإستجابة لأمر القاضي عند دعوته بسبب إستعصاء أو تعذر فهم وإدراك بعض النقاط تستوجب التبرير والتحليل حتى يمكن توظيفها كدليل إثبات في الدعوى المطروحة¹.

وعند الإنتهاء من مناقشة رأي الخبير وموقفه الصادر في الخبرة وتتم المواجهة بين أطراف الخصومة من خلال إبداء رأيهم وملاحظاتهم حول النتائج المتوصل إليها من العملية، يبادر الخصوم سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية بتقديم مذكرة إرجاع الدعوى إلى الجدول² (أولا)، وكذا مراقبة الشكليات والضوابط التي تحكم الخبرة كآلية تحقيق في الدعوى الجبائية ومدى إستيفاء تقرير ومحضر الخبرة لذلك (ثانيا).

أولا: إرجاع الدعوى إلى الجدول

عند إنتهاء الخبير من أداء مهامه وإختصاصاته التي أنيطت له بموجب الأمر بإجراء الخبرة من قبل المحكمة الإدارية المختصة بالتعيين وإطلاع المكلف بالضريبة والإدارة على النتائج، والخلاصة المتوصل إليها لدى أمانة الضبط الخاصة بالمحكمة الإدارية خلال 20 عشرين يوما يبدأ سريانها من تاريخ تبليغهم وإعلامهم من قبل القاضي الإداري بأن تقرير ومحضر الخبرة جاهز لأنه بحوزة مصالح المحكمة، ويحب على الأطراف المبلغين الإدلاء بكل الملاحظات والإقتراحات التي تخص محتوى التقرير ومناقشته، ويتم بعد ذلك إرجاع القضية إلى الجدول من قبل ذوي المصلحة والحقوق وهم أطراف العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)³.

وفي الواقع العملي لا يتم الفصل في الدعوى أو إستبعادها عن الجدول بل تبقى مقيدة فيه، إلا أنه يتم إيقافها مؤقتا حتى تظهر نتائج و خلاصة الخبرة لتتوير فكر و ذهن القاضي بما هو أصح في إدعاءات ومطالب الخصوم وإثبات وقائع الدعوى وتبين مصدر الحقوق ومدى أحقية الإدارة الجبائية أو المكلف

¹ - عبد الرزاق أحمد الشيبان، المرجع السابق، ص 440.

² - مراد محمود الشنيكات، المرجع السابق، ص 181.

³ - لحسين بن شيخ آت ملويا، المرجع السابق، ص 199.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

بالضريبة في المطالبة بها أي أن المراقبة من حيث مشروعية مطالب الخصوم من خلال إثبات مدى توافقها وتطابقها مع النصوص والقواعد القانونية المعمول بها¹.

وتحسبا لهذا الإشكال كان المشرع الجزائري شديد الحرص والمثابرة من خلال إلزام القاضي الإداري بتحديد وتعيين المهلة القانونية الممنوحة للخبير المعين لإنجاز ما أوكل له من مهام ووظائف، وكذا الآجل المتعلق بإيداع تقرير ومحضر الخبرة لدى أمانة الضبط المحكمة الإدارية المختصة بالتعيين وهذا بمقتضى أحكام المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جعلت من مشتملات الحكم الأمر بإجراء الخبرة هو تحديد آجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط².

وإن تهاون المحكمة الإدارية وتقصيرها فيما يخص مواصلة مباشرة الدعوى بعد صدور نتائج وخلاصة الخبرة وفوات الميعاد القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية للإطلاع عليها، لا يمنع هؤلاء من تقديم طلب يتضمن إستئناف الدعوى والسير فيها بإعتبارهم أنهم أطراف متضررة بحاجة للإستفادة من خدمات مرفق القضاء وطلب الحماية³.

وعليه يجدر بالأطراف أي الخصوم المبادرة إلى طلب إعادة إرجاع القضية إلى الجدول في حالة إغفال القاضي الإداري عن الإشارة عن موعد إعادة السير وإرجاع الدعوى إلى الجدول في الأمر المتعلق بإجراء الخبرة، أي كحكم تمهيدي في الدعوى يكون بمقدور المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية كأطراف في الخصومة الجبائية تقديم كل وسيلة تهدف إلى التصريح بعدم صحة الشكليات أو الإجراءات أو إنقضائها أو وقفها أو تلك التي تتعلق بدحض إدعاءات الطرف المقابل في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

وفي العادة من يقدم طلب إرجاع الدعوى إلى الجدول هو الطرف الذي أيدت نتائج الخبرة مزاعمه وإدعاءاته وأثبتت صحة الوقائع التي تتضمنها عريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية، ويعمل الطرف الآخر إلى إثارة أي دفع شكلي أو موضوعي ونفذ الرأي والموقف الخاص بالخبير حتى يزرع الشك في نفس وذهن قاضي الموضوع، وهذا الأخير الذي يتولى عملية فحص التقرير ودراسته ومعرفة مدى تقيد الخبير بالإجراءات والشكليات التي تحكم عملية الخبرة كآلية من آليات التحقيق المتاحة للقاضي في منازعات المادة الجبائية حتى يتسنى له الأخذ بنتائج الخبرة أو إستبعادها والأمر بالتحقيق ومواصلتهم جديد في الدعوى⁴.

¹ - نصر الدين هونوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 155.

² - بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 78.

³ - حزيب محمد، المرجع السابق، ص ص 155، 156.

⁴ - خالد السيد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص 529.

ثانيا: إستبعاد رأي الخبير

حتى يكون عمل الخبير صحيحا ومرتبيا لجميع الآثار القانونية والنتائج وجب عليه أن ينجز مهامه ووظائفه وفق الشكليات والإجراءات القانونية المعمول بها في إطار ذلك حتى تتلاءم وتتوافق مع مبدأ المشروعية الذي يعد مبدأ رئيسيا وإلزاميا في مختلف الأعمال والتصرفات، وإلا تم إلغاؤها وإبطالها عن طريق الطعن من قبل الطرف المتضرر، وبالتالي لابد من تطبيق القواعد والنصوص القانونية التي تحكم عملية الخبرة في القانون الجبائي، وكذا القواعد العامة أي قانون الإجراءات المدنية والإدارية بإعتبار أن الدعوى الجبائية دعوى إدارية تخضع للقواعد والأحكام العامة مع مراعاة خصوصيتها ومميزاتها، كدعوى تتعلق بالمجال المالي أي حقوق الخزينة العامة التي تتطلب هذه الأخيرة حماية كافية من الضياع بإعتبارها موردا هاما يساهم في تغطية الأعباء العامة¹.

ويقع على عاتق الخبير الإلتزام بإعمال وتطبيق كل قاعدة أمره تتعلق بإجراءات الخبرة ونص المشرع الجزائري على عدم قابليتها للمخالفة أو الإلتفاق بشأن ذلك، كأن تعهد عملية الخبرة لشخص ليس له أي كفاءة أو خبرة في التخصص الذي يجري فيه عملية الخبرة مثال خبير ومختص في القطاع العقاري تعهد له خبرة في المجال الجبائي المحاسبي.

وتعتبر الخبرة ملغاة وباطلة بطلان مطلق إذا كان قد أداها خبير غير مقيد في قائمة جدول الخبراء المعتمدين لدى المحكمة الإدارية ولم يؤدي اليمين القانونية المتعلقة بمهنة ووظيفة الخبرة²، وإمتناع الخبير عن إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يمكنهم من خلالها إبداء رأيهم وملاحظاتهم حول العملية ومناقشة الأدلة التي قدمها الخصم الآخر، ينجر عنه إستبعاد تقرير ومحضر الخبرة المودع من قبل الخبير بحجة مخالفة الإجراءات والشكليات القانونية المعمول بها. وهذا ما يتنافى مع المبدأ العام القاضي بحق الدفاع المكفول لكافة الأشخاص دستوريا³.

وينتج عن عدم تبليغ وإعلام المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بيوم وساعة الخبرة حسب الإجراءات المحددة بموجب أحكام الفقرة السادسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضى بـ" يقوم بأعمال الخبرة، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا إتقضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات إلغاء نتائج وخلاصة الخبرة المتوصل إليها لإنعدام الطابع الحضورى للخبرة⁴.

¹ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 66.

² - محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 253.

³ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 175.

⁴ - عبيد ريم، المرجع السابق، ص 452.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

وتكون الخبرة باطلة في حالة إجرائها من قبل خبير لم يراعي الإجراءات والشكليات القانونية ومن أمثلة ذلك طعن الإدارة الجبائية في تقرير الخبرة في إحدى القرارات الصادرة عن مجلس الدولة بحجة عدم إطلاع الخبير على الملف الجبائي وعدم مشاركتها في الخبرة، حيث أنه فعلا بالرجوع إلى قيمة الضريبة التي حددتها الإدارة الجبائية كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل الشك وعليه تم قبول طلب المستأنفة شكلا وموضوعاً¹.

وفي حالة تنفيذ عملية الخبرة وإعمالها من قبل خبير غير الخبير الذي تم تعيينه من قبل المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي بموجب الأمر بإجراء الخبرة الصادر عنها تكون عديمة الآثار والنتائج القانونية، لأن ذلك يمس بالصفة التنظيمية للخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق في المادة الجبائية يتولى تنظيم إجراءات سيره وضبطها القاضي الإداري، ولا يجوز مباشرة إجراءات الخبرة وتنفيذها من قبل خبير تنازل عن أداء مهمته ووظيفته لأي سبب من الأسباب.

وأما في حالة تعيين خبير من قبل المحكمة الإدارية بموجب الأمر القاضي بإجراء الخبرة لا يكون بمقدوره التنازل لغيره من الخبراء أو الأشخاص للقيام بوظائفه وإختصاصاته بصفة فعلية²، لأن الجهة القضائية التي عينته قامت بانتقائه وإختياره من بين الخبراء بسبب ما يملكه من كفاءة وخبرة في إختصاصهوما لديه من مؤهلات تجعله أكثر قدرة وتفوق على إنجاز الخبرة بكل مهارة وإستحقاق مقارنة بغيره من الخبراء لهذا يتعين عليه التنفيذ العيني بنفسه دون تحويل ذلك لغيره³.

وإن إيداع تقرير ومحضر الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة بعد فوات الميعاد القانوني المحدد في الأمر الذي يتضمن إجراء الخبرة يجعله عرضة للإلغاء والاستبعاد بسبب ما تسبب فيه من عرقلة للسير في الخصومة والفصل فيها بأسرع وقت ممكن. وإجراء الخبرة وتنفيذها من قبل الخبير المعني بذلك بمعزل عن الخصوم أو تجاهل مختلف الوثائق والأوراق الإثباتية التي بحوزتهم وإستبعادها عن مجريات موضوع الخبرة ينجز عنه عدم الإعتداد بالنتائج والأعمال الصادرة عن الخبير وإعتبارها هي والعدم شيء واحد⁴.

وحاول المشرع الجزائري ضبط مسألة اللاتوازن الذي تعرفه المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية من خلال إعطاء فرصة الإطلاع على تقرير الخبرة والوثائق المرفقة به لدى أمانة ضبط المحكمة، بحيث

¹ - قرار 5722 الصادر بتاريخ 2002/10/15 المنشور في مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 102.

² - عبد الرزاق أحمد الشيبان، المرجع السابق، ص 434.

³ - حزيب محمد، المرجع السابق، ص 132.

⁴ - محمد حسن قاسم، المرجع السابق ص 434.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

أعطى للمكلف بالضريبة حق مناقشة الأوراق و المستندات التي تحوزها الإدارة الجبائية، وبالتالي يجب عليه القيام بذلك خلال 20 عشرين يبدأ سريانها من تاريخ تبليغه وإعلامه، إضافة إلى هذا إن المشرع أعطى للقاضي الأمر بالخبرة صلاحية وسلطة واسعة في فحص ورقابة تقرير الخبير من حيث مدى إحترامه وإتباعه لكافة الأشكال والإجراءات القانونية عند إنجاز الخبرة، إذا تبين للقاضي خلل أو نقص في تقرير الخبرة ذلك قام بإستبعاد الخبرة و أمر بإجراء خبرة جديدة وهذا ما يعكس دور المشرع الجزائري وحرصه على حماية حقوق ومصالح الأطراف وضمان مبدأ المساواة في التنازل في إقامة الأدلة¹.

وتعد الخبرة دليل إثبات متى إستوفت الشروط والإجراءات القانونية المعمول بها إلا أن حجيته وقيمه القانونية تبقى مرهونة بمدى الأخذ بها من قبل القاضي الإداري وتطبيقها في ملف النزاع، فنتائج الخبرة ما هي إلا مجرد موقف غرضة الشوري والإستقام حول بعض النقاط والمسائل التي تخرج عن طبيعة عمل القاضي بحيث تخرج عن طبيعتها الإستشارية والإختيارية متى تم العمل بها من قبل المحكمة الإدارية وأخذها كمعيار يحدد مأل ومصير النزاع².

وإضافة إلى هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد تبنى مبدأ التمييز بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية ولقد خرق مبدأ المساواة والعدالة المستوجب إعماله في المنازعة الجبائية من خلال تطبيق تكافؤ الفرص في إقامة الأدلة والإثبات، بحيث كلف عون الإدارة الجبائية بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه أثناء سير الخبرة بإعتبار أن هذا الأخير طرف في النزاع وأكد سوف يقف في صف الإدارة الجبائية على حساب حقوق ومصالح المكلف بالضريبة³.

ويتضح أن الخبرة القضائية رغم ما لديها من محاسن ومزايا في الإثبات وإقامة الأدلة إلا أنه في أغلب الأحيان ينجر عنها البطء والتأخر في حل النزاع وإطالة أمده، إلى جانب آثارها على جودة الأعمال القضائية ككل أي أنها في أغلب الأحيان آثارها ودورها يكون غير منتج في الدعوى رغم التكاليف والأعباء التي يتكبدها الخصوم في ذلك، وعليه أدعو كباحثة إلى عدم الإكتثار من اللجوء إلى هذا النوع من إجراءات التحقيق، خاصة في بعض الدعاوى التي لا تتطلب سوى تحديد مفاهيم ونقاط يمكن القيام بها من طرف عون تقني تابع للإدارة الجبائي.

وخلاصة القول إن التفاوت الذي تعرفه المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية حتم على المشرع الجزائري التدخل للتخفيف من ذلك على الأقل أو إلغاءه كلية، من خلال منح القاضي الإداري العديد من

¹ - حزيط محمد، المرجع السابق، ص 174.

² - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 299.

³ - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.

الفصل الأول: تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة

الصلاحيات والسلطات التحقيقية الخاصة بالمنازعة الجبائية لإثبات حقيقة إدعاءات الخصوم، حتى يكون بمقدوره التغلب على العرافيل والمعوقات التي تصادفه عند حل النزاع خصوصا تلك المرتبطة بعبء إقامة الأدلة لكي يصل إلى المغزى والهدف من إستحداث وسائل التحقيق الخاصة بالمنازعة، ألا وهو التوفيق والمساواة بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة ولحماية حقوقه وحفظ مصالحه والإختصاصات والمهام المنوطة للإدارة الجبائية لتقييم الوعاء الضريبي.

ويكون القاضي الإداري ملزما بالأمر بالتحقيق الإضافي، إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم تؤكد صحة مزاعمه وطلباته التي إعتدها في تبرير صحة إدعاءاته، كما خول أيضا للقاضي سلطة تقدير مدى كفاية وسائل الإثبات التي قدمها طرفي الخصومة، فإذا تبين له هناك نقص أو وجود ضعف في ذلك يأمر بإجراء مراجعة التحقيق حتى يتم إستقصاء الحقيقة والبحث عن الأدلة.

وأما في حالة وجود نقاط ومسائل ذات طبيعة فنية تقنية خالصة في ملف النزاع، جاز للقاضي الإداري اللجوء إلى الخبرة لبيحث عن التحليل والإدراك الصحيح لها، فالقاضي له إختصاص قانوني بحت وعليه يكون في حاجة إلى الإستتجاد بذوي الإختصاص لفك الإبهام والغموض عن النقاط المحددة في الأمر المتعلق بإجراء الخبرة، وهذا ما هو إلا إنعكاس لمعارف ذوي الإختصاص، والغاية من هذا ما هو إلا تنوير للقاضي وإرشاده حتى يكون بإستطاعته إصدار منطوق حكمه.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

تبنى المشرع الجزائري مبدأ عام بشأن إثبات الأسس الضريبية وهو قرينة صحة التصريح الجبائي، الذي أعطى من خلاله الفرصة للمكلف بالضريبة للمشاركة في تحديد وتعيين الوعاء الضريبي كشخص خاضع للضريبة من جهة، وتخويل كل الوسائل المدعمة للإدارة الجبائية لغرض الرقابة والتحقق في مدى صحة الإقرار واشتماله لكافة الأرباح والمداخيل المحققة، وهذا الأخيرة قد تتوصل إلى قيام المكلف بإخفاء جزء منها الأمر الذي يحتم عليها إعادة تشكيل الأسس الضريبية بإعتماد مختلف الإجراءات الاعتراضية والأحادية.

وقد يدفع عدم التوافق و الإختلاف الذي يقع فيه المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول مبلغ الضريبة بأحد الأطراف إلى الطعن أمام الجهات القضائية المختصة التي لها سلطة البت في النزاع، من خلال إلقاء مسألة إقامة الأدلة والإثبات على كاهل طرفي العلاقة الجبائية، والبحث والخوض في المعايير المعتمدة لتحديد الوعاء الضريبي والمادة الخاضعة والتي تنحصر إما في إلزام الإدارة الجبائية بالإثبات في حالة تطبيق إجراءات الفرض الاعتراضي أو الأحادي للضريبة (المبحث الأول)، أو إتيال كاهل المكلف بالضريبة بذلك في حالة إخلاله بأحد الإلتزامات التي يفرضها التشريع الجبائي و هذا يعد إلا عقاب له عن ذلك (المبحث الثاني).

المبحث الأول: عبء الإثبات بين الفرض الإعتراضي والأحادي للضريبة

إن عملية توزيع وتقسيم عبء الإثبات بين الأطراف في الدعوى الجبائية يدور وجودا وعدما بنوع وصنف طريقة التقييم المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية في تشكيل الأسس والمادة الخاضعة للضريبة سواء كانت أحادية أوإعتراضية، وكذا ذات الصلة بذلك. فالإدارة الجبائية تكون ملزمة بالإثبات ومثقل كاهلها بإقامة الأدلة وعبئها في حالة ما إذا اتبعت الإجراءات الإعتراضية لتشكيل الوعاء الضريبي للمكلف (المطلب الأول)، أما في حالة عدم إتزام المكلف بالضريبة بمختلف الواجبات المفروضة بمقتضى النصوص الجبائية وأحكام النظام المحاسبي المالي الجديد فإنه يخضع بالضرورة للإجراءات التلقائية وبالتالي يكون المكلف بالضريبة الملزم بالإثبات وإقامة الأدلة أمام القاضي الإداري (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أثر التقويم الإعتراضي للضريبة على عبء الإثبات

تدور وجودا وعدما عملية تعيين المادة الخاضعة للضريبة بسيرة المكلف بالضريبة وذمته المالية، فالمكلف بالضريبة الحسن السيرة في نظر الإدارة الجبائية والذي لم يسبق أن أخل بأحد الواجبات والإلتزامات المفروضة عليه كالإزامية التصريح في المواعيد والآجال القانونية، والتقيد بملاء مختلف البيانات والمعلومات التي يتضمنها نموذج التصريح لا يخضع لهذا النوع من الإجراءات، فالإدارة الجبائية بعد تحري ورقابة مدى توافق التصريح الجبائي مع مجموعة الأرباح والمداخيل التي يحققها المكلف بالضريبة، فإذا ثبت ذلك لا يكون بإستطاعتها إلا إتباع الفرض الإعتراضي في إعادة تشكيل الأسس الضريبية للمكلف أي من خلال تبادل أطراف الحوار والنقاش معه وهذا ما يمليه عليها مختلف النصوص والقواعد الخاصة بالتشريع الجبائي.

وتكون الإدارة الجبائية مكلفة ومسؤولة عن عبء الإثبات وإقامة الأدلة في حالة قيامها بإعادة تشكيل المادة الخاضعة للضريبة ولم تبالي بالنقاط المثارة من قبل المكلف بالضريبة، ولم تأخذ بالطلبات والأوجه التي أدلى بها في طعنه. ولا يمكن للإدارة الجبائية التملص من تقديم العوامل والأسباب المشروعة المؤدية إلى عدم الموافقة على الملاحظات والنقاط التي أبداها المكلف بالضريبة .

ولهذا ارتأينا التطرق إلى نطاق التقويم الإعتراضي وإطاره من خلال عدم جوازية تحصيل الضرائب المعاد تشكيل أسسها من جديد، إلا بعد سماع الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة (الفرع الأول)، مع الشكليات والإجراءات القانونية التي تحكم عملية التقويم الإعتراضي (الفرع الثاني)

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

الفرع الأول: نطاق التقويم الإعتراضي

يسعى المشرع الجزائري إلى خلق نوع من التعاون بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية)، من خلال منح الطرف الأول إمكانية المشاركة في تأسيس الوعاء الضريبي عن طريق التصريح والإقرار بمجموع الأرباح والمداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة، وفي المقابل من ذلك تزويد الإدارة الجبائية بكافة الصلاحيات والسلطات التي تستخدمها لرقابة والتحري في مدى صحة التصريحات والإقرارات ومقارنتها مع كافة المستندات والوثائق الإثباتية المرفقة بها، فإذا توصلت الإدارة الجبائية إلى نتائج تجبرها لإعادة تقييم الأسس الضريبية وتشكيلها ينبغي عليها تبادل أطراف الحوار مع المكلف بالضريبة وإعطائه فرصة إبداء ملاحظاته والدفاع عن نفسه¹.

ولم يتناول المشرع الجزائري أسس ومبادئ الإعتراضية والحوار الذي يكون بين طرفي العلاقة الجبائية أثناء عملية إعادة التقويم الإعتراضي في إطار التوازن والتوافق بين الإختصاصات والصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة وبين مختلف القواعد القانونية المكرسة للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، التي تحمي حقوقه وتحفظ مصالحه كطرف ضعيف مجرد من أي إمتياز أو سلطة عامة في العلاقة الجبائية بخصوص مناقشة المعايير المعتمدة في تشكيل المادة الخاضعة للضريبة وأسباب إختيار أسلوب التقويم الإعتراضي وهو الحال بالنسبة للمشرع المغربي².

ولا يخضع لهذه الإجراءات جميع المكلفين بالضريبة الذين لم يوفوا الواجبات المفروضة عليهم بموجب أحكام التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي الجديد، بحيث يخضع هؤلاء لإجراءات التقويم التلقائي الذي تتولى الإدارة الجبائية مسؤولية تنفيذه بمفردها، بحيث لا يستفيدون من مكنة مناقشة إجراءات تقييم الأسس الضريبية أو الإدلاء بأي أسئلة أو ملاحظات أثناء ذلك³، ولقد خص المشرع بالدراسة هذا الإجراء من خلال التطرق إلى أوجه الرقابة والتحقق الذي تنفذه الإدارة الجبائية لإثبات أو نفي قرينة صحة التصريح الجبائي المفترضة⁴.

ويتضح أن إجراء إعادة تشكيل الأسس الضريبية بواسطة التقويم الإعتراضي وجودا وعدما بتصريح المكلف بالضريبة وليس للإدارة الجبائية أي سلطة في اللجوء إلى تنفيذه في حالة غيابه، وهذا ما يبرز

¹ - أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، العدد 13، 2013، ص 195.

² - مولاي عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 143.

³ - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014.

⁴ - تضمن المشرع الجزائري هذا الإجراء في إطار أوجه الرقابة و التحقيق التي يخضع لها المكلف بالضريبة للتأكد من صحة المعلومات و العناصر التي دونها في تصريحه وهي التحقيق الجبائي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و طلبات التوضيح و التبرير.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

العلاقة القوية والمنتينة التي تربط إجراء التقويم الإعتراضي بتصريح وإقرارات الأشخاص الخاضعين للضريبة، وعليه يحظر على الإدارة الجبائية إعتتماد التقويم الإعتراضي معيارا لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة في الضرائب الغير خاضعة للنظام الجبائي التصريحي، أي بمعنى لا تركز على التصريح الجبائي لتعيين وتشكيل أسسها، وإحتساب مصادرها وقيمتها¹.

ويلعب مبدأ الإعتراضية دورا أساسيا في حماية المكلف بالضريبة وهو من بين الضمانات المكرسة لحماية حقوقه خلال عملية تقويم المادة الخاضعة للضريبة، إذ يكون بإمكان المكلف بالضريبة إبداء رأيه وموقفه وتوضيحاته بشأن منابع ثروته².

وتكون أعمال وتصرفات الإدارة الجبائية باطلة وملغاة لا ترتب أي آثار إتجاه المكلف بالضريبة في حالة خرق مبدأ الاعتراضية أثناء عملية تقويم الأسس الضريبية، ويعد هذا المبدأ من المبادئ الجوهرية لا يجوز مخالفته يتسم بالصفة الإلزامية لإقامة حوار بين طرفي العلاقة الجبائية بهدف تقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، لكون أن عرضه الوصول إلى التكافؤ بين السلطات والصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتحقيق والرقابة في مدى صحة إقرارات المكلف بالضريبة ومختلف الضمانات الممنوحة والمخولة للمكلف بالضريبة بغرض حماية حقوقه ومصالحه³، وعليه يستفيد المكلف بالضريبة من أعمال مبدأ الوجاهية سواء أثناء إعادة التقويم من قبل الإدارة أو أثناء التحقيق في الدعاوى عند طعنه في مبلغ الضريبة المفروضة⁴.

وقد أشار المشرع الجزائري إلى شكليات التقويم الإعتراضي في قانون الإجراءات الجبائية بالتركيز على مختلف الإمتيازات التي يستفيد منها المكلف بالضريبة أثناء رقابة الإدارة الجبائية كإشتراطه لعملية إعلام وتبليغ المكلف بالضريبة برغبة ونية الإدارة الجبائية في القيام بالتحقيق الجبائي⁵. مع ضرورة إعطائه فرصة وأجل لتحضير مستنداته ودفاتره وتجهيزها للفحص تتراوح بين 10 عشرة أيام و 15 خمسة عشر يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية⁶. كما أوجب على الإدارة الجبائية ضرورة الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة في اللجوء للإستعانة بمستشار يختاره بنفسه من أجل الرد على كافة الأسئلة والنقاط التي تثيرها الإدارة الجبائية⁷.

¹ - مولاي عبد الرحمان أبليللا، المرجع السابق، ص 143.

² - المرجع نفسه ، ص 147.

³ - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 21.

⁴ - زكرياء محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، مصر، 1981، ص 230.

⁵ - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 203.

⁶ - عماري أمين، حماني ناصر، المرجع السابق، ص 20.

⁷ - بن اعمار منصور، المرجع السابق، ص 25.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ولقد عالج العرف الإداري مبدأ المواجهة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء عملية التقويم من خلال إصدار مجموعة من المنشورات والكتيبات التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى تفسير نصوص القانون الجبائي وكشف الإبهام والغموض الذي يعترى أحكامه وفي العادة يتولى هذه المهمة المديرية العامة للضرائب الذي تصدره في شكل دليل تطبيقي للمكلف بالضريبة، الذي يصدر خلال كل سنة بصفة دورية تبين فيها الإدارة الجبائية مختلف الإمتيازات والضمانات التي يستفيد منها المكلف بالضريبة خلال عملية الرقابة والتحقيق الجبائي التي يخضع لها مع الإشارة إلى أهم الإلتزامات والواجبات المفروضة عليه بمقتضى أحكام التشريع الجبائي¹.

ويتضح لنا من خلال قراءة أحكام هذا الدليل أنه يتعلق بمدى إلزامية مبدأ المواجهة أثناء تقويم المادة الخاضعة للضريبة ويكون المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ملزمون بالإمتثال وإتباع جميع الإجراءات والقواعد التي يتضمنها هذا الدليل، مع ضرورة التطبيق لجل أحكامه ومبادئه في تقويم وتشكيل الأسس الضريبية²، ولقد تضمنت القواعد العامة مبدأ المواجهة علماً باعتبار أنه أحد مرتكزات حق الدفاع المكفول دستورياً³.

وإن الحاجة الملحة التي تؤدي بالإدارة الجبائية لإعادة تشكيل الأسس الضريبية هو عدم رضاها وشكها في تعارض وتناقض التبريرات التي أدلى بها المكلف بالضريبة بخصوص المداخل والأرباح الخاصة به وكذا جل الذمة المالية، التي يملكها سواء كانت منقولات أو عقارات⁴. ويرى الفقه أن مبدأ الاعتراضية يعني كل إجراء من شأنه عرقلة عملية تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين التي خضعت لإجراءات إعادة التشكيل والتقييم بدون مراعاة إجابة ورد المكلف بالضريبة على إقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة برفع وزيادة مبلغ الضريبة⁵.

ولا يستفيد من تطبيق مبدأ الاعتراضية المكلفين بالضريبة الذين أخلوا ولم يوفوا بالإلتزامات القانونية، ويسعى المشرع الجزائري من خلال إستحداث هذا الإجراء والنص على إلزاميته بالنسبة للإدارة الجبائية إلى

¹ - زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 204.

² - المرجع نفسه.

³ - المادة 33 من المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المعدل والمتمم المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 متعلق بإصدار نص الدستور، المصادق عليه في إستفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر، العدد 76، المؤرخة في 28 ديسمبر 1996.

⁴ - لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق، ص 81.

⁵ - jean pierre casimir. etudes particulières. Les demandes de renseignements. D éclaircissements et de justifications adressées par l administration fiscale ap. cit p507.

نقلا عن قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 132

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

محاولة تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وخلق نوع من التعاون بينهما لضمان تحسين العلاقة بين الطرفين وتمتينها¹.

وأهم ما يميز إجراءات التقويم الإعتراضي لمادة الخاضعة للضريبة هو شعور كل طرف أن حقوقه أهدرت. والإدارة الجبائية ليست ملزمة بإعمال هذا المبدأ بخصوص المكلفين بالضريبة الذين قاموا بإيداع إقراراتهم خارج المواعيد القانونية ولا يحكم للمكلف بالضريبة بمطالبه أثناء تذرعه بغياب هذا الإجراء المخالف لمواعيد الإقرار²، ومن واجب الإدارة الجبائية تغييب هذا الإجراء في حالة إعتقاد التصريح الجبائي معيار وحيد لتشكيل الأسس الضريبية، من خلال إحتساب مبلغ الضريبة على أساس المداخل والأرباح المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة³.

ولا يستفيد المكلفون بالضريبة الخاضعين لضرائب لا تعتمد على التصريح الجبائي من تطبيق إجراء التقويم الإعتراضي في حالة تصريحهم عن تلك الضرائب بتزويد الإدارة الجبائية بكل المعطيات والمعلومات والعناصر التي تعبر عن الذمة المالية التي يشغلونها. ويتضح أن المشرع الجزائري لم يتولى عملية معالجة ودراسة نطاق هذا الإجراء وضوابطه بصفة شاملة وكافية تساعد الإدارة الجبائية في تطبيقه وتسهيل من مهمتها. يدخل المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في الحوار والمواجهة حول تقويم لأسس الضريبة من تاريخ إعلام وإبلاغ المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية بذلك وتكون هذه الأخيرة مسؤولة عن عملية فتح الحوار مع المكلف بالضريبة وإعطائه فرصة لتقديم توضيحاته وتبريراته بخصوص مجموع مداخله وأرباحه الخاضعة للضريبة⁴.

وينبغي على الإدارة الجبائية إتباع الصفة المكتوبة عند إتخاذها إجراءات التقويم الإعتراضي⁵، وأن تلبى رغبة وإرادة المكلف بالضريبة في حالة طلبه المتمثل في إجراء عملية التقويم الإعتراضي في مقر الإدارة الجبائية عن طريق نقل دفاتره ومستنداته الإثباتية التي تبرر مداخله وأرباحه، ويجب عليها إعادتها إلى المكلف بالضريبة على نفس الحالة التي سلمت فيها بغرض إعطائه فرصة لتهيئة نفسه والإستعداد للرد والإجابة على تساؤلات المحقق الجبائي⁶.

¹ - أحمد فنديس، المرجع السابق، ص196.

² - حدد المشرع الجزائري آجال ايداع التصريح الجبائي المتعلق بالأسس الضريبية في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الأمرة و اعتبار ذلك من النظام العام خلال مساواته بين المكلف بالضريبة الذي امتنع عن ايداع التصريح و المكلف بالضريبة الذي قدم تصريحه خارج الآجال القانونية.

³ - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 منقانونالمالية لسنة 2017.

⁴ - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 203.

⁵ - أحمد فنديس، المرجع السابق، ص196.

⁶ - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يوفر الحماية الكافية لحقوق ومصالح الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية أثناء عملية التقويم الإعتراضي بالنظر إلى اللامساواة واللاعادلة بين الصلاحيات والسلطات المخولة للإدارة الجبائية أثناء ذلك والضمانات المكرسة لحمايته، وبالتالي يجد المكلف بالضريبة نفسه في مركز أدنى لا يمكنه منافسة الإدارة الجبائية في إقامة الأدلة، وأيضا نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يساوي بين المكلفين بالضريبة الذين أوفوا بالتزاماتهم وواجباتهم الجبائية والمكلفين المخلين بذلك بحيث أعطي للفئة الأولى الحق في مناقشة إجراءات التقويم الإعتراضي والتحاوّر مع الإدارة الجبائية بخصوص المعايير والمقاييس المعتمدة في ذلك وحرّم الفئة الثانية من ذلك بحيث إخضعها لإجراءات التقدير التلقائي كجزء على مخالفتها للإلتزامات ولقد أحسن ما فعل لأن هذا ما تمليه مبادئ العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: الشكليات الواجب إحترامها عند التقويم الإعتراضي

لا تكون نتائج إعادة القويم الإعتراضي التي باشرتھا الإدارة الجبائية بخصوص مداخل وأرباح المكلف بالضريبة سارية وصحيحة إتجاه هذا الأخير في حالة مخالفتھا لإجراءات والشكليات الجوهرية المحددة بمقتضى أحكام التشريع الجبائي، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة الطعن والتذرع بأن الإجراءات معيبة أمام الجهات القضائية المختصة كالدفع مثلا بعدم الإعلام والتبليغ بإعادة التقويم عن طريق إشعاره برسالة موصى عليها بالاستلام (أولا)، أو تخلف أحد البيانات الجوهرية الواجب ذكرها في الإشعار بإعادة التقويم الموجه من قبل الإدارة الجبائية (ثانيا)

أولا: تبليغ المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الإعتراضي

إن غرض المشرع الجزائري من إشتراط ضرورة تبليغ المكلف بالضريبة وإشعاره برغبة ونية الإدارة الجبائية في مباشرة إجراءات إعادة التقويم الإعتراضي هو إعطاء المكلف بالضريبة فرصة الدفاع عن نفسه والإدلاء بالتبريرات والتوضيحات اللازمة بخصوص الوضعية الجبائية التي يشغلها وكذا الذمة المالية الخاصة من منقولات وعقارات والتي تعكس الأرباح والمداخل التي يحققها من النشاطات المزولة¹.

وتتحمل الإدارة الجبائية مسؤولية عبء إثبات قيامها بإشعار وإعلام المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الإعتراضي في حالة ما إذا دعى المكلف بالضريبة بغياب هذا الإجراء وتخلفه أثناء إعادة التقويم الإعتراضي للأسس الضريبية، وفي حالة عجزها عن ذلك يتم إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة وإبراء ذمته، لأن ذلك يعد مساسا بأحد الضمانات والإمتيازات التي كرسها المشرع لحماية حقوقه وحفظ مصالحه².

¹ - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 205.

² - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 180.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة وإشعاره بإعادة التقويم شخصياً¹، بواسطة رسالة موسى عليها مع الإشعار بالإستلام². وتملك الإدارة الجبائية سلطة واسعة في إنتقاء الأجل المناسب لإشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقويم. كما تنقيد الإدارة الجبائية بإشعار وتبليغ المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الإعتراضي في عنوان الإقامة الصحيح المحدد من قبل المكلف بالضريبة إذا كان شخص طبيعى والمقر الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية.

ثانيا: محتوى الإشعار بالتقويم الإعتراضي

ينبغي على الإدارة الجبائية عند توجيه الإشعار بإعادة التقويم الإعتراضي أن تنقيد بجملة من المعلومات الجوهرية تتمثل في اسم ولقب المكلف بالضريبة وعنوان إقامته والمهنة التي يزاولها ونوع الضرائب الخاضع لها. والحق في الإستعانة بمستشار من إختياره للدفاع عنه والرد عن كافة الإقتراحات المتعلقة برفع وزيادة مبلغ الضريبة المفروضة³.

ويجب أيضا الإشارة إلى مختلف النصوص القانونية التي إستندت إليها الإدارة الجبائية عند إعادة التقويم الإعتراضي بطريقة تسمح وتوضح للمكلف بالضريبة أسس إعادة تشكيل المادة الخاضعة للضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها مع ضرورة مراعاة شرط التفصيل والتعليل في الإشعار بإعادة التقويم الإعتراضي. إضافة إلذكري هوية عون الإدارة الجبائية المكلف بتبليغ المكلف بالضريبة وإمضائه ومصادقة الهيئة المسؤولة، وتذكيره بالمواعيد والآجال القانونية لإعادة التقويم الإعتراضي لأسس الضريبة المقدره.

وينبغي على الإدارة الجبائية إتباع أسلوب التعليل والتبرير في مضمون الإشعار بإعادة التقويم حتى تكتسي الصحة صيغة الإشعار الموجه للمكلف بالضريبة ويرتب جميع الآثار القانونية ويكون ذي قيمة وحجية إتجاه المكلف بالضريبة⁴، وتلتزم الإدارة الجبائية بتقديم المعايير التي إعتمدت عليها في تصحيح مبلغ الضريبة، بكيفية تجعل المكلف بالضريبة قادرا على إعادة التقويم بمفرده وفي غنى عن الإدارة الجبائية مع ضرورة الإشارة إلى التأسيس القانوني لعملية إعادة التقويم⁵.

¹ - محمد سعيد بوسعدية، المرجع السابق. ص 274.

² - المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

³ - السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2008، ص 128.

⁴ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 52.

⁵ - المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويكون بمقدور المحقق الجبائي أثناء عملية الرقابة والتحقق في صحة تصريحات وإقرارات المكلف بالضريبة بإستعمال سلطة التوضيح والتبرير إدخال تعديلات وتغييرات على مضمون ومحتوى تصريح المكلف بالضريبة لكن يتعين عليه قبل مباشرة هذا إعلام وتبليغ المكلف بالضريبة بكل هذه التعديلات والدوافع والعوامل المؤدية إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية مع ضرورة الإستشهاد بمختلف النصوص القانونية للتشريع الجبائي والتي تحكم بذلك، وفي حالة طعن المكلف بالضريبة وتذره أمام الجهات القضائية يبطلان إعادة التقويم الإعتراضي بسبب إنعدام التعليل والتبرير من قبل الإدارة الجبائية في محتوى الإشعار بإعادة التقويم الموجه إليه، تكون الإدارة الجبائية مجبرة بإثبات تشكيل المادة الخاضعة عن طريق إعادة التقويم الإعتراضي متبعة في ذلك كافة الإجراءات والضوابط القانونية والتي من بينها التسبيب وإلا كانت جميع أعمالها ملغاة¹.

ويجب على الإدارة الجبائية بذل ما بوسعها من جهود للتوضيح والتبرير للمكلف بالضريبة عن المعايير المعتمدة لتحديد الوقائع المستخلصة من النشاط الممارس وإسقاطها على النصوص القانونية التي تنظمها²، دون أن ننسى تذكيره بكافة النقاط والأوجه التي دفعتها إلى إعادة التصحيح مع الإلتزام بمنحه فرصة المناقشة والإجابة على كل الإقتراحات التي أبدتها الإدارة الجبائية³.

ولا ينحصر مبدأ الإعتراضية في الطبيعة الكتابية التي تتم عن طريق توجيه أسئلة مكتوبة للمكلف بالضريبة، بل يمكن أن يكون شفاهة عن طريق إستدعاء المكلف بالضريبة إلى مقر الإدارة الجبائية ومناقشته حول عملية إعادة التقويم الإعتراضي عن طريق الحوار الذي يتضمن مساءلة المكلف بالضريبة شفويا وطلب منه كافة التفسيرات والملاحظات التي يراها ضرورية لتحديد المادة الخاضعة للضريبة⁴.

وإن الإلتزام الإدارة الجبائية باحترام مجموعة الشكليات والإجراءات المتعلقة بإعادة التقويم الإعتراضي المتعلقة بإعطاء فرصة للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته ومناقشة إجراء إعادة التقويم والرد على إقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة برفع مبلغ الضريبة المفروضة، سواء أخذت هذه الصفة الكتابية أو الشفاهة يعكس دورها في تأدية وظيفة أساسية واحدة مهما اختلف الأسلوب المتبع من الإدارة الجبائية، وهي الإلتزام بإتباع مبدأ الإعتراضية والذي يعد من أحد الإمتيازات والضمانات المكرسة لحماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية أولا وهو المكلف بالضريبة.

¹ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 84.

² - المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

³ - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 91.

⁴ - أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 195.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ولا يمكن للإدارة الجبائية التتمصل من مسؤولية إقامة الأدلة وإثبات إحترامها لمبدأ الإعتراضية وتوافق وإنسجام الضريبة المصححة مع مجموع المداخل والأرباح التي يجنيها المكلف بالضريبة من النشاط المزاوول. ويجب على الإدارة الجبائية أن تتجنب الصياغة العامة عند شرحها لعوامل ودوافع إعادة التقييم الإعتراضي لأسس الضريبة وكذا الخانة التي يصنف فيها دخله وأرباحه، بل ينبغي عليها التوضيح الوافي واللازم للمكلف بالضريبة بكيفية تبين له المعايير والمقاييس المعتمدة لتصحيح الضريبة المفروضة عليه وكذا الوصول إلى معرفة الوضعية الجبائية الصحيحة المشغولة.

ويمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها مساعي وجهود المشرع الجزائري في حماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من خلال تكريس العديد من الضمانات والإمميزات لفائدته حتى يكون بمقدوره مواجهة الطرف المقابل، فحول له الحق في التبليغ والإعلام بإعادة التقييم الإعتراضي حتى يكون جاهزا ومستعدا لذلك دون أن ننسى إلقاء التزاما على عاتق الإدارة الجبائية يتعلق بتذكيره بكافة الحقوق الممنوحة له خلال العملية والتي من بينها حق الإستعانة بمستشار من إختياره يتولى عملية الدفاع عن حقوقه ومصالحه وإعلامه أيضا بالأجال والمواعيد المتعلقة بالعملية حتى يتقيد بها ولا يحرم من حق الرد والمناقشة بسبب فواتها.

الفرع الثالث: إجابة المكلف بالضريبة

إن الأهداف المتوخاة من إستحداث المشرع الجزائري إجراء حق المكلف بالضريبة في الإدلاء بملاحظاته حول عملية إعادة التقييم الإعتراضي التي تباشرها الإدارة الجبائية والإجابة عن إقتراحات هذه الأخيرة المتعلقة برفع الزيادة في مبلغ الضريبة المفروضة هو تكريس أحد الضمانات المحولة لحماية حقوق المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

وتمنح الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة أجلا من أجل ابدأ رأيه وموقفه من عملية التصحيح والإدلاء بملاحظاته التي تتضمن مناقشة عملية إعادة التقييم للمادة الخاضعة للضريبة وكذا الرد على الإقتراحات التي أبدتها الإدارة الجبائية للزيادة في مبلغ الضريبة¹.

ويقدر هذا الأجل بـ 30 يوما في الحالات التي تلجأ فيها الإدارة الجبائية إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية بناء على نتائج طلبات التوضيح والتبرير مع إمكانية الإستعانة بخدمات مستشار من إختيار حسب ما أشار إليه التعديل الأخير الذي مس قانون الإجراءات الجبائية في مادته 19 والذي تم بموجب قانون

¹ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص45.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

المالية لسنة 2018 ف بالمادة¹40، أما إذا تعلق الأمر بإعادة التقويم الناجم عن تعارض تصريح المكلف بالضريبة مع الدفاتر والمستندات المرفقة به عن طريق التحقيق في محاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية فإنه يكون 40 أربعين يوماً للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته².

ويفسر سكوت المكلف بالضريبة خلال الأجل الممنوح للرد والإجابة عن إقتراحات الزيادة في مبلغ الضريبة بمثابة الموافقة والرضى بنتائج إعادة التقويم التي توصلت إليها الإدارة الجبائية أو الرد بعد فوات الميعاد القانوني. ويقوم المكلف بالضريبة بالإعلان عن موافقته عن طريق مراسلة الإدارة الجبائية برسالة موصى عليها تتضمن قبوله قيمة ومبلغ الضريبة المصححة³.

وفي حالة صدور القبول والموافقة المتعلقة بنتائج إعادة التقويم من قبل المكلف بالضريبة خلال الآجال القانونية، هل يمكن المكلف بالضريبة سحب هذا القبول والموافقة قبل فوات الآجال الممنوحة للرد. ولا يعد القبول والموافقة المتعلقة بنتائج إعادة التقويم الإعتراضي صريح الصادر عن المكلف بالضريبة إلا في حالة صدوره في صيغة مكتوبة ومحررة وممضاة حتى يكتسب حجة وقوة قانونية هامة سواء لصالح أو ضد المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ويترتب جميع آثاره القانونية. كما يمكن للإدارة الجبائية توضيح كافة النقاط التي يعتربها الغموض والإبهام وفك اللبس عنها عن طريق مقابلة المكلف بالضريبة⁴.

وعند إستلام الإدارة الجبائية للرفض المعلن من المكلف بالضريبة تقوم هذه الأخيرة بدراسة عميقة لمختلف الملاحظات التي تبرر أسباب رفضه لنتائج إعادة التقويم لأسس الضريبة المفروضة⁵ وكذا تحليل النقاط المتضمنة الرد على إقتراحاتها المتعلقة برفع مبلغ الضريبة فقد تتوصل إما إلى صحة الوضعية الجبائية التي حددها المكلف بالضريبة⁶، وتطابق بين الوقائع المنشئة للضريبة والنصوص القانونية المنظمة مع بالإستشهاد بمختلف الحجج والبراهين التي تبرر مصادر الدخل والأرباح فإنها في هذه الحالة ملزمة بالأخذ بملاحظات المكلف بالضريبة المدونة في رسالة الرفض، وتعتمد القواعد المشكلة للمادة الخاضعة للضريبة المحددة من قبله وإستبعاد نتائج إعادة التقويم الصادرة عنها.

وأما في حالة إكتشاف الإدارة الجبائية أن الملاحظات التي أبداها المكلف بالضريبة يشوبها عيب إنعدام التأسيس القانوني، بمعنى تعارضها مع مضمون نصوص القانون الجبائي فإنها تقوم بإعلام المكلف

¹ -المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 21 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 139.

⁵ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 87.

⁶ - المرجع نفسه.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

بالضريبة وتبليغه برفضها لملاحظاته وردة على الإقتراحات المتعلقة برفع مبلغ الضريبة بواسطة رسالة تتضمن التفصيل الكافي والتسبب لعوامل والدوافع التي أدت إلى الرفض¹، وفي حالة غياب هذا الإجراء ومخالفته من قبل الإدارة الجبائية تكون إجراءات إعادة التقويم الإعتراضي باطلة بطلانا مطلقا مصيرها الإلغاء من قبل القاضي الإداري في حالة الطعن فيها من قبل المكلف بالضريبة².

وعند إستلام المكلف بالضريبة لرسالة الرفض لملاحظته حول إعادة التقويم الإعتراضي يتم إختتام العملية مباشرة ولا يكون أمام هذا الأخير سوى ملجأ واحد وهو التذرع أمام القاضي الإداري عن طريق رفع دعوى³. ففرض مبدأ الإعتراضية هو محاولة من قبل المشرع الجزائري لفرض التكافؤ المفقود بين المراكز القانونية لأطراف المنازعة الجبائية أحدهما إدارة عامة تسعى إلى تحقيق النفع العام تتمتع بكل الإمتيازات التي تمكنها من تحقيق الأهداف المرجوة من إنشائها وهي الإدارة الجبائية ومواطن عادي مجرد من أي سلطة وطرف ضعيف في هذه العلاقة وهو المكلف بالضريبة.

ويجب على الإدارة الجبائية إثبات إحترامها لهذا المبدأ وتطبيقه في حالة طعن المكلف بالضريبة في إجراءات إعادة التقويم الإعتراضي. كما تتحمل أيضا مسؤولية إثبات سند التضريب في حالة إدعائها بوجود مصادر دخل أخرى لم يصرح بها المكلف بالضريبة حسب رأي محكمة التمييز الأردنية⁴.

وحسب رأينا الخاص فإن التقويم الاعتراضي يخفف من عبء الإثبات الواقع على كاهل الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية ألا وهو المكلف بالضريبة، أي بمعنى أن الإدارة الجبائية تلجأ إلى إتباع هذا النوع من إجراءات التقويم عند تحديد الأسس الضريبية للمكلف الذي أوفى بجميع التزاماته الجبائية والمحاسبية اتجاهها، ففي هذه الحالة تعطيه حق مناقشة عملية التقويم وإبداء مختلف الملاحظات والنقاط بالإضافة تعفيه من مسؤولية إقامة الأدلة والإثبات وتتولى هي ذلك بدلا عنه.

وإن قرينة الصحة المفترضة في التصريح الجبائي وإجراءات إعادة التقويم الإعتراضي التي تباشرها الإدارة الجبائية تعدان من بين العوامل التي إستحدثها المشرع الجزائري لتفعيل عبء الإثبات بين طرفي العلاقة الجبائية وإنتقاله وتداوله من طرف لآخر حسب وضع الخصوم ومراكزهم في النزاع، دون أن ننسى الإجراءات التلقائية التي تباشرها الإدارة الجبائية إتجاه المكلفين بالضريبة غير الملتزمين بمختلف الواجبات والإلتزامات المفروضة عليهم بمقتضى أحكام التشريع الضريبي وأحكام النظام المحاسبي المالي الجديد أو أولئك الذين ثبت قيامهم بتصرفات غير مألوفة في التسيير وهذا ما سنتناوله في النقطة الموالية.

¹ - المادة 21 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 21-22.

³ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص 43.

⁴ - أورده عارف منور عبد الرحمان السعيدة ، المرجع السابق ، ص 665 .

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وما تجدر الإشارة إليه هو أن التقويم الإعتراضي ما هو إلا إجراء ناتج عن توصل الإدارة الجبائية إلى وجود بعض الإغفالات والإخفاءات تشوب تصريح المكلف بالضريبة وتستوجب إعادة تقييم الضريبة من جديد، ولقد حدد المشرع الجزائري نطاقه وإطار بصفة إلزامية فهو يعني المكلفين بالضريبة الذين أوفوا بالتزاماتهم الجبائية والمحاسبية تقوم الإدارة بإستدعائهم للحصول على أدلة وإثباتات تخص بعض المعطيات والعناصر المستخلصة من نتائج الرقابة الجبائية.

ونستنتج أن مسألة الإثبات وإقامة الأدلة تحكمها طبيعة التقييم المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية، بحيث أن توزيع عبء إقامة الحجج والشواهد تحدده طريقة تحديد المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت إعتراضية أو تلقائية أي يتحدد الطرف المسؤول عن الإثبات بحسب كيفية التقييم، فالمكلف بالضريبة الخاضع لإجراءات التقييم الإعتراضي يكون معفى من ذلك في حالة نشوء نزاع أمام الجهات القضائية المختصة ويلقى على كاهل الإدارة الجبائية مسألة إقامة الأدلة والإثبات وفي حالة عجزها عن ذلك حكم للمكلف بالضريبة بمطالبه وريح دعواه.

المطلب الثاني: أثر التقويم التلقائي للضريبة على عبء الإثبات

أعطى المشرع الجزائري المكلف بالضريبة فرصة المشاركة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة من خلال إقراره وتصريحه بمجموع المداخيل والأرباح المحققة وذمته المالية من منقولات وعقارات، مع ضرورة إرفاقه بشتى المستندات والوثائق الإثباتية التي تبرر الوضعية الجبائية الصحيحة التي يشغلها، لكن في حالة إخلاله بهذه الإلتزامات والواجبات القانونية يكون عرضة للتقييم الأحادي للضريبة من قبل الإدارة الجبائية مما ينجم عنه حرمانه من المشاركة في تأسيس الضريبة وتوجه الإدارة الجبائية إلى تحديد وتشكيل المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به. وبمفردها وبصفة مستقلة وبالتالي حرمانه من إيداء مختلف الملاحظات والإجابة على إقتراحات الإدارة الجبائية حول عملية تقييم الضريبة أو حقه في الإستعانة بمستشار من اختياره للدفاع عنه أثناء عملية التقييم والتقدير لأسس وقواعد الضريبة، وهذا ما صدر عن المجلس الأعلى في قراره في قضية (ض، م، ت، ط) ضد (ت، ع) الصادر عن المجلة القضائية العدد 02 الصفحة 189 حيث جاء في حيثياته "إذا كان مؤدى نص المادة 378 من ق ض م هو أن كل اقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة الرقابة الجبائية يعتبر باطلا إذا لم يشر إلى أن المكلف له الحق في أن يساعده مستشار يختاره هو، من أجل مناقشة هذا الإقتراح أو من أجل الإجابة عليه، فإن هذا النص لا يطبق على المكلف بالضريبة الذي لم يخضع لمراقبة ضريبة من جهة والذي لم يقدم أي تصريح ضريبي، ومن ثم فإنه لا يحق لهذا المكلف أن يتمسك بتطبيق النص القانوني المشار إليه أعلاه، والاحتجاج بالحقوق المنصوص عليها فيه"¹.

¹ - قرار المجلس الأعلى رقم 39681 الصادر بتاريخ 1985/02/23 الصادر عن المجلة القضائية العدد الثاني ، ص 189.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وتتولى الإدارة الجبائية عملية تحديد الأسس الضريبية بصفة مستقلة عن رأي المكلف بالضريبة وموقفه، وينقلب عبء الإثبات من الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة في حالة إمتناعه عن التصريح بمدخله وأرباحه المحققة مما يؤدي بالإدارة إلى اعتماد أسلوب التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة كما لا يستفيد من الإمتيازات في هذه الحالة المخولة لحمايته وحفظ مصالحه وحقوقه أثناء إعادة التقييم الإعتراضي.

ويسعى المشرع الجزائري من فرض إجراء التقييم التلقائي لأسس الضريبة الذي تطبقه الإدارة الجبائية إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة الموفيين بجميع الإمتيازات والواجبات الجبائية والمحاسبية والأشخاص الخاضعين للضريبة المحليين بذلك، من خلال تكريس مجموعة من الضمانات والإمتيازات لفائدة الفئة الأولى وحرمان الثانية من هذه الحقوق، مثال حق الدفاع الحق في الإدلاء بالملاحظات التي تخص تحديد الأسس الضريبية والرد على نتائج إعادة التقييم الإعتراضي والإقتراحات الصادرة عن الإدارة الجبائية المتعلقة برفع مبلغ الضريبة المفروضة.

وعليه يكون المكلف بالضريبة ملزما بالإثبات في حالة تقييم أسس الضريبة تلقائيا من قبل الإدارة الجبائية لذلك سوف نتناول في التقييم التلقائي (الفرع الأول)، والتقدير التلقائي (الفرع الثاني) بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة على المنتجات النوعية. أما التصحيح التلقائي فيخضع له كل مكلف تورط في ممارسة تصرفات غير مألوفة تخل بالنظام الإقتصادي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التقييم التلقائي

لا يستفيد المكلف بالضريبة الذي أخلا لإلتزاماته التصريحية من حق التذرع أمام الإدارة الجبائية بحجة قاعدة قرينة صحة التصريح الجبائي المفترضة، كما تسقط جميع حقوقه المكفولة عند تقييم المادة الخاضعة للضريبة وجاهيا، فالمشرع يسعى من خلال هذا الإجراء إلى تدعيم مركز الإدارة الجبائية على حساب حقوق و مصالح المكلف بالضريبة¹.

وبالرجوع إلى أحكام التشريع الجبائي والقوانين ذات الصلة نجد أنها لم تدرج له تعريفا بإعتبار أن مسألة التعريف ليست من إختصاص التشريع وإنما الفقه والقضاء المكلفان بذلك، وهناك من يرى أن التقييم التلقائي هو ذلك السلطة التي تملكها الإدارة الجبائية لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة بصفة مستقلة دون إعطاء المكلف بالضريبة فرصة المناقشة وإبداء الملاحظات المتعلقة بالتقييم².

ولا يكون هنالك فرصة أمام المكلف بالضريبة للطعن والتذرع بعدم مشاركته في تأسيس الوعاء الضريبي والحرمان من حق المناقشة لتقييم المادة الخاضعة للضريبة ويبقى له وجه واحد للطعن وهو المبالغة

¹ -Feriel Kamoun. Op. cit, p36.

² -قسايسية عيسى ، المرجع السابق ، ص 148.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

في مقدار الضريبة ويلقى على عاتقه عبء إثبات أن الضريبة المفروضة لا تتلاءم وتتوافق مع الوضعية المالية والجبائية التي يشغلها. كماركز المشرع الجزائري على نطاق أعماله والضوابط القانونية التي تحكمه (أولاً)، بالإضافة للإجراءات والشكليات الجوهرية المتبعة عند تنفيذه وتطبيقه (ثانياً)

أولاً: نطاق أعمال التقييم التلقائي

تضمن قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة نطاق أعمال التقييم التلقائي لأسس الضريبة الذي تباشره الإدارة الجبائية إتجاه المكلفين بالضريبة الذين أخلوا بشتى الإلتزامات والواجبات القانونية.

وتلجأ الإدارة الجبائية إلى تشكيل المادة الخاضعة للضريبة طبقاً لهذا الإجراء الخاص أي تلقائياً¹، في حالة عدم تصريح المكلف بالضريبة عن دخله ودمته المالية التي تعكس الوضعية الجبائية المصنف فيها أو قام هذا الأخير بإيداع التصريح بعد فوات المواعيد والآجال القانونية بدون النظر إلى نوع وطبيعة التصريح المكلف به، سواء كان تصريح ببداية الواقعة المنشئة للضريبة أو الإعلان عن ميلاد مكلف بالضريبة جديد أو تنازل هذا الأخير عن ممارسة المهن والأنشطة المزاولة².

وتتم مسألة تحديد وتعيين الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات بصفة تلقائية ومستقلة من طرف الإدارة الجبائية في حالة إمتناع المكلفين بهذا الصنف من الضرائب عن التصريح عن مداخلكهم وأرباحهم أو إيداع التصريح خارج الآجال القانونية عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير أو عند عدم مسك المكلف بالضريبة لمحاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

وبالإضافة إلى الحالات المذكورة أعلاه حالة عدم إكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام بتسوية وضعيته، وكذلك الأمر بالنسبة لحالة عدم التصريح والرد على طلبات التوضيح والتبرير وعدم تقديمه المحاسبة³.

¹ - تتمثل مظاهر تميز التقييم التلقائي في انفراد الإدارة الجبائية بصفة مستقلة بعملية تشكيل المادة الخاضعة للضريبة وإلقاء أعباء إقامة الأدلة على المكلف بالضريبة كعقاب على مخالفته للإلتزامات القانونية.

² - المادة 192 من قانون الضرائب، المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وتفرض عقوبات أخرى من قبل الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة الممتنع عن التصريح و المكلف بالضريبة المتأخر عن الميعاد القانوني في نظر الإدارة الجبائية، ويتعرض كلاهما لإجراءات التقويم التلقائي، وينبغي على المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات الحرص على تنفيذ التزاماتهم التصريحية واحتراماً لأجل القانونية، حتى لا يكونوا عرضة لإجراءات التقويم التلقائي بسبب إستحالة تنفيذ الرقابة الجبائية أو التحقيق أو إجراء معاينة من قبل أعوان الإدارة الجبائية بدافع العرقلة من قبل المكلف بالضريبة أو الغير، ويعطي للإدارة الجبائية مكنة تحديد المادة الخاضعة للضريبة تلقائياً بصفة منفردة مع إسقاط حقه في مناقشة الضريبة المصححة أو الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية بخصوص مبلغ الضريبة المفروضة¹.

وفي حالة طعن المكلف بالضريبة في مشروعية طريقة التقويم التي إعتمدها الإدارة الجبائية لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة بحجة تدرع الإدارة الجبائية بتعرضها للعرقلة في إجراء الرقابة الجبائية، سواء من قبل المكلف بالضريبة شخصياً أو الأفراد المتعاملين معه فإنه في هذه الحالة تكون مسؤولة ومكلفة الإدارة بإقامة الدليل على توفر القصد الخاص والعام للمنع والعرقلة أي إتجاه إرادة المكلف بالضريبة عن علم وقصد إلى المنع وإثبات عملية المنع من الرقابة. ويسقط عدم إنتظام محاسبة المكلف بالضريبة وتناقضها وتناقضها مع أحكام ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد حق المكلف في تقييم الأسس الضريبية المتعلقة بنشاطه بطريقة الإعتراضية وعدم الإستفادة من شتات الإمتيازات والضمانات المكفولة لحمايته وحفظ حقوق بل يجعله عرضة للتقييم التلقائي.

ويتمثل عدم إنتظام المحاسبة في البياض أو شطب الذي عاينته الإدارة الجبائية في دفاتر وسجلات المكلف بالضريبة أو إنعدام التأريخ لكل التقييدات المحاسبية أو عدم تخصيص سجل لكل مؤسسة من مؤسسات منظمي الحفلات، ولقد إشتراط قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المكلفين بالضريبة الذين يقدموا محاسباتهم باللغة الأجنبية ضرورة إرفاقها. بترجمة مصادقة عليها من قبل مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب².

وبالإضافة إلى ذلك إشتراط المشرع ضرورة التسجيل على الإستثمارات التي تعدها الإدارة الجبائية مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمولة بها، وجدول للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، وكشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، وإضافة إلى هذا كشف مفصلاً للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إرفاق إقرارهم بالنتائج الخاصة بكل سنة مالية

¹ -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 19.

² - المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

يتضمن جدولاً يخص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها والتي تحصلت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية.¹ ويعطي سكوت المكلف بالضريبة وعدم رده على الطلبات الموجهة من قبل الإدارة الجبائية المتعلقة بتقديم كافة التبريرات والتوضيحات التي تخص المداخل والأرباح والذمة المالية الإجمالية له من منقولات وعقارات للإدارة الجبائية الحق في تشكيل المادة الخاضعة للضريبة طبقاً لإجراءات التقييم التلقائي الأحادي²، وهذا ما أشار إليه المشرع في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال إلزام المكلف بالضريبة بتقديم كافة التبريرات والتوضيحات التي تبين الأرباح المحققة ابتداء من يوم إستلام الإشعار بطلب التبرير والتوضيح إلى غاية 30 أيام³.

وفي حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن الرد على طلبات التوضيح و التبرير تلجأ الإدارة إلى تطبيق إجراءات التقييم التلقائي كجزاء للمكلف بالضريبة عن إخلاله بالتزاماته وواجباته إتجاهها في حالة وفاة المستغل ولم تتلقى الإدارة الجبائية أي إجابة عن مختلف طلباتها الموجهة إلى خلفه تتولوا لإدارة الجبائية عملية تحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة بمفردها بطريقة آحادية⁴.

ولا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات تحديد الأسس الضريبية عن طريق التقييم التلقائي إلا بعد مرور 30 يوماً من تاريخ توجيه طلبات التوضيح والتبرير إلى المكلف بالضريبة يبدأ إحتسابها وهو الأجل والموعود الممنوح لهذا الأخير للرد والإجابة⁵.

وفي حالة عدم تبليغ وإعلام المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موسى عليها تتضمن مختلف النقاط والأوجه التي تتطلب تبرير وتوضيحيكون ليس من المشروعية قيام الإدارة الجبائية بتشكيل المادة الخاضعة للضريبة بصفة منفردة ومستقلة عن المكلف بالضريبة أي إعتداد إجراءات التقييم الإعتراضي بحجة عدم رده على طلبات التوضيح والتبرير، ويترتب عن عدم صحة إجراءات التبرير والتوضيح التي تطلبها الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة أو تخلف أحدها البطلان والإلغاء من قبل الجهات القضائية المختصة، وكذلك إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، ويمتد كذلك إلى بطلان الإجراءات البعدية التي تطبقها الإدارة الجبائية والتي من بينها إجراءات التقييم التلقائي الأحادي⁶، وما يمثل هذا إلا محاولة للمشرع الجزائري لحماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، ألا وهو المكلف بالضريبة ومحاولة فرض التكافؤ بين

¹ -المادة 153 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - عنتر سليمان، المرجع السابق، ص، ص 114، 115.

³ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 196 الفقرة السادسة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁵ - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة،

2011-2012، ص 116.

⁶ - المرجع نفسه، ص 116.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

المراكز القانونية للأطراف. وتكون لكل شركة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية بالجزائر ملزمة ومفروضة عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات بتحديد ممثل قانوني لها في الجزائر وفي حالة عدم إستجابتها لطلبات مصلحة الضرائب التي تدعوها فيها لتعيين ممثل عنها في الجزائر¹.

وتلجأ الإدارة الجبائية في هذا الحالة لإجراءات التقييم التلقائي لتحديد الأسس الضريبية في حالة نشوء أي خلاف مع المفتش أو المحقق الجبائي وليس بمقدور المكلف بالضريبة الإستفادة من أي تخفيض في مبلغ الضريبة المفروضة إلا إذا إستطاع إثبات وجود مبالغة في التقدير².

ويترتب عن قيام المكلف بالضريبة بإيداع تصريح وإقرار منقوص لدى الإدارة الجبائية سواء كان النقص يشمل المعلومات والبيانات أو العناصر والمعطيات التي تخص نشاط المكلف بالضريبة أو كان يخص مختلف المسندات والوثائق الإثباتية المرفقة بالتصريح الجبائي، لجوء الإدارة الجبائية إلى اعتماد التقييم التلقائي كطريقة لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة للمكلف، وتضاعف مبلغ الضريبة بنسبة 25%، وتطبق غرامة بمبلغ 500.000 دج³.

وإضافة إلى ما سبق زيادة على مبلغ الحقوق 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه، و 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه، و 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج⁴.

ولا يمكن للإدارة الجبائية إعتداد إجراءات التقييم التلقائي بحجة عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير الموجهة بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضرائب، التي لا تعتمد على التصريح الجبائي لتأسيس الوعاء الضريبي، والمشرع لم يلزمهم بإيداع الإقرار وإنما تتم عملية تحديد الأسس الضريبية في هذا النوع بإستعمال معايير أخرى غير التصريح.

ثانيا : إجراءات التقييم التلقائي الأحادي

لا تصح عملية التقييم التلقائي الأحادي التي قامت بها الإدارة الجبائية لتشكيل الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة في حالة مخالفة الإدارة للشكليات والإجراءات الجوهرية لطريقة التقييم عند ثبوت مخالفة المكلف بالضريبة للإلتزامات والواجبات الجبائية والمحاسبية.

¹ المادة 44 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 30 من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013.

³ المادة 132 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ المادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وتتحقق المشروعية للإدارة الجبائية في اعتماد التقييم التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للمكلف، سواء قام هذا الأخير بتوجيه تصريح تضمن النقص في المعلومات أو الوثائق التبريرية المرفقة به¹، أو القيام بذلك بعد فوات الآجال القانونية²، وبعد ذلك تتولى هذه الأخيرة مهمة تصنيف المكلفين بالضريبة في قائمة بحيث يتم تخصيص كل خانة منها لكل مكلف تتضمن مبلغ الضريبة المستحقة الأداء واسم ولقب المكلف بالضريبة وكل المعلومات المتعلقة بالنشاط أو المهنة التي يزاولها، بعد ذلك تلجأ للإبلاغ عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد، وفي حالة عدم إستجابة المدين بالضريبة يتم تغريمه بعقوبة تقدر بـ 25% من الضريبة المفروضة زيادة³.

وتملك الإدارة الجبائية كل الحرية في إعلام المكلف بالضريبة وإطلاع بالمعايير والمقاييس التي إعتدتها في تشكيل المادة الخاضعة للضريبة تلقائياً وإمتناعها عن ذلك لا يعرضها لأي مسؤولية مهما كان صنفها، ولا يستفيد المكلف بالضريبة من الاستجابة لمطالبه المتعلقة بإعادة النظر في مبلغ الضريبة المفروضة في حالة طعنه أمام الجهات القضائية المختصة في حالة عدم تمكنه من إثبات وإقامة الدليل على تحقق عنصر عدم التوافق بين مبلغ الضريبة ومجموع أرباحه ومداخيله، وهو الذي تكون طريقة إثباته عن طريق تقديم أهم المساوئ والعيوب التي تسود المعايير والمناهج التي إتبعها الإدارة الجبائية في تقييم المادة الخاضعة للضريبة أي المبالغة في التقدير⁴.

وتكون الإدارة مجبرة بإعلام وإطلاع المكلف بالضريبة بالقواعد الضريبية التي شكلتها بإتباع إجراءات التقييم التلقائي نتيجة إلى ما توصلت إليه من نتائج من خلال إجراء رقابة على المحاسبة والوضعية الجبائية، ولقد حدد المشرع على سبيل الحصر الحالات التي تلجأ فيها الإدارة الجبائية إلى عدم قبول محاسبة المكلف بالضريبة وهي عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير، أو في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو السجل الخاص، أو حالة عدم إكنتابه كشوف رقم الأعمال، إضافة إلى إمتناع المكلف بالضريبة عن التصريح و عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير، أو عندما لا يقدم المحاسبة إلى الإدارة الجبائية.

¹ علي هادي، عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية (تشريعاً، وقضاءً وفقها ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح)، دراسة مقارنة، جامعة ذي قار، 2011، ص 37.

² المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال المحدث بموجب الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ 09 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 103 المؤرخ في 02 أكتوبر 1977 المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001.

⁴ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 156.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وإضافة إلى ذلك يتم اللجوء إلى التقويم الأحادي في حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم الإثباتات والأدلة التي تعكس الوضعية الجبائية الصحيحة التي يحتلها أو بعبارة أخرى عدم تدعيمه لإقراره الجبائي بالمستندات والأوراق التي تبين رقم أعماله الإجمالي المدون في الإقرار وهذا ما قضى بهم لجس الدولة في أحد قراراته الذي جاءت حيثياته كما يلي: "حيث أن إدارة الضرائب قد توصلت من خلال فحصها لمحاسبة المكلف بالضريبة أن محاسبته مخالفة للنصوص والقوانين المعمول بها لأنها تدخل ضمن الحالات التي تستوجب اللجوء إلى رفض المحاسبة وإخضاع المكلف بالضريبة للتشكيل الأحادي من قبل الإدارة الجبائية الخاصة به لأنه ثبت قيام المكلف بالضريبة بإخفاء جزء من مداخيله وأرباحه عن الإدارة الجبائية وعدم إدراجها في التصريح والمتمثلة في تنسيقات سددت على فواتير خلال الفترة المعنية"¹

يتضح من قرار مجلس الدولة أن القضاة أيدوا الإدارة الجبائية في اللجوء إلى التصحيح والتقييم التلقائي بسبب مخالفة المكلف بالضريبة لأهم الإلتزامات والواجبات المحاسبية والجبائية التي فرضها عليه التشريع الجبائي وبالتالي يعد عملها مبرر وصحيح أي مشروع.

وبالنظر إلى المساوئ وعيوب إجراء التحقيق المحاسبي قام المشرع الجزائري بإجبار الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف بالضريبة بالأسس المحددة تلقائيا حتى يحمي هذا الأخير من إنعكاساته السلبية، والذي يعد هذا إلا نوع من الرقابة على محاسبة المكلف بالضريبة بغرض المقارنة بين المداخيل والأرباح المدونة في تصريح المكلف بالضريبة مع مختلف الوثائق والمستندات الإثباتية المرفقة بنموذج التصريح، وعليه يشكل هذا الإجراء مساسا بأهم الحقوق المكرسة دستوريا لحماية المواطنين كواجب التحفظ وحرمة الحياة الخاصة، وبالتالي إرتى المشرع الجزائري أن يجعل المكلف بالضريبة في مأمن أمام السلطات الواسعة والمتعددة للإدارة الجبائية كطرف قوي يتمتع بإمتهيازات السلطة العامة أمام فرد عادي مجرد من أي سلطة أو إمتياز.

وقد أعطى المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الذي خضع لإجراءات التقييم التلقائي بناء على النتائج التحقيق المحاسبي حق الرد على نتائج إعادة التقييم التلقائي الأحادي وإبداء مختلف الملاحظات التي تخص الأسس الضريبية المحددة من قبل الإدارة الجبائية، وكذا مناقشة هذه الأخيرة حول النقاط التي تستدعي التوضيح والشرح من قبل الإدارة².

ويمكن المكلف بالضريبة إجابة الإدارة الجبائية على مجموعة الإقتراحات والدوافع التي أدت بها إلى اعتماد التقييم التلقائي كمعيار لتحديد القواعد الضريبية، ومقصد المشرع من تقرير هذا الإمتياز أو الضمانة

¹ -قرار مجلس الدولة رقم 021975 الصادر بتاريخ 20/09/2005، الغرفة الثانية.

² - Jean Louis Goepp, « La gestion du risque fiscal », paris, édition, guolion, 2001, p53.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

للمكلف بالضريبة خلال عملية التقييم التلقائي لتحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة ما هو إلا محاولة تحسين العلاقة والصلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتقريب وجهات النظر بينهما.

وبالإضافة إلى ذلك يصبو أيضا المشرع إلى محاولة تسوية مختلف النزاعات عن طريق المناقشة والمقابلة بين الأطراف وحلها بالتراضي دون اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة. وفي حالة اعتماد الإدارة الجبائية لإجراءات التقييم التلقائي لأسس الضريبة بحجة إستحالة الرقابة أو التحقيق أو معاينة مصادر دخل المكلف بالضريبة أو عدم مسكه للمحاسبة بصفة قانونية أو ثبوت قيامه بأحد المخالفات المتعلقة برفض المحاسبة ينبغي عليه إثبات وإقامة الأدلة على وقوع المخالفات هذه وضبطها بصفة مادية وملموسة، وإلا كانت النتائج المتحصل عليها من التقييم التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة باطلة بطلانا مطلقا تستدعي الإلغاء من قبل الجهات المختصة بالإضافة إلى إلغاء الحقوق المفروضة على المكلف بالضريبة¹.

ولقد سكت المشرع الجزائري عن العديد من المسائل ولم يتولى عملية معالجتها وتنظيمها متعلقة بإجراءات التقييم التلقائي الناجم عن التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، والتي من بينها مهلة الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية وحبذا لو أن المشرع قام بدراستها حتى يقضي على الإختلال الفاحش في المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية وتجسيد الإمتيازات التي تحمي المكلف بالضريبة عند مواجهة الإدارة الجبائية وتحفظ مصالحه.

ويتحمل مسؤولية الإثبات وإقامة الأدلة المكلف بالضريبة في حالة الطعن أمام الجهات القضائية، والتذرع بمخالفة الإدارة الجبائية للإجراءات القانونية المفروضة لإجراء التقييم التلقائي والأحادي لأسس الضريبة، أما إذا عجز عن ذلك لقيت طلباته الرفض وخسر دعواه².

ويعد إنتقاء الإدارة الجبائية لطريقة التقييم التلقائي لأسس الضريبة وإستبعاد التصريحات المكلف بالضريبة والوثائق والمستندات الإثباتية من دفاتر وسجلات المرفقة بنموذج التصريح يعني تجريد المكلف بالضريبة وسلبه لكافة الوسائل الإثباتية التي تخص الأرباح والمداخيل التي تحدد المادة الخاضعة للضريبة. وإقامة الأدلة بشأنها، وعليه يكون ليس بوسع الإحتجاج بقريضة صحة التصريح أو التذرع بمحتوى المستندات والوثائق الإثباتية التي تعكس ذمته المالية أمام قاضي الموضوع، بل يبقى مقيدا ومحصورا دوره في إثبات مخالفة الإدارة الجبائية للإجراءات الجوهرية وكذا المبالغة في تقدير مبلغ الضريبة المفروضة.

وإن قيام الإدارة الجبائية برفض محاسبة المكلف بالضريبة وإستبعاد المعطيات والعناصر التي يتضمنها التصريح عن عملية تقييم الأسس الضريبية ويتم إتباع الإجراءات التلقائية بخصوصها، يعني إنتقال

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 176.

² - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 85.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

عبء الإثبات وتداوله بين الأطراف أي يتحمله المكلف بالضريبة ونفس الأمر كذلك بالنسبة للتحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية تطبق الأحكام السابقة المتعلقة بالتقييم التلقائي بناء على مستخلصات التحقيق المجاني في حالة ما إذا فاقت النفقات الشخصية الجلية والمداخل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها، أو كان مجموع المداخل والأرباح المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة بعد طرح الأعباء وخصمها، والتي نصت عليها المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة، وبعد إستكمال الإدارة الجبائية لإجراءات الإخضاع التلقائي للضريبة وتعيين المبلغ الواجب الدفع من قبل المكلف بالضريبة ينبغي عليها إلزاميا إعلام وإطلاع هذا الأخير بالنتائج المتوصل إليها من ذلك¹.

ويخضع التقييم التلقائي الناشئ عن التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لنفس إجراءات الإعلام والإطلاع التي تنفذها الإدارة الجبائية في التقييم التلقائي الناشئ عن التحقيق في المحاسبة لإشعار المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها من مباشرة إجراءات التقييم التلقائي لأسس الضريبة وتحديد المادة الخاضعة²، حتى يكون بمقدور المكلف بالضريبة إبداء ملاحظاته حول هذه النتائج والرد على مختلف الإقتراحات الصادرة من الإدارة الجبائية³، ويفسر سكوت المكلف بالضريبة وإمتناعه عن الإجابة وإبداء ملاحظاته حول نتائج التقييم التلقائي بمثابة الرضا والموافقة غير صريحة لأسس الضريبة المحددة من قبل الإدارة الجبائية⁴.

ولقد قضى مجلس الدولة ببطان إجراءات التقييم التلقائي للضريبة، وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف في قراره الذي جاء في حيثياته: " وأثار المستأنف من جديد لتبرير طعنه دفوع تتمثل في مجمل الوضعية الجبائية الذي أجرى من طرف أعوان الإدارة الجبائية لأنه لم يتم إشعار مسبقا عن طريق إشعار بالتحقيق بعشرة أيام لتحضير وثائقه طبقا للمادة 131 مكرر من ق، ض، م، لأنه لم يوجه له أي إقتراح خاص بتعديل الضريبة ولم يمنح له حق الإستعانة بمستشار من اختياره وطبقا للمادة 320 من ق ض م، لأن بطلان الإجراءات من النظام العام ويجعل من التأسيس الضريبي المبني عليها باطلا" وعلى التحقيق المعمق وبالتبعية ابطال نتائج التقييم التلقائي لأسس الضريبة⁵.

¹ - المادة 44 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 14 من قانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 المؤرخ في 30 ديسمبر 2012.

⁴ - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - قرار مجلس الدولة رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 ، الغرفة الثانية

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وأما في حالة ما إذا كان رده وإيجابته يتضمن الرفض لهذه النتائج يكون بإستطاعته الطعن أمام اللجان الضريبية أو الجهات القضائية المختصة ولا يلقي أي إستجابة لمطالبه المدونة في العريضة أمام القاضي الإداري، إلا إذا إستطاع إثبات وإقامة الدليل على عدم إحترام لإدارة الجبائية للإجراءات والشكليات القانونية للتقييم التلقائي سواء بتخلف أحدها أو تنفيذه بطريقة معيبة، كما يكون ملزما بإثبات المبالغة في تقدير مبلغ الضريبة المفروضة باعتبار أنها لا تتلاءم مع المداخل والأرباح التي يعود عليه نشاطه بها من خلال إبراز كافة مساوئ والمقاييس التي إعتمدها الإدارة الجبائية لتحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة طبقا لإجراءات التقييم التلقائي.

وفي الختام يمكن أن نخرج بنتيجة مفادها أن التقييم التلقائي ما هو إلا مجرد جزاء وعقاب للمكلفين بالضريبة المخليين بأداء الإلتزامات والواجبات التي يفرضها التشريع الجبائي، ويظهر هذا في إلغاء فرصة المشاركة في تأسيس الوعاء الضريبي لجانب الإدارة الجبائية والحرمان من حق المناقشة وإبداء الملاحظات حول المعايير والمقاييس المعتمدة في تحديد الوعاء الضريبي.

وما تجدر الإشارة إليه هو تحديد حالات تطبيق التقييم التلقائي يرتبط بالنتائج المتوصل إليها من عملية الرقابة الجبائية، فالمشرع الجزائري جعل خلاصة الرقابة هي المعيار الذي تركز عليه الإدارة الجبائية في تعيين قائمة المكلفين بالضريبة المعنيين بإعادة التقييم التلقائي.

وما يمكن أيضا ملاحظته هو سكوت المشرع عن العديد من المسائل فيما يخص هذا الإجراء من بينها عدم تحديد مهلة الرد والإجابة الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتقييم الإعتراضي الناتج عن التحقيق المحاسبي وهذا ما يشكل ضرر للمكلف بالضريبة ومساس بحقوقه.

الفرع الثاني: التقييم التلقائي

في حالة إخلال المكلف بالضريبة بأحد الواجبات المحاسبية أو الجبائية التي فرضها عليه التشريع الضريبي والتجاري وأحكام النظام المحاسبي الجديد يكون عرضة لتطبيق إجراءات التقييم التلقائي للقواعد الضريبية من قبل الإدارة الجبائية بصفة مستقلة، ويعرف التقييم التلقائي بأنه ذلك الذي تباشره لتقدير الأسس والقواعد الضريبية بصفة تلقائية بحجة إخلال المكلف بالضريبة بأحد الواجبات أو الإلتزامات القانونية وعدم تعاونه مع الإدارة لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة.¹

¹ - واضح إلياس ، المرجع السابق، ص107.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويخضع لهذا الإجراء كل المستخدممين أو المدنين بالراتب الذين لم يستوفوا بعد تسجيل الراتب لكل مستفيد وعن كل دفع مدفوع¹، سواء كان خاضع للضريبة أو لعدم إحتفاظهم بالوثائق والمستندات الثبوتية لمدة السنة بعد انقضائها من السنة التي تمت فيها الإقتطاعات²، بخلاف القانون الذي جعل نطاق أعمال هذا الإجراء وتنفيذه في حالة تصريح المكلف بالضريبة خارج المواعيد والآجال القانونية بالنسبة لمصادر الدخل النوعية.

ويتساوى إجراء التقدير التلقائي والتقييم التلقائي في الخطوات التي تتبعها الإدارة الجبائية والشكليات القانونية لتنفيذهما وتطبيقها لتحديد القواعد الضريبية إلا أنهما يتباينان من حيث نطاق الأعمال بحيث أن الثاني يطبق على جميع المداخل والأرباح في حين أن الأول يختص بالمنتجات والمداخل ذات الطابع النوعي (أولاً)، كما يخضع التقدير التلقائي لإجراءات وشكليات قانونية يجب على الإدارة إتباعها وإلا كانت نتائجه باطلة بطلان مطلق وقابلة للإلغاء من قبل القضاء (ثانياً).

أولاً: نطاق أعمال التقدير التلقائي

يكون عرضة لإجراءات التقدير التلقائي كل المكلفين بالضريبة التي تم ضبط مخالفتهم للإلتزامات والواجبات الجبائية والمحاسبية والتي تتعلق بإيداع التصريح الجبائي خارج الآجال والمواعيد القانونية والذي يخص الإدلاء بمختلف المعطيات والعناصر والمعلومات التي تبين وتوضح المداخل والأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة من الأنشطة المزاولة³.

ولقد إقتصر المشرع الجزائري تطبيق هذا النوع من الإجراءات التلقائية على المكلفين بالضريبة بخصوص المنتجات والمداخل المحددة بموجب المادة 130 دون سواها، وعليه لا يجوز للإدارة الجبائية القيام بتحديد القواعد الضريبية وتشكيل المادة الخاضعة عن طريق إجراءات التقدير التلقائي بالنسبة لأصناف وأنواع المداخل الأخرى، بل ينبغي عليها القيام بذلك وفق إجراءات التقييم التلقائي وإلا كان عملها غير مشروع وباطل ليس له أي آثار قانونية أو قيمة بسبب مخالفة الإجراءات والنصوص القانونية المعمول بها.

وتلتزم الإدارة الجبائية باللجوء إليإعمال إجراءات التقدير التلقائي للقواعد الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة إلا بعد تأكدها من مخالفة هذا الأخير للإلتزامات الجبائية المنصوص عليها في أحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويجب على الإدارة الجبائية توضيح كافة الأسباب والعوامل التي أدت إلى إتباع التقدير التلقائي في حالة طعن المكلف بالضريبة أمام لجان الطعن

¹ المادة 130 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 130 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 130 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

الضريبية أو الجهات القضائية المختصة في عدم مشروعية إنتقاء الإدارة الجبائية لطريقة التقدير التلقائي لتحديد الضريبة المفروضة.

وتطبق إجراءات التقدير التلقائي على كل الأشخاص الخاضعين للضريبة على منتجاتهم ومدادهم والذين لم يستوفوا عملية تسجيل كل المستفيدين وعن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة أم لا سواء على السند أو البطاقة أو أي وثيقة مخصصة لتسجيل دفع الأجر أو قاموا برفض تسليم الإدارة الجبائية للمستندات والوثائق الإثباتية التي بحوزتهم، التي تثبت مجموع المداخيل والأرباح المحققة أو عدم إلتزامهم بدفع جدول إلى مفتش الضرائب كل سنة يضم قائمة المستفيدين من الراتب مع تحديد هويتهم والمبلغ الإجمالي قبل خصم الإشتراكات في التأمينات الإجتماعية والإقتطاعات الخاصة بالتقاعد.

ويخضع للتقييم التلقائي كل المستخدمين أو المدنيين بالراتب المقيمين بالجزائر ويتولون عملية دفع مرتبات وأجر ومعاشات وتعويضات وأتعاب وريوع عمرية بعد إخلالهم بالإلتزامات و الواجبات المفروضة عليهم بمقتضى أحكام القانون الجبائي¹.

ويتم أعمال إجراءات التقدير التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة على كل المكلفين بالضريبة الذين لم يتولوا عملية دفع الإقتطاعات المستحقة عن شهر معين خلال 20 العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثين إلى صندوق قابض الضرائب، مع ضرورة تقديمهم أثناء عملية الدفع جدول إشعار مؤرخ وموقع عليه من قبل الطرف القائم بالدفع أي المكلف بالضريبة أو وكيله تحدد فيه المدة التي تمت فيها الإقتطاعات المعلومات التي تثبت هوية المكلف بالضريبة ورقمه الجبائي ومبلغ الأجر الخاضعة للإقتطاع، ويبقى حق الإدارة الجبائية في الرقابة قائما و مشروعا في تقدير الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة تلقائيا، و بالتالي يكون مجبرا بالإمتثال لإرادتها ورغبتها في ذلك².

ولا يمكن للإدارة الجبائية في حالة إعتقاد إجراءات التقدير التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة التملص من إقامة الدليل على إمتناع المكلف بالضريبة عن أداء واجبه إتجاهها مهما كان نوع وطبيعة التصير والتهاون سواء كان التهاون في التصريح بميلاد مكلف جديد أو التصريح بالقواعد الضريبية، أي المادة الخاضعة للضريبة أو التنازل عن ممارسة النشاط أو المهنة.

ويعد إخلالا بالإلتزامات والواجبات قيام المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه خارج الآجال والمواعيد القانونية التي حددها التشريع الضريبي³، أما في حالة عجز الإدارة الجبائية عن إقامة الأدلة التي تثبت أوجه

¹ - المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - المادة 111 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ - المادة 179 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة في الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

المخالفة التي قام بها المكلف بالضريبة تقوم لجان الطعن الضريبية أو الجهات القضائية المختصة بإلغاء الضريبة المفروضة وإبطال نتائج إجراءات التقدير التلقائي الصادرة عن الإدارة الجبائية المحددة لأسس وقواعد الضريبة.

ثانيا: الشكليات الواجب إحترامها عند إستخدام التقدير التلقائي

لقد أخضع المشرع الجزائري عملية التقدير التلقائي لأسس وقواعد الضريبة لجملة من الشروط والإجراءات الشكلية التي تلزم الإدارة الجبائية بتطبيقها وإتباعها وإلا كانت نتائج التقدير التلقائي باطلة بطلانا مطلقا وعديمة الآثار إتجاه المكلف بالضريبة.

وعندما تتحقق الإدارة الجبائية من إمتناع الأشخاص الخاضعين للضريبة الأرباح والمداخيل النوعية عن إيداع تصريحهم الجبائي أو قيامهم بذلك لكن بعد إنقضاء الآجال والمواعيد القانونية المحددة لإيداع التصريحات الجبائية تلجأ إلى فرض الضريبة وتحديد قواعدها طبقا لإجراءات التقدير التلقائي، ولقد حدد المشرع الجزائري أوجه المخالفة التصريحية التي يقوم بها المكلف بالضريبة وتكون سببا في تعريضه إلتقدير الإداري التلقائي والتي تتمثل في عدم إلتزام المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحهم خلال (20) عشرين يوما الأولى التي تلي الشهر الموالي أو الثلاثي أو الإخلال بها¹.

ومن خلال ذلك الإدارة الجبائية تباشر إجراءات التقدير التلقائي لتحديد أسس الضريبة وقواعدها وبالتالي إحتساب مبلغ الضريبة المستحقة الواجبة الدفع من قبل المكلف بالضريبة مع زيادة 20% من الضريبة المفروضة²، كعقوبة وجزاء للمكلف بالضريبة الذي لم ينفذ إلتزاماته الجبائية والمحاسبية إتجاهها لإدارة الجبائية عند إستكمال الإدارة الجبائية إجراءات التقدير التلقائي للضريبة وتطبيق جل المعايير والمقاييس التي تحدد من خلالها مبلغ الضرائب المستحقة مع الزيادة المترتبة عن التأخر في إيداع التصريح أو الإمتناع عن إيداع.

ويجب علي الإدارة إعلام وإطلاع المكلف بالضريبة بالنتائج المترتبة عن التقدير التلقائي عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام تتضمن دفع الضريبة المفروضة والإلتزام بها خلال عشرة أيام يتم سريانها وإحتسابها إبتداء من تاريخ الإشعار³، وفي حالة عدم إبلاغ الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها من عملية إعادة التقويم تكون هذه الأخيرة باطلة لمخالفتها للإجراءات والشكليات القانونية وهذا

¹ -المادة 129 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ - المادة 09 من قانون رقم 04-21 المؤرخ 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 85 المؤرخ في 30 ديسمبر 2004.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ما قضى به مجلس الدولة في أحد قراراته الذي جاءت حيثياته كما يلي " حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن مديرية الضرائب المستأنف قبل تأسيسها للضريبة محل النزاع، ومطالبته بتقديم الوثائق الثبوتية، كما أنها لم تقم بتبليغه بنتائج إعادة التقويم، ولم تستجب لاستدعاء مجلس الدولة الرامي إلى طلب تقديم الإثباتات والأدلة التي تبين التزامها بالإجراءات والشكليات القانونية"، وعليه رفض مجلس الدولة نتائج التقويم التي قامت بها الإدارة الجبائية وقام بالحكم بإبطالها لمخالفتها للنصوص والقوانين المعمول بها¹.

وفي حالة عدم إمتثال المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية وعدم أداء الضريبة المستحقة يتعرض إلى العقوبات والزيادات المقررة لذلك، والتي حددها المشرع بـ 25% من مبلغ الضريبة المفروضة كزيادة².

وما يمكن ملاحظته هو أن هل الإدارة الجبائية ملزمة ومجبرة بشرح وتوضيح المعايير والمقاييس المتبعة عند التقدير التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة وتعيين مبلغها المستحق الدفع بطريقة تسمح للمكلف بتعيين قيمتها بمفرده أو ذكر كافة العوامل والأسباب التي أدت بالإدارة الجبائية إلى اعتماد هذا النوع من التقدير لتحديد المادة الخاضعة للضريبة.

وفي الأخير يمكن القول إن إجراء التقدير التلقائي يخضع لنفس الإجراءات والأشكال التي يخضع لها التقويم التلقائي، إلا أن هذا الأخير أوسع نطاق من الأول بحيث يطبق إجراء التقويم التلقائي على كل المنتجات دون إستثناء، في حين أن التقدير التلقائي يختص بالمنتجات ذات الطابع النوعي وحدها والمحددة في نص المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكن السؤال المطروح هو هل أن الإدارة الجبائية ملزمة عند تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التقدير التلقائي بإعلامه بالمعايير والمقاييس المعتمدة في تقدير قواعد الضريبة حتى تكون له فرصة في مناقشتها وإنتقادها أم أنها معفاة من ذلك؟

الفرع الثالث: التصحيح التلقائي

تطرق المشرع لإجراء التصحيح التلقائي الذي تباشره الإدارة الجبائية لحساب مبلغ الضريبة المستحقة الدفع من قبل المكلفين بالضريبة في كل من قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يتم اللجوء إلى هذا النوع من التصحيح لأسس الضريبة في حالة ما إذا سجلت الإدارة الجبائية مختلف التجاوزات التي تمس بالنظام أي بالقواعد الآمرة التي لا يجوز مخالفتها أوفي حالة ما إذا شاب الإقرار المودع من قبل المكلف بالضريبة فراغ يمس مجمل المعطيات والبيانات التي يتضمنها نموذج أو مطبوعة التصريح المسلمة من الإدارة الجبائية.

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 009719 الصادر بتاريخ 2004/12/21 ، الغرفة الثانية

² - المادة 130 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وأطلق المشرع الفرنسي على هذا الإجراء تسمية التعديل التلقائي لكنه تراجع عن ذلك سنة 1986 بمقتضى القانون 86-1317 المؤرخ في 30 ديسمبر 1986 وأصبح يطلق عليه التصحيح التلقائي¹، ولا يؤخذ في الحساب والإعتبار طبيعة وصنف الضريبة التي يخضع لها المكلف بالضريبة عند ضبط إرتكاب المكلف بالضريبة للمخالفات والتجاوزات المذكورة أعلاه.

وحدد المشرع الجزائري نطاق أعمال الإجراء وأجبر الإدارة الجبائية بالتقيد بالمجالات التي تستوجب إجراءات التصحيح التلقائي لتعيين مبلغ الضريبة المفروضة (أولا)، مع الالتزام بكافة الإجراءات والشكليات القانونية أثناء مباشرة العملية وإلا كانت جميع النتائج المتوصل إليها من عملية التصحيح عديمة الحجية والقيمة القانونية إتجاه المكلف بالضريبة (ثانيا).

أولا: نطاق أعمال التصحيح التلقائي

تلجأ الإدارة الجبائية إلى اعتماد التصحيح التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة في حالة تورط المكلف بالضريبة في مخالفات تمس بالقواعد الأمرة التي لا يجوز الإتفاق على مخالفتها خلال السنة السابقة والخاص بفرض الضريبة²، شرط أن تكون هذه التجاوزات الصادرة منه تمس بسلامة ومصداقية وحقيقة المعلومات والمعطيات والعناصر التي تعكس الذمة المالية ومجموع الأرباح والمداخيل المحققة، بالإضافة إلى ذلك يكون هدف ومقصد المكلف بالضريبة من إرتكاب هذه المخالفات هي إلغاء قيمة وجدوى التصريح الجبائي من خلال نفي قرينة صحته المفترضة وتظليل الإدارة الجبائية عن طريق إخفاء جزء من مداخيله لإعفائه من الإخضاع الضريبي.

و تعطي مخالفة المكلف بالضريبة للنظام الإقتصادي الفرصة للإدارة الجبائية في تحديد القواعد الضريبية بمفردها عن طريق أعمال إجراءات التصحيح لوحدها دون العناء في إعطاء الطرف الآخر فرصة المشاركة في عملية التصحيح، ولقد حدد المشرع الجزائري جملة من المعلومات والبيانات التي ينبغي على المكلف بالضريبة ذكرها في نموذج تصريحه وإقراره ويترتب عن مخالفتها إخضاعه للتصحيح التلقائي لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به وحرمانه من تطبيق مختلف الضمانات والإمتيازات المكرسة لحمايته وحفظ حقوقه كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

وإمتناع المكلف بالضريبة عن التسجيل في الإستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية عند إعداده للتصريح الجبائي يعرضه إلى إتباع هذه الأخيرة لإجراءات التصحيح التلقائي لتحديد المادة الخاضعة

¹ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 90.

² - المادة 193 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

للضريبة، ولقد أشار المشرع إلأواجه التسجيلات وهي¹ مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة حسب القوانين المعمول بها، وجدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة²، وكشفها للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، وكشف مفصلا بالنسبة للتسيقات بالنسبة للشركات³.

ويخضع المكلف بالضريبة لإجراءات التصحيح التلقائي لتعيين المادة الخاضعة للضريبة مع حرمانه من مختلف الضمانات والإمتيازات المكفولة له في حالة المشاركة في فرض الضريبة إذا امتنع هذا الأخير عن الإجابة والرد على مختلف الطلبات التي توجهها له الإدارة الجبائية بغرض توضيح وتبرير العمليات والمعطيات التي يحتويها تصريحه، وكذا مجموع الأرباح والمداخيل مع ضرورة إستشهاده بمختلف الحجج والبراهين التي تثبت المعاملات التي أجراها مع الغير كالفواتير ووصل الطلب والدفاتر والسجلات وفي حالة عجزه عن ذلك أو ملاحظة الإدارة الجبائية لوجود تعارض بين المعلومات المصرح بها وبين مضمون الوثائق والمستندات الإثباتية التي أرفقها بالتصريح الجبائي يتم تطبيقا لإجراءات التصحيح التلقائي، ويجب على المكلف بالضريبة دعم تصريحه وإرفاقه بالبيانات المستوجبة والتي تنحصر في رقم تعريفه الجبائي ورقم المادة الخاضعة للضريبة واسم ولقب المكلف بالضريبة وعنوانه التجاري والعنوان الصحيح للزبون ومبلغ العمليات المنجزة بغرض البيع ورقم القيد في السجل التجاري ومبلغ الرسم على القيمة المضافة⁴.

وفي حالة عدم تقيد المكلف بالضريبة بتدعيم إقراره بهذه البيانات والعناصر تلجأ الإدارة الجبائية إلى تصحيح الضريبة المفروضة بصفة أحادية ومستقلة وتتولى مهمة إبلاغه وإعلامه بالنتائج المتوصل إليها من عملية التصحيح التلقائي الذي تدعوه فيها إلى دفع الضريبة المستحقة فورا، ويمكن للمفتش الجبائي أن يصحح إقراره بعد إعلام المكلف بالضريبة بالتصحيح المقرر والأسباب المؤدية إلى ذلك وتأسيسها القانوني مع ضرورة إعطائه فرصة الرد و الإجابة على ذلك⁵.

ويمكن للمكلف بالضريبة الطعن في إجراءات التصحيح التلقائي الخاضع لها عند فرض الضريبة بإثبات أن وضعيته لا تدخل ضمن نطاق أعمال هذا الإجراء المحدد من قبل المشرع وأنه لم يحكم عليه بإرتكاب أحد مخالفات التنظيم الإقتصادي أو امتنع عن الرد على طلبات التوضيح والتبرير، وبصفة عامة لم يتورط في القيام بأحد أوجه المخالفات التي تعتبر من بين الحالات التي تحدد مجالات تطبيق الإدارة الجبائية

¹ -المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - المادة 10 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر، العدد 85 المؤرخ في 27 ديسمبر 2006.

³ - المادة 12 من القانون رقم رقم 13/10 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر، العدد 80 المؤرخ في 30 ديسمبر 2010.

⁴ - المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁵ -بوعكاز سميرة، المرجع السابق، ص 45.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

لإجراءات التصحيح التلقائي لأسس الضرائب، وتكون الإدارة الجبائية في حالة إدعائها بارتكاب أحد المخالفات المذكورة أعلاه أمام الجهات القضائية المختصة ملزمة بإقامة الأدلة وإثبات تورط المكلف بالضريبة في أحد الحالات المذكورة¹.

وما يمكن ملاحظته هو أن الإدارة الجبائية عند حسابها للضريبة المفروضة بإعتماد إجراءات التصحيح الإعتراضي وإشعار المكلف بالضريبة بالدفع الفوري للضريبة هل أن الإشعار الموجه للمكلف بالضريبة هي ملزمة بذكر فيه كافة المعايير والمقاييس التي إعتدتها لتحديد قواعد الضريبة.

ثانيا: الشكليات الواجب إحترامها عند إستخدام التصحيح التلقائي

وعند إختتام الإدارة الجبائية لعملية التصحيح التلقائي الخاضعة له مداخيل وأرباح المكلف بالضريبة تلجأ هذه الأخيرة لإشعار المكلف بالضريبة برغبتها في التحصيل والذي تطالبه بضرورة الدفع الفوري لحقوق الضريبة المستحقة الأداء²، وفي حالة عدم رضى المكلف بالضريبة وقناعته بتوافق وإنسجام دخله الإجمالي الصافي والربوع التي تعود عليه من الأنشطة المزولة مع مبلغ ومقدار الضريبة المصححة أو أنه يرى وضعيته الواقعية ليست من الحالات التي تستوجب إخضاعه لإجراءات التصحيح التلقائي لتحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة يكون بمقدوره الطعن والتذرع في الإشعار المبلغ إليه من قبل الإدارة الجبائية أمام الجهات القضائية المختصة.

وعند تحديد القواعد الضريبية والمادة الخاضعة وفق إجراءات التصحيح التلقائي من قبل الإدارة الجبائية، تلتزم هذه الأخيرة بإسباق عملية إشعار المكلف بالضريبة بدفع الضريبة المستحقة طلب منه تقديم مختلف الأدلة والوسائل الإثباتية كالدفاتر والسجلات والفواتير التي تدل على وضعيته المالية الصحيحة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها.

وفي حالة رد المكلف بالضريبة على طلب الإدارة الجبائية وتوصلت هذه الأخيرة إلى إستنتاج الوضعية المالية الواقعية للمكلف بالضريبة وإنسجامها مع مختلف الأوراق والمستندات التبريرية فإنها تقوم في هذه الحالة بإعادة تقييم القواعد الضريبية المبلغ³، وتلجأ إلى التعاون مع المكلف بالضريبة ومناقشته وجاها لتحديد أسس وقواعد الضريبة، أما في حالة عدم نجاح المكلف بالضريبة في إقناع الإدارة الجبائية بمختلف أوجه التبرير التي توضح ذمته المالية فإن الإدارة تلجأ إلى تبليغه بالزامية دفع الضريبة المستحقة أي تحصيلها.

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 176.

² - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 230.

³ - بوعكاز سميرة، المرجع السابق، ص 117.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وفي حالة ما إذا كان الإشعار بالتصحيح مخالفا لأحد الإجراءات والشكليات القانونية تكون نتائجه وآثاره باطلة بطلانا مطلقا ولا يمكن للإدارة الجبائية تصحيحه إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بإلغاء عملية التصحيح المبلغة إليه سابقا. بالإضافة إلى الشروع في إجراءات التصحيح من جديد¹.

وإن إعلام الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بضرورة دفع الضريبة المستحقة دون النتائج المتوصل إليها من عملية التصحيح التلقائي التي أخضعته لها يعكس التفاوت الملحوظ بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية، لأن ذلك يحرم المكلف بالضريبة من فرصة تحضير نفسه وأهبة الإستعداد لتقديم كافة الوسائل الإثباتية والأدلة المبررة لتعارض المعايير والمقاييس المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة وتعيين قواعدها مع الوضعية الواقعية الجبائية التي يشغلها المكلف بالضريبة لإبطال مزاعم الإدارة الجبائية والنتائج المتوصل إليها من التصحيح التلقائي للضريبة².

ونستنتج أن المشرع قد رتب أثر على مخالفة المكلف بالضريبة للنظام الإقتصادي يتمثل في إخضاعه لإجراءات التصحيح التلقائي، وهذا ما يدل إن دل على معاقبة المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة من خلال حرمانه من حق مناقشة الإدارة الجبائية أثناء تحديد الأساس الضريبي، وبالتالي لا يستفيد من حق المطالبة بأي إمتياز أو ضمانات إضافية إلى هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري راعى مصلحة المكلف بالضريبة ودعمه لتحقيق التفاوت الذي تعرفه المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية، ويظهر هذا في تكريس مختلف الضمانات والإمتيازات لحمايته أثناء خضوعه لعملية التصحيح والتي من بينها حق الطعن في نتائجه وإثبات عدم مشروعية المعايير والمقاييس المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية³.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري رتب العديد من الجزاءات في حق المكلفين بالضريبة الذي تهاونوا وقصروا في أداء الإلتزامات والواجبات التي يملئها التشريع الجبائي والنظام المحاسبي الجديد منها إخضاعه للإجراءات التلقائية لتقييم المادة الخاضعة للضريبة وحرمانه من حق المناقشة والحوار مع الإدارة الجبائية بخصوص تحديد القواعد الضريبية والرد على إقتراحاتها المتعلقة بالرفع في مبلغ الضريبة، وهذا ما يدل إن دل على تشجيع المكلفين بالضريبة على تقديم إقراراتهم الجبائية وفق الشروط والإجراءات القانونية المعمول بها من خلال الإشارة إلى الإمتيازات والضمانات التي يستفيد منها المكلف بالضريبة الموفي بذلك، والتي من بينها إعفائه من مهمة تقديم الحجج والشواهد وتكليف الإدارة الجبائية بذلك في حالة التقصير والتهاون عن أداء الواجبات الجبائية والمحاسبية يتم تغريمه بصفة أحادية تلقائية، أي يحرم من حق المشاركة في تأسيس الوعاء وإبداء ملاحظاته ورأيه حول ذلك.

¹ - Rahmoun Djawida, Vérification de comptabilité dans une entreprise de production, mémoire de fin de étude, institut de sciences commerciales, université d'Oran, 1997, p 68.

² - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 98.

³ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 145.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وإضافة إلى ما ذكر أعلاه ينتقل إلى المكلف بالضريبة عبء الإثبات وإقامة الأدلة وفي حالة عجزه عن ذلك أصبحت الضريبة المفروضة نهائية وخسر دعواه، وفي نظري أن إقبال كاهل المكلف بالضريبة بأعباء الإثبات وإقامة الأدلة يعد كعقابنا له في حالة التقويم الأحادي على تماطله وإخلاله بأداء مختلف الواجبات والالتزامات التي يملئها عليه التشريع الجبائي والمحاسبي وأحكام النظام المالي المحاسبي الجديد.

المبحث الثاني: استقلالية الفرض الإعتراضي والتلقائي عن عبء الإثبات

لقد قام المشرع الجزائري بإخراج خصوصية إعادة التقييم التي تباشرها الإدارة الجبائية وبعض التصرفات الصادرة عن المكلف بالضريبة في المجال الجبائي عن دائرة أعمال، وتطبيق الأحكام والقواعد المتعلقة بتوزيع وتداول عبء الإثبات وإقامة الأدلة بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية).

وتستعين الجهات القضائية برد وإجابة المكلف بالضريبة عند طعن هذا الأخير في الضريبة المفروضة عليه للنجاح في مسألة توزيع وتقسيم هذه الأخيرة لعبء الإثبات وإقامة الأدلة بين طرفي الخصومة، من خلال إحداث التوازن والتكافؤ المفقود بين السلطات والصلاحيات الواسعة المخولة للإدارة الجبائية لمواجهة المكلف بالضريبة، في حين أن هذا الأخير في مركز أدنى كفرد عادي أمام هذا ويعتمد القاضي على النظام المتبع في إعادة التقييم وصدور القبول من المكلف بالضريبة لنتائج عملية التصحيح التي باشرتها الإدارة الجبائية للوصول إلى حل وحكما مضمونه المطابقة بين الحقيقة الواقعية والقضائية ويتسم بالإنصاف والمساواة.

ولم يتناول المشرع الجزائري هذه الإستثناءات التي ترد على الأصل العام (النظام المتبع في إعادة التقييم، قبول المكلف بالضريبة ورضاه بنتائج إعادة التقييم)، بطريقة مفصلة وشرح كافي يغني كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية عن البحث في مصادر أخرى غير النظام القانوني لها وكيفية أعمالها وتطبيقها في الجانب العملي، لكنه حدده على سبيل الحصر لا على سبيل المثال وهي نظام إعادة التقييم المعتمد من قبل أعوان الإدارة الجبائية لتحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة مع إحتساب مبلغها الواجب الدفع من قبل المكلف بالضريبة (المطلب الأول)، أو إعلان المكلف بالضريبة عن موافقته ورضاه بالنتائج المتوصل إليها من إعادة التقييم (المطلب الثاني).

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

المطلب الأول: أثر نظام إعادة التقييم على توزيع عبء الإثبات وإقامة الأدلة في المنازعة الجبائية

لقد فرض المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة جملة من الإلتزامات والواجبات التي يملها عليه التشريع الجبائي أو أحكام ومبادئ النظام المالي المحاسبي الجديد ويخضع كل مخالف للتقييم بطريقة منفردة من قبل الإدارة سواء كانت مخالفته بالإمتناع عن تطبيقها كلياً أو تنفيذها وفق إجراءات معينة تحد من حجيتها وقيمتها القانونية.

وتتمثل عملية الإخلال بالإلتزامات الجبائية والمحاسبية في مختلف التصرفات الصادرة عن المكلف بالضريبة أثناء التسيير أو التصرفات غير مألوفة التي لا تعبر عن سلوك الرجل العادي¹، بحيث لا تعبر عن ميزانية المؤسسة الصحيحة والدخل الإجمالي الصافي الذي يدره نشاطه المزاول مما يستوجب قيام الإدارة الجبائية ببسط مختلف أوجه رقابتها والتوصل إلى مدى مطابقتها وإنسجامها مع حقوق المكلف بالضريبة وذمته المالية.

وتتأكد الإدارة من وقوع تصرفات غير مألوفة صادرة عن المكلف بالضريبة و تعسفه في إستعمال حقوقه في حالة عجزه عن تقديم كافة التبريرات والشواهد المتعلقة بالمصاريف المتحملة وعمليات الخصم وكافة العمليات التي باشرها أثناء النشاط، وعليه سوف نتطرق إلى التصرفات غير المألوفة (الفرع الأول)، ومختلف أوجه التعسف التي يمارسها المكلف بالضريبة عند إستعمال حقه لإخفاء أرباحه ومداخيله لإعفاؤها من عملية الإخضاع الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التصرفات غير المألوفة (السلوكات غير معتادة)

إن السلوكات والتصرفات غير المألوفة الصادرة عن المكلفين بالضريبة لا يتم أعمال قواعدها وأحكامها إلا بالنسبة لأولئك الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة على الدخل في فئة الربح الصناعي والتجاري الذي تدره من الأنشطة والمهن التي تزاولها سواء كانت أشخاص طبيعية أو معنوية.

ويلتزم كل شخص خاضع للضريبة إعلام وإطلاعاً لإدارة الجبائية بمختلف المعاملات والعلاقات التي يجريها مع الغير في إطار نشاطه أو مهنته، ويكون ملزماً كذلك المكلف بالضريبة بإقامة الأدلة الإثباتية والشواهد التي تبين وتوضح وضعية ميزانية مؤسسته ومجموع أرباحه ومداخيله بعد إخضاعها للخصم وتسديد مختلف الديون ومستحقات الغير²، وعليه ينحصر عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف بالضريبة في

¹- واضح إلياس، المرجع السابق، ص138.

²- قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص168.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

إقامة الدليل على صحة النفقات المصروفة (أولا)، وإثباته للأرباح والمداخل الحقيقية التي يجنيها من النشاط الممارس (ثانيا).

أولا: إقامة الدليل على صحة النفقات المصروفة

فرض التشريع الجبائي على المكلفين بالضريبة تقديم بيانات لمختلف النفقات التي تخضع للخصم والتي من بينها حساب مصاريف المستخدمين وحساب البضائع والمواد الأولية المستهلكة والضرائب والرسوم. وأيضا المصاريف المالية¹، وإضافة إلى ذلك يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف².

ويجب على المكلف بالضريبة التصريح لدى الإدارة الجبائية عن بعض العناصر والمعطيات المتعلقة بالإيجار والقيمة الإيجارية والعنوان (السكن الرئيسي محلات الإقامة الثانوية في الجزائر وخارجها)، بالإضافة إلى الإشارة إلى السيارات السياحية وعربات السكن، واليخوت أو سفن النزهة، والطائرات السياحية، وقوة كل واحدة منها أو حمولتها وتعيين الخدم والمربون والمربيات والحاضنات.

ويخضع مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة لواجب التصريح في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسمائهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بهم وعنوان شركائهم وعناوينهم، والمبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاقه بالنتائج السنوية إذا كان هؤلاء يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية والذين يدفعون أتاوى عن براءات ورخص وعلامات التصنيع ومصاريف المساعدة التقنية... الخ.

ويستفيد كذلك من الخصم النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى ترميم المعالم الأثرية والتحف والمجموعات المتحفية³، وبالإضافة إلى ذلك المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية، وقد تكتشف الإدارة الجبائية وجود نوع من التعارض والتباين بين المصاريف التي تم خصمها من المجموع الدخل الصافي الإجمالي ومتطلبات المهنة أو النشاط الذي يزاوله المكلف بالضريبة، وبالتالي يكون هذا الأخير مجبر على إقامة الدليل عن أحقية هذه المصاريف وكذا المصادر والأوجه التي تم صرفها فيها، فالمشرع الجزائري أشار إلى كيفية تحديد مبلغ المكافآت الخاضعة للضريبة بعد تعريفها للحسم فيها يخص المصاريف المتحملة لكنه ألغى ذلك بموجب المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2003⁴.

¹ - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 43.

² - المادة 170 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - المادة 169 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ - المادة 196 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويلتزم المكلف بالضريبة بتبرير وتوضيح وجود علاقة وصلة بين المصاريف والنفقات المحتملة وصرفه لصالح العمل المزاوول أي أن صرف النفقات لحسابها وبإسمها بمعنى أن لا تكون نفقات شخصية لا تمت بأي صلة لنشاط الشركة أو المؤسسة وإنما تعود لقضاء مصالح المكلف بالضريبة الأخرى أو شركائه¹، ويكون المكلف بالضريبة مجبرا بتقديم سندات الإثبات الخاصة بواردته كلما طلبتها مصالح الإدارة الجبائية، والإحتفاظ بها لمدة 10 سنوات ضمن وثائقه ومستنداته المحاسبية طبقا لأحكام القانون التجاري حتى يتم الإعتداد بهذه التكاليف والنفقات التي يتحملها المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية².

ويلقى عبء الإثبات على المكلف بالضريبة فيما يخص تصريحه لدى الإدارة الجبائية بالواردات المتعلقة بقيمة مواد التجهيز وقطع الغيار والموارد المستوردة، بدون دفع إعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف من جهة حسب القيمة الحقيقية التي تقابلها بالدينار الجزائري، أي يجب إلزامه بالشروط العامة المحددة من قبل المشرع لخصم الأعباء³، وكما تخضع للخصم التكاليف المتعلقة بالهدايا التي لها طابع إشهاري في حالة ما إذا تجاوزت مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات وتلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت سنويا مبلغ 1 مليون دينار (1.000.000 دج)⁴.

وتخضع كذلك للخصم لتحديد الربح الصافي المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية على شرط أن يتمكن المكلف بالضريبة من إقامة الأدلة وإثباتها في حدود نسبة 10%⁵، ويجوز للمكلف بالضريبة الخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار جزائري⁶، وكذا الأمر بالنسبة لنفقات التسيير المترتبة عن علميات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف⁷.

¹-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، ص 10.

²- المادة 141 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، ص 10.

⁴- المادة 09 من قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر العدد 68 المؤرخ في 31 ديسمبر 2013.

⁵- المادة 169 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁶- المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁷- المادة 170 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويترتب على عائدات الديون إقتطاع من المصدر وكذلك الأمر بالنسبة للودائع والكفالات عندما يتم دفع الفوائد أو تقييدها في الخصوم والأصول لحساب ما ويترتب عن ذلك حق المكلف بالضريبة في الحصول على قروض جبائية يتم حسمها وخصمها من مبلغ الضريبة المفروضة على أرباح الشركات¹.

ويمكن كذلك للمكلف بالضريبة إقتطاع من الأنشطة المتعلقة بعملية إنتاج السلع أنشطة البناء، والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار². وإذا التزم المدين بالضريبة المقيم بالجزائر الشركات التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر ويدفع مبالغ مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر، بالإضافة إلى الحواصل التي يقبضها المخترعون إما لعنوان التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح إمتياز ذلك، ويتعين على الأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة القيام بإقتطاع من المصدر فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات عند دفع هذه المبالغ إلى المؤسسات الأجنبية³.

ويكلف قاضي الموضوع في حالة طعن أحد الأطراف سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية برقابة وفحص مدى توفر عنصر التضخم في المصاريف والنفقات الخاضعة للحسم وبعيدة عن الواقع، من خلال دراسة شاملة لميزانية المؤسسة أو الشركة الخاضعة للضريبة كما يلقي على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات صحة هذه المصاريف والنفقات وتعتبر حقيقية إذا تم إستغلالها وصرفها بإسم ولحساب المؤسسة الخاضعة للضريبة لقضاء مصالحها وتصب في كل ما يخدمها.

وإن الشركة أو المؤسسة كأصل عام تسعى لتكوين ذخيرة مالية كإحتياط للتصدي لمختلف الأخطار التي تتعرض لها.ويمكن للمكلف بالضريبة القيام بإحداث تزوير في قيمة تكاليف ونفقات نشاطه لقضاء مصالحه الشخصية وصرف هذه المبالغ أو القيام كذلك بالمبالغة والتضخيم فيها من دون إثبات العوامل والدوافع المؤدية إلى ذلك.

وللإشارة فإن إثبات مختلف أوجه التزوير والمبالغ الوهمية المخصصة للإحتياطات التي دونها المكلف بالضريبة في المحاسبة بغرض إخضاعها للخصم، هو عامل لا يمكن للإدارة الجبائية اكتشافه ورقابته لأنها تجد عسرا في إقامة الأدلة بوجوده وتورط المكلف بالضريبة في إرتكابه، ويتمثل وجه الإلزام المكلف به المدين بالضريبة في تحمله عبء الإثبات المتعلق بالتوافق والإنسجام بين مبلغ الإحتياطات المرصدة لحماية المؤسسة أو الشركة الخاضعة للضريبة والأضرار المتوقع حدوثها، فإن عجز عن ذلك فإنه يدل على تدليس

¹ - المادة 155 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ - المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وخداع المكلف بالضريبة، الأمر الذي يجعله عرضة لعقوبات جزائية، بتهمة إخفاء جزء من مداخيله بغرض إعفائها من الإخضاع الضريبي والتملص الجزئي من أداء الضريبة المستحقة¹.

وفي حالة تذرع الإدارة الجبائية أمام القاضي الإداري بممارسة المكلف بالضريبة لسلوكات غير مألوفة تتحمل مسؤولية إثبات تلك السلوكات ومشروعية إجراءات التقييم التلقائي للضريبة.

ثانيا: إقامة الدليل على صحة الربوع والمداخيل المحققة من الأنشطة والمهن المزولة

قد يقوم المكلف بالضريبة بتحديد الأرباح والمداخيل المتأتية من ممارسة نشاطه بمبالغ لا تتوافق وتتعارض مع المردودية العادية للنشاط بغرض إخفاء جزء منها، وإستبعاده عن إعمالات الإخضاع الضريبي للتملص من أداء الحقوق المستحقة وتخفيض الضرائب المفروضة.

وتتفطن الإدارة الجبائية إلى أساليب التدليس المذكورة أعلاه من خلال ملاحظة إنعدام التسجيل المتسلسل للفواتير ووصلات الطلب والعجز عن تبرير على هذا الإنقطاع وعدم الإنتظام الملحوظ²، ولكن يقع عبء الإثبات عليها وإقامة الأدلة بخصوص أن الأرباح والمداخيل التي عينها وحددها المكلف بالضريبة في تصريحه لا تعكس المقدار الواقعي العادي لممارسة النشاط، وإنما يوجد نوع من التفاوت والتباين بين ما حدده وبين الربوع المعتادة والمداخيل لهذا الصنف والنوع من العمل مثال كعدم إلتزام المكلف بالضريبة بالفواتير ومخالفته لمختلف الإلتزامات المفروضة بمقتضى قانون الممارسات التجارية وقانون المنافسة، فإذا إستطاعت تقديم البراهين والإثباتات المادية التي تبرر ذلك يكون بمقدورها إخضاع المكلف بالضريبة لإجراءات التقييم التلقائي³.

وبمجرد وقوع إحدى المخالفات المتعلقة بإخفاء مصادر الدخل يمكن إعمال إجراءات التقييم التلقائي لأسس الضريبة وتحديد المادة الخاضعة لها بحجة إرتكاب المكلف بالضريبة وممارسته لأحد السلوكات غير مألوفة بغرض التحايل على الإدارة الجبائية والتدليس. وما يمكن الإشارة إليه أن المشرع لم يتولى عملية تحديد نطاق ومجالات السلوكات والتصرفات غير مألوفة الصادرة من المكلف بالضريبة، بهدف إخفاء جزء

¹ - تنص المادة 101 الملغاة على ذلك بقولها " يتعرض كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا عن طريق استعمال طرق تدليسية حسب مفهوم المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية، من وعاء أو تصفية أو تحصيل أية ضريبة، أو حق أو مرسوم، للعقوبات الجزئية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشر و الرسم المماثلة"

² - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 38.

³ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 172.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

من أرباحه ومداخيله بل ترك أمر تقدير ذلك للإدارة الجبائية التي يمكن أن تتجاوز سلطتها دون وجود أي ضمانات أو امتيازات تحمي حقوق المكلف بالضريبة وتحفظ مصالحه أثناء ذلك¹.

وخلاصة القول إن المشرع الجزائري ألزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الربح الصناعي والتجاري بضرورة إعلام الإدارة الجبائية بشتى المعاملات التي يجرونها مع غيرهم من المؤسسات وهذا بغرض التأكد من مدى صحة المعلومات والعناصر التي يضمنها التصريح الجبائي، مثال إثبات صحة المصروفات والنفقات المتحملة أثناء ممارسة النشاط بغرض خصمها.

وبالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يتولى عملية حصر نطاق السلوكات غير مألوفة بل ترك ذلك لسلطة وتقدير الإدارة الجبائية من خلال إستخلاص عنصر الوهمية والتزييف في مبلغ المصاريف والأرباح التي أقر بها المكلف بالضريبة لكن يعاب على هذا هو تجاوز الإدارة سلطتها وتبالغ في إتهام المكلف بالضريبة بسبب أي سلوك، حتى ولو كان تافها لا يرقى لأن يكون غير مألوف وغير معتاد في ظل غياب قواعد وأحكام تحمي المكلف بالضريبة مقررة من قبل المشرع.

الفرع الثاني: تعسف المكلف بالضريبة

إن مختلف أوجه الإخفاء للأرباح والمداخيل سواء بالتحويل أو تخفي تحقيق من طرف أشخاص أو شركات وسيطة لا يعتد بها من قبل الإدارة الجبائية في حالة تدرع المكلف بالضريبة في ذلك، ولقد قام المشرع الجزائري بإلغاء هذا التصرف بموجب قانون المالية².

وأما بخصوص التشريعات المقارنة فقد أولتها دراسة شاملة ومعالجة لمختلف أحكامه وقواعده المنظمة بالنظر لخصوصيتها في توزيع الإلتزام بإقامة الأدلة وعبئها بين طرفي الخصومة الجبائية وعليه إرتأينا التطرق إلى دراستها من خلال الإشارة إلى مختلف الحجج والبراهين التي تثبت بها الإدارة الجبائية عملية قيام المكلف بالضريبة بالتعسف في إستعمال حقوقه (أولا)، وسلطة الجهات القضائية في رقابة مدى توفر عنصر التعسف وتقدير مدى حجية التبريرات الصادرة من الإدارة الجبائية التي تبين تورط المكلف بالضريبة في ذلك (ثانيا).

أولا: مجالات ونطاق إقامة الأدلة وعبئها في تقدير تحقق التعسف

التعسف في استعمال الحق تم استحداثه سنة 1854 عند إنشاء المحاكم العليا في فرنسا التي أصدرت هذه الأخيرة قاعدة تتعلق بفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة وإعطائهم سلطة وصلاحيات إنتقاء

¹ - قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 173.

² - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 144.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

الخطة التي من شأنها المساهمة في تقليل العبء الضريبي على المؤسسة، و يلقى عبء الإثبات على الإدارة الجبائية في حالة ما إذاحتجت على تصرفات وسلوك المكلف بالضريبة، بأنه تعسف في استعمال حقوقه مما يستوجب اللجوء إلى إعادة تصحيح القواعد الضريبية المشكلة وإخضاعها للتقييم من جديد، لكن لا يجوز لها القيام بتطبيق إجراءات إعادة التقييم سواء كان بصفة تلقائية أو اعتراضية إلا بعد إبداء اللجنة الاستشارية موقفها في ذلك¹.

وفي حالة ما إذا كان هناك نوع من التعارض والتباين في وجهات النظر الصادرة من الإدارة الجبائية واللجنة الاستشارية بخصوص الرقابة والتحقق في مدى تحقق عناصر التعسف أولا الصادرة من المكلف بالضريبة وإصدار مواقف مختلفة بشأن ذلك، فإنه يتعين على الإدارة الجبائية تقديم مختلف التبريرات والشواهد التي تثبت تورط المكلف بالضريبة في استعماله للتعسف أما في حالة عجزها عن ذلك أمام الجهات القضائية فإن عملية تقييمها لتشكيل المادة الخاضعة للضريبة يكون مصرها البطلان والإلغاء ويعتد برأي وموقف اللجان الاستشارية، والتعسف ما هو إلا ذلك محاولات التمويه الصادرة عن المكلفين بالضريبة بخصوص تفسير فحوى النصوص القانونية حيث تفتح القاعدة القانونية المجال لسلوك المكلف بالضريبة العديد من السبل التي تؤدي دوما إلى نتيجة واحدة وعليه يعد التعسف هو خرق روح أي مضمون ومحتوى النص القانوني وليس خرق للقانون في حد ذاته².

وفي حالة طعن المكلف بالضريبة في إجراءات إعادة التقييم المطبق من قبل الإدارة الجبائية بحجة تعسفه في استعمال حقوقه بعد إبداء اللجان الاستشارية رأيها في ذلك، وتضامانها مع الإدارة الجبائية في تقدير تعسف المكلف بالضريبة وإستنتاج الأدلة المثبتة لذلك، مثال النصاب القانوني لأعضاء اللجنة غير مكتمل أو الطعن في إجراء من الإجراءات الأخرى فإن عبء الإثبات وإقامة الأدلة تكلف به الإدارة الجبائية وتلتزم بإثبات صحة الإجراءات المتبعة عند إجتماع اللجنة والتقيد بكافة الضوابط القانونية الخاصة بإعادة التقييم³.

وأما في حالة عجز الإدارة عن الإثبات يقوم القاضي الإداري بإلغاء وإبطال نتائج إعادة التقييم التي باشرتها الإدارة الجبائية وإلغاء كذلك الضريبة المفروضة على المكلف والإستجابة لطلباته يجب على الإدارة الجبائية القيام بإثبات إنعدام الملائمة بين سلوكات المكلف بالضريبة مع ما هو منطقي وعادي، أي تصرفات المكلف بالضريبة خرجت عن المألوف والمتعارف عليه بين أفراد الناس.

¹-ألغى المشرع الجزائري هذا الاجراء خلال الاصلاحات الجبائية التي تبنتها الدولة في التسعينات.

²- Stéphane Buffa, Céline gainent, optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises, Association pour le développement de l'enseignement et de la recherche sur la responsabilité sociale de l'entreprise, Paris, 2008, p6-11.

³- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 150..

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وبالإضافة إلى ذلك الإشارة إلى مختلف الإسقاطات القانونية لهذه السلوكات والتصرفات للدلالة على إنعدام طابع الصحة والحقيقة عند تحديد المكلف بالضريبة لأرباحه ومداخله في التصريح الجبائي، مما يبرر إتجاهه رغبتها إلى معاقبة المكلف بالضريبة عن أفعاله وإخضاعه لإجراءات التقويم التلقائي، ومن بين التصرفات التي تصدر عن المكلف بالضريبة ويصنفها المشرعين ضمن حالات التعسف في استعمال الحق التنازل عن عناصر الإستغلال التابعة لمؤسسة بمقابل زهيد بالمقارنة مع قيمتها الحقيقية في السوق¹.

ويرى القانون الإيطالي أن العمليات الصورية الخيالية الصادرة عن المكلف بالضريبة تعد من مظاهر التعسف في استعمال الحق يقوم بها هذا الأخير لتجنب أو التملص الجزئي أو الكلي من أداء الضريبة وهذا ما يتنافى مع الاعتبارات التي تملئها فكرة الواجب الضريبي².

وعند إحتراماً لإدارة الجبائية لكافة الشكليات والإجراءات القانونية لعلمية إعادة تقييم قواعد الضريبة وقيام المكلف بالضريبة بالطعن في نتائجها، يلتزم هذا الأخير بإقامة عبء الإثبات وإقامة الأدلة التي تبرز عنصر المبالغة في تحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة والتضخيم في مبلغها، بالإضافة إلى إثبات أن كل التصرفات والسلوكات الصادرة عنه لا تدخل ضمن حالات ومجالات التعسف في استعمال الحق من خلال تقديم الحجج والبراهين التي تبرر ذلك³، وأن قيمة الأرباح والمصاريف المحتملة تتوافق وتتناسب مع الإستغلال العادي للنشاط.

ثانياً: مدى نجاح الإدارة الجبائية في تقدير تحقق التعسف

يسعى المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة الأساليب والوسائل التي من شأنها تضييل ذمته المالية وتقزيمها بغرض تخفيض العبء الضريبي المفروض وإخفاء جزء من مداخله وأرباحه التي يجنيها من الأنشطة التي يزاولها وهذا ما قد يضع كلا من طرفي العلاقة الجبائية في إشكال ومعضلة تعرقل سير المنازعة الجبائية وتحد من مدى صحة إدعاءاتهم، ألا وهي مسألة إقامة الأدلة بخصوص تحقق التعسف، وعليه يتعين على الطرف القوي في هذه العلاقة أولاً وهو الإدارة الجبائية كصاحبة سلطة وسيادة الإستنجد والإستعانة بطرف محايد تسند له مهمة الفصل في المنازعة الجبائية وهو القاضي الإداري الذي يكون مرجعه الوحيد العودة إلى مختلف النصوص القانونية التي تحكم المنازعة

وتلزم الإدارة الجبائية عند تقدير عنصر التعسف والتحقق من وجوده أو عدمه بإثبات توفر مجموعة من العناصر والمعطيات والتي من بينها ضرورة إقامة الأدلة على قيام المكلف بالضريبة بإجراء علاقات

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 147.

² - Daniel Gutmann, L'abus de droit et encordement, l'Ecole de droit de la Sorbonne, Revue droit et patrimoine, N° 205, Aout 2011, p 54.

³ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 148.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

تعامل مع الأفراد، بالإضافة يتعين عليها إثبات وقوع إخفاءات تخص العقود و التصرفات التي أبرمها المكلف بالضريبة مستعملا في ذلك مختلف أساليب التدليس والإحتيال بغرض تخفيض العبء الضريبي والتخلص من أداء المستحقات المفروضة عليه من قبل المشرع الجزائري¹.

وينبغي كذلك على الإدارة الجبائية إثبات قيامها بتطبيق مختلف القواعد القانونية والنصوص التي تنظم العلاقة الجبائية، فإذا ثبت مخالفة الإدارة الجبائية إحدى القواعد المذكورة أعلاه تكون جميع الأعمال الصادرة عنها باطلة بطلانا مطلقا، سواء فيما يخص الإجراءات أو النتائج ويتولى القاضي الإداري إلغاؤها وإعفاء المكلف بالضريبة من الضرائب المفروضة، ويتولى قاضي الموضوع الفحص والتحري حول مدى سلامة المعايير والمقاييس المعتمدة من الإدارة الجبائية في تكييف وتقييم التعسف الصادر من المكلف بالضريبة، وكذا مدى توفر القصد العمدي المتعلق بإستبعاد جزء من دخله الإجمالي عن الإخضاع الضريبي دون أن ننسى إستنباط وإستنتاج مقاصد وغاية المكلف بالضريبة من إجراء المعاملة مع الغير².

وإن المشرع لم يحدد على سبيل الحصر الأحكام التي تنظم صلاحيات وإختصاصات القاضي الإداري في موضوع النزاع، بل تناولها على سبيل المثال بالنظر إلى خصوصية وطبيعة عنصر التعسف في إستعمال الحق، والذي يعتبر عامل ذاتي لا يمكن التحكم في تقديره وتقييمه حصره وإنما يتسم بالتغيير المستمر لذلك منحت للقاضي سلطة تقديرية واسعة للفصل في قضاياها وتكييفه.

وقام المشرع بإدخال إصلاحات وتعديلات على النظام الجبائي والتي من بينها التخلي عن فكرة التعسف في إستعمال الحق الصادر عن المكلف بالضريبة. وغاية المشرع الجزائري ومقاصده من إلغاء التعسف في إستعمال الحق هو تغليب المصلحة العامة عن المصلحة الخاصة وإتاحة كل الفرص للإدارة الجبائية التي تمكنها من تحصيل أكثر للموارد الجبائية.

وفي حالة تضرر المكلف بالضريبة من الإسقاط المتناقض للنصوص القانونية على المعاملات التجارية التي أبرمها مع الغير أو الأشخاص الذي لهم صلة قانونية بنشاطه يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام الجهات القضائية المختصة التي لها سلطة التقييم والتقدير لسلكاته³.

¹-Jacques duhem.michel jammes .audut et gestion fiscale de l.entreprise. Edition e f e.paris. . P10.

نقلا عن يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة للفترة الممتدة من 2003-2005، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات بل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، 2006-2007، ص82.

²- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 150.

³- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص ص42، 43.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويمكن القول أن المشرع سمح للإدارة الجبائية بالقيام بكل إجراء أو سلطة من شأنها رقابة مدى صحة تصريح المكلف بالضريبة حيث خول لها صلاحية تقدير التعسف في استعمال الحق بغرض تخفيض العبء الضريبي أو التهرب من أداء الضريبة، لكن بتقمسألة إشتراط قرينة التعسف لمحاسبة المكلف بالضريبة ليست بالطريقة المجدية والمفيدة في كشف حالات التهرب بل تخدم المصلحة الخاصة أكثر من العامة، مما دفع به إللغاء إجراء التعسف في استعمال الحق وترك المجال مفتوح للإدارة الجبائية دون أي قيد أو شرط من شأنه يعرقل مساعيها نحو الرقابة وأطلق سلطتها حتى تمارس الرقابة بكل حرية حتى يتيح لها أكبر الفرص في تحصيل الموارد الجبائية.

ويتضح لنا أن المشرع الجزائري قد وضع ضوابط قانونية يجب توفرها حتى يتحقق التعسف في استعمال الحق، وفي حالة ما إذا عجزت الإدارة الجبائية عن إقامة الأدلة وتقديم الأسانيد والشواهد التي توجي بتعسف المكلف بالضريبة لا يحق لها تصحيح المادة الخاضعة للضريبة.

وإضافة إلى هذا ما يعاب على المشرع الجزائري أنه أناط عملية تقييم سلوكات وتصرفات المكلف بالضريبة للجنة الإستشارية والتي تشكيلتها تضم أعضاء من بينهم المدير الولائي للضرائب الذي يمثل الإدارة الجبائية، في حين أن المكلف بالضريبة الذي لا يوجد أي ممثل له في اللجنة، وهذا ما يؤدي إلى القول أنه من الممكن نجد إنعدام الحياد وبالتالي لا يوجد أي ضمانات أو إمتيازات تحمي المكلف بالضريبة.

ونستنتج أن المشرع الجزائري جعل مسألة قبول إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة بحجة ممارسة المكلف بالضريبة لسلوكات غير مألوفة أي عادية في التسيير متوقف على مدى قدرتها على إثبات ذلك، وإقامة الأدلة والحجج بخصوصه وفي حالة عدم إستطاعتها لذلك إعتبرت عملية التصحيح التي باشرت بها بخصوص الأسس والقواعد الضريبية غير شرعية تتطلب الإلغاء والبطلان من قبل الجهات المختصة.

المطلب الثاني: حق الرد والإجابة

نص المشرع الجزائري على جملة من القواعد والأحكام التي تكفل الإمتيازات والضمانات التي تحمي حقوق المكلف بالضريبة وتحفظ مصالحه كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية أمام الإدارة الجبائية، والتي تعتبر شخص معنوي عام صاحب سلطة وسيادة هدفه وغرضه الأساسي تحقيق النفع والصالح العام ومن بين هذه القواعد قيام الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالضريبة وإطلاعه على النتائج المتوصل إليها عند إعادة

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

تقييم الأسس الضريبية بغرض إعطائه فرصة الرد على إقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة برفع مبلغ الضريبة والإدلاء بموقفه وملاحظاته حول عملية إعادة التقييم.

وإن تلقي المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم لتحديد المادة الخاضعة من قبل الإدارة الجبائية وإمتناعه عن الرد والإجابة عن تساؤلات الإدارة خلال المهلة القانونية الممنوحة للرد يعد بمثابة موافقة المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه وإقراره بتوافق مبلغ الضريبة المفروضة مع الوضعية الجبائية والمالية التي يشغلها، وهذا ما تضمنته القواعد العامة بحيث ترى أن التعبير يكون صريحا أو ضمنيا مادام أنه تم بطريقة لا يمكن تفسيرها غير تراضي¹.

وفي حالة رفض المكلف بالضريبة لنتائج التقييم تتولى الإدارة الجبائية مسألة إقامة الأدلة بخصوص صحة وشرعية الضريبة المفروضة وإنسجامها مع الأرباح والمداخيل التي يحققها المكلف بالضريبة من النشاط الذي يزاوله.

ويكون المكلف بالضريبة مجبرا بإقامة الأدلة وتقديم الإثبات بخصوص التجاوزات الصادرة عن الإدارة الجبائية فيما يخص إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة الوضعية الجبائية حيث أن مجلس الدولة قضى بذلك من خلال تأييده للقرار المستأنف رقم 42819 الصادر بتاريخ 2008/06/11 بإعتبار أن المستأنف المكلف بالضريبة عجز عن تقديم وسائل الإثبات بخصوص تجاوز الإدارة إطار فرض الضريبة ووقوعها في المبالغة حيث أن حيثيات القرار جاءت كما يلي: " حيث يضيف المستأنف أن المداخيل التي فرضت عليها الضريبة ليست كلها تجارية بل فيها مداخيل مدنية وقد رد قضاة الموضوع على هذه المسألة بقولهم أن المستأنف لم يقدم ما يثبت أوقاله بأن المراجعة كانت بناء على كشف حسابه البنكي والذي حسبت فيه ديون سابقة على نشاطه التجاري وبالتالي قدروا الوقائع أحسن تقدير وأعطوا للقرار الأساس القانوني"²

وأغلب التشريعات القانونية فسرت مسألة سكوت المكلف بالضريبة بالقبول الضمني للنتائج المبلغة وبالتالي فإن هذا الأخير يكون ملزما بالإدلاء والتصريح برفضه للنتائج إعادة التقييم في حالة عدم إقتناعه بها أو شكه في مدى إنسجامها مع دخله الإجمالي، وعليه فالرفض من الناحية القانونية لا يكون بصفة ضمنية. ويعتبر رفض المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم باطلا بطلانا مطلقا غير مرتب لنتائج القانونية في حالة صدوره من قبل المكلف بالضريبة خارج المهلة القانونية الممنوحة لذلك، ويجب على الإدارة الجبائية تضمين الإشعار بنتائج إعادة تقييم الأسس الضريبية الموجهة إلى المكلف بالضريبة بالمقاييس والمعايير

¹ - المادة 60 من دستور 1996.

² - قرار مجلس الدولة رقم 42819 الصادر بتاريخ 2008/06/11 مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص 79.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

المعتمدة عند إعادة التقييم، وكذا الدوافع والعوامل التي أدت بالإدارة إلى إعادة النظر في مبلغ الضريبة المفروضة وتصحيحها مجددا¹.

وتدور هذه النتائج وجودا وعدما بالكيفية والطريقة التي إعتدها المكلف بالضريبة في الإدلاء بموافقته لنتائج إعادة التقييم المبلغة له سواء كانت بصفة صريحة (الفرع الأول) أو اكتفى بالسكوت خلال الآجال القانونية الممنوحة له للرد على تساؤلات الإدارة الجبائية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: حق الرد الصريح

تتخذ الموافقة الصريحة شكل الرسالة التي يوجهها المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية تتضمن مختلف الملاحظات حول تقييم المادة الخاضعة للضريبة والرد على كل الإقتراحات الصادرة عن الإدارة الجبائية بخصوص رفع مبلغ الضرائب المفروضة، مع وجوب إحترام المكلف بالضريبة لشرط وإجراء أساس وجوهري أثناء قيامه بهذه العملية، ألا وهو التقيد بالمهلة القانونية الممنوحة له للرد والإجابة حتى يعتد بهذه الأخيرة وتكون مرتبة لجميع النتائج والآثار القانونية².

وقد يقوم المكلف بالضريبة بالرد والإجابة عن بعض النقاط فقط التي يتضمنها الإشعار بالنتائج المتوصل إليها عند تقييم المادة الخاضعة للضريبة دون التطرق إلى الأخرى مما يجعل آثاره تنحصر فقط على هذه النقاط³.

ولا يمكن للموافقة الصريحة الصادرة من المكلف بالضريبة بخصوص تقييم الإدارة الضريبية للأسس والقواعد الضريبية، أن ترتب جميع الآثار القانونية يؤخذ بها إلا بعد إنقضاء المواعيد القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة للرد على تساؤلات الإدارة الجبائية. ولا يجوز للإدارة الجبائية المطالبة بالدفع أي أداء الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة والتي خضعت لإعادة التقييم سواء كان تلقائيا أو اعتراضيا إلا بعد فوات المدة المخولة للمكلف بالضريبة بغرض إبداء ملاحظاته والرد على كافة النقاط المثارة من قبل الإدارة الجبائية والتي يتضمنها الإشعار بنتائج إعادة التقييم.

وتكون الموافقة الصريحة لنتائج إعادة تقييم المادة الخاضعة والقواعد الضريبية صحيحة ومشروعة في حالة صدورها عن المكلف بالضريبة عن رغبة وإرادة تبيين توافق مبلغ الضريبة المفروضة مع دخله وأرباحه المتأتية من النشاط الممارس.

¹ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص ص 24، 23.

² - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 52.

³ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 111.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ويترتب عن الموافقة الصريحة الصادرة عن المكلف بالضريبة، بخصوص تقييم الأسس والقواعد الضريبية. إعفاء الإدارة الجبائية من مسؤولية الإثبات ونقله إلى الطرف المقابل في حالة حدوث منازعة لاحقا أمام الجهات القضائية، بحيث أن طعن المكلف بالضريبة أمام هذه الأخيرة يعد كضمانة لحماية حقوقه وتسوية الخلافات القائمة بينه وبين الإدارة¹، غرضه تحميل هذه الأخيرة إثبات توضيح وإظهار علاقة الإنسجام والتوافق المفترضة بين مبلغ الضريبة المصححة وبين ذمته المالية والجبائية وكذا مجموع دخله الإجمالي، في حالة رفضه لتلك النتائج المبلغة له تتعلق بالمادة الخاضعة للضريبة فإنه في هذه الحالة يلقى عبء الإثبات على الإدارة الجبائية وتكون هذه الأخيرة مجبرة بإقامة الأدلة وإثبات مشروعية صحة المقاييس والمعايير المعتمدة عند إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة وتصحيحها.

وقيام المكلف بالضريبة بمراسلة الإدارة الجبائية التي تتضمن الموافقة الصريحة لنتائج إعادة التقييم المبلغة إليه وإنقضاء المدة القانونية المخولة للرد والإجابة يترتب عنه عدم قابلية أساس الضريبة المفروضة للتعديل والتغيير، وبالتالي إصدار الجداول الإضافية²، ولا يمكن لكلا طرفي العلاقة الجبائية سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية سحبه أو إلغائه أو استبعاده عن التطبيق العملي، إلا في حالة ما إذا تبين للإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة³.

وتباشر الإدارة الجبائية إجراءات إعادة تقييم الأسس الضريبية بناء على التحقيق المحاسبي الذي أجرته إتجاه المكلف بالضريبة، بعد قيامها بإعلام وإطلاع المكلف بالنتائج المتوصل إليها من عملية التصحيح مع منحه مهلة قانونية للإجابة على كافة النقاط المثارة، وصدور قبول وموافقة المكلف يترتب عنه نهائية وصحة الأسس الضريبية والمادة الخاضعة المحددة طبقا لإجراءات إعادة التقييم وبالتالي تكون غير قابلة للتراجع أو السحب أو الإلغاء من قبل طرفي العلاقة الجبائية ولا يبقأمامه حتى فرصة التذرع أمام القاضي الإداري حول صحة ومشروعية مبلغ الضرائب المفروضة⁴.

ولا يبقى أخيرا أمام المكلف بالضريبة في هذه الحالة سوى التذرع أو إثبات التفاوت والتباين الفاحش بين مبلغ الضريبة المفروضة وذمته المالية والجبائية الإجمالية أو الطعن في تخلف أحد الشكليات الجوهرية

¹ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 52.

² - عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص 89.

³ - دلاندة يوسف، المرجع السابق، ص 24.

⁴ - المادة 20 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

التي يترتب عنها البطلان، وبعد إستلام الإدارة الجبائية لرسالة القبول من قبل المكلف بالضريبة تتولى عملية تسليمه للإشعار الثاني بنفس النتائج ثم تدرج فيه جداول التحصيل¹.

وما يكون ملاحظته هو ذلك التفاوت بين الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية وبين مختلف القواعد المخولة لأهم الضمانات والإمتميازات الممنوحة للمكلف بالضريبة بغرض حماية حقوقه. وهذا ما يبين وجهة المشرع الجزائري نحو تغليب المصلحة العامة عن الخاصة.

وقد منح المشرع الجزائري أجل (30) ثلاثين يوما للمكلف بالضريبة للرد والإجابة على طلبات التوضيح والتبرير الموجهة إليه من قبل المفتش الجبائي، بخصوص مدى توافق وإنسجام المداخيل والأرباح المحققة مع المعطيات والمعلومات والعناصر التي صرح بها وعلاقتها بالوثائق والمستندات الإثباتية التي أرفقها بتصريحه وإقراره²، وهذا بمقتضى أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: "يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل 30 ثلاثين يوما.

ولا يعتد بالرفض الصادر عن المكلف بالضريبة المتعلق بالنتائج المتعلقة بالتصحيح الإعتراضي الذي باشرته الإدارة الجبائية نتيجة طلبات التوضيح والتبرير الموجهة إلى المكلف بالضريبة في حالة صدوره بعد إنقضاء المواعيد القانونية الممنوحة للرد والإجابة، وبعد عدم الرد خلال الأجل القانوني بمثابة قبول ضمني ويفسر سكوت المكلف بالضريبة وإمتناعه عن الرد خلال المهلة بمثابة موافقته الضمنية لنتائج الناجمة عن طلبات التبرير والتوضيح³.

وأما في حالة رفض هذا الأخير لهذه النتائج فإنه يكون ملزما بإثبات وجود المبالغة في التقدير وهذا ما قضى به مجلس الدولة ويتولى كذلك المكلف بالضريبة مهلة تقديم الإثباتات التي تدعم إدعاءاته المتعلقة بوقوع الإدارة الجبائية في المبالغة في التقدير حتى يتم قبول طلباته من قبل القاضي أو اللجوء إلى الخبرة كوسيلة إثبات في الدعوى حيث قضى بهذا مجلس الدولة في أحد قراراته وقام بالأمر بإجراء الخبرة عند طعن المكلف بالضريبة وتذره بمبالغة الإدارة الجبائية في تقدير الأسس والقواعد الضريبية وجاء في حيثيات القرار

¹ - بن اعمار منصور، المرجع السابق، ص 91.

² - محمد سعيد بوسعيدية، المرجع السابق، ص 270.

³ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 38.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

ما يلي: " حيث أن الشركة المستأنفة تتازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994-1995-1996 الذي جاء في نظرها مخالف لأحكام المادتين 190-320 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغها لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة بـ 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار، أما في الموضوع فتحجج الشركة المستأنفة على كيفية تقدير رقم أعمالها ونسبة الأرباح وعدم الأخذ بعين الاعتبار لإعفاؤها من دفع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لبعض المواد الغذائية ولاستفادتها بتخفيض ضريبي من مديرية الضرائب عن نشاط 1994/1995 ملاحظة أن محاسبتها قانونية وصحيحة"¹

وفي حالة لجوء الإدارة الجبائية إلى إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة وتصحيحها نتيجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للكلف بالضريبة، فإنه يجب عليها منحه مهلة قانونية تمكنه من إبداء ملاحظاته والرد على كافة النقاط المثارة من قبل الإدارة الجبائية والتساؤلات التي يتضمنها الإشعار بنتائج إعادة التقييم المبلغ إليه²، وهذا بمقتضى الفقرة الخامسة 05 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص "يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعلل، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال الأجل بمثابة قبول ضمنى".

ويتضح أن المشرع الجزائري قد جعل مدد مهل الرد والإجابة الصادرة عن المكلف بالضريبة حول نتائج إعادة تقويم المادة الخاضعة للضريبة متعلقة بنوع الرقابة والتحقيق الذي تباشره هذه الأخيرة، والتي إتضح من خلالها إلزامية إعادة تقويم الأسس والقواعد الضريبية وتصحيح مبلغ الضريبة المفروضة سابقا وعليه فإن المهلة الممنوحة للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته تدور وجودا وعدما بالشكلية التي تتبعها الإدارة الجبائية في التحقيق في مدى صحة البيانات والمعطيات التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة³.

وما يمكن ملاحظته هو أن المشرع الجبائي قد تبنى نوعا من التمايز والتباين في وجهة النظر فيما يتعلق بالآثار والنتائج المترتبة عن إعادة التقويم لأسس الضريبة وتحديد المادة الخاضعة لها نتيجة ممارسة الإدارة الجبائية لإحدى سلطاتها واختصاصاتها التحقيقية الرقابية للبحث في مدى توافق وإنسجام البيانات والمعطيات والمعلومات التي أقر وصرح بها المكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية وبين مختلف الوثائق

¹- قرار مجلس الدولة رقم 11327 الصادر بتاريخ 2004/02/17 ، الغرفة الثانية

²- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 31.

³- تبنى المشرع الجزائري الاختلاف في تحديد مهلة الرد بحيث جعلها 30 يوما بالنسبة لطلبات التوضيح والتبرير و 40 يوما فيما يخص التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

والمستندات الإثباتية من دفاتر وسجلات وفواتير بحوزته في مقر ممارسة النشاط، مع معاينة مختلف الموجودات التي تم ضبطها.

ويكون القاضي ملزماً بتسيير آلية الإثبات بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، وتولي مسؤولية التوزيع المتكافئ لعبئه حتى يحقق مسعى المشرع الوحيد ألا وهو تحقيق التوفيق والتوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من حيث فرض نوع من العدالة والمساواة بين طرف في مركز أسمى وأقوى هدفه تحقيق المصلحة العامة مزود بصلاحيات واسعة ومتعددة لممارسة الرقابة والتحقق أمام طرف ضعيف مجرد من أي سلطة يدافع عن مصلحته الخاصة وهو المكلف بالضريبة.

وفي الختام يمكن القول أن المشرع الجزائري قد وزع عبء الإثبات بين الطرفين (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية) بناء على إجابة المكلف بالضريبة عند تبليغه لنتائج إعادة التقويم، وبالتالي يكون هذا الأخير مكلف بإقامة الأدلة والإثبات أمام القاضي الإداري في حالة مراسلة الإدارة الجبائية وتبليغها بقبوله وموافقة لنتائج إعادة التصحيح، وأما إذا أعلن رفضه لذلك تكون الإدارة المسؤولة عن عبء الإثبات فيما يتعلق بمشروعية المعايير التي إعتدتها عند تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي يدور عبء الإثبات وجوداً وعدمها بمضمون الإجابة والرد الصادر عن المكلف بالضريبة ويتحمل هذا الأخير ذلك إذا كان رده إيجابياً أما في حالة العكس يلقى عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: سكوت المكلف بالضريبة

إن سكوت المكلف بالضريبة خلال المهلة والموعود القانوني الممنوح له لإبداء ملاحظاته ورأيه حول نتائج إعادة التقويم المبلغ بها من قبل الإدارة الجبائية يعد من الناحية القانونية موافقة وقبول ضمنى من قبل المكلف بالضريبة¹. وينطوي سكوت المكلف بالضريبة على وجهين يمكن أن يظهر من خلالهما وهما إمتناع المكلف بالضريبة إمتناعاً كلياً نهائياً عن إبداء ملاحظاته حول إعادة التقويم لأسس وقواعد الضريبة والرد على إقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة بالرفع في مبلغ الضريبة المفروضة أو قيامه بتقديم ملاحظاته ورأيه حول المعايير المعتمدة.

ويمكن القول إن المشرع الجزائري لم يساوي بين القبول والرد الصريح والضمني من حيث الآثار المترتبة عن كليهما بحيث أعطى للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن في نتائج إعادة التقويم التلقائي أمام الجهات القضائية المختصة بحجة المبالغة، أما فيما يخص النوع الثاني للقبول نجده قد سكت عن ذلك ولم يحدد لنا ما هو الحل في حالة مصادفة القاضي لذلك مثلاً، كأن يطعن المكلف بالضريبة في شرعية المعايير والمقاييس التي إستندت إليها الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي.

¹ - بن اعمار منصور، المرجع السابق، ص 93.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وبالإضافة إلى ما سبق نتساءل عن المعايير التي يعتمد عليها قاضي الموضوع لتوزيع وتقسيم عبء الإثبات وإقامة الأدلة في حالة القبول الضمني هل نحتكم لطريقة التقييم الخاضع لها المكلف بالضريبة، باعتبار أنها وجاهية تتحمل الإدارة عبء الإثبات في هذه الحالة أم نجد هذا الأخير بالنظر إلى نوع الإجابة والرد أي ضمني أم صريح وبالتالي فهذه نقاط كلها تحتاج للدراسة والمعالجة من قبل المشرع الجزائري حتى لا يواجه القاضي أي صعوبات أو معوقات تعرقه أثناء البت في النزاع.

ونستنتج أن عبء الإثبات تحكمه إجراءات التقييم التلقائي الأحادي إذا أعلن المكلف بالضريبة لقبوله الصريح عند تبليغ نتائج إعادة التقييم من قبل الإدارة الجبائية أي أن عبء إقامة الأدلة والإثبات يلقى على المكلف بالضريبة في حالة نشوء أي نزاع لاحقا أمام الجهات القضائية المختصة ونطاق الإثبات يتحدد في إقامة المكلف بالضريبة للأدلة التي تبين مبالغة الإدارة الجبائية في تقدير مبلغ الضريبة المفروضة وليس الطعن ونقد طريقة التقييم وإجراءاتها المتبعة عند تحديد الأسس الضريبة، لأن المكلف بالضريبة أصدر قبوله وموافقته الصريحة بشأنها سابقا ولا يجوز له التنازل عن ذلك أو سحبه أما في حالة سكوت المكلف بالضريبة عند تبليغ نتائج إعادة التقييم وفوات الآجال القانونية الممنوحة له للرد والإجابة أو إعلان رفضه لذلك عن طريق مراسلة الإدارة الجبائية، فإن عبء الإثبات وإقامة الأدلة تحكمه إجراءات التقييم الإعتراضية ويلقى على عاتق الإدارة الجبائية عبء إقامة الأدلة وإثبات مشروعية طريقة تحديد الأسس الضريبة الخاصة بالمكلف بالضريبة¹.

وخلاصة القول أن المشرع الجزائري جعل عبء الإثبات وإقامة الأدلة متعلق بطبيعة التقييم التي إعتدتها الإدارة الجبائية في تحديد القواعد الضريبية، والقاعدة العامة التي تتولى تسيير وتوزيع العبء الإثباتي هي نوعية الإجراءات والشكليات المتبعة في حساب مبلغ الضريبة، فإذا كانت إعتراضية تمكن المكلف بالضريبة من ابداء رأيه وملاحظاته حول المعايير والمقاييس المستخدمة في عملية التقييم، وتحملت في هذه الحالة الإدارة الجبائية مسؤولية الإثبات، أما إذا اتبعت الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية، أي بمعنى عملية تأسيس المادة الخاضعة تمت بصفة مستقلة بمعزل عن رأي المكلف بالضريبة باعتبار أن هذا النوع من الإجراءات ما هو إلا معاقبة للمكلفين بالضريبة المخلين بالإلتزامات والواجبات التي يملها عليهم التشريع الجبائي.

ورتب المشرع الجزائري هذا الجزء من خلال إخضاعهم لهذه الطريقة التقييمية التي تحرمهم من حق المناقشة والمواجهة أثناء تحديد الوعاء الضريبي أو ابداء أي ملاحظة أو اقتراح حول ذلك، إضافة إلى إلقاء عبء الإثبات وإقامة الأدلة على عاتقهم وفي العادة ما يعجز هؤلاء عن ذلك بسبب الصعوبة التي يجدونها في إثبات إدعائهم لعدم حيازة أي وثيقة أو مستند يثبت لصالحهم كنموذج التصريح الجبائي مثلا أو الأوراق المرفقة به.

¹ - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 156.

الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية

وإضافة إلى ذلك تولى المشرع الجزائري معالجة مسألة مبدأ الفصل بين عبء الإثبات كوسيلة يعتمد عليها القاضي الإداري لحل المنازعة الجبائية والإجراءات المتبعة في فرض و تقييم الضريبة بحيث ربط مهمة توزيع وتقسيم عبء الإثبات بمدى حسن سيرة المكلف بالضريبة وسلوكاته.

خلاصة الباب الثاني:

نستنتج في الأخير أن وظيفة القاضي الإداري إيجابية في المنازعة الجبائية باعتبار أن من الإختلال واللاتوازن بين الصفات والمراكز القانونية للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث أن المشرع منح له حق ممارسة وإستخدام كافة آليات التحقيق المخولة له في نطاق الصراعات القائمة بين طرفي الخصومة الجبائي، حتى يتوصل إلى الوقائع الحقيقية للنزاع ومصدر الحقوق والمطالب المتذرع بها من قبل المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ومدى أحقيتهم بها لضمان إصدار منطوق حكم عنوانه الحقيقة يرضي الطرفين، ويسعى إلى التوحيد بين ما هو واقعي وقضائي.

وتعد وسائل التحقيق الخاصة بالمنازعة الجبائية وسائل إثبات غير مباشرة بيد القاضي الإداري لإستنباط الحقيقة المجهولة بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج بشأنها، وهذا بمحاولة إحداث نوع من التوفيق والتوازن بين طرفي الخصومة وضمان تكافؤ الفرص في الرد ومناقشة الأدلة والوسائل الإثباتية المقدمة من الخصم المقابل والدفاع عن الحقوق التي تم إهدارها.

وجعل المشرع الجزائري عملية تقسيم عبء إقامة الأدلة وانتقاله بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كطرفي الخصومة الجبائية متعلقة بنوعية وطبيعة طريقة وكيفية التقويم المعتمدة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وتعيين الوعاء الخاص بالمكلف أي طريقة فرض الضرائب من قبل الإدارة الجبائية. وعليه

ويكون مرهونا عبء الإثبات وإقامة الدليل بالشكلية التي إعتمدت عليها الإدارة الجبائية في تقييم الأسس الضريبية وحساب مبلغها الواجب الدفع من قبل المكلف بالضريبة. ففي حالة ما إذا وقع إنتقاء وإختيار الإدارة الجبائية للطابع الوجهي للتقييم أي إعطاء المكلف بالضريبة فرصة إبداء ملاحظاته ورأيه بخصوص القواعد والأسس الضريبية المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية والرد على مختلف الاقتراحات عنها، بخصوص رفع مبلغ الضريبة فإنه في هذه الحالة يلقي عبء إقامة الأدلة وتقديم وسائل الإثبات على كاهل الإدارة الجبائية.

وفي حالة ما إذا لجأت الإدارة إلى الطبيعة التلقائية والأحادية في التقييم بخصوص المادة الخاضعة ومنعت المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية من حق مناقشتها في طريقة التقييم التي أسست بناء عليها المادة الخاضعة للضريبة، وعينت الوعاء بحجة أنه لم يوفي بمختلف الإلتزامات التي تملها عليه أحكام القانون الجبائي والتجاري والمالي المحاسبي أي القواعد المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه في هذه الحالة يكون المكلف المسؤول على تقديم وسائل الإثبات وإقامة الأدلة بهدف تنفيذ ودحض صحة كيفية التقييم المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية ونفذ المعايير والمقاييس التي إعتمدت عليها لتحديد الوعاء الضريبي وأسسه.

خلاصة الباب الثاني

وإضافة إلى ذلك يبدو أن المشرع الجزائري قد أحدث نوعاً من التفاوت الفاحش بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية بحيث منح الإدارة الجبائية العديد من الصلاحيات والسلطات التي تؤهلها لأن تكون في مركز أقوى وأسمى من الطرف المقابل والتي تمارسها بغرض الرقابة والتحقق في مدى صحة التصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، وكذا عند تقييم الوعاء الضريبي وتحديد المادة الخاضعة وفي المقابل من ذلك ألقى على كاهل المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية والذي هو مواطن عادي العديد من الإلتزامات والوجبات مع تجريده من أي منحة أو امتياز يمكنه من منافسة الخصم أو مجابهته.

وتولى أيضاً المشرع الجزائري مسألة معالجة مبدأ الفصل بين عبء الإثبات كآلية يعتمد عليها القاضي الإداري في المادة الجبائية لحل المنازعة المطروحة والإجراءات المتبعة في فرض الضرائب وتقييمها، بحيث جعل مهمة تقييم وتوزيع عبء الإثبات وتداوله مرتبطة بتقييم تصرفات وسلوكات المكلف بالضريبة ومدى تعسفه في استعمال حقه وكذا عند إبداء موافقته ورضاه بالنتائج الصادرة عن الإدارة الجبائية بخصوص إعادة التقويم.

الخاتمة

في الختام يمكن القول أن غاية المشرع الجزائري من معالجة ودراسة الأحكام الموضوعية والإجرائية التي تنظم عملية الإثبات في المنازعات الجبائية هي ضبط قواعد سير النظام الجبائي، التي يحكمها والتخفيف من عناء ومشقة الجهات القضائية المختصة في تكبل مهمة تقسيم وتوزيع عبء إقامة الأدلة في الخصومة الجبائية.

وإضافة إلى ذلك كان مسعى المشرع من دراسة ذلك هو إحداث نوع من التوفيق والعدالة بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية لكون أحدهما سلطة عامة صاحبة سيادة تسعى إلى تحقيق النفع العام منح لها المشرع الجزائري العديد من الإمتيازات والصلاحيات التي تؤهلها لأن تكون في مركز اقوي وأسمى من الطرف الآخر، وفي المقابل من ذلك نجد الخصم الثاني يتمثل في المكلف بالضريبة الذي هو طرف ضعيف في العلاقة الجبائية لكونه فرد عادي هدفه تحقيق مصلحته الخاصة مجرد من أي منحة أو إمتياز يستطيع من خلاله منافسة خصمه.

وتتسم قواعد الإثبات ومبادئه في المادة الجبائية بخصوصية تستلزم التطرق والغوص في الآليات التي تستخدمها الإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي الخاص بكل مكلف، وكيفية حساب المبلغ الواجب الدفع مع التركيز على الأدلة والوسائل الإثباتية المقدمة من قبل الإدارة وفي حالة طعن أحدهما أمام الجهاتالقضائية المختصة فيما يخص الضرائب المتنازع فيها.

وفي العادة ما تطرح مسألة وظيفية تتعلق بدور جهة الحكم في تقسيم وتوزيع عبء إقامة الأدلة ووسائله بين الخصوم في ظل التفاوت الذي يطبع المراكز القانونية للخصوم أي بمعنى اللامساواة والاعدالة التي تطبع صفات الأطراف في الدعاوى، وهنا يظهر دور القاضي ومساعيه في إعادة التوازن وفرض المساواة المفقودة حتى يكون هناك تكافؤ في الفرص فيما يخص حق الدفاع المكفول لكافة المتقاضين، وكذا إقامة الأدلة والإثباتات وإمكانية مناقشتها من قبل الخصوم والتي من المفترض أن تتواءم وتتناسب مع طبيعة وخصوصية الدعوى للنظر إلى العلاقة التي تحكم الخصوم (المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية).

وتبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة وجوهرية يرتكز على أساسها الإثبات في المنازعات الجبائية ألا وهي قرينة صحة التصريحات الجبائية المفترضة، والتي مفادها هو إعطاء الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية المتمثل في المكلف بالضريبة فرصة المشاركة في تحديد وتعيين المادة الخاضعة للضريبة من خلال إلزامه بمجموعة من الواجبات التصريحية الملقاة على عاتقه.

وإضافة إلى ذلك أجبره بمقتضى أحكام القانون الجبائي وفروعه بضرورة إيداع تصريح جبائي، يعبر فيه عن مجموع الأرباح والمداخيل التي يحققها من النشاط والوضعية المالية التي يحتلها مع ضرورة إرفاقه بمختلف الأوراق والوثائق والمستندات التي تثبت صحة البيانات التي يتضمنها النموذج المسلم إليه من قبل الإدارة الجبائية، مع العمل ما بوسعه لكي يقنع الإدارة الجبائية بأن المعلومات والعناصر التي صرح بها شاملة وحقيقية لا يشوبها أي نقص أو غموض، من شأنه وقوع الإدارة الجبائية في لبس أو اغفال فيما يخص عدم إخضاع جزء من مداخيله وأرباحه للضريبة بهدف التملص من الأداء.

وفي حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن التوضيح والتبرير فيما يخص ما صرح به لدى الإدارة الجبائية وعجز عن إيداع المرفقات التي تبين وتوضح صحة ما أقر به، يجوز للإدارة الجبائية القيام بإخضاعها لإجراءات إعادة التقييم سواء بصفة تلقائية أو وجاهية، وفي حالة ما إذا إعتمدت الطريقة الوجيهة يمكنه من خلالها إبداء ملاحظاته وإقتراحاته، وكذا الرد على تذرعات الإدارة الجبائية التي تبرر لجوءها إلى رفع مبلغ الضريبة المفروضة أما بالنسبة لطريقة التقييم التلقائي ليس أمامه أي منفذ أو ملجأ يمكنه من خلاله مناقشة ومجادلة الإدارة الجبائية حول إجراءات إعادة التقييم التلقائية التي باشرت بها بشأنه.

وإضافة إلى ذلك خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات والسلطات التي تضطلع من خلالها بممارسة صلاحية الرقابة والتحقق في مدى صحة تصريحات المكلفين بالضريبة لإثبات أو نفي قرينة الصحة المفترضة، ويمكن حصرها في مختلف طلبات التوضيح والتبرير التي ترسلها الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة، وكذا طلب المعلومات بغرض تقديم إستفسارات وشروحات لمختلف النقاط والمسائل التي ينتابها غموض وإبهام في التصريح الجبائي، وبالتالي نجد أن المشرع الجزائري قد خول لكلا طرفي العلاقة الجبائية مكنة الإعتماد على مجموعة من الأدلة ووسائل الإثبات التي تدعم مزاعم وادعاءات كل طرف لمواجهة الطرف الآخر.

ولقد أعطى للمكلف بالضريبة إمكانية التعويل والإعتماد على تصريحه كوسيلة إثبات ودليل يمكنه الاحتجاج به بشأن الوضعية المالية ومجموع الأرباح والمداخيل التي يجنيها من النشاط المزاول مع تدعيمه بقوة إثباتية وحجية من الناحية العملية والقانونية، وفي المقابل من ذلك خول للإدارة الجبائية التذرع بشتى النتائج، والخلاصة المتوصل إليها من إستخدام آليات الرقابة والتحقق في إقرارات المكلف بالضريبة ومختلف الشواهد والحجج والأسانيد التي أرفقها بنموذج تصريحه، وعليه فإن الإدارة الجبائية ليس بوسعها تجاهل أو إستبعاد ما صرح به المكلف بالضريبة أثناء قيامها بتقييم الوعاء الضريبي، إلا في حالة ما إذا أثبتت نتائج الرقابة والتحقق في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة ما يخالف ذلك بالنظر إلى الخصوصية التي تميز الدعوى الجبائية عن غيرها من الدعاوى الأخرى وطبيعة إجراءاتها.

ونص المشرع الجزائري على وسائل إثبات خاصة بالمادة الجبائية يلجأ إليها القاضي تلقائيا أو بطلب من أحد الخصوم في حالة ما إذا قدم وسائل جديدة في الدعوى قبل الحكم أو عندما تبين أن ملف النزاع يشوبه نقص في الأدلة، مما يجعله عاجزا عن البت في النزاع دون اللجوء إلى الإجراءات التحقيق الخاصة في إعتبار أنها أحد الوسائل الإثباتية المساعدة للقاضي في تحليل النقاط والمسائل التقنية التي لا يمكن إدراكها أو فهمها أو تحليلها دون اللجوء إلى التحقيق الإضافي أو مراجعة التحقيق أو الخبرة لأن ملف النزاع لا يزال غامضا ومبهما يستوجب مواصلة التحقيق عن طريق إنتداب خبير في المجال المالي والمحاسبي بحكم أنه صاحب إختصاص ودراية في مجال الضرائب.

بعد معالجتنا و تحليلنا لموضوع الإثبات في المادة الجبائية توصلنا إلى النتائج والإقتراحات التالية:

النتائج :

- تبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة في إثبات المادة الجبائية ، ألا وهي قرينة الصحة المفترضة في التصريحات الجبائية ، من خلال إعطاء المكلف بالضريبة حق المشاركة في تأسيس الوعاء الضريبي، وافترض حسن نيته، أي عن طريق التصريح لدى الإدارة الجبائية بمجمل المداخل والأرباح المحققة ، وإرفاقها بمختلف الأسانيد والوثائق التي تبرر صحة ذلك، وفي المقابل من ذلك قام بإخضاع هذه التصريحات للرقابة والتحقيق من قبل الإدارة الجبائية لإثبات قرينة الصحة أو تفنيدها عن طريق إثبات اللاتوافق واللاتناسب بين مضمون تصريح المكلف بالضريبة والوضعية الجبائية الحقيقية التي اكتشفتها الإدارة أثناء الرقابة.

-اعتماد طبيعة التقييم المرجعية والمعيار المحدد للطرف المكلف بالإثبات وإقامة الأدلة (الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة) أي بمعنى أن الإدارة الجبائية تكون مسؤولة عن الإثبات ومكلفة به في حالة إتباعها لطريقة التقييم الاعتراضية أما في حالة انفرادها بعملية التقييم وإنفرادها بذلك لوحدها دون اشتراك المكلف بالضريبة أي إتباع طريقة التقييم الأحادي نتيجة مخالفته للالتزامات التي يفرضها عليه القانون الجبائي والمحاسبي والنظام المالي المحاسبي الجديد فهنا يتم تغريمه في هذه الحالة تلقائيا إضافة إلى إلقاء عبء الإثبات على عاتقه.

-انعدام معايير قانونية محددة وواضحة وصريحة يتم بناء عليها توزيع وتقسيم عبء الإثبات وإقامة الأدلة بين أطراف العلاقة الجبائية في ظل التفاوت واللاتكافؤ الذي تعرفه المراكز القانونية للأطراف.

-تشنت نظام الإثبات في المادة الجبائية أو النظرية العامة لإقامة الأدلة في المجال الجبائي وتفرقتها ، وبالتالي ليس هناك نظام أو نظرية موحدة يمكن الاعتماد عليها أثناء البت في النزاع ، وعليه يجد القاضي صعوبة في تطبيق وإعمال الأدلة والوسائل الإثباتية وإسقاطها على النزاع.

-يؤدي القاضي وظيفة إيجابية مميزة في تسيير المنازعة التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتقسيم أعباء إقامة الأدلة بينهما، بحيث أن القاضي يعمل ما بوسعه لجمع أدلة ووسائل إثبات كافية يمكنه أن يعول عليها عند البت في النزاع.

-مسألة إقامة الأدلة والإثبات من أهم المسائل التي تخص النظام الجبائي ومنازعاته ، سواء من حيث تداول وانتقال أعباء إقامة الأدلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ، أو من حيث طرقه ووسائله الواردة في القانون العام أو الخاصة المنصوص عليها في القانون الجبائي وفروعه ، وعليه يجب على القاضي بدل ما بوسعه من جهود ، حتى يستتبط أهم القواعد والأحكام التي تخص نظام الإثبات والتي هي متناثرة في مختلف النصوص والقوانين الجبائية.

-انعدام التخصص والخبرة الكافية للقضاة في مجال المادة الجبائية ، الأمر الذي ينعكس سلبا على وظيفة القاضي والذي في أغلب الأحيان ما يستجد بالخبرة ، ويكون رهينة لرأي الخبير وموقفه، وبالتالي تتحول الخبرة من الطبيعة الاستشارية الاختيارية إلى الطبيعة الملزمة ، لأن القاضي غير مؤهل وليس هناك حل سوى الأخذ بما جاءت به الخبرة من نتائج.

-اختلاف هدف الإثبات وإقامة الأدلة في المنازعة الجبائية من طرف لآخر (المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية) ، بحيث أن الهدف المتوخى من الإدارة الجبائية عند الإثبات هو الوصول إلى مخالفة المكلف بالضريبة للالتزامات والواجبات التي يملها القانون الجبائي والمحاسبي والنظام المحاسبي المالي الجديد ، أي عدم إلتزامه بها، وبالتالي يكون قد خالف النصوص القانونية المعمول بها، أو إقامة الدليل بتوفر حالات تطبيق القاعدة القانونية التي تحدد معايير تقييم المادة الخاضعة للضريبة ، أما هدف ومغزى المكلف بالضريبة من الإثبات في المنازعة هو الوصول إلى إثبات صحة التصريح الذي قدمه للإدارة الجبائية أي إثبات قرينة الصحة المفترضة في التصريح الجبائي.

-حصر محل حق الإطلاع جعل هذا النوع من الرقابة والتحقيق لا يفي بالغرض المنشود من استحداثه، وإنما قام بالحد من فعالية وجدوى هذه السلطة في مساعدة الإدارة الجبائية على جمع عدد هام من الأدلة والوسائل الإثباتية من جهة، ومحاولة ضبط وكشف حالات التهرب والغش الجبائي من جهة أخرى، وبالتالي أرى كباحتة ضرورة اللجوء إلى توسيع محل هذا الحق ،حتى تتمكن الإدارة الجبائية من بسط رقابتها على مختلف العناصر والمعطيات المشكلة للذمة المالية والمادية للمكلف بالضريبة، وجمع عدد هام من الأدلة والإثباتات التي يمكن مواجهة بها المكلف بالضريبة أثناء تذرعه أو طعنه لاحقا أمام الجهات القضائية المختصة.

التوصيات والإقتراحات:

- ضرورة التدخل الصريح للمشرع لمعالجة معايير توزيع وتداول عبء إقامة الأدلة والإثبات بين أطراف العلاقة الجبائية في ظل التباين واللاتوازن الذي تعرفه المراكز القانونية للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا حتى يوفر مجموعة من الضمانات تحمي حقوق المكلف بالضريبة وتحفظ مصالحه من جهة ويكرس حق الإدارة الجبائية في فرض رقابتها كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

- دعوة المشرع إلى تحديد أدلة ووسائل الإثبات بصورة جبائية واضحة لا تشوبها أي غموض أو لبس مع تحديد قوتها وحجيتها في الإثبات ، حتى يمكن للقاضي والمتقاضي الأعمال بها دون الوقوع في الحيرة أي أن المشرع لم يحدد وسائل الإثبات بصورة صريحة، وإنما اكتفى بالتطرق إلى الوسائل الخاصة كآليات تحقيق خاصة في المادة الجبائية (التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق، الخبرة).

- رغم مساعي المشرع في محاولة ضمان تكافؤ المراكز القانونية للأطراف إلا أن جهوده لم تفي بالغرض بل تتطلب إعادة النظر والمزيد من العناية و الدراسة.

- إعادة النظر في الضمانات المكرسة لحماية حقوق الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية وحفظ مصالحه ألا وهو المكلف بالضريبة بالنظر إلى مركزه القانوني مقارنة بالطرف الآخر الذي يعد صاحب سلطة وسيادة يملك العدد من الصلاحيات والسلطات حولها له المشرع الجزائري لفرض رقابته على المكلف بالضريبة وبالتالي يمكننا القول أن هذه الضمانات عديمة الجدوى وغير الكافية الشافية لتوفير الحماية للمكلف بالضريبة بل أن دورها ضئيل.

- يتعين على المشرع الجزائري التدخل لضمان حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة وحمايتهم من الإنتهاك عن طريق منح الإدارة الجبائية حق الرقابة بشتى أنواعه لكن يجب توفير ضوابط وشروط قانونية تسعى إلى ضمان عم المساس وتخطي خصوصية المكلف بالضريبة وكشف أسراره.

قائمة المراجع

les references

قائمة المصادر المراجع:

-النصوص القانونية والمناشير والتعليمات:

1- الدستور:

المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المعدل والمتمم المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 متعلق بإصدار نص الدستور، المصادق عليه في إستفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر، العدد 76، المؤرخة في 28 ديسمبر 1996.

2- القوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-02 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن القانون المالية لسنة 2002، صادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 المؤرخ في 23 ديسمبر 2001.

2. قانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج، العدد 21 الصادرة في 23 أفريل 2008.

3. القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، ج رالعدد 74 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

3- قوانين المالية:

1. القانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر، العدد 65، المؤرخ في 18 ديسمبر 1991.

2. قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، العدد 49 المؤرخ في 23 ديسمبر 2001.

3. قانون رقم 04-21 المؤرخ 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 85 المؤرخ في 30 ديسمبر 2004.

4. قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر، العدد 85 المؤرخ في 27 ديسمبر 2006.

5. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدده 82، المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.
6. قانون رقم 10-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر، العدد 80 المؤرخ في 30 ديسمبر 2010.
7. قانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر، العدد 72، المؤرخ في 30 ديسمبر 2012.
8. قانون 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 المؤرخ في 30 ديسمبر 2012.
9. قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013.

4-الأوامر:

1. الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر العدد 49 المؤرخ في 11 جويلية 1966 .
2. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم للأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، الصادرة في الجريدة الرسمية، العدد 102، المؤرخ في 22 ديسمبر 1976.
3. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج ر، العدد 70 المؤرخ في 02 أكتوبر 1977.
4. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 103 المؤرخ في 02 أكتوبر 1977.
5. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج ر العدد 81، الصادرة في 12 أكتوبر 1977
6. الأمر رقم 95/13 المؤرخ في 11 مارس 1995 المتضمن تنظيم مهنة الترجمة، ترجمان رسمي، ج ر العدد 17 لسنة 1995.

المراسيم التنفيذية:

-المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل 7 أبريل 2009 الذي يحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر العدد 21 المؤرخة في 8 أبريل 2009،

5-المنشورات والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية:

1. -التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 الصادرة عن وزارة المالية.
2. الدليل الجبائي للمهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للمالية، منشورات الساحل، 2010.
3. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013.
4. ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المطبعة الرسمية، دون سنة، الجزائر.

القرارات:

-القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج ر العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009.

1-باللغة العربية

أ/ المراجع العامة:

1. أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية (تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001.
2. أحمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري وفقا لآخر التعديلات، طبعة 1991.
3. أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، مؤسسة دار الشعب، دون طبعة، مصر، 1977.
4. بوزيان سعاد ، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى، عين مليانة ، الجزائر، السنة 2015.

5. حلو أبو الحلو ،القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية والتاجر) ،الطبعة الأولى،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992
6. خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، شرح قواعد الإثبات الموضوعية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، مكتبة الإقتصاد والقانون، الرياض، 2014.
7. زبدة مسعود، القرائن القضائية، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2001.
8. طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، شرح لقانونالإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجزء الأول، دار الخلدونية، دون طبعة، الجزائر، 2012.
9. عادل علي المقدادي ،القانون التجاري وفقا لأحكام قانون التجارة العماني رقم 55 لسنة 1990 ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
10. عبد الرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للإلتزامات في القانون المدني، منشورات محمد الداية، بيروت لبنان، دون ذكر السنة.
11. عبد المنعم عبد العزيز خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2008.
12. عمار عمورة ،شرح القانون التجاري الجزائري ،(الأعمال التجارية ،التاجر،الشركات التجارية) ،الطبعة الأولى ،دار المعرفة ،الجزائر ،2009
13. فرحة زراوي صالح ،الكامل في القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية ،التاجر ، الحرفي ،الأنشطة التجارية المنظمة ،السجل التجارية) ،الطبعة الثانية ،نشر وتوزيع ابن خلدون، الجزائر، 2003.
14. فوزي محمد سامي ،شرح القانون التجاري ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة ،عمان، 2008.
15. لحسين بن شيخ آت ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2005.
16. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الحجار، عنابة، 2007.

17. محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، دار هوميه، دون طبعة، الجزائر، 2014 .
18. محمد حسن قاسم، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
19. محمد حسين منصور، قانون الإثبات، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، دون سنة.
20. محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى قانون الرقابة الجزائري، دار القصبه للنشر، دون طبعة، الجزائر، 2014.
21. محمد صبري السعدي، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، 2009.
22. مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني دراسية مقارنة، مكتب دار الثقافة للتصميم والإنتاج، الطبعة الثانية، الأردن، 2011.
23. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية ،التاجر، المحل التجاري) ، الطبعة التاسعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2007

ب/ المراجع المتخصصة:

1. أحمد نشأت،رسالة الإثبات، الجزء الأول، مطبعة دار الفكر العربي، القاهرة، الطبعة السابعة،دون سنة.
2. إسكندر محمود توفيق الخبير القضائي، دار الكتاب ، دون طبعة، الجزائر،2012.
3. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري، دار الأمل، دون طبعة، تيزي وزو، 2012.
4. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية الجزائر، 2008.
5. أوسرير منور،محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بودأود، طبعة الأولى، 2009.
6. بن اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ،دار هوميه دون طبعة ، الجزائر،2011.

7. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبدأ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003 .
8. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
9. زكرياء محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، مصر، 1981.
10. السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2008.
11. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
12. طاهري حسين، شرح لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجزء الأول، دار الخلدونية، دون طبعة، الجزائر، 2012.
13. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة، عين مليلة، الجزائر، 2012.
14. عبد الحميد الشواربي ، التجريم و العقاب في الضريبة على الإستهلاك ، المكتب العربي الحديث ، 1991 ،
15. عبد الحميد الشواربي، القرائن القانونية والقضائية في المواد الجنائية والأحوال الشخصية، منشأة المعارف، دون طبعة، الإسكندرية، 2003.
16. عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق، الطبعة الأولى، الرباط بالمغرب، 2011.
17. علي هادي، عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية (تشريعا، وقضاء وفقها ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح)، دراسة مقارنة، جامعة ذي قار، 2011.
18. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الوادي، 2010.

19. العيد صالحى ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
20. فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
21. فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة الجزائر، دون سنة نشر.
22. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
23. محمد شكري، القانون الضريبي المغربي ، دراسة تحليلية نقدية ، منشورات المجلة المغربية لإدارة المحلية و التنمية (سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية)، عدد 59 ، الطبعة الثانية ، 2005 ، مطبعة المعارف الجديدة ، المغرب ، دون سنة.
24. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، طبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
25. محمد عبد الحميد السكري، مبادئ القضاء في الضرائب، مطبعة الجريدة، القاهرة، طبعة 1، سنة 1996.
26. مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والإجتهد القضائي)، دون طبعة ، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013.
27. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
28. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، دون طبعة، الجزائر.
29. نصر الدين هنوني ، نعيمة تراعي ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
30. نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان 1998.

31. يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2014.

المقالات:

1. أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، العدد13، 2013.
2. جمال الدين الكيلاني، الاثبات بالمعاينة في الفقه والقانون، مجلة جامعة النجاح للأبحاث للعلوم الإنسانية، العدد 16(1)، فلسطين، السنة 2002.
3. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سورية، 2006.
4. سعيداني محمد، تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2007.
5. عارف منور عبد الرحمان السعيدة و آخرون ، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني ، دون سنة، الأردن.
6. عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد11، العدد 11، السنة 2009، العراق .
7. عبد الرزاق أحمد الشيبان، إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات، مقال منشور، مجلة القانونية والسياسية، جامعة جيهان السليمانية منشور في الموقع الإلكتروني: WWW.iasj.net وتم زيارة الموقع بتاريخ: 2017/1/1
8. عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
9. عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، دون سنة، بسكرة.
10. كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، السنة 2005.

11. كورغلي مقداد، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002.
12. محمد الطاهر رحال ، القرائن القانونية و مدى حجيتها في الإثبات الجنائي، مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية ، العدد 11 ، 2015، جامعة سكيكدة.
- مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002.

المذكرات والرسائل الجامعية:

1. أحمد فيلش ، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع و حركية التقاضي ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص ، جامعة الحسن الثاني ، كلية الحقوق ، عين الشق ، الدار البيضاء ، 2001/2000.
2. إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مذكرة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران السنة 2004.
3. برييح محي الدين، السلطات التحقيقية للقاضي الإداري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2014/2013
4. بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر ، دون سنة .
5. بن مداح مقداد، مختاري عبد الباسط، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة نهاية السنة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1996.
6. جلول قواجي بلحول و آخرون، الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2005/2002.
7. جهرة آسيا، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسة العليا في المالية، المعهد الوطني للمالية، القليعة 1992، 1996.
8. حواس صلاح ،التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2008.

9. خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة سطيف، 2004.
10. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.
11. زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2012/2011.
12. سليمان عنثير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الجبائية، "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الوادي، السنة 2011، 2012.
13. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2011-2012.
14. عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، فرع الإدارة والمالية، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة الجزائر، 2001، 2002.
15. عبد الله علي فهد العجمي، دور القرائن في الإثبات المدني " دراسة مقارنة بين القانون الأردني والكويتي"، رسالة ماجستير مقدمة لاستكمال المتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2011.
16. عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، 2008، 2009.
17. عماري أمين، حماني ناصر، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار المراقبة الجبائية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادات الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، 2000، 2005.
18. قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-الجزائر للفترة الممتدة 2010/2009)، مذكرة مكملة لشهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

19. قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة ومالية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012.
20. لكحل عائشة ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2014/2015 .
21. لونيس عبد الوهاب ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضعة للرقابة الجبائية، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، السنة 2001.
22. مجدى نبيل، محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2006.
23. محمد معاذ محمد أديب الدوس، دور المدقق الخارجي في التكلفة الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2014.
24. واضح إلياس ، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مذكرة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، السنة 2004.

الملتقيات :

1. سفيان البرجي، معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري ، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002 ، المنظم بتونس من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، مداخلة منشورة في الموقع الإلكتروني ([http :www.profiscal.com](http://www.profiscal.com))، تم زيارة الموقع في 2017/05/23.
2. ولهي بوعلام، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي والإقتصادي للحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

المحاضرات:

1. جنادي جيلالي، السر المهني، محاضرة أقيمت في إطار التكوين المستمر لموظفي أمانة الضبط لدى مجلس قضاء برج بوعريج، يوم 2006/02/28.

2. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2014/2015.

القرارات القضائية:

1. قرار المحكمة العليا رقم 39681 الصادر بتاريخ 1985/02/23.
2. قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1993/07/07 تحت رقم 97774، المجلة القضائية، سنة 1994، عدد 02.
3. قرار مجلس الدولة الصادر في 2000/10/23، قضية مديرية الضرائب لولاية ميلة ضد شركة التضامن لإنتاج البلاط، الغرفة الرابعة، قرار غير منشور، فهرس 656.
4. قرار مجلس الدولة رقم 163903 صادر بتاريخ 2001/02/19، قرار غير منشور أشير إليه من قبل بربيع محي الدين.
5. قرار مجلس الدولة رقم 163903 الصادر بتاريخ 2001/02/19، الغرفة الرابعة.
6. قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية في 2001/07/30 القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
7. -قرار مجلس الدولة رقم 001987 الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد الثاني، 2002.
8. قرار 5722 الصادر بتاريخ 2002/10/15 المنشور في مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
9. -قرار مجلس الدولة رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16، الغرفة الثانية
10. - قرار مجلس الدولة رقم 11327 الصادر بتاريخ 2004/02/17، الغرفة الثانية
11. - قرار مجلس الدولة رقم 009719 الصادر بتاريخ 2004/12/21، الغرفة الثانية
12. قرار مجلس الدولة 11888 الصادر بتاريخ 2004، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005.
13. -قرار مجلس الدولة رقم 19806 الصادر بتاريخ 2005/09/20.

14. -قرار مجلس الدولة 23580 الصادر بتاريخ 2006/01/24، نشرة القضاة، العدد 65، 2010.
15. - قرار مجلس الدولة رقم 42819 الصادر بتاريخ 2008/06/11 مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009.
16. قرار مجلس الدولة رقم 064698 الصادر بتاريخ 2011/12/15 غير منشور.

II - باللغة الأجنبية

Livres et littérature:

1. Claude Laurent , Contrôle fiscale la vérification de comptabilité, Bayeusaines, Paris , 1995.
2. Colin, Ggervaise, M.Rossetti, Fiscalité Pratique, Librairie va Bert , septembre 1994 ; Paris.
3. Collet Martin, Procédure fiscales, (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt), édition puf, Paris, 2011.
4. Collet Martin, Procédure fiscales, contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, presses univertaires de France, 1ère édition, Paris, 2011.
5. Couiskrstabas et jean marie cotteret, droit fixal, 4^{eme} édition, 1980.
6. Couveaux. La preuve en matière d'impôts directs, Edition Juridiques et Scientifiques Bru scelles 1970.
7. Daneilricherlsprocéaluresfixalespress universitaire de France, 1^{er} édition, décembre 1990.
8. Daniel Gutmann, L'abus de droit et encordement, l'Ecole de droit de la Sorbonne, Revue droit et patrimoine, N° 205, Aout 2011.
9. Jacques Groxlaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, 5ème, édition, 2009.
10. Jean Louis Goepp, « La gestion du risque fiscal », paris, édition, guolion, 2001, p53. Ministre des finances, calendrier fiscal, direction de la législation fiscal sous direction des relations publiques et de l'information, Algérie édition 2004.

11. Louis tratabaset et jean marie cotteret, droit fixalgénéral,France paris, dallsz, quatrième édition, 1980.
12. Philippe Augé, droit Fiscal général, édition ellipses paris, 2002.
13. Stéphane Buffa, Céline gainent, optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises, Association pour le développement de l'enseignement et de la recherche sur la responsabilité sociale de l'entreprise, Paris, 2008.

Les codes :

Code de Procédures fiscales, Berti Edition, 2ème Edition, Alger, 2002, Art 18.

Journal Officiel n° 83 :Loi 03-22 du 4 dhou el kaada 1424 correspondant au 28 décembre 2003 portant loi de Finances pour 2004 art 2.

Mémoires:

Denideni Yahia, « Le contentieux fiscal » , contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, institut supérieur de gestion et de planification, Alger, 29-30 et 31 mai 2004.

Feriel Kamoun , la preuve en droit fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'étude approfondies droit des affaires université de Sfax, Tunisie, faculté de droit, année universitaire 2001-2002.

Rahmoun Djawida, Vérification de comptabilité dans une entreprise de production, mémoire de fin de étude, institut de sciences commerciales, université d'Oran, 1997.

Les instruction et circulaires :

Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, Alger-Edition 2001.

Articles :

Ghanemi A., « Le contentieux fiscal en algerie », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial : Le contenieux fiscal, 2007.

المخلص

تعد عملية الإثبات في المادة الجبائية أحد المواضيع الأكثر أهمية على الصعيدين النظري والعملي وذلك بالنظر إلى الخصوصية والطبيعة التي تتسم بها الدعوى الجبائية عن غيرها من الدعاوى الأخرى، بالإضافة إلى التفاوت والتباين الذي يطبع المراكز القانونية التي يحتلها المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كطرفين في الخصومة الجبائية.

تبنى المشرع الجزائري عدة معايير تتولى عملية توزيع عبء الإثبات وتسييره بين طرفي العلاقة الجبائية حتى تضمن نوع من المساواة والعدالة بين المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية والإدارة الجبائية، باعتبارها صاحبة سلطة وسيادة مزودة بأهم الصلاحيات والإمكانيات التي من شأنها تحقيق شتى الأهداف المسطرة من قبلها والضغط على المكلف بالضريبة ومراقبته حتى يضمن عملية دفع وتحصيل الضرائب المستحقة والتي في الغالب ماتشكل هذه الممارسة إحدى الأوجه التي تمس الحقوق ومصالح المكلف بالضريبة وتخرق مختلف القواعد المكرسة للضمانات المكفولة لحمايته

أخذ المشرع الجزائري بقاعدة عامة تتعلق بعبء الإثبات ومعايير تقسيمه بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بحيث تشمل مختلف التصريحات الجبائية التي يكتبها المكلف بالضريبة واليات الرقابة والتحقيق المسخر عملية تنفيذها للإدارة الجبائية، للتأكد من مدى شموليتها وصحتها وأبعد من ذلك قام أيضا بالنص على الأدلة والوسائل الإثباتية الخاصة بالقانون الجبائي مركزا على التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق كإجراء أوليان يسبقان الخبرة يلجأ القاضي الإداري إلى تنفيذهما عندما يتبين له من ملف النزاع أن وسائل الإثبات المقدمة من قبل الخصوم غير كافية

الكلمات المفتاحية :

التصريح الجبائي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق، حق الإطلاع، طلبات التوضيح والتبرير، التقويم الأحادي، التقويم الإعتراضي، الوسائل المحاسبية، الوسائل غير المحاسبية.

Abstract

Evidence in tax matters is considered as one of the most important subjects, both theoretically and practically, due to specificity of the tax suit in comparison with the other types of suits on the one hand, and on the other hand due to the disparity characterizing the legal positions that may have the taxpayer and the tax administration as parts to the suit. To that effect, the Algerian legislator has adopted many standards in order to divide evidence liability between both tax relationship parts and to reach homogeneity between the taxpayer in his capacity of weakest party, and the tax administration as a party having full authority, sovereignty, privileges and power to restrain the taxpayer and to compel him to pay his revenue claims for collection, thing which may affect the taxpayer rights and interests and infringes the rules made for his protection. The Algerian legislator has adopted a general rule in matter of evidence liability sharing between the taxpayer and the tax administration, in a manner to ensure that the various tax statements prepared by the taxpayer are accurate. The Algerian legislator has stipulated proofs and evidence means specific to tax law, focusing on further survey and audit verification as preliminary procedures before expertise that shall be implemented by the administrative judge each time he see that evidence means used by the parts are insufficient.

Key words

Tax statement, accuracy, accounting survey, detailed survey, tax position, further survey, audit verification, information right, clarification and justification requests, unilateral assessment, accounting means, non accounting means.

Résumé

Le sujet de preuve en matière fiscale est considéré comme étant l'un des sujets les plus importants sur le plan théorique et pratique vu la spécificité du procès fiscal par rapport aux autres types de procès d'une part, et d'autre part vu la disparité caractérisant les positions légales que le contribuable et l'administration fiscale peuvent avoir en qualité de parties au procès fiscal. A cet effet, le législateur algérien a adopté plusieurs normes visant à partager la responsabilité de preuve entre le contribuable en tant que partie impuissante et l'administration fiscale en tant que partie jouissant de l'autorité, la souveraineté et les pouvoirs nécessaires afin de le pousser à s'acquitter de ses créances fiscales, chose qui peut affecter les droits et les intérêts du contribuable et porter atteinte aux règles consacrées à sa protection. Le législateur algérien a adopté une règle générale relative au partage de la responsabilité en matière de preuve, englobant les différentes déclarations fiscales établies par le contribuable et les mécanismes de contrôle et d'audit que possède l'administration fiscale à l'effet de s'assurer de son exactitude. Le législateur algérien a stipulé les moyens de preuves spécifiques au droit fiscal, en mettant l'accent sur l'enquête supplémentaire et l'audit d'enquête en tant que deux mesures préliminaires dont le juge administratif devrait avoir recours s'il constate d'après le dossier du procès que les moyens de preuve fournis par les parties sont insuffisants.

Mots clés

Déclaration fiscale, présomption d'exactitude, enquête comptable, enquête approfondie, situation fiscale, enquête supplémentaire, audit d'enquête, droit au contrôle, demandes de clarifications et de justification, moyens comptables, moyens non comptables.

فهرس المحتويات

	إهداء
	الشكر
1	مقدمة
7	الباب الأول: الإثبات أثناء الشكوى المقدمة أمام الإدارة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب ،مديريات كبريات المؤسسات)
8	الفصل الأول: التصريحات الجبائية الوسيلة النموذجية للإثبات الجبائي
9	المبحث الأول : مفهوم التصريحات الجبائية
9	المطلب الأول: تعريف وأشكال التصريحات الجبائية
10	الفرع الأول : تعريف التصريحات الجبائية
13	الفرع الثاني : أشكال التصريحات الجبائية
14	أولا: التصريح ببداية النشاط
16	ثانيا: التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة
17	ثالثا: التصريح بالتنازل عن النشاط
19	المطلب الثاني: شروط التصريحات الجبائية
20	الفرع الأول: الشروط الإجرائية
20	أولا : آجال التصريحات الجبائية
22	ثانيا: المكلفين بالضريبة الملزمين بتقديم التصريح الجبائي
24	ثالثا: الأشكال التي تحكم التصريحات الجبائية
26	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية
29	المبحث الثاني: دور و طبيعة قرينة صحة التصريحات الجبائية
29	المطلب الأول: دور التصريحات الجبائية
30	الفرع الأول: الدور التطبيقي
32	الفرع الثاني :الدور النظري
34	المطلب الثاني : طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي
34	الفرع الأول:القرائن القضائية
38	الفرع الثاني: القرائن القانونية
44	الفرع الثالث : تطبيقات أهم القرائن في المادة الجبائية
44	أولا : القرائن الناتجة عن رفض الإدارة محاسبة المكلف بالضريبة

45	ثانيا : قرينة إخفاء المكلف بالضريبة بجزء من أرباحه ومداخيله
48	الفصل الثاني : الوسائل الإستثنائية للإثبات الجبائي
49	المبحث الأول : الوسائل غير المحاسبية
49	المطلب الأول : حق الإطلاع كوسيلة رقابة على صحة التصريحات الجبائية
50	الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع
50	أولا : حق الإطلاع لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات
51	ثانيا : حق الإطلاع لدى صناديق الضمان الإجتماعي و الهيئات المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة
52	ثالثا : حق الإطلاع لدى البنوك و المؤسسات المالية و ما يماثلها
54	رابعا : حق الإطلاع لدى الجهات القضائية و المؤسسات التجارية
55	خامسا : حق الإطلاع لدى الوسيط و الغير و هيئات الأرشيف
58	الفرع الثاني : الجزاءات المفروضة عند عرقلة حق الإطلاع
59	الفرع الثالث : الشكليات التي تحكم حق الإطلاع
59	أولا : الإختصاص الزمني لأعوان الإدارة الجبائية عند ممارسة حق الإطلاع
61	ثانيا : مدى التوفيق بين الإلتزام بممارسة حق الإطلاع و قاعدة السرية المهنية
67	المطلب الثاني : الوسائل غير المحاسبية الأخرى
67	الفرع الأول : تعريف الوسائل غير المحاسبية الأخرى
67	أولا : البحث عن المعلومات الجبائية
70	ثانيا : طلب التوضيح
72	ثالثا : طلب التبرير
74	الفرع الثاني: الشكليات الواجب إحترامها لدى إستخدام الوسائل غير المحاسبية الأخرى
79	المبحث الثاني : الوسائل المحاسبية
79	المطلب الأول : التحقيق المحاسبي
80	الفرع الأول : تعريف التحقيق المحاسبي
80	الفرع الثاني : إجراءات التحقيق المحاسبي
88	الفرع الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي
92	المطلب الثاني : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
93	الفرع الأول : تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
95	الفرع الثاني : الشكليات الواجب إحترامها عند إستعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
96	أولا : ضرورة إرسال الإشعار بالتحقيق المعمق

97	ثانيا :الآجال القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة
97	ثالثا : مضمون الإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
98	الفرع الثالث :سير ونتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
98	أولا : سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
100	ثانيا : نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
103	المطلب الثالث: مسك الدفاتر التجارية والمحاسبة حسب القوانين المعمول بها
104	الفرع الأول: مسك الدفاتر التجارية طبقا للقانون التجاري.
107	الفرع الثاني: مسك المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.
111	خلاصة الباب الأول
114	الباب الثاني : الإثبات أثناء الدعوى الضريبية المقدمة أمام القاضي الإداري
116	الفصل الأول : تميز دور القاضي في التعامل مع وسائل الإثبات الخاصة
117	المبحث الأول : التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق
118	المطلب الأول : التحقيق الإضافي
118	الفرع الأول : نطاق التحقيق الإضافي
118	أولا : تقديم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم
122	ثانيا : إعطاء المسؤول المؤهل وسائل جديدة قبل صدور الحكم
125	الفرع الثاني : إعمال التحقيق الإضافي
125	أولا : تنفيذ التحقيق الإضافي
127	ثانيا : دور المركز القانوني للأطراف في توزيع عبء الإثبات
130	المطلب الثاني : مراجعة التحقيق
131	الفرع الأول : حالات مراجعة التحقيق و معايير تقديرها من قبل القاضي الإداري
131	أولا : حالات مراجعة التحقيق
136	ثانيا: تقدير القاضي الإداري لمدى تحقق مبدأ الملائمة عند إعمال مراجعة للتحقيق في الدعوى الجبائية
139	الفرع الثاني: إعمال و نتائج مراجعة التحقيق
140	أولا : إعمال مراجعة التحقيق
144	ثانيا : نتائج مراجعة التحقيق
151	المبحث الثاني : الخبرة الجبائية و وظيفتها في الإثبات
152	المطلب الأول : مفهوم الخبرة الجبائية
152	الفرع الأول : تعريف الخبرة

155	الفرع الثاني : خصائص الخبرة الجبائية
155	أولا : الطابع الفني للخبرة القضائية
156	ثانيا: الطابع الإختياري للخبرة الجبائية
157	ثالثا: الطابع التبعية للخبرة الجبائية
157	رابعا: الطابع النسبي للخبرة الجبائية
158	المطلب الثاني : تعيين الخبراء و ردهم
158	الفرع الأول : ندب الخبراء
161	الفرع الثاني : تحية و إستبدال الخبراء
166	المطلب الثالث : نتائج الخبرة الجبائية
166	الفرع الأول : تقرير الخبير
167	أولا : تقرير ورد الخبير
170	ثانيا : إرسال تقرير الخبرة
174	الفرع الثاني : دور نتائج الخبرة في إقامة الأدلة و الإثبات
174	أولا : إرجاع الدعوى إلى الجدول
176	ثانيا : إستبعاد رأي الخبير
180	الفصل الثاني : تميز توزيع عبء الإثبات في المنازعة الجبائية
181	المبحث الأول : عبء الإثبات بين الفرض الإعتراضي و الأحادي للضريبة
181	المطلب الأول : أثر التقويم الإعتراضي للضريبة على عبء الإثبات
181	الفرع الأول : نطاق التقويم الإعتراضي
186	الفرع الثاني: الشكليات الواجب إحترامها عند التقويم الإعتراضي
186	أولا: تبليغ المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الإعتراضي
187	ثانيا : محتوى الإشعار بإعادة التقويم الإعتراضي
189	الفرع الثالث : إجابة المكلف بالضريبة
192	المطلب الثاني : أثر التقويم التلقائي للضريبة على عبء الإثبات
193	الفرع الأول: التقويم التلقائي
194	أولا : نطاق أعمال التقويم التلقائي
198	ثانيا : إجراءات التقويم التلقائي الأحادي
203	الفرع الثاني : التقدير التلقائي
204	أولا : نطاق أعمال التقدير التلقائي

206	ثانيا : الشكليات الواجب إحترامها عند إستخدام التقدير التلقائي
207	الفرع الثالث : التصحيح التلقائي
208	أولا : نطاق أعمال التصحيح التلقائي
210	ثانيا : الشكليات الواجب إحترامها عند إستعمال التصحيح التلقائي
212	المبحث الثاني : إستقلالية الفرض الإعتراضي و التلقائي عن عبء الإثبات
213	المطلب الأول : أثر نظام إعادة التقييم على توزيع عبء الإثبات و إقامة الأدلة في المنازعة الجبائية
213	الفرع الأول : التصرفات غير مألوفة (السلوكات غير معتادة)
214	أولا : إقامة الدليل على صحة النفقات المصروفة
217	ثانيا : إقامة الدليل على صحة الربوع والمداخيل المحققة من الأنشطة و المهن المزولة
218	الفرع الثاني : تعسف المكلف بالضريبة
218	أولا : مجالات و نطاق إقامة الأدلة و عبئها في تقدير تحقق التعسف
220	ثانيا : مدى نجاح الإدارة الجبائية في تقدير تحقق التعسف
223	المطلب الثاني: حق الرد و الإجابة
224	الفرع الأول: حق الرد الصريح
228	الفرع الثاني: سكوت المكلف بالضريبة
231	خلاصة الباب الثاني
234	خاتمة
240	قائمة المصادر و المراجع
255	الملخص
258	فهرس المحتويات