



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون أعمال

عنوان المذكرة :

أدلة الإثبات في قانون المنازعة الجبائية

إشراف:

- أ.د/ زرقاط عيسى

إعداد الطالبين:

- عواريب عز الدين

- بوغابة محمد عبد الله

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة العلمية	الاسم و اللقب
رئيساً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ لعجال ياسمينة
مشرفاً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ زرقاط عيسى
مناقشاً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ زرقون نور الدين

السنة الجامعية : 2022 - 2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون أعمال

عنوان المذكرة :

أدلة الإثبات في قانون المنازعة الجبائية

إشراف:

- أ.د/ زرقاط عيسى

إعداد الطالبين:

- عواريب عز الدين

- بوغابة محمد عبد الله

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة العلمية	الاسم و اللقب
رئيساً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ لعجال ياسمينة
مشرفاً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ زرقاط عيسى
مناقشاً	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ زرقون نور الدين

السنة الجامعية : 2022 - 2023

شكر و عرفان

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 استطاع.

وصلى الله على محمد خير من افتتحت بذكره الدعوات، أفضل وارث وموروث، صلى الله على كاشف الغمة عن الأمة، الناطق فيها بالحكمة الصادع بالحق، الداعي إلى الصدق القائل وقوله حق: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

فجزيل الشكر لمن دل وأرشد وصحح وصوب الأستاذ المشرف الدكتور "زرقاط عيسى" على قبوله الإشراف علينا أولاً ولتوجيهاته القيمة ثانياً التي أفادتنا كثيراً في إثراء معارفنا العلمية وتقديم التوصيات الرشيدة لنا، وحرصه على تقديم يد العون ولم يذخر جهداً في مساعدتنا لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما أوجه شكري إلى أعضاء لجنة المناقشة على كل ما بذلوه من جهد وصبر في تصويب هذه المذكرة، وإلى جميع أساتذة قسم الحقوق طيلة سنوات الدراسة وكل الطاقم الإداري وإلى جميع زملائنا الأعزاء.

جزاكم الله عنا كل خير.

الإهداء

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

إلى من أعلى الله قدرها ومكاتها إلى أمي، إليك يا أماه....
إلى من رباني منذ عهد الصغر، وجعل الله عقوقه إحدى الكبر، إلى
من أدين له بكل نجاح أصبته، لمن أنا ومالي له، إلى العزيز الغالي،
إليك يا أبي....

إلى رفيق دربي وسندي في هذه الحياة زوجتي الغالية وعائلته الكريمة.
إلى قطعة روعي و نور عيوني أبنائي الأعتاء "إياد"، "أويس" و"أرين".
إلى من كانوا عوناً لي في السراء و الضراء في إلى إخوتي الأعتاء،
إلى من أمر الله بصلتهم فوصلوني وأرجو أن أوفي حق صلتهم إلى كل
أعمامي و أخوالي، كل الأهل والأصدقاء من قريب أو بعيد.

وبالأخص زميلي في المذكرة "عواريب عز الدين"

إلى كل هؤلاء أهدي ثمة هذا العمل المتواضع.

محمد عبد الله.

الإهداء

إلى من أهدي هذا العمل المتواضع، إلى الذين قال فيه المولى عز وجل
"وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْتَنِي صَغِيرًا"
والدتي حفظها الله و رعاها وأبقاها لي تاجا فوق رأسي، من كان دعاؤها

سر نجاحي.

والذي رحمه الله، من كان مثلي الأعلى في الصبر و طاعة الله

إلى أسرتي الصغيرة، زوجتي التي كانت سنداً لي.

بناتي العزيزات "رحاب"، "رفيدة"، "أريج" و إبني الغالي "محمد أمين"

حفظهم الله ورعاهم.

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء دفعة ماستر قانون أعمال لكلية الحقوق

والعلوم السياسية جامعة ورقلة.

وبالأخص زميلي في المذكرة "بوغابة محمد عبد الله".

عز الدين.

قائمة المختصرات:

- ج. ر. ج. ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
ق. إ. ج : قانون الإجراءات الجبائية.
ق. ض. م . ر. م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
ق. ض. غ . م : قانون الضرائب غير المباشرة.
ق. ر. ر . أ : قانون الرسم على رقم الأعمال.
ق. إ. م. إ : قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
ق. م : قانون المدني الجزائري.
ق. ت : قانون المدني الجزائري.
ص : صفحة.
د. د. ن : دون دار نشر.
د. س. ن : دون سنة نشر.
د. ط. : دون طبعة.

مقدمة

مر نظام الإثبات في النزاع الجبائي بنفس المراحل التي قطعتها الضريبة والنظام الضريبي، ففي القديم كان المكلف الجبائي يحمل الضريبة إلى الدولة، وكانت الوقائع التي يمكن أن تكون محلا للإثبات محدودة جدا، وبذلك كان عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة، أما إدارة الضرائب فكانت تتمتع بسلطة واسعة بحيث لم تكن تتقيد بأية قواعد قانونية لإثبات تصرفاتها، لكن بعد هذه المرحلة جاءت مرحلة أخرى عرفت فيها علاقة الفرد بالدولة تطورا كبيرا، وخلالها أصبحت الدولة من تطالب بالضريبة، ومن ثم أصبحت ملزمة بإثبات الواقعة المنشئة لهذه الضريبة في مواجهة المكلف بها، كما أنها ملزمة أيضا بإثبات صحة إجراءات فرضها واستخلاصها، ويعتبر الإثبات في القانون بصفة عامة مفتاح نجاح أي إجراء، ففي جميع المواد لا يكفي أن تكون حائزا للحق، أو أن توجد في وضعية قانونية للمطالبة بالنتائج المرتبطة بهذا الحق أو المترتبة عن هذه الوضعية، وإنما لا بد من وجود دليل للإثبات¹.

يجمع الفقه على أن للإثبات أهمية بالغة في حسم النزاع، فبانعدام الحجة يصبح الحق مجردا من كل نجاعة ملموسة، فأول ما يطالب به الخصوم عند المنازعة في الحق هو التدليل عليه، إذ لا يستطيع الشخص أن يصل إلى حقه عند المنازعة فيه إلا بأن يطلب من القضاء حماية هذا الحق عن طريق إثباته، وتتدعم أهمية الإثبات بكونها حاضرة في جميع المواد وبخصوص جميع النزاعات على اختلاف مواضعها وأطرافها².

وتثير مسألة الإثبات في المنازعة الجبائية عدة مسائل هامة، وذلك نظرا لتعلق موضوعها بمجال حساس وهو الجبائية، ونظرا لوجود خصوصية في أطراف النزاع حيث يشمل طرفين أحدهما الدولة صاحبة السيادة من جهة و المكلف بالضريبة من جهة ثانية

1- مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء

الممارسة والإجتهد القضائي)، د.ط، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013، ص 361.

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

تشمل المنازعة الجبائية بالمعنى الواسع جملة الخلافات أو الخصومات الناشئة عن تطبيق القانون الجبائي أو هي جملة الطرق القانونية التي وضعها المشرع على ذمة المكلف بالضريبة للمنازعة في شرعية تطبيق القانون الجبائي من طرف الإدارة¹.

والمنازعة الجبائية كغيرها من المنازعات لا يمكن أن تخرج على هذه المبادئ لكن مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصياتها نظرا لاختلافها في الطبيعة عن غيرها، فطرق الإثبات في المنازعات الجبائية تعطي للإدارة الجبائية صلاحية إثبات الوقائع المتنازع في شأنها مع المكلف بالضريبة كإثبات الواقعة المنشئة لها أو الوقائع المتنازع في شأنها مع المكلف، أما المكلف فغاياته هي إثبات انعدام الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات انعدام صفته كمكلف بهذه الضريبة وبالتالي فإن كل طرف يحاول إقناع القاضي بحجية وسائل الإثبات التي يقدمها . ويمكن تعريف الإثبات في المنازعة الجبائية هو " التقنيات و الوسائل التي يلجأ إليها أحد الطرفين سواء المكلف الجبائي أو الإدارة الجبائية لتأكيد ما يدعيه أو نفي الأمور التي يدعيها الطرف الآخر، وذلك سواء في المرحلة الإدارية أو أثناء المرحلة القضائية ، ويمكن إعطاء تعريف آخر للإثبات بأنه "إقامة الدليل في مواجهة الإدارة الجبائية أو أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة معينة ترتبت آثارها"².

ونظرا للطبيعة الخاصة للمنازعة الجبائية فإن للإثبات خصوصية في هذه المنازعة لأنه يقوم أساسا على طرفي المنازعة غير المتكافئين و هما الإدارة الجبائية بوصفها سلطة عامة و المكلف بالضريبة، حيث يعتبر الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي الإداري للتحقيق و التقصي في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنه تشكل الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفون في حماية حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع القانونية، فالإثبات يجب أن يكون بالطرق التي يحددها القانون، والتي تمكن القاضي من

1- مولاي عبد الرحمان أبليل، المرجع السابق، ص 362.

2- عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص 06.

الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات، حتى يستطيع بذلك أن يحقق العدالة ويعد الإثبات من أهم مراحل التقاضي في حل المنازعات الجبائية ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحديد أنواع أدلة الإثبات سواءً كانت عامة أو الخاصة و إلزاميتها والقوة القانونية لكل دليل في الإثبات في حل المنازعة الجبائية¹.

عند القيام بإعداد هذه الدراسة، تبين لنا أن هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع الإثبات في المنازعة الجبائية وتناولته من زوايا مختلفة، وسوف نستعرض هذه الدراسة بعض من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ما جاء فيها. ومن أهم الدراسات السابقة نذكر:

(دراسة الدكتور فضيل كوسة 2010) التي تطرق في فصلها الأول لدراستها مختلف شروط قبول الدعوى الضريبية مركزا على شرط الميعاد و الشكوى الضريبية و في الفصل الثاني خصصه لمختلف طرق الإثبات العامة و الخاصة في دعوى الضريبية مدعما باجتهادات مجلس الدولة².

(دراسة الدكتورة عبدة ريم 2015) و التي تطرقت فيها إلى منازعات الضرائب المباشرة التي تحتل مكانة بارزة في المنازعات الإدارية نظرا لخصوصيتها، فعبء إثبات الوقائع في مثل هذا النوع من المنازعات تتحمله كل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة إذ يعتمد كل منهما على وسائل الإثبات المحددة قانونا التي تتناسب مع طبيعة المنازعة التي

1- حديوش فاطمة الزهرة، طرق الإثبات في المجال الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال لنيل شهادة ماستر في القانون العام، تخصص إدارة و مالية، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2015، ص 04.

2- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د.ط، دار هومة لنشر والتوزيع، الجزائر 2010.

تحكمها عمليات محاسبية وتقنية تثبت في الأصل بالكتابة بالإضافة إلى القرائن التي يضعها
المشرع لصالح أحد الطرفين¹.

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

من الناحية العلمية تبرز أهمية دراسة هذا الموضوع، في كونها تسلط الضوء على
أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية ومعرفة خصوصيته من حيث سعي طرفي المنازعة
الجبائية في إقامة الأدلة وإثبات المادة الخاضعة للضريبة، والأدلة المقبولة أمام القاضي
الإداري في المنازعة الجبائية، وإضافة إلى هذا إبراز مساعي المشرع الجزائري في المحافظة
على حقوق الدولة في تحصيل الضرائب، دون المساس وتخطي الضمانات والإميازات
المكفولة لحماية حقوق ومصالح المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

وتتجسد الأهمية العلمية كذلك لهذا الموضوع في محاولته لإعطاء تفسيرات نظرية من
أجل بتسريح النصوص القانونية وشرحها، حيث يتجلى ذلك خصوصا 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، تظهر أهمية الموضوع أساسا في إظهار طبيعة وخصوصية
أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية، وهذا بالرجوع إلى التفاوت في المراكز القانونية لأطراف
المنازعة الجبائية والتطرق للشكليات والإجراءات التي تحكمها، بغية تسهيل إدراكها على كل

1- ريم عبّيد، المنازعات الضرائب المباشرة في التشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

من يرجع إليها من الناحية العملية سواء كانوا قضاة أو باحثين أو محامين أو حتى المكلفين بالضريبة أنفسهم.

ومن أهم الأسباب التي دفعت بنا إلى إختيار هذا الموضوع و البحث فيه هو الرغبة في إعداد دراسة في الميدان الجبائي، هذا التخصص الذي يغلب عليه الجانب التقني والفني ويشجع على الخوض والبحث فيه، خصوصا في الدراسات التي تهدف إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية.

والهدف المبتغى من دراسة هذا الموضوع هو تبيان الأحكام العامة و الخاصة لأدلة الإثبات في المنازعة الجبائية، وتقديم دراسة قانونية متخصصة، تعطي توضيحا لمختلف الوسائل و الطرق القانونية للإثبات في المنازعة الجبائية، وتبين دور كل طرف من أطراف النزاع في الإثبات وتحمل كل منهما لعبء الإثبات، من خلال التوفيق بين مصالح الخزينة العامة وحقوق المكلف بالضريبة، في ظل التفاوت الذي تعرفه المراكز القانوني ة لطرفي المنازعة الجبائية.

ولقد قامت دراستنا بالبحث في أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية ضمن حدود مكانية وزمانية، فتتمثل الحدود المكانية في دراسة موضوع الإثبات في المنازعة الجبائية بصفة رئيسية، بحيث استندنا في دراستنا هذه إلى الإثبات وخصوصياته في المنازعة الجبائية.

وأما الحدود الدراسية الزمانية فكانت حول موضوع الإثبات في المنازعة الجبائية في القانون العام باعتباره الأصل والقانون الجبائي باعتباره التشريع المتخصص في الموضوع وله الأولوية في التطبيق، بحيث تطرقنا في دراستنا إلى القوانين الجبائية الحالية لقانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالإضافة إلى فروع القانون العام وهذا ما يجسد الحدود الزمنية لهذه الدراسة.

تتمتع المنازعة الجبائية بخصوصية تميز بها عن باقي المنازعات الأخرى فقد ميزها
المشرع الجزائري بقواعد خاصة بحكم أدلة إثباتها وتنظيم عبء الإثبات فيها، وعليه ارتأينا
وللإحاطة بموضوع أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية طرح الإشكالية التالية:

ما مدى كفاية أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية؟

للتبيعة الخاصة للإشكالية المطروحة في هذا الموضوع وتحقيق للأهداف المرجوة من
هذه دراسة، لذلك رأينا أن الأنسب لمعالجة هذه الدراسة، الاعتماد على المنهج التحليلي
والمنهج الوصفي، وهذا بغرض تحليل النصوص القانونية المختلفة وذات الصلة بهذه الدراسة
والتطرق إضافة إلى ذلك لدور المشرع الجزائري في إيجاد تكافؤ بين المراكز القانونية لطرفي
المنازعة الجبائية مستنديين في ذلك على بعض الدراسات المتخصصة في مجال الإثبات
الجبائي، مستعنيين كذلك بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية سواء تلك الصادرة عن
المحكمة العليا أو مجلس الدولة فيما يخص مسألة الإثبات في المنازعة الجبائية وتوزيع عبئه
بين أطرافها حتى تكون دراستنا عملية تطبيقية.

ومن أجل الإجابة على إشكالية الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين الأول
يتناول أدلة الإثبات العامة في المنازعة الجبائية (الفصل الأول) و تفرع عنه أدلة الإثبات
التي يلزمها القانون المدني(المبحث الأول) والثاني يتمحور حول أدلة الإثبات التي يلزمها
القانون التجاري و المحاسبي(المبحث الثاني).

ونستعرض بعدها أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية (الفصل الثاني) والذي
بدوره تناولنا فيه أدلة الإثبات الخاصة وفقا للقوانين الجبائية (المبحث الأول) وكذلك توزيع
عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة(المبحث الثاني).

الفصل الأول:
أدلة الإثبات العامة في
المنازعة الجبائية

الفصل الأول : أدلة الإثبات العامة في المنازعة الجبائية

كثيرا ما يجد أطراف المنازعة الجبائية أنفسهم في وضع حرج لإثبات صحة ما تم تقديمه من إيداع أو ردّ الدفوع خاصة من المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية مثل فقدان وثائقه المحاسبية أو المحاسبية في حد ذاتها فيلجأ المكلف بالضريبة في مثل هذه الحالات لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون الخاص وهذا لغياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، بشرط أن تكتسي تلك الوسائل الطابع الكتابي احتراما للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية.

إن كل طرف في المنازعة الجبائية، سواء كان الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة إذا ما أُلقيَ على عاتقه عبء إثبات ادعاءاته، كان لزاما عليه من أجل تأكيد مزاعمه والدفاع عن حقوقه، أن يلجأ إلى استخدام مختلف أدلة الإثبات و التي من شأنها أن تقرر له الحق فيما يدعيه، و على ذلك فإن وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية تختلف عن غيرها من المنازعات وذلك تماشيا مع خصوصية هذا النزاع ، حيث يقصد بالإثبات وطرقه العادية الوسائل القانونية التي تقدم لإثبات ادعاءات أطراف الخصومة أمام القضاء، ففي المنازعة الجبائية لا يقتصر الإثبات على الطرق المنصوص عليها في القانون المدني، بل هناك طرق إثبات محتوها في القانون التجاري¹، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أدلة الإثبات التي يلزمها القانون المدني (المبحث الأول)، كذلك سنتطرق إلى أدلة الإثبات التي يلزمها القانون التجاري و المحاسبي (المبحث الثاني).

1- طلعت محمود دويدات، التعليق على نصوص قانون الإثبات، طبعة منقحة الطبعة الرابعة، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1994، ص 217.

المبحث الأول : أدلة الإثبات التي يلزمها القانون المدني.

إن الأدلة المطلقة هي تلك التي يمكن إثبات بها جميع الوقائع القانونية مهما كانت طبيعتها وأيا كانت قيمة الحق المراد إثباته، ولم يدع المشرع للقاضي حيالها أي مجال لاستعمال سلطته التقديرية، إذ تنصب هذه الأدلة على الواقعة المراد إثباتها مباشرة ولا تقبل إثبات العكس، حيث أن المشرع الجزائري لم يصنف أدلة الإثبات عامة بل ذكرها فقط على عكس بعض الفقهاء الذين اجتهدوا في وضع تصنيف لهذه الأدلة فمنها المقيدة وأخرى عامة.

المطلب الأول : الكتابة والمحركات الرسمية و العرفية و الالكترونية.

تتمثل أدلة الإثبات في تلك التي نص عليها المشرع، والتي يتمسك بها أطراف النزاع أمام القاضي ويمعنى آخر كل الأدلة والوسائل (الكتابة، المحركات الرسمية ، العرفية الالكترونية...)، و يقصد بالإثبات و طرقه العامة كل الوسائل القانونية التي تقدم لإثبات إدعاءات أطراف الخصومة أمام القضاء

الفرع الأول : الكتابة

إن الورقة محررة لإثبات عمل قانوني أو واقعة مادية نشأ عنها حقوق و الإلتزامات¹ إذ تعتمد معظم القوانين قاعدة أن الأصل في الإثبات الكتابة و في المادة الجبائية تعتبر الحجة الكتابية وسيلة الإثبات أكثر إقتناعا لأنها واضحة و متكاملة، إضافة إلى أنها عمل الإدارة الجبائية و التعامل معها تحكمه الأوراق و الوثائق مادام أن إجراء التعامل إجرأ كتابي² كما تعتبر من أهم طرق الإثبات، و تصلح لإثبات جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية و أيا كانت قيمة الحق المراد إثباته، و قد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة

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

2- مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 406.

كدليل من أدلة الإثبات، بقصد توفير الحماية والضمانات للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود وتكمن أهميتها في كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف¹.

كما تعد الكتابة في المنازعات الضريبية إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية وفقاً لإحكام المادتين 01 و 11 و 20 فقرة الأولى من ق.إ.ج²، بحيث تستند الكتابة كدليل في المنازعة الجبائية إلى المادة 20 فقرة الأولى من ق.إ.ج، وذلك عندما ينشأ الخلاف ويطرح النزاع أمام القاضي الإداري، فكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يديان، والأمر لا يقتصر على الإدعاء بل للقاضي الإداري السلطة في جمع وفحص المستندات المقدمة كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب مما يقتضي التحقق من جميع جزئياتها و تفحصها بتمعن³.

ومن بين وسائل الإثبات الكتابي، نجد وسيلة الإثبات بالمحضر، إذ يتعلق هنا بمحركات التي تعدها الإدارة الضريبية لإثبات واقعة مادية منتجة و لها أثرها في القرار الجبائي، وهكذا تلجأ إليها الإدارة كلما تعذر عليها الإثبات بوسائل أخرى ويقصد بهذه المحاضر تحديد محاضر الكتابية التي يمسكها المأمورون المحلفون بالإدارة لمعاينة وقائع مادية محددة⁴.

1- عارف منور عبد الرحمان السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني،

مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة عمان، المجلد 20، العدد 2، 1985، ص 228.

2- أنظر المواد 11، 01 و 20 الفقرة الأولى قانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 100 الصادرة في 30 ديسمبر 2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022.

3- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 209-211.

4- كرم مفتاح، المرجع السابق، ص 93.

الفرع الثاني : المحررات الرسمية

تكون المحررات الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يقر بها المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الجبائية، ويلحق بها وصف الرسمية دون حاجة للإقرار بها على نقيض الورقة العرفية التي لا تكون حجة بما فيها قبل الإقرار بها¹، ويقصد بالمحررات الرسمية السندات التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقاً للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه أو ما أدلى به أصحاب الشأن في حضوره ولهذه المحررات حجية تسري على جميع الأشخاص فيما يخص البيانات الواردة من الموظف العام في حدود اختصاصه ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير وتشمّل حجية الورقة الرسمية كل ما يثبت فيها طبقاً للمادة 324 من ق.م، أما البيانات الصادرة من ذوي الشأن وبدونها الموظف العام على مسؤوليته من دون التأكد من صحتها فيمكن إثباتها بالطرق الأخرى للإثبات فلا يطعن فيها بالتزوير²، وعليه فيمكن أن تقدم هذه المحررات من إدارة الضرائب كما أن المكلف بالضريبة لا يستغن على الاستدلال بها، ولعل من أهم المحررات الرسمية التي تستند عليها إدارة الضرائب في إثبات موقفها المحاضر الضريبة المتمثلة في مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الجبائية حيث يقوم البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو معاينات ميدانية يترتب عليها تحرير أعوان إدارة الضرائب المؤهلين محاضر بالمهنة المسندة إليهم سواء تعلق الأمر بمحاضر المعاينة أو الرقابة الجبائية³.

ومن المحررات الرسمية التي لها حجية لأطراف النزاع الجبائي المحرر الجبائي وهو محرر تصدره الإدارة الجبائية يتضمن وضعية جبائية استطلع رأيها المكلف الجبائي فيها

1- عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص115.

2- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 213.

3- عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري و المغربي (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 2014، العدد 11، ديسمبر 2014، ص448.

الفرع الثالث : المحررات العرفية

تسمى المحررات العرفية، السند العادي أو سند ذي التوقيع الخاص، هي أوراق مكتوبة بشأن تصرف قانوني، و لا يتدخل مو ظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها لذلك فالمصدر القانوني الوحيد لإنشاء السند العرفي واكتسابه الحجية في الإثبات هو التوقيع الذي يعتد به قانونا أي أن التوقيع صاحبه بالإمضاء أو ببصمة الختم أو ببصمة الإصبع، هو المصدر القانوني لإضفاء الحجية على الورقة العرفية¹ وأن يكون لها تاريخ ثابت طبقا لنص المادة 328 من ق.م، ويتحقق ذلك بدءا من يوم تسجيل المحرر العرفي أو من يوم ثبوت مضمونه في عقد آخر حرره موظف عام أو من يوم التأشير عليه على يد ضابط مختص، فقد رفض مجلس الدولة الإثبات بعقد عرفي لم يثبت تاريخه².

ومن المحررات العرفية المستعملة في مجال المنازعات الجبائية، نجد "كشف التقدير الذاتي" وهو محرر عرفي يحرره المكلف بالضريبة حيث يقوم المكلف بتقديم كشف خطي يبين فيه جميع مصادر دخله من حيث النوع أو مقدار ما تأتي من دخول من هذه المصادر وما تكبده من التزامات ومصاريف في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولا للدخل الصافي المتأتي له وتحدد الإدارة نمودجا لهذا الكشف الذي يعد بمثابة الإقرار الخطي الصادر من المكلف بالضريبة يبين فيه نتيجة أعماله السنوية وهذا ما أكد عليه المشرع في المادة 01 من ق.إ.ج والمادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فالمكلف بالضريبة هو الأدرى بوضعيته المالية³، أي ما حققه من أرباح وما تكبده من مصاريف وخسائر ، يبين فيه

1- عايدة الشامي، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية، د.ن.ط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2008، ص ص 29،30.

2- كوسة فضيل، المرجع السابق، قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 012398، بتاريخ 2004/04/17، ص 219.

3- أنظر المادة 29 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج العدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

المكلف نتائج أعماله السنوية، ويجعل هذا الإقرار بمثابة "إفصاح عن المكلف بالضريبة" ويكون ملزما له وحجة عليه¹.

الفرع الرابع : المحررات الإلكترونية

نتاج تحول التكنولوجيا الذي يشهده العالم اليوم و تبني معظم الأنظمة الحكومية ما يسمى بنظام الحكومة الإلكترونية و رقمنة الإدارة، بفضل التكنولوجيا الحديثة وشبكة الإنترنت، فأصبحت حتمية تحول المحررات الورقية إلى محررات إلكترونية في المعاملات اليومية الخاصة أو الحكومية، ما استلزم على المشرع مواكبة التشريعات الدولية المقارنة لهذه المعاملات من عقود وتوقيعات ومراسلات إلكترونية، قصد ترقية خدمات المرافق العمومية² فمفهوم المحرر الإلكتروني أخذ من معنى المحرر، فعرف على أنه: "المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونيا، ومكتوب وموقع عليه بطريقة إلكترونية، وموضوع على دعامة مادية، مع إمكانية تحوله لمحرر ورقي، عن طريق استخراجة من المخرجات الكومبيوترية"³. والملاحظ أن المشرع الجزائري قد واكب التشريعات المقارنة هذا من خلال تعديل القانون المدني بموجب القانون رقم 10/05 المؤرخ في 20/06/2005 المعدل والمتم للأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني الجزائري، الذي تطرق إلى المفهوم الجديد للكتابة المتضمنة الكتابة الإلكترونية بموجب المادة 323 مكرر من ق.م. وكما كرس القيمة القانونية للمحررات الإلكترونية والتي أكسبها الحجية في إثبات المعاملات شأنها شأن الكتابة العادية بموجب المادة 323 مكرر 1 من ق.م.

1- باهي هشام، سلطة القاضي الإداري في المنازعة الضريبية دكتورا علوم في القانون، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021، ص 105.

2- غنية نزلي، دور الإدارة الإلكترونية في ترقية خدمات المرافق العمومية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، مجلد 2016، العدد 12، 2016، ص 190.

3- إيهاب فوزي السقا، جريمة التزوير في المحررات الإلكترونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 16.

أما في المنازعة الجبائية فقد أجاز المشرع للمكلفين استخدام هذه الوسيلة لإثبات تصريحاتهم كما ورد في نص المادة 20 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج¹، التي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات، والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الضريبية، وبأن يضع تحت تصرف الإدارة الجبائية كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها².

المطلب الثاني : أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية.

إلى جانب طرق الإثبات التي تم التطرق إليها في المطلب الأول التي تقتضي بموجب كتبها فإن ثمة أدلة إثبات أخرى لا تكون الكتابة فيها شرط أساسي و جوهري بل في غالبها تكون غير مكتوبة إذ تتنوع أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية من أدلة ذات القوة المحدودة فيما يخص حجيتها و تتمثل في القرائن القانونية و حجية الشيء المقضي فيه و القرائن القضائية، وأدلة أخرى يعفى فيها المتقاضي من تقديم أدلة أخرى و هي الإقرار (التصريح الجبائي)³.

الفرع الأول : أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة

زيادة على الأدلة المطلقة توجد أدلة مقيدة وهي التي لا يجوز القانون الإلتجاء إليها للإثبات بها إلا في بعض الحالات فهي ذات قوة محدودة في الإثبات، والتي تتمثل في كل من القرائن القانونية و حجية الشيء المقضي فيه، و القرائن القضائية والتي ترك المشرع للقاضي سلطة واسعة في تقدير دلالتها.

أولا : القرائن القانونية و حجية الشيء المقضي فيه

1- أنظر المادة 20 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2- باهي هشام، المرجع السابق، ص 106.

3- محمد حسين منصور، الإثبات التقليدي و الإلكتروني، د.ط، دار الفكر العربي، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 51.

إن القرائن القانونية تقررت بقاعدة قانونية أيا كان مصدرها الرسمي تشريعا أو عرفا أو مبادئ الشريعة الإسلامية.... الخ، وبالتالي فالقاضي لا يتمتع بالسلطة التقديرية إتجاهها كما يخضع في أعمالها لرقابة المحكمة العليا من خلال تطبيق القانون ، أما حجية الشيء المقضي فيه هي أثر من آثار العمل القضائي وقرينه قانونية تمنع القاضي الذي أصدر الحكم سواء من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم إعادة النظر في الحكم الصادر عنه بصفة قطعية بإستثناء حالات المعارضة أو التماس إعادة النظر و الإعتراض في الغير الخارج عن الخصومة وكذلك حالتي تصحيح الحكم وتفسيره.

أ- القرائن القانونية

تعد القرائن القانونية من الوسائل المهمة التي يقوم عليها الإثبات الغير المباشر، ولها أهمية بالغة في الإثبات ونظمتها التشريعات و جعلتها دليلا من أدلة الإثبات في المنازعات الجبائية القائمة بذاتها بالإضافة إلى المصلحة القضائية التي تقوم عليها القرينة القانونية، من حيث أنها تساعد على إقامة الدليل أمام القاضي الإداري¹، والمشرع الجزائري لم يعطي تعريف واضحا للقرائن القانونية، بل اكتفى بذكرها في المادة 337 من ق.م. ويقصد بالقرينة القانونية ما يستتبطه المشرع من أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول وقد نصت المادة 337 من ق.م. على أنها" تغني من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات على أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي ما لم يوجد نص يقضي على خلاف ذلك"، وعليه يشترط فيها توافر العناصر التالية:

- أنها عملية تشريعية قررها المشرع بنص قانوني وعليه فلا سلطة للقاضي بشأنها.
- أنها تقوم على عنصر الاحتمال والرجحان لا على أساس القطع واليقين.

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 223.

• أنها تتصف بخاصية التعميم والتجريد لأنها من صنع المشرع بنص القانون فهو يضعها مسبقاً دون أن تكون أمامه حالة خاصة فتعمم على كل الحالات التي تتوافر فيها شروطها¹.

ومن أمثلة القرائن القانونية التي أخذ بها المشرع الجزائري في المنازعات الجبائية المادة 34 من ق.إ.ج و التي تنص على أنه : "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونياً، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"، فإذا ما أثبت أعوان الإدارة الجبائية قيام المكلف بالضريبة بالممارسات التدليسية تعد قرينة على التهرب الضريبي.

وأيضاً ما نصت عليه المادة 63 الفقرة الثانية من ق.إ.ج و التي تنص على أنه : "يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تحية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعنى تثبت أن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية"، أي أنه في حالة عدم الاستجابة لحق الإطلاع الذي تمارسه إدارة الضرائب لدى مختلف الجهات التي لها علاقة بالمكلف، فمجرد وجود كتابة خاصة بعون الإدارة الجبائية المؤهل تعد قرينة على ممارسة الإدارة لهذا الحق وتوقف الاستمرار بتطبيق العقوبة.

1- رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، النظرية العامة للإثبات، د.ط،الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1993، ص 198 .

و تتمتع القرائن القانونية بقوة إثبات مطلقة ، فهي " قاعدة إثبات" أكثر منها "وسيلة إثبات فقط" حيث تعفي من تقررت لمصلحته من أي طريق آخر من طرق الإثبات، وقد إعتدتها المشرع وأقرها في مجال المنازعات الجبائية.

ب- حجية الشيء المقضي فيه

حجية الشيء المقضي فيه هو الأثر الذي يربته القانون على منطوق الحكم، ويكون من مقتضاه عدم جواز إعادة النظر فيما حُكم فيه بصفة نهائية، وهذه الحجية قد تكون نسبية وقد تكون مطلقة، فتكون نسبية بحيث لا تسري إلا فيما بين الخصوم أنفسهم، وبالنسبة إلى نفس السبب ونفس الموضوع، كما تكون الحجية مطلقة إذا كانت تسري في مواجهة الناس كافة دون اشتراط وحدة الخصوم أو السبب أو الموضوع ويقول البعض بضرورة التفرقة بين عبارة "حجية الشيء المقضي فيه" ومصطلح "قوة الأمر المقضي به" حيث إن الأولى تنقرر لكل حكم قطعي سواء كان يفصل في موضوع المنازعة أو جزءاً منها، أو يتعلق بمسألة فرعية، وسواء كان هذا الحكم نهائياً أو ابتدائياً، حضورياً أو غيابياً، حيث تظل حجيته قائمة حتى يزول، فإذا كان هذا الحكم غيابياً فيزول بإلغائه من خلال المعارضة فيه، وإن كان ابتدائياً حضورياً فيزول باستئنافه، وإن كان نهائياً فيزول بنقضه أو قبول التماس إعادة النظر فيه، وبناءً عليه فإن حجية الأمر المقضي فيه تستقر للأحكام القطعية دون الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو الوقتية، حيث تقتصر هذه الحجية على الأحكام التي تفصل في الخصومة بشكل كلي أو جزئي، موضوعي أو شكلي، من ذلك الحكم بعدم الاختصاص أو بعدم قبول الدعوى أو بعدم جواز نظر الدعوى أو ببطلان العريضة الافتتاحية للدعوى أو الحكم بسقوط الخصومة أو انقضائها بمضي المدة، أو باعتبار الدعوى كأن لم تكن¹.

1- محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها (دراسة مقارنة)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012، ص 468.

أما "قوة الأمر المقضي" فهي مرتبة يصل إليها الحكم إذا أصبح أثره الملزم نهائياً غير قابل للطعن فيه بأي طريقة من طرق الطعن الاعتيادية ، كالتماس إعادة النظر أو الطعن بالنقض، وإن ظل الحكم قابلاً للطعن فيه بطريق عادي كالمعارضة والاستئناف. والحكمة من وراء منح المشرع الأمر المقضي فيه الحجية اللازمة كوسيلة إثبات أمام القضاء، يُعد تسليمياً من المشرع بما تضمنته الأحكام القضائية النهائية من صحة وسلامة فيها وفي إجراءاتها، وضمناً من المشرع في عدم العودة لنظر لهنازعات سبق النظر فيها والفصل في موضوعها¹.

وقد نص عليها المشرع ضمن المادة 338 من ق.م. واعتبرها هو الآخر قرينة قاطعة بقوله: "الأحكام التي حازت قوة الشيء المقضي فيه تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق ولا يجوز قبول أي دليل ينقض هذه القرينة ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم دون تغيير صفاتهم وتعلقت بحقوق لها نفس المحل والسبب ولا يجوز للمحكمة أن تأخذ بهذه القرينة تلقائياً"².

ويشترط أن يثيرها أحد أطراف الدعوى المكلف بالضريبة أو إدارة الجبائية، ومتى حاز الحكم قوة الأمر المقضي فيه فإن ذلك يمنع الخصوم في المنازعة الجبائية التي صدر فيها من العودة إلى المناقشة في المسائل التي فصلت فيها بأي دعوى تالية تثير النزاع سواء بأدلة قانونية أو واقعية لم يسبق إثارتها في الدعوة الأولى ولم يبحثها الحكم الصادر فيها الحائز على هذه الصفة ، ويشترط في الحكم الحائز على قوة الشيء المقضي فيه توافر العناصر التالية:

1- محمد علي عوض الحرازي، المرجع السابق، ص 468.
2- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 231، وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها رقم : 54168 الصادر بتاريخ 15/11/1989 الذي جاء فيه : "من المقرر قانوناً أن الحكم لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه إلا بتوافر عناصر ثلاثة هي وحدة الأطراف دون أن تتغير صفاتهم، وحدة الموضوع، وحدة السبب، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذا المبدأ بعد خرقاً للقانون".

- وحدة الخصوم فيما يتعلق بصفاتهم لا من حيث أشخاصهم، وعليه يجب أن يكون هم الخصوم الحقيقيين في الدعوى التي فصل فيها الحكم الأول.
- وحدة المحل أو موضوعها أي الحق الذي يطالب به الخصم أو المصلحة التي يهدف إلى تحقيقها وقد سبق مناقشتها والفصل فيها بالحكم الأول.
- إتحاد السبب يقصد به الأساس القانوني الذي بنيت عليه الدعوى.

ويجب على القاضي الإداري في المنازعة الجبائية مناقشة هذه العناصر والتأكد من توافرها وعدم الاكتفاء بالإشارة إليه ، كما قضى مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 18/03/2003 بعدم قبول الدفع بحجية الشيء المقضي فيه لعدم توافر عناصره بقوله: "... دفعت المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية وهران بأوجه تتمثل في عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها وعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة وأخيرا لعدم تأسيس طلب التعويض حيث رد عليها مجلس الدولة أن القرار المحتج به المؤرخ في 24/12/1994 ولو أنه يتعلق بنفس الأطراف إلا أن موضوعه يخص إلغاء ضريبة بعد ثبوت حق المدعية في الاستفادة من إعفاء مقرر قانونا بينما يتعلق موضوع الدعوى الحالية بطلب استرجاع مبالغ ألغى سند تحصيلها وكذا طلب التعويض ، ويعتبر الدفع سبق الفصل في الدعوى غير جدي لعدم توفر الشروط المنصوص عليها بالمادة 338 من ق.م.أمر الذي يؤدي بمجلس الدولة لاستبعاده"¹.

ثانيا : القرائن القضائية

و المقصود بالقرينة القضائية هو كل استنتاج لأمر مجهول لوقائع ثابتة و معلومة حيث إذا كانت هذه الوقائع محتملة الحدوث وغير ثابتة بيقين فإنها لا يمكن أن تعد مصدرا

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 232، قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18.

للاستنباط¹، وتتص المادة 340 من ق.م على أنه "لا يجوز الإثبات بالقرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالبيئة"، وعليه لا تعد كل وسيلة إثبات أصلية إلا في نطاق محدود فهي وسيلة بديلة عن وجود مانع يمكن أن يحول دون تقديم إثبات و دليل مكتوب سواء من المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية².

و للقريئة القضائية عنصران أولهما مادي يتمثل في الوقائع التي يتحقق القاضي الإداري من ثبوتها في المنازعة الجبائية ويجب أن يثبتها بشكل قاطع، أما إذا كانت الوقائع محتملة الحدوث فلا يمكن أن تعد مصدرا للاستنباط و الاستنتاج أما العنصر الثاني فهو معنوي وهو استنباط و استخراج الوقائع المجهولة من الوقائع الثابتة.

ويمكننا الإشارة إلى أن القرائن القضائية تأتي في المرتبة الثانية من حيث أهميتها وآثارها بعد الأوراق الإدارية، أي بعد أدلة الإثبات الكتابية في المجال الجبائي، إذ يملك القاضي الإداري السلطة الواسعة في تقديره لمدلول القرائن القضائية إذا تعلق الأمر بمحل الإثبات، أما فيما يخص توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية، فنلعب دورا مهما في إسناد عبء الإثبات لأحد أطراف المنازعة الجبائية³.

مما سلف ذكره يمكن أن نستخلص أن القرائن هي من الأدلة المباشرة و التي تعتمد على الاستنتاج واقعة من واقعة أخرى، و أحسن هو عدم إكثار المشرع من القرائن القانونية لأنها تقيد السلطة التقديرية للقاضي الإداري، وهذا بترك الأمر للقاضي لاستخراج القرائن القضائية حتى تتناسب مع طبيعة المنازعة الجبائية⁴.

1- عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص 326.

2- مسعود زيدة، القرائن القضائية، د.ط، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 38.

3- عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012، ص 211.

4- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 237.

الفرع الثاني : الأدلة المعفية من الإثبات

تتخصر الأدلة المعفية من الإثبات في الإقرار وبصفة عامة يكون كما هو معرف في القانون المدني الجزائري، و نظرا لطبيعة و خصوصية المنازعة الجبائية فإن مضمون التصريح الجبائي الصادر من المكلف بالضريبة يعد إقراراً منه بما عليه من ديون تجاه الإدارة الجبائية ويكون هذا الإقرار في سند مكتوب يقدم إليها.

وبالرجوع إلى القانون المدني الجزائري، فإن المشرع قد أعطى تعريفا للإقرار في نص المادة 341 منه و التي تنص على أن : "الإقرار هو إقرار الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة"، و يكون الإقرار حجة قاطعة على الطرف المقر، ولا يمكن بأي حال من الأحوال تجزئة الإقرار على المقر، إلا إذا كان هذا الإقرار على عدة وقائع، وكان وجود واقعة منها لا يستوجب حتما وجود الوقائع الأخرى، كما لا يجوز التراجع عنه¹.

فالإقرار في المنازعة الجبائية يتمثل في التصريح الجبائي هو مبادرة إلزامية من المكلف الجبائي هدفها تبليغ الإدارة بواقعة معينة منتجة لأثار جبائية تدخل في تقدير الضريبة الواجب دفعها، إلا أن التصريح الجبائي ليس إقرارا من قبل المكلف الجبائي ولكنه إلتزام قانوني يتحمله المكلف بموجب نص قانوني حسب الواقعة موضوع التصريح، كما يعد التصريح الجبائي وسيلة كاشفة للواقعة لا منشئة لها باعتبار أن الواقعة لا تحتاج إلى تصريح حتى تخضع للضريبة ، وعليه فالتصريح الجبائي له حجية نسبية سواء بالنسبة للمكلف أو بالنسبة للإدارة الجبائية.

1- نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر، تونس و مصر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد5، العدد9، جوان 2014، ص 156.

فبنسبة للمكلف التصريح الجبائي أساسه قرينة الصدق بما به من معلومات تتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة أو بوعائها، وعليه فالتصريح الجبائي يعتبر حماية المكلف بالضريبة ويشكل قرينة لصالحه، كون أن الإدارة الجبائية ملزمة بالأخذ بمحتواه ما لم تقدم الدليل على عكس ذلك¹.

فلمشرع وحتى يحقق مبدأ العدالة الجبائية أقر على أن بداية حساب الضريبة مبني وكأساس عام للتصريح الضريبي للمكلف، ويكون المشرع هنا قد منح المكلف إمتيازاً كبيراً عن الإدارة الجبائية، وكذا فهو بذلك أعفاه من المبادرة بلإثبات، أي أن المكلف بمجرد التصريح القانوني يكون معفياً من الإثبات وعلى الإدارة الجبائية الأخذ بكل ما ورد في التصريح، فهنا ينتقل عبء إثبات عكس ما جاء به المكلف في التصريح الجبائي إلى الإدارة الجبائية، هنا تبدو نسبية حجية التصريح الجبائي، أي تبقى ذو حجية إلى غاية إثبات عكس ما ورد فيها من طرف الإدارة الجبائية.

أما بالنسبة للإدارة الجبائية و بما أن التصريح الضريبي وارد من المكلف فهي يمكنها دائماً مواجهة المكلف بما ورد فيه، كونه قيد هذه المعلومات بإرادته، لكن هذه القاعدة ليست مطلقة، فيمكن للمكلف التمسك بالإغفال أو الخطأ المادي الذي وقع من جانبه أثناء التصريح، ويقوم بتصحيحه، وعليه ومادام أن المكلف إمتاز بنقله لعبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية، بمجرد قيامه بتصريح جبائي مقبول قانوناً فيتحول هذا الإمتياز إلى حجة على المكلف بالضريبة إن هي إدارة الضرائب قبلت بمحتوى التصريح الضريبي، أي أنه ليس للمكلف أن يحتج كونه هو من حرر التصريح الضريبي، ويبقى له مخرجين فقط هو الدفع بإغفاله لمعلومات مهمة تؤثر على حساب الضريبة، أو دفعه بالخطأ المادي، وهنا الإدارة الجبائية تدعوه إلى تقديم التعليقات وتصحيح تصريح الجبائي.

1- كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 58.

المبحث الثاني : أدلة الإثبات في الميدان التجاري و المحاسبي.

تعد أدلة الإثبات التي أقرها المشرع في مختلف القوانين سواء في القانون التجاري¹ أو القوانين الجبائية أو حتى تلك المذكورة في النظام المحاسبي المالي وهذا بالنسبة لطرفي العلاقة الجبائية، وهذا عند النزاع الجبائي حول الضريبة فهي مهمة بالنسبة للمكلف كونه الطرف الضعيف في هذه العلاقة، لأنها تعزز من القيمة الثبوتية لكل تصريح جبائي للمكلف نتيجة صحة المعلومات الواردة فيه، ولا يتأتى هذا إلا بمسكه و بطريقة المنتظمة للدفاتر التجارية و المحاسبة وفقا لما ينص عليه النظام المالي المحاسبي²، كما تعتبر دليل للإدارة الجبائية للرد على ما يدعيه المكلف بالضريبة بشأن صحة المعلومات المصرح بها في التصريح الجبائي، وذلك عن طريق مختلف المحاضر التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية وكذا الطرق الأخرى التي يمكن للإدارة الجبائية الاستناد عليها لتحديد الأسس الجبائية.

ومع التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم في مجال المعلوماتية وتقنيات الاتصال أصبح ما يسمى بالدفاتر التجارية الالكترونية حيث أن المادة 24 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي نصت على انه "بالإمكان مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي كبديل للطريقة اليدوية"³، ولمواكبة التطبيقات البرمجية لقواعد النظام المحاسبي المالي، جاء المرسوم التنفيذي 09-110 لسنة 2009 محددًا لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي ضمن المبادئ والقوانين المعمول بها في إطار النظام المحاسبي المالي.

1- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، ج.ر.ج. العدد 101 الصادرة في 19 ديسمبر 1975.

2- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر.ج. العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

3- المادة 24 من القانون رقم 07-11، المرجع نفسه.

وبهذا أجاز المشرع للتجار الملزمون بمسك الدفاتر التجارية مسكها باستعمال أجهزة الحاسوب والبرامج المعلوماتية، حيث تعد وتحفظ وتستخرج عبر وسائل ودعائم الكترونية وأدرج بمقتضى المرسوم السابق ضوابط قانونية وتقنية تعزز من القيمة القانونية لهذه الدفاتر وترفع من مكانتها بين وسائل الإثبات¹.

المطلب الأول : أدلة الإثبات في الميدان التجاري.

تنص المادة 09 من ق.ت. على ما يلي: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة 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 بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"، يستفاد من نص المادة أن المشرع ألزم التاجر 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 بالضريبة 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 دفاتر اليومية، الجرد والدفتر الكبير، وأعطى له حق اختيار دفاتر أخرى تتماشى مع الطبيعة العملية والتطبيقية التي تقتضيها المهنة التجارية التي يمارسها².

1- حمدها أحمد، الإطار القانوني لمسك الدفاتر التجارية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في التشريع الجزائري، مجلة آفاق

علمية، المركز الجامعي تمارست، المجلد13، العدد03، 2021، ص 473.

2- نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة التاسعة، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 165.

الفرع الأول : الدفاتر التجارية الإجبارية.

ألزم القانون التجاري كل التجار على مسك الدفاتر التجارية وهذا في وفقا لنص المواد 09، 10 و 11 منه و يأتي هذا كون أن المحاسبة لها علاقة وطيدة بالحياة التجارية، بحيث تبين المركز القانوني للتاجر من خلال كل المعاملات و الصفقات التي يبرمها من جهة وإعلامًا بوضعيته المالية للغير من جهة أخرى¹، ومنها الإدارة الجبائية من خلال تصريحات التاجر باعتباره مكلف بالضريبة، كما تستند الإدارة الجبائية على الدفاتر التجارية وهذا خلال التحديد الكمي للمادة أو الأسس الخاضعة للضريبة في حالة إخلال المكلف لإلتزاماته التصريحية، لذا كان الغرض المستفاد من أداء المكلف بالضريبة من هذا الإلتزام بمسكه لدفاتره التجارية يتبين من الفائدة التي تعود عليه قبل استفادة الإدارة الجبائية، مما يرد في هذه الدفاتر من البيانات والتي تجعله بعيد عن التقدير الجزافي لأرباحه المحققة ، كما يكون للإدارة الجبائية التمسك بما يرد فيها كحجة تستند إليها عند تحديدها لمبلغ الضريبة وقد ألزم المشرع الجزائري المكلفون بالضريبة بمسك دفاترهم اليومية و دفتر الجرد والدفتر الكبير وترك لهم الحرية في اختيار دفاتر أخرى مناسبة إذا استلزمت طبيعة التجارة و أهميتها ذلك وتعتبر هذه الدفاتر المرآة الصادقة التي يتبين من خلالها ما للتاجر و ما عليه من ديون لتكون لها أهمية من حيث الإثبات متى كانت منتظمة ومرتبطة².

أولا : دفتر اليومية

يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية الإلزامية التي يمسكها التاجر وأكثرها بيانا للمركز المالي الحقيقي للنشاط أو المشروع، وهذا بسبب طبيعته التي ألزمها المشرع واعتباره سجلا يوميا حيث ألزم التاجر بقيد كل العمليات اليومية لنشاطه يوما بيوم لكل عمليات البيع

1- عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية-التاجر-الشركات التجارية)، د.ط، دار المعرفة للنشر الجزائر، 2010، ص 113.

2- عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 30.

أو الشراء أو الاقتراض أو الدفع أو القبض سواء كان ذلك على شكل أوراق نقدية أو تجارية أو استلام بضائع عينية إلى غير ذلك من كل الأعمال التي تتعلق بنشاطه التجاري و قد يستعمل التاجر دفاتر يومية مساعدة تستدعيها الطبيعة التجارية و أهميتها مثل دفتر يومية مساعد للمشتريات وآخر للمبيعات وآخر لأوراق الدفع والقبض وغيرها من الدفاتر ويكتفي في هذه الحالة بقيد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منظمة (شهريا) من واقع هذه الدفاتر وقد افترض المشرع وجود الدفاتر اليومية المساعدة في المادة 09 من ق.ت وعلى ذلك لا يلزم المشرع في حالة وجودها أن يستوف التاجر كل الشروط الشكلية والموضوعية لهذه الدفاتر وإنما يكفي فقط بإستيفائها بالنسبة لدفتر اليومية¹ إلا أن المشرع يلزم التاجر بضرورة المحافظة على هذه الدفاتر المساعدة ليتمكن الإطلاع عليها كلما لزم الأمر ذلك وخاصة عند وقوع التاجر المكلف بالضريبة في الخطأ مادي أثناء التصريح الجبائي، فيمكن له العودة إلى دفتر اليومية ويقوم بتصحيح الخطأ المادي الذي وقع من جانبه أثناء التصريح.

ثانيا : دفتر الجرد

يعد دفتر الجرد التقدير الإجمالي لكل العناصر المكونة لذمة التاجر سواء كانت عناصر مادية للأصول الثابتة والبضائع أو عناصر غير مادية لكالديون (حقوق الغير) التي يملكها قبل الغير ، و كذلك العناصر المعنوية للمحل التجاري و سواء في ذلك حقوقه والتزاماته وذلك وفقا لنص المادة 10 من ق.ت، وما يمكن استخلاصه من هذه المادة هو أنه يقع التزامين اثنين على التاجر، فالأول هو إلتزامه بجرد كل أموال مؤسسته أو منشأته والثاني هو الإلتزام بتحرير الميزانية العامة من كل ما هو مدون في دفتر أو قوائم الجرد وذلك في نهاية كل سنة مالية².

1- عمورة عمار، المرجع السابق، ص 98.

2- عمورة عمار، المرجع السابق، ص 99.

ويهدف بيان الميزانية إلى توضيح و ضبط المركز المالي وتسهيل وضع إطار ضريبي على الأرباح التجارية، أما فيما يخص حساب النتائج فهو الكشف عن الإيرادات والمصاريف التي حققها التاجر خلال الفترة المحاسبية وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالمصاريف ويمكن من خلال هذه العملية الوصول إلى تحديد نتائج أعمال الشركة أو التاجر وكذلك صافي الربح أو الخسارة.

ثالثا : الدفتر الكبير

الدفتر الكبير من أهم الدفاتر الإلزامية التي جرت العادة على مسكها وهذا وفقا لنص المادة 20 من القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، لأنه يمثل الدفتر الرئيسي الذي تصب فيه كل الدفاتر، تظهر فيه النتائج النهائية وتستخرج من واقعة الميزانية السنوية¹، إذ يتم نقل كل العمليات المدونة في دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير وتتم عملية التحويل و رصد الحسابات وفق الخطوات التالية:

أ- عملية التحويل

تتم عملية التحويل وفقا لمايلي:

- يفتح لكل حساب يظهر في دفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في الدفتر الكبير.
- يسجل المبلغ في خانة المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا و يسجل في خانة المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا.
- يكتب في خانة البيانات الطرف الآخر للعملية أي الطرف المعاكس.
- في خانة التاريخ يذكر تاريخ حدوث العملية كما هو مثبت في دفتر اليومية.
- في خانة صفحة اليومية يذكر رقم صفحة دفتر اليومية.

1- عيسى قسايسبة، المرجع السابق، ص 33.

ب- عمليات ترصيد الحسابات

بعد إكمال و تحويل الحسابات عن فترة محاسبية معينة، قد يصبح كل حساب في دفتر الكبير (دفتر الأستاذ) يحتوي على مبالغ مدينة في جانب المدين و مبالغ دائنة في جانب الدائن ولكي يتوصل إلى تحديد رصد الحسابات تجمع طرفي الحساب ونطرح الجانب الأصغر من الجانب الأكبر و الفرق يمثل رصد، الحساب و الغرض من رصد الحسابات هو معرفة نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير، و ما لها من ديون و ما عليها من التزامات مالية¹.

ج- تنظيم ميزان المراجعة

يعتبر ميزان المراجعة ذلك الكشف أو الجدول الذي يشمل على أسماء الحسابات وصافي أرصدها أو المجاميع التي تظهر في سجل الأستاذ تظهر الأرصدة المدينة في جانب المدين و الأرصدة الدائنة في جانب الدائن، ويكون مجموع الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة².

و بالعودة إلى نص المادة 11 من ق.ت نجد أن المشرع ألزم و أوجب مسك الدفاتر اليومية و دفتر الجرد و الدفتر الكبير بحسب التاريخ و بدون ترك بياض، أو تغيير من أي نوع كان أو نقل في الهامش أو تحشير بين السطور، وهذا لحفظ سلامة البيانات الواردة بها و منع الإضافة إليها عن طريق الفراغ المكتوب، و إذا أراد تصحيح خطأ كان ذلك بكتابة أخرى في تاريخ كشف الخطأ، و يتعين قبل استعمال دفتر اليومية و الجرد أو الدفتر الكبير أن ترقم كل صفحة من صفحاتها و أن توقع كل ورقة فيها من قبل قاضي المحكمة المختصة التي تقع في دائرتها السجل التجاري والغرض من ذلك حفظ الدفاتر التجارية ومنع

1- واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مذكرة لريل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003، ص 169.

2- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 34.

إخفاء بعض الصفحات أو يستبدل غيرها، أو يتلف الدفتر بأكمله و يبديل به آخر مصطنع ونظرا لأهمية هذه الدفاتر لدى المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة التاجر، فإن المادة 12 من ق.ت ألزمت التاجر على الإحتفاظ بالدفاتر والمستندات لمدة عشرة (10) سنوات بالإضافة إلى ضرورة ترتيبها وحفظها طيلة نفس المدة 106 من ق.ت، أما فيما يتعلق بالقيمة الإثباتية للدفاتر التجارية فإنها تتمتع بقوة ثبوتية في مواجهة الإدارة الجبائية بشرط أن يتم مسكها بطريقة منتظمة، بمعنى آخر يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بهذه الدفاتر كوسيلة لإثبات صحة المعلومات الواردة في تصريحه أو في محاسبته شريطة احترامه للشروط المنصوص عليها في المادة 11 من ق.ت¹.

الفرع الثاني : الدفاتر التجارية الاختيارية.

إلى جانب الدفاتر الإجبارية المشار إليها سابقا يجوز للتاجر مسك بعض أنواع الدفاتر بهدف تنظيم تجارته و حاجات متجره، وهذا لتسهيل مزاوله نشاطهم، وتتمثل في الدفاتر الاختيارية، ولا يفرض المشرع على التاجر مسك هذه الدفاتر، ولا يلزمهم بأن يستوف التاجر كل الشروط الشكلية والموضوعية لهذه الدفاتر، ونتطرق إلى البعض منها فيما يلي.

أولا : دفتر الأوراق التجارية

ويسمى أيضا بدفتر القبض و أوراق الدفع، يسجل في هذا الدفتر كل التواريخ والمواعيد التي تخص استحقاق السفاتج و السندات الإذنية والسندات لأمر التي يكون التاجر إما دائنا أو مدينا بمبالغها، حتى يتسنى له حساب المواعيد التي ينص عليها قانون الصرف بشأن الوفاء بقيمة هذه الأوراق التجارية أو استيفاء هذه القيمة ، إضافة إلى ذلك يسجل التاجر في هذا الدفتر أسماء الدائنين أو المظهرين وعن اوي كل واحد منهم، ومواعيد الإنذارات والاحتجاجات، وكل ما يتعلق بالأوراق التجارية، بالإضافة إلى قيد حركة النقود

1- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 170.

التي تدخل في الصندوق والتي تخرج منه ، ويخص هذا الدفتر كل الأوراق التجارية بمواعي استحقاقها مثل سندات السحب و السندات الإذنية و سندات لأمر و السفتجة و الشيكات¹.

ثانيا : دفتر المخزن

دفتر المخزن هو سجل تسجل فيه كل عمليات مداخل البضائع أو مخرجها، ولا شك أنه الدفتر الاختياري الوحيد الذي يوجد عند جميع التجار. ويعتبر دفتر كبير تقيد فيه جميع الحسابات الفردية الخاصة بالزبائن أو الممولين ، ويترتب على ذلك أن كافة البيانات المقيدة في دفتر اليومية يعاد تدوينها في هذا الدفتر، لكن يتم ترتيبها بحسب نوعها أو حسب أسماء المولين أو الزبائن وتقيد فيه حركة البضاعة من المخزن وإليه، ويطلق عليه أحيانا اسم دفتر المشتريات والمبيعات.

ثالثا : دفتر الصندوق

هو دفتر يسجل فيه التاجر كل المبالغ التي تدخل أو تخرج من الخزنة، حيث يبين هذا الدفتر حركة الأموال من وإلى الصندوق، بمعنى أن كل المداخل وجميع المخارج النقدية وهذا لتسهيل موجودات الصندوق النقدية التي تسمح للتاجر ببيان رصيده في آخر كل يوم². يعتبر دفتر الصندوق من أهم الدفاتر بالنسبة للمشروعات ذات الحركة النقدية، إذ يمثل هذا الدفتر حركة النقود الداخلة والخارجة من خزنة التاجر، مما يسمح له بمعرفة موجودات الصندوق من النقود في نهاية كل فترة زمنية معينة (يوم، أسبوع، شهر سنة...إلخ).

1- نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، طبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص 145.

2- زهير عباس كريم، مبادئ القانون التجاري دراسة مقارنة، د.ط، مكتبة دار الثقافة لنشر وتوزيع، عمان، 1995،

المطلب الثاني : أدلة الإثبات في الميدان المحاسبي.

يعبر النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام¹، وحتى يكتسي التصريح الجبائي حجية في إقامة الأدلة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي يجب أن يكون متوافقا مع مضمون الدفاتر التجارية والمحاسبية التي بحوزة المكلف بالضريبة، وتعد عملية مسك المحاسبية من الواجبات القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة التاجر سواء كان فردا 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 وادعاه، 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 الأخير².

الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي

يشهد التشريع المحاسبي الوطني حاليا تحولات، حيث عوض المخطط الوطني المحاسبي، بالنظام المالي المحاسبي (المحاسبة المالية) الذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009³ فمن الأشياء المهمة التي جاء بها النظام المالي المحاسبي على غرار المخطط

1- عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلد 2014، العدد 01، ديسمبر 2014، ص 84.

2- بن شعاعة حليلة، الإثبات في المادة الجبائية، دكتوراه LMD في القانون الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018، ص 102.

3- المادة 44 من القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق.

الوطني المحاسبي ونصوصه التنظيمية، نصره على المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة لاسيما الإنتظام المصدقية، الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابته و تليغها¹، كما ألزم الكيان الذي يمسك المحاسبة تحت مسؤوليته على اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة، سواء كانت داخلية أو خارجية²، وهي بمثابة أحكام تدعم القيمة الإثباتية للوساطة المحاسبية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة في تقديم تصريحاته أو الإدارة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات.

أولا : الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

ظهر النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال النصوص التشريعية التالية:

➤ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي ج.ر.ج.ج العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، حيث حدد النظام المحاسبي المالي وكيفية وشروط تطبيقه وذلك من خلال التطرق إلى:

- تعريف النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه.
- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية.
- تنظيم المحاسبة.
- الكشف المالية.
- الحسابات المجمع والحسابات المدمجة.
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.

1- المادة 10 من القانون رقم 07-11، المضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

2- المادة 11 من القانون رقم 07-11، المرجع نفسه.

➤ المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 السابق ذكره.

➤ القرار المؤرخ في 26/07/2008 و الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث تعرض هذا القرار إلى ما يلي:

- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.
- مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

ثانيا : الكشوف المالية

حددت المادة 25 من القانون رقم 11-07 السابق ذكره الكشوف المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاصة لهذا القانون في ما يلي:

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج¹.

سنتطرق لهذه الكشوف بنوع من الاختصار في ما يلي:

1- المادة 25 من القانون رقم 11-07، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

أ- الميزانية:

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بها.

1- الأصول : وتتضمن العناصر التالية : التثبيات المعنوية، التثبيات العينية الاهتلاكات المساهمات الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)، خزينة الأصول الايجابية (السيولة في الحسابات البنكية والصندوق).

2- الخصوم : وتتضمن العناصر التالية : رؤوس الأموال الخاصة، الاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المنتوجات المسجلة مسبقاً، خزينة الأموال السالبة.

ب- حساب النتائج :

هو بيان ملخص للأعباء (التكاليف) والإيرادات المنجزة عن الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية، يوجد نوعين من حساب النتائج:

1- حساب النتائج حسب الطبيعة : يحلل الأعباء حسب طبيعتها و يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي على الاستغلال، النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية.¹

1- عامر الحاج، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، موجهة لطلبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020-2021.

ب- حساب النتائج حسب الوظيفة

: يحلل الأعباء التكاليف حسب وظيفتها ويسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:
هامش الربح الإجمالي، النتيجة العملياتية، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية
للأنشطة العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية.

ج- جدول سيولة الخزينة

بصفة عامة يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشف المالية أساسا
لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه
السيولة المالية، و يقدم جدول سيولة الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية
الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها يوجد نوعين من جدول سيولة الخزينة هما:

1- جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة : و يقوم بما يلي:

- يقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزائن، الموردون
الضرائب...الخ) قصد إبراز تدفق مالي صافي.
- تقرب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2- جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة: تتمثل هذه الطريقة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزائن، المخزونات، تغيرات
الموردين...).
- التفاوتات أو التسويات للضرائب المؤجلة¹.

1- عامر الحاج، المرجع السابق.

• التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وتقدم هذه التدفقات كل على حدى.

د- جدول تغير الأموال الخاصة :

هو تحليل للحركات التي أثرت على كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

• النتيجة الصافية للسنة المالية.

• تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والمسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.

• المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

• عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد).

• توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

هـ - ملاحق الكشوف المالية :

تتضمن هذه الكشوف بعض المعلومات الهامة التي توضح المعلومات الواردة في الكشوف المالية¹.

الفرع الثاني : حجية الكشوف المالية في الإثبات

إن الهدف الأساسي لإثبات حجية الكشوف المالية هو التأكد والتحقق من مصداقية وسلامة المعلومات المسجلة في هذه الكشوف المالية وإبداء المدقق لرأيه المحايد بخصوص

1- عامر الحاج، المرجع السابق.

مدى تمثيل هذه المعلومات للوضع المنشأة ومركزها المالي خلال فترة محددة ، وليتمكن المدقق من إبداء رأيه المحايد لابد له أن يتحصل ويجمع الأدلة والقرائن التي تثبت سلامة رأيه وتمكنه من الحكم على العناصر المدروسة، فمن خلال هذا الفرع سنتطرق لمفهوم أدلة الإثبات وخصائصها و وسائل الحصول عليها والعوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات¹.

أولا : مفهوم أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات على أنها جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضع المالية ومدى المصادقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية ويمكن أيضا تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن خلال ما سبق نستخلص أن أدلة الإثبات عبارة عن إجراء يقوم بها المراجع الخارجي للتوصل إلى استنتاجات التي يكون على أساسها رأيه الفني محايد حول عدالة القوائم المالية².

ثانيا : خصائص أدلة الإثبات

تحتوي أدلة الإثبات في التدقيق على مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

أ- **كفاية الأدلة** : ترتبط بكمية الأدلة التي تم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة وتحدد كمية الأدلة وفقا لتقدير المراجع الخارجي لها لتدعيم رأيه مزيد.

1- نوبلي نجلاء، لعمرى أصيلة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة

المهمل الإقتصادي، جامعة حمه لخضر الوادي، المجلد 04، العدد 02 أكتوبر 2021، ص 527.

2- نوبلي نجلاء، لعمرى أصيلة، المرجع نفسه، ص 528.

ب- **مصادقية الأدلة** : ترتبط المصادقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت جودتها عالية توفرت لها مصادقية أعلى تمكن المراجع الخارجي من الحكم على عدالة القوائم المالية.

ج- **مناسبة الأدلة** : أي مدى ارتباط الأدلة بهدف التدقيق للحصول على استنتاج مناسب حول البند الذي يتم تدقيقه مثل هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة، وعدم مناسبة الدليل قد يؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين¹.

ثالثا : وسائل الحصول على أدلة الإثبات

الجمع كمية كافية ومناسبة من أدلة الإثبات في عملية التدقيق يتبع المراجع الخارجي الوسائل التالية :

أ- المعاينة والجرد الفعلي

يمكن الجرد من إعطاء دليل مادي على الوجود فعلي لمعظم بنود القوائم المالية وذلك من خلال الاطلاع من قبل المدقق على الوثائق المثبتة القيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن... إلخ.

ب- المراجعة الحسابية

يتحقق المراجع الخارجي من صحة مجاميع وأرصدة الحسابات في دفتر الكبير ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الدفتر الكبير، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية ودليل إثباتها هو النتائج المتوصل إليها من العناصر محل التدقيق (دفتر الكبير، ميزان المراجعة.... إلخ).

1- عبد الباسط ميدون، محمد مكاوي، دور الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار، ايليزي المجلد 06، العدد 01، جانفي 2023، ص 277.

ت- المراجعة المستندية

تتعامل المؤسسة بالعديد من المستندات والوثائق، ويقوم المراجع الخارجي بالتأكد من سلامة الشكل القانوني لهذه المستندات والوثائق من خلال معرفة أن ورقة تم تحريرها وفق ما نص القانون، ومضمون الورقة الثبوتية من خلال التأكد من محتواها (الكمية، نوع المادة حساب المجاميع...إلخ) ودليل إثباتها هو المستندات والوثائق الثبوتية.

ج- التأكيدات الخارجية

تعد التأكيدات الخارجية بنوعها الإيجابية والسلبية دليل إثبات يحصل عليه المراجع الخارجي كاستجابة مباشرة مكتوبة من طرف ثالث (الطرف المؤكد).

د- التصريحات الكتابية

تستخدم هذه الوسيلة في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، للتحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي إلى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تستخدم في استقصاء الالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأية أمور أخرى وتتوقف قوة أدلة الإثبات من خلال هذه الوسيلة على كيفية الأسئلة وصياغتها.

هـ- الملاحظة

توفر أدلة تدقيق حول أداء عملية أو إجراء ما ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وفي الحقيقة أن التصرف الملاحظ قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء¹.

1- عبد الباسط ميدون، محمد مكاوي، المرجع السابق، ص 279.

و- إعادة الأداء

تتضمن إعادة الأداء لبعض العمليات التي قام بها المحاسبون، مثل عمليات احتساب مخصص الديون المشكوك فيها وتعديل رصيده وإعداد مذكرة تسوية البنك من جديد.

ي- الإجراءات التحليلية

وتتكون من تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى لغرض تحديد مدى التجانس بين المعلومات وتحديد أية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة فالدليل يتمثل في الوثائق التي استعملها عند قيامه بعملية قياسية والتي مكنته من اكتشاف أمور معينة والتي يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه¹.

رابعاً : العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات

تتفاوت قوة وحجية أدلة الإثبات من دليل لآخر ويرجع تقدير قوة الدليل وحجيته إلى المدقق، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي:

أ- مصدر الدليل

كما ذكرنا في السابق أن هناك مصدرين لأدلة الإثبات، حيث أنها تكون إما داخلية أو خارجية، فأدلة الإثبات الخارجية تكون حجيتها أقوى من أدلة الإثبات المتحصل عليها من داخل المنشأة.

1- عبد الباسط ميدون، محمد مكاوي، المرجع السابق، ص 279.

ب- كيفية الحصول على الدليل

إن الأدلة التي يتحصل عليها المدقق ويجمعها بنفسه أكثر حجية وأقوى من الأدلة التي يحصل عليها من الغير مثلا أن يقوم المدقق بالجرد بنفسه أفضل من أن تقوم الإدارة بالجرد.

ج- طبيعة الأدلة

تقسم الأدلة إلى أدلة إيجابية وأدلة ذاتية، فالأدلة الإيجابية ذات حجية أقوى من الأدلة الذاتية.

د- وقت الحصول على الدليل

كلما كان الوقت الذي تحصل فيه المدقق على الدليل قريب من وقت الفحص والتدقيق كلما كان الدليل أكثر حجية.

هـ- ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص

كلما كان الدليل المتحصل عليه مرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص كلما كانت حجيته أقوى، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق بدليل ليس له ارتباط مباشر بالعنصر محل الفحص.

و- درجة إقناع الدليل

ليس من السهل على المدقق إيجاد دليل يكون مقنعا بدرجة تامة، لذلك يجب عليه أن يبحث على أدلة الإثبات التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص¹.

1- نوبلي نجلاء، لعمرى أصيلة، المرجع السابق، ص 529.

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن أدلة الإثبات العامة في المنازعة الجبائية تتصف بالطابع الكتابي إحتراما للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية ، إذا تعد الكتابة من أهم طرق الإثبات، وتعد وسيلة لتأكيد جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية، كما تعد إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال و حقوق المكلف بالضريبة من جهة و الخزينة العمومية من جهة أخرى وهذا في حالة وقوع نزاع جبائي، ثم تطرقنا للمحركات الرسمية والعرفية باعتبارها سندات أو بمعنى آخر أوراق مكتوبة و يكمن الفرق بينهما أن الأولى يحررها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية، و في حدود إختصاص ما تم على يديه أو ما أدلى به ذوي الشأن في حضوره وأما المحركات العرفية لا يتدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، وفيما يخص أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية، فالأدلة الأولى فقوتها محدودة فيما يخص حجيتها وتتمثل هذه الأدلة في القرائن بنوعيتها وحجية الشيء المقضي فيه ، وأما أدلة الثانية فيعفى صاحبها من تقديم دليل آخر فنتتمثل في الإقرار (التصريح الجبائي)، ولقد ألقى المشرع الجزائري على عاتق المكلف بالضريبة التاجر إلزامية مسك دفاتر تجارية بصفة إجبارية تتمثل في دفترى اليومية والجرد و الدفتر الكبير، وأعطى له حق اختيار دفاتر أخرى تتماشى مع الطبيعة العملية والتطبيقية التي تقتضيها المهنة التجارية التي يمارسها، ولقد ألزم القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الكيانات التي تدخل في مجال تطبيقه بضرورة مسك محاسبتهم المالية وإعداد كشوفات مالية كل سنة تتضمن الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى ذلك ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، التي تعتبر تدعيما للوثائق الثبوتية وتوفر للمكلف بالضريبة المعلومات والمعطيات التي يركز عليها في تصريحاته أو مواجهة الإدارة الجبائية لما تستعمل سلطاتها لمراقبة هذه التصريحات.

الفصل الثاني:
أدلة الإثبات الخاصة في
المنازعة الجبائية

الفصل الثاني : أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية

تبنى المشرع الجزائري قاعدة عامة ل لإثبات في المنازعة الجبائية 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.

ويطرح موضوع الإثبات العديد من النقاط تتعلق بطرق الإثبات التي يعتمد عليها الأطراف المنازعة الجبائية لإثبات مزاعمهم والتي من بينها مواجهة كل من المكلف والإدارة الجبائية العراقل أثناء تقديمهم أدلة الإثبات أو دحض ادعاءات الخصم، وهذا التمييز الذي يطبع المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات الأخرى فيما يخص أدلة الإثبات الخاصة وهذا من أجل تحقيق مبدأ التكافؤ المفقود بين أطراف المنازعة الجبائية حتى يمكن للطرف الملمزم بالإثبات و تقديم الأدلة خاصة إذا قام الطرف الآخر بالإحتجاج بوسائل وأدلة توحى بحملها للحقيقة الواقعية، وقد خص المشرع الجزائري المنازعة الجبائية بوسائل إثبات خاصة تتميز بها عن باقي المواد المدنية والتجارية والإدارية نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية¹.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل أدلة الإثبات الخاصة وفقا للقوانين الجبائية (المبحث الأول) كذلك سنتطرق إلى توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة (المبحث الثاني).

1- بن شعاعة حليلة، المرجع السابق، ص 02.

المبحث الأول : أدلة الإثبات الخاصة وفقا للقوانين الجبائية.

إن المنازعة الجبائية تتميز عن غيرها من المنازعات الأخرى وهذا للأهمية التي منحها المشرع الجزائري لوسائل الإثبات والقوة الإثبات للمحاضر المحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية وهذا وفقا للإجراءات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين الجبائية بحيث تلعب دورا هاما في إثبات ادعاءات المكلف بالضريبة وعليه فإنه للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في وسائل الإثبات في القانون العام من خلال تقدير الأدلة المطروحة أمامه بحسب طبيعة كل دليل و تشكل المحاضر و الوثائق الجبائية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المنازعة الجبائية ويتم ذلك عادة عن طريق إجراء المعاينة أو الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي المتضمن التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق، بقصد اكتشاف وإثبات الدليل القاطع بتحرير محاضر تقدم إلى القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 43 من ق.إ.ج.¹.

المطلب الأول : محضر المعاينة و محضر الرقابة الجبائية.

يقصد بالمحاضر الضريبية تلك الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية عند القيام بالمعاينة أو الرقابة الجبائية التي تشمل التحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية²، وهذا قصد إثبات كل العناصر المتعلقة بالمخالفة أو التحقق من المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمحاضر الضريبية تعتبر من أهم وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية، وذلك بالنظر إلى الظروف المحيطة بعملية تدوينها، والتي يتم تحريرها وفقا لما تتضمنه نصوص القوانين الضريبية، فضلا عن احتوائها لمجموعة من البيانات تساهم بشكل كبير في إثبات المعلومات المصرح بها من طرف المكلف الجبائي وعليه فإن المشرع الجزائري قد منح الحجية لمثل هذا النوع من المحاضر أين يلتزم معه

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 146 و 147.

2- ريم عبيد، المرجع السابق، ص 447.

القاضي بالأخذ بمحتوى هذه المحاضر في إصدار حكمه، وهذا على خلاف الأصل العام في الإثبات والذي يقوم على أساس استعانة القاضي بأي وسيلة إثبات كانت لحل النزاع المعروف أمامه¹.

الفرع الأول : محضر المعاينة.

يعتمد الإثبات في المنازعة الجبائية على التحري في مختلف المعاملات وهذا بإجراء معاينات ميدانية حيث تحرر محاضر بالمهمة التي تستند لأعوان المؤهلين من الإدارة الجبائية سواء تعلقت هذه المحاضر بمعاينة ميدانية أو برقابة جبائية².

حيث تنص المادة 34 من ق.إ.ج على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانهم الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"، إضافة إلى أن القانون يلزم الإدارة الجبائية باحترام كل الشروط الشكلية والموضوعية الواجب اتخاذها قبل إجراء المعاينة و التي منها استصدار أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو أي قاضي يفوضه رئيس المحكمة لهذه المهمة و يتضمن هذا الأمر الترخيص لموظف إدارة الضرائب بإجراء المعاين و ينبغي الإشارة أن الطلب المقدم إلى رئيس المحكمة يجب أن يتضمن البيانات التالية:

1- أولاد سالم عبد الرؤوف، قريشي محمد ، دور المحاضر الضريبية في إثبات جريمة التهرب الضريبي ، مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 14، العدد 01، جانفي 2022، ص 86 .
2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 28.

الفصل الثاني : أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تنص المادة 35 فقرة الثانية و الثالثة من ق.إ.ج على أنه: "تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".

بحيث منح قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين الضريبية لمحاضر المعاينة قوة ثبوتية مطلقة بحسب مضمونها وعدد محرريها وصفتهم هذا ما قضى به مجلس الدولة¹ و بالتالي تتميز هذه المحاضر بقوة كاملة و حجة مطلقة إلا طعن فيها بالتزوير، وقد تكون كذلك المحاضر المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية حجية نسبية و سندرس الحالتين فيما يلي:

أولا : المحاضر الضريبية التي تكون لها حجة مطلقة

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة لتوفرها على جميع الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون والأعوان المحررين لها والأفراد المحررة ضدهم عند إجراء تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 001987 الصادر بتاريخ 30 جويلية 2001 ص149.

في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو إجراء المعاينة أو الإطلاع، إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

ثانيا : المحاضر الضريبية التي تكون لها حجية نسبية

تتضمن المحاضر التي تحرر فيها اعترافات، وكذلك المعاينات التي يقوم بها طرف عون واحد فقط ومن طرف عون ليست له مؤهلات القيام بذه المعاينات وفقا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية إذا أثبتت هذه المحاضر أفعالا يكون المكلف بالضريبة قد أخل بالتزاماته تجاه الخزينة العمومية، كالتهرب من دفع كل ما عليه من مستحقات تجاه الإدارة الجبائية أو جزء منه¹، وأعطى المشرع قوة إثبات للمحاضر الضريبية التي استوفيت أثناء قيام بالمعاينة و أثناء تحريرها كل الشروط الشكلية والموضوعية ، ومنح بالمقابل للمكلف بالضريبة تجسيدا لمبدأ حماية حقوقه أجاز للمكلف الطعن بالبطلان في هذه المحاضر كما أجاز له أيضا الطعن بالتزوير.

و لقد أجاز قانون الإجراءات الجبائية الطعن بالبطلان في المحاضر الضريبية في حالة عدم إختصاص محرر المحضر المحضر، فإذا كان محضر محررا من طرف عون واحد، تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس في هذه الحالة، وعندما يكون محررا من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها²، وأيضا في حالة عدم مراعاة الشروط الشكلية المتعلقة بتحرير المحضر حيث أوجب قانون الإجراءات الجبائية في تحرير المحاضر لأتباع شكليات معينة قبل و بعد تحرير المحضر وكذلك شكليات أخرى يتضمنها المحضر واجب الإلتزام بها تحت طائلة بطلان المحضر الضريبي بحيث يصبح لاغيا.

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 150.

2- المادة 504 من الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر.ج. العدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.

ونشير إلى أن قانون الإجراءات الجبائية لم يتعرض لإجراءات الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية.

الفرع الثاني : محضر الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي من أهم وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية تسعى من خلالها الإدارة الجبائية التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، كي يتحقق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية، والمحافظة على الحقوق العامة للمجتمع، والرقابة الجبائية وسيلة تستعملها الإدارة الجبائية في إثبات والتأكيد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف فالمشرع حدد في المادة 29 من ق.ض.م.ر.م أشكال الرقابة الجبائية وهذا من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية وتحقيق التكافؤ في العبء الضريبي ويسعى إلى تقادى التجاوزات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بمناسبة أداء لمهامها عن طريق إيجاد وترسيم ضمانات للمكلف بالضريبة، تضمن له الحماية من تعسف الإدارة الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى في الكثير من الأحيان تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة خاطئة ومنقوصة، وهنا يأتي دور الإدارة الجبائية في التحقيق من صحة وقانونية هذه التصريحات، لهذا تسعى الإدارة الجبائية إلى التعمق في التحقيق بالانتقال إلى مكان مزاوله المكلف بالضريبة نشاطه وهذا بالتحقيق في المحاسبة التي اعتمدها المكلف الضريبة أو إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية وعليه يتم الكشف الصحيح للمخالفات والأخطاء المرتكبة¹.

أولا : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

وفقا لأحكام المادة 34 من ق.إ.ج، خول المشرع للإدارة الجبائية مجموع من الحقوق بموجبها تتمكن من ممارسة عملية الرقابة على المكلف بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 154 و 155.

الفصل الثاني : أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية

تعتبر الضمانات للمكلف بالضريبة والتي تحافظ على أمواله و حقوقه تفاديا لتعسف الإدارة الجبائية، بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم وتمثل هذه الحقوق فيما يلي :

أ- حق الرقابة

يعد حق الرقابة من الأساليب المهمة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية وهذا من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كما جاء في نص المادتين 18 و 19 من ق.إ.ج¹، وتمثل الرقابة في كل العمليات التي من شأنها التحقق والتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وهذا من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وتأخذ الرقابة صورتين الأولى تتم داخل المكتب تبدأ بناء على طلب توضيحات وتبريرات من المكلف بالضريبة أما الثانية فتتم خارج المكتب وتمثل في التحقيق المحاسبي².

ب- حق الإطلاع

لا تتحقق الرقابة الجبائية إلا بالإطلاع على كل الوثائق والملفات المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة وهذا بالإضافة إلى الصلاحيات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية الذين لا تكون رتبهم أقل عن مراقب، وجاء في نص المادة 61 فقرة الثانية من ق.إ.ج "ويمكن أن يطلب هؤلاء الأعوان من جميع المصالح العمومية التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن حتج عليهم بالسر المهني"، ويتسنى لإدارة الضرائب الاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية التي يملكها المكلف بالضريبة أو المودعة لدى الغير، و يجازس حق الإطلاع لدى

1- المادة 18 "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أوحق أو رسم أو أتاوة...."

المادة 19 "تدقق المصلحة المسرعية في التصريحات الجبائية، يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه..."

2- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 158.

الفصل الثاني : أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية

الإدارات والمؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة والبنوك على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

ج- حق استدراك الأخطاء

يمكن للإدارة الجبائية إستدراك وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة وهذا بإعادة النظر في الاقتطاع وتسويته سواء كان وهذا بالتعديل أو إنشاء اقتطاع جديد وهذا في أجل أقصاه أربع (04) سنوات¹، وهذا وفقا لأحكام المادة 326 فقرة الأولى من ق.ض.م.ر.م التي تنص على أنه: "مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327 حدد الأجل الممنوح للإدارة بلأربع (04) سنوات للتقويم بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسييس الضرائب المعزقة".

د- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

أوجب المشرع عدة إجراءات تلتزم الإدارة الجبائية بإتباعها عند مباشرتها في عملية التحقيق وخذا حماية و حفظا لحقوق المكلف بالضريبة من تعسف أعوان الإدارة الجبائية تشكل هذه الإجراءات ضمانات ممنوحة للمكلف بالضريبة و تتمثل فيما يلي :

- إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق وهذا ما جاء في المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج، التي تنص على : " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 158.

• لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من ثلاثة (03) أشهر وفقا للمادة 20 الفقرة 05 من ق.إ.ج التي تنص على : " لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عي المكان فيها يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر"

• حق استعانة المكلف بالضريبة بمستشار يختاره عند بداية التحقيق و يترتب على إغفال هذا حق بطلان التحقيق¹.

وفي حالة خرق إدارة الضرائب لهذه الضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة فإنه يترتب عنها إبطال النتائج المتوصل إليها من هذه العملية.

ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية

تختلف الرقابة الممنوحة للإدارة الجبائية حسب تدرج الرقابة الجبائية الى ثلاث صور والتي تتمثل فيمايلي : الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق و الرقابة بعين المكان

أ- الرقابة الشكلية

الرقابة الشكلية هي أول خطوة تباشرها الإدارة الجبائية في الرقابة، ويتم فيها فحص مدى مطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة للجوانب الشكلية المنصوص عليها والتصريح المادي للأخطاء المرتكبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات والمعلومات التي تملكها إدارة الضرائب لذلك فالرقابة الشكلية لا تهدف الى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة، بقدر ما تهدف إلى مراقبة صحة التصريح الجبائي من جانبه الشكلي.

1- المادة 320 الفقرة الثانية" لكل مكلف بالضريبة أن سئعي أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره، ويجب أن يشعر بهذا الحق تحت طائلة بطلان الإجراءات".

ب- الرقابة على الوثائق

تعمل الإدارة الجبائية من خلال الرقابة على الوثائق بإجراء فحص دقيق للتصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و مقارنتها بالمعلومات التي بحوزة الإدارة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ويمكن أن تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر وفقا لنص المادة 18 فقرة الأولى من ق.إ.ج¹، و لدى الإدارة الجبائية مجموعة من الامتيازات القانونية التي تمكنها من القيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه وتتمثل هذه الأدوات في، طلب التوضيحات طلب الوثائق الثبوتية والمبررات، الحق في الرقابة والاتصال بالمكلف.

و تخص الرقابة على الوثائق كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها فقط وكذلك مجموعة من الضرائب أو ضريبة واحدة أو رسوم مستهدفة مسبقا، وعليه يمتاز هذا النوع من الرقابة بالخصائص التالية : قصر مدة سير الرقابة، محدودية السنوات والضرائب محل الرقابة، التحديد المسبق للضرائب والأهداف المتوخاة من هذه الرقابة.

و تمر الرقابة على الوثائق بمرحلتين أساسيتين أولى التحليل المسبق الدقيق للتصريحات الجبائية و الثانية التحليل التكميلي المعمق، والمعتمد على المقاربات والبحث عن التناقضات الداخلية والخارجية.

ج- الرقابة بعين المكان

تقوم الإدارة الجبائية ممارستها للرقابة بعين المكان بتنقل الى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة

1- المادة 18 فقرة الأولى "...كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تتقدم للإدارة الجبائية بناء على طلب الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".

ويشترط في الأعوان الذين يقومون بهذه الرقابة أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مراقب ورتبة الرقابة في عين المكان لآجال محددة بستة (6) أشهر هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/11/23¹، حيث أن فرض التحقيق لشرط الآجال الذي يعتبر من النظام العام يترتب عنه بطلان جميع الإجراءات التحقيق وما نتج عنها من آثار.

المطلب الثاني : محضر التحقيق الجبائي.

من أهم طرق الإثبات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية هي التحقيق الجبائي بغرض محاربة ظاهرة الغش الضريبي والحد منها لخطورة آثارها على الإقتصاد الوطني، فحرص المشرع على التأكيد على التحقيق الجبائي وتعيينه حسب الطريقة المتبعة وللاغراض المراد بلوغها، ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، و أيضا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة وإجراء كل التحقيقات والتحريات اللازمة من أجل تحديد وتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته ولا يمكن إجراء التحقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتب مراقب على الأقل.

وتمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند و الوثيقة المستعمل لحفظ المعلومات وقد عرف التحقيق الجبائي حسب ما جاء في المادة 20 فقرة الأولى من ق.إ.ج بقولها "...أن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"، ويضم التحقيق الجبائي الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وهذا سندرسه فيمايلي :

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 013161 الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 2004 ص171.

الفرع الأول : محضر التحقيق المحاسبي

تبدأ عملية الرقابة المحاسبية ومراجعة الملفات المحاسبية التي يقر بها المكلف بالضريبة والتي عن طريقها يقدم تصريحاته¹، وتكون مراجعة هذه الملفات والدفاتر والإطلاع عليها في عين المكان وهو ما سيساعد للإدارة الجبائية التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها بالوضع الحقيقية للنشاط طرف المكلف بالضريبة كما لا يمكن إجراء التحقيق الجبائي إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون الضريبي و التجاري فبغيا ب هذه الوثائق والملفات لا يكون هناك أي معنى للتحقيق الجبائي²، وفي حالة عدم وجود المعلومات المحاسبية أو عدم كافيته في محاسبة المكلف بالضريبة وعدم ثبوتيتها وهذا ما يخالف أحكام المادتين 09 و 11 من القانون التجاري، ويجوز للإدارة الجبائية فرض القيمة الضريبة المستحق دفعها على المكلف بالضريبة تلقائيا بما أنه المتسبب في التقصير و النقص الموجودة في محاسبته.

أولا : التحضير للتحقيق

يقصد بالتحضير للتحقيق مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل إمامها بكل ما يخص الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها، و طلب التوضيحات والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات التي تم الحصول عليها من المصالح الأخرى، حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الجبائي، و يقوم العون الجبائي المحقق بإجراء بحوث خارج الإدارة الجبائية من أجل معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف بالضريبة.

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص37.

2- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المرجع السابق.

وتنص المادة 20 فقرة الرابعة من ق.إ.ج على مايلي: "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) عشر أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار".

ثانيا : التحقيق

بعد استفاة المكلف بالضريبة من المهلة المحددة له بعشرة (10) أيام من التحضير للرقابة يقوم العون المحقق بالانتقال إلى محل مزاوله النشاط، ولا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير، العقود وصول الطلبات أو التسليم، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقد لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

و في حالة تقديم طلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة القوة القاهرة يمكن للمحققين أخذ وثائق محاسبية لفحصها في مكاتبهم، و في هذه الحالة يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة و عددها و طبيعتها التي استعملتها في تأسيس محاسبته¹.

1- عبيدات إبراهيم و آخرون، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية التريصات، وزارة العدل، الجزائر 2007، ص 08.

أما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية¹.

والملاحظ أن المشرع الجزائري حرص في قانون الإجراءات الجبائية على حماية المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق وذلك باشتراط توفر صفة مفتش على الأقل لدى المحقق وهذا كون المفتش يمكن له الإحاطة بكل جوانب التحقيق وفقا لما أكتسبه من خبرة في مسيرته المهنية، كما أنه قيد هذه العملية بمجموعة من الإجراءات المتمثلة في عدم تجاوز مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر تحت طائلة البطلان².

ثالثا : نتائج التحقيق

يعمل عون الإدارة الجبائية المكلف بالتحقيق بعد الفحص الدقيق للمحاسبة على استخلاص النتائج المحصل عليها والتي عن طريقها يمكن تقري ما إذا كانت هذه التصريحات الجبائية صحيحة أو فيها أخطاء، و بموجبها تستحدث الإدارة الجبائية تسويات قانونية إن وجدت أما إذا كانت النتائج المحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به في تصريحات الجبائية التي قدمها المكلف، فالمحقق هنا يكون ملزما بتقديم إشعار بالنتائج المحصل عليها، وفي حالة ما إذا ثبت وجود تجاوزات أو أخطاء، فإن المحقق بإمكانه إجراء

1- المادة 20 الفقرة الثالثة "يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 1-2 أعلاه.

وفي هذا الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي".

2- المادة 20 الفقرة الخامسة "لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيها يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر"

التعديلات العادية للتقويم والتي تتمثل في إجراءات التقويم الأحادي من جهة وإجراءات التقويم الثنائي من جهة أخرى¹، ويعد إجراء التقويم الثنائي بمثابة حوار بين المحقق والمكلف بالضريبة بخصوص النتائج المتوصل إليها من التحقيق، فيجوز للمكلف بالضريبة هنا مناقشة تلك النتائج و ذلك على أساس أنه كان قد قدم تصريحاته الجبائية في الآجل قانونية² أما حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، هنا يمكن الإدارة الجبائية أن تمارس إجراء آخر يسمى بإجراء التقويم الأحادي ويقصد بهذا الأخير تلك الإجراءات الضرورية والقانونية التي تتخذها الإدارة الجبائية لمواجهة المكلفين بالضريبة الذين أعلنوا بإرادتهم المنفردة رفضهم لاحترام القواعد العامة لفرض الضريبة، و هناك ثلاث نتائج يمكن أن تأتي بعد نهاية عملية التحقيق وهي :

- إعادة التقويم: في هذه حالة يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.
- القبول الصريح: هو إقرار المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق وتأخذ الإدارة به لا يمكن الرجوع فيه .
- رفض تقديم المحاسبة: بعد إرسال الإدارة للإشعار بإعادة التقويم و يرفض المكلف تقديم المحاسبة، فإن المحقق يتخذ الإجراءات الضرورية في هذه الحالة³.

1- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 192.

2- كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، دكتوراه علوم في القانون العام، لظية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2010، ص 119 و 120.

3- العيد صالح، المرجع السابق، ص 40 و 41.

الفرع الثاني : محضر التحقيق المعمق

إلى جانب التحقيق المحاسبي الذي منحه المشرع للإدارة الجبائية كوسيلة للتحقيق نجد أيضا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية التي استحدثه المشرع سنة 1992 وذلك لمواكبة الإصلاحات الجبائية التي باشرتها الدولة و الذي سنتناوله فيمايلي:

أولا : تعريف التحقيق المعمق

يقصد بالتحقيق المعمق مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام¹، وهذا النوع من التحقيق يكون بصفة مباشرة أو يكون إمتداد للتحقيق المحاسبي.

وعرف المشرع الجزائري التحقيق المعمق في قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بتحقيق معمم في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتحقق الأعوان من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أفراد عائلة المكلف بالضريبة من جهة أخرى².

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

2- المادة 21 "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا.

يمكن كذلك أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم إلتزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين".

ثانيا : شروط وإجراءات التحقيق المعمق

بالعودة لنص المادة 21 من ق.إ.ج يمكن أن نستخلص مجموعة من الشروط والإجراءات التي نص عليها المشرع لمباشرة التحقيق المعمق و هي:

• التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يقوم به إلا العون الإداري الذي له رتبة مفتش على الأقل.

• لا يمكن القيام بإجراء التحقيق المعمق إلا على مداخل الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون على الأشخاص المعنويين مثلا الشركة حتى و لو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.

• إعلام المؤلف بالضريبة و المراد حساب دخله بتبليغها بإشعار أو بتسليمها له مع إرفاقه بإشعار الإستلام و كذا ميثاق حقوق وواجبات المؤلف بالضريبة مع منح هذا الأخير مهلة خمسة عشر (15) يوم من تاريخ إستلام الإشعار.

• إعلام المؤلف بالضريبة تحت طاعة بطلان التحقيق بحقه في إختيار مستشار.

• إيراد في الإشعار بمدة التحقيق المعمق التي لا يجب أن تفوق مدة سنة (01) واحدة إعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.

• على الإدارة إعلام المؤلف بالضريبة بالنتائج بإشعار وذلك حتى في حالة غياب التقييم.

• في حالة وجود تقييم فيجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعلل وتوضيح أحكام القانون الذي تم الأخذ به¹.

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص 47.

الفرع الثالث : محضر التحقيق المصوب

بالإضافة الى التحقيق الحاسبي و التحقيق المعمق ال ذي خوله المشرع الجزائري للإدارة الجبائية نجد كذلك التحقيق المصوب كوسيلة أخرى من وسائل التحقيق الجبائي التي سنتطرق إليه فيما يلي:

أولا : تعريف التحقيق المصوب

التحقيق المصوب هو تحقيق يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و يشمل كل فترة غير متقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة (01) جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ، كما عرفه المشرع في المادة 20 مكرر من ق.إ.ج، هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي¹.

ثانيا : شروط و إجراءات التحقيق المصوب

بالرجوع لنص المواد 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 من ق.إ.ج يمكن لنا تعداد مجموعة من الشروط والإجراءات المتعلقة بكيفية مباشرة التحقيق المصوب وهي :

1- المادة 20 مكرر "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة 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. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

- يخضع التحقيق المصوب لنفس قواعد إجراءات التحقيق في المحاسبة بإستثناء القواعد المتعلقة بإعلام المكلف بالضريبة ومدة التحقيق، بحيث أن كيفية إعلام المكلف بالضريبة ومدة التحقيق المصوب تخضع للقواعد التي سنذكرها أدناه.
- لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق مصوب إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة ومنحه عشرة (10) أيام لتحضير دفاعه على أن يتضمن هذا الإشعار ميثاق بحقوق والتزامات المكلف بالضريبة وكذا خاصية التحقيق الذي سيتم إجراؤه.
- لا يمكن أن تدوم مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من مدة (02) شهرين ويجب تحرير محضر عند نهاية التحقيق، مع تأشير أو رفض المكلف بالضريبة على المحضر ويمكن تمديد هذه المدة إلى ستة (06) أشهر في حالة طلب الإدارة الجبائية توضيحات من إدارات جبائية أخرى.
- التحقيق المصوب لا يمنع من إجراء التحقيق المعمق المادة 20 مكرر فقرة السادسة من ق.إ.ج.¹
- يتميز هذا النوع من التحقيق بأنه يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.
- لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب وفقا لنص المادة 20 مكرر فقرة الأولى من ق.إ.ج.²

1- المادة 20 مكرر فقرة السادسة" إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة...."

2- المادة 20 مكرر فقرة الأولى" أثناء هذا التحقّق يمكن أن يطلب من المكلف بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقّق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية..."

المبحث الثاني : توزيع عبء الإثبات بين إدارة الجبائية و المكلف بالضريبة

من المتعارف ومسلم به أن البيئة على من ادعى، مما يفيد على أن من يتمسك بمسألة معينة يلتزم بأن يقيم الدليل عليها، سواء كان مدعيا أو مدعيا عليه، و بالتالي إذا رفع المدعي دعواه وجب عليه أن يقيم الدليل على ما يدعيه، ومن ثم يتحمل عبء إثبات¹.

عندما يرفع المكلف بالضريبة دعوى جبائية أمام الجهة القضائية المختصة وفقا قازهن الإجراءات المدنية والإدارية والإدارية²، فإن مسألة تحديد من يقع عليه عبء الإثبات لها أهمية كبيرة، بحيث يترتب على عجز المكلف قانونا بالإثبات خسارته للدعوى، إذ أخذ المشرع الجزائري بالمبدأ العام فيما يخص الإثبات في المنازعة الجبائية، حيث ألزم المكلف بالضريبة بضرورة إيداع تصريحه مع احترام كل الشروط القانونية المنصوص عليها كقاعدة عامة، أما الاستثناء الوارد على هذا المبدأ هو أن الإثبات يعود للإدارة الجبائية، فالأول يرى في تصريحه بأنه صحيح ومدعم بكل الوثائق والعناصر الإثباتية، ويظل متمسكا بعدم جدية التصحيح المراد القيام به، أما الإدارة الجبائية فتتمسك بضرورة تصحيح و ذلك باتباع الإجراءات الوجيهة أو الأحادية³.

المطلب الأول : تحمل الإدارة الجبائية لعبء الإثبات

النظام الجبائي التصريحي يعتمد أساسا في فرض الضريبة على التصريحات التي يقدمها المكلف، ويسمح هذا النظام نظريا للمكلف الذي قام بتصريح مداخله طبقا للتشريع الضريبي الاستفادة من قرينة صحة تصريحاته، وذلك بإسناد عبء إثبات عدم صحتها وصدقها إلى الإدارة الجبائية فإن الإدارة الجبائية عند مراقبتها له لا يمكنها إعادة تقييم أسس الضريبة بصفة انفرادية، و إنما عليها أن تتبع إجراءات وجاهية و تبلغ المكلف بها ليبيدي ملاحظاته

1- أنور طلبه، الوسيط في شرح قانون الإثبات، د.ط، المكتب الجامعي، الإسكندرية، د.س.ن، ص 25.

2- ج.ر العدد 21 لسنة 2008.

3- واضح إلياس، المرجع السابق، ص 84.

حولها إما بالرفض أو القبول ، و للمكلف بالضريبة في الحالتين أن ينازع الإدارة الجبائية حول الأسس الجديدة التي اعتمدها لرفض الضريبة، فإذا أصرت على موقفها يمكنه أن يلجأ إلى القضاء ويطلب بإلغاء تلك الضريبة أو التخفيض منها، و على الإدارة الجبائية أن تدافع عن النتائج التي توصلت إليها فيقع عليها عبء الإثبات، بحيث تثبت صحة اتخاذها لإجراءات إعادة التقييم و تقدم الأسس القانونية و الواقعية التي دفعتها إلى رفض ملاحظات المكلف و اعتماد أسس الضريبة الجديدة¹.

الفرع الأول : قرينة صحة التصريح الجبائي

إن قرينة صحة التصريح الجبائي كأساس ومصدر لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية، لكن في التشريع الجبائي الجزائري لا يوجد أي أساس قانوني واضح وصريح لتلك القرينة بالرغم من أنها مكرسة عمليا، وتعتبر قرينة صحة التصريح الجبائي ضمانا جديدة أمام القاضي الإداري لصالح المكلف بالضريبة، بحيث أنها تعتبر وسيلة يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل إسناد عبء الإثبات، فإذا استوفى التصريح الضريبي لجميع شروطه القانونية وتم إيداعه في الآجال المحددة، فإن عبء إثبات عدم صحته يقع على عاتق الإدارة الجبائية.

أولا : أسس قرينة صحة التصريح الجبائي

بما أن النظام الجبائي التصريحي هو المطبق في الجزائر فيستلزم الأمر الإعتراف بأن عبء الإثبات يقوم على عاتق الإدارة الجبائية على أساس أن تصريحات المكلف تتمتع بقرينة صحته، لذا سنتناول في هذا العنصر الأسس التي تقوم عليها قرينة صحة التصريح الجبائي سواء كانت قانونية أو قضائية.

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

أ- الأساس القانوني

المشروع لم يشر الى قرينة صحة التصريح الجبائي في نص قانوني صريح، ماعدا في مادة التسجيل حيث نص على أن عدم صحة التصريحات يمكن تقديمها بشتى وسائل الإثبات المقبولة في قضايا التسجيل، حيث كان على المشروع الضريبي أن يدرج هذه القاعدة ضمن قانون الإجراءات الجبائية و نصه على هذه القرينة يعتبر دعامة أساسية للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، ففي ميثاق المكلف بالضريبة نص صراحة على أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي و أن الضريبة لا تؤسس إلا بناء على العناصر المدرجة في التصريح الجبائي مع تأويل الصدق في تصريحات المكلفين وما على الإدارة الجبائية إلا إثبات و تبرير عدم صحتها¹، وبذلك تعتبر قرينة قانونية فعلا ومصدر لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية في حالة قيام المنازعة الجبائية، وبالتبعية فإن عبء إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية وهو شئ منطقي و مبرر نظرا لما منح لها المشروع من وسائل قانونية وصلاحيات واسعة تستطيع بواسطتها إثبات عدم صحة محتوى هذه التصريحات.

ب- الأساس القضائي

كما تجد هذه القرينة مكانتها في الاجتهادات القضائية، بالرغم من قلة هذه الأخيرة ففي بعض القضايا أقر مجلس الدولة بصحة التصريح الجبائي لعدم تمكن الإدارة الجبائية من إثبات عكسه باستعمال الطرق القانونية، فمثلا في قراره رقم 0008874 المؤرخ في 20 ماي 2003 حيث أبطل ضريبة فرضت تلقائيا من قبل مديرية الضرائب لولاية ميله على شركة ذات المسؤولية المحدودة مختصة في البيع المواد الغذائية بالجملة وذلك لعدم إتباع الإدارة لإجراءات مراجعة رقم أعمال الشركة المصرح به بالطرق القانونية، فمن خلال هذه القضية اعتبر مجلس

1- ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، منشور صادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2023.

الدولة بأن تصريحات المكلف بالضريبة تبقى صحيحة و يتعين على الإدارة الجبائية إثبات عكسها بالطرق والإجراءات القانونية المنصوص عليها¹.

ثانيا : عبء الإثبات للإدارة الجبائية استنادا لقرينة صحة التصريح الجبائي

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

أ - حجية التصريح الجبائي في مواجهة الإدارة الجبائية

احترام المكلف بالضريبة الشروط القانونية والإجرائية للتصريح الجبائي وإيداعه بصورة تلقائية لدى الإدارة الجبائية، فإنه يكتسب حجية أمامها لأن المكلف بالضريبة قام بالتزامات التصريحية وهي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها النظام الجبائي التصريحي، ويبقى على الإدارة الجبائية إثبات عكس المعطيات الواردة في هذا التصريح ذلك باستعمالها الطرق القانونية المخولة لها، كما أن التصريح الجبائي يحصن المكلف بالضريبة من الإجراءات التلقائية التي تتخذها الإدارة ضده وينشئ قرينة لصالحه يتخذها القاضي كأساس أو مبرر لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية².

ب - طبيعة قرينة صحة التصريح الجبائي

للإدارة الجبائية حق مراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة بالطرق القانونية المنصوص عليها، وهذا بالرغم من اعتبار أن التصريحات الجبائية الصحيحة ترتب أثارها القانونية ولها حجية في مواجهة الإدارة الجبائية، ويبقى لهذه الأخيرة إمكانية إثبات عدم صحتها، وهذه الإمكانية فهي مبرر لاعتبار وتكييف قرينة صحة التصريح الجبائي بأنها قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، وتستطيع الإدارة الجبائية تعديل تصريح المكلف بالضريبة بعد مراجعة وذلك

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 124 و 125.

2- عيسى قسايسية، المرجع نفسه، ص 125.

بناء على ما توفر لديها من معطيات و معلومات من دون إلغاء ما جاء فيه من بيانات وأرقام بشكل كلي، وهي ملزمة بأن تؤسس الضريبة بناء على ما ورد فيه من معطيات صحيحة¹.

الفرع الثاني : التصحيح الوجيه من طرف الإدارة الجبائية

إن إجراءات تحديد أسس فرض الضريبة تختلف بحسب وضعية المكلف بها، فإذا كان هذا الأخير محترم للالتزامات الجبائية لاسيما إيداع التصريح و تدعيمه بالوثائق الثبوتية، فلا يمكن للإدارة الجبائية إعادة تقويم أسس الضريبة بعد إجرائها لعمليات الرقابة على التصريح أو الوثائق المرفقة به إلا بإتباع الإجراءات الوجيهة، أي أن الإدارة الجبائية تتبنى حوار وجاهي بينها وبين المعني بالأمر، وهذا ليس رغبة منها بل وجد هذا الإجراء مصدره في التشريع الضريبي الجزائري و اعتبر الفقه هذا الإجراء بأنواعه كإجراءات كلاسيكية تسهل من مهمة القاضي في تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات²، فإذا تبنت الإدارة الجبائية أسس جديدة للضريبة ولم تأخذ بملاحظات المكلف بالضريبة أو رفض هذا الأخير ضمناً أو بصفة صريحة لهذه الأسس الجديدة، وعدم استجابة الإدارة لشكاياته، فإنها قد تلجأ إلى القضاء لطلب إلغاء هذه الضريبة، ففي هذه الوضعية يقع على الإدارة الجبائية إثبات صحة الإجراءات التي اتخذتها لإعادة التقويم الوجيه من جهة، وتقديم المبررات القانونية و الواقعية التي دفعتها لرفض ملاحظات المكلف بالضريبة واعتماد الضريبة الجديدة من جهة أخرى، كما ستتصب رقابة القاضي على مدى صحة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لإعادة التقويم الوجيه واحترامها الشروط الشكولية و الموضوعية لهذا الإجراء³، وسنتطرق إلى تعريف التصحيح الوجيه ثم إلى إجراءات سيره.

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 129.

2- واضح الياس، قواعد توزيع عبء الإثبات، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، ليومي 21 و22/01/2008 قسم العلوم القانونية والإدارية كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالم، ص 149 و 150.

3- عيسى قسايسية، المرجع نفسه، ص 130 و 131.

أولا : تعريف التصحيح الجاهي

يعتبر التصحيح الجاهي المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي، إذ يجوز للإدارة الجبائية أن تطبقه على كافة الضرائب و الرسوم، وهو ما نص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، مؤكداً على ضرورة احترام الإدارة الجبائية للضمانات القانونية التي تمنح للمكلف بالضريبة خلال عملية التصحيح الجبائي، و إلا اعتبرت جميع تصرفاتها باطلة فالإدارة الجبائية ملزمة باحترام كل الضمانات و الإجراءات التي تدخل ضمن التصحيح الجاهي، على عكس الإجراءات التي يخضع لها التصحيح التلقائي باعتبارها رد فعل على سوء نية المكلف بالضريبة، إذن فالإجراء الجاهي أو كما يسميه البعض بالإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة و تسمح له بمعرفة كل ما يتعلق بالتوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت عليها من ناحية ثانية، وإن اللجوء إلى هذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لها مما يؤدي إلى تقليل عدد المنازعات الجبائية بين الطرفين، وكذا مواجهة جميع الوضعيات المحتملة بينهما، ولن يتأتى ذلك إلا بالاتفاق فيما بينهما¹.

ثانيا : إجراءات إعادة التقويم الجاهي

يجوز للإدارة الجبائية اللجوء إلى عملية إعادة التقويم مباشرة و بصفة أحادية لكن مع السماح للمكلف بالضريبة بمناقشتها وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله ، بمعنى أن الإدارة الجبائية لا تقوم بعملية إعادة التقويم الجاهي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بالعملية التي تنوي اتخاذها في حقه، و يتم ذلك عن طريق إشعار تراعي فيه الشروط التي نص عليها المشرع من بيانات إلزامية و تسبب، وكذا الأسس القانونية، و يذكر فيه بأن

1- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، دكتوراه علوم في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص 214 و 215.

المكلف بالضريبة استدعي لإيداع ملاحظاته حول العملية، وبأنه منح له حق الإستعانة بمستشار يبدي ملاحظاته و يناقش ما جاءت به الإدارة الجبائية بدلا عنه، وهذا طبقا لما جاء في قانون الإجراءات الجبائية وفقا لما جاءت به المادة 19 من ق.إ.ج كمايلي: " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية. يجوز لها أن تطلب كتابياً من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة. يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة.

تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب.

عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإنّ المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة.

تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقا، تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعاراً بالتصحيح المقترح، موضحة له ،صراحة، كل نقطة تقويم كما يأتي:

- أصل وحقائق وأسباب التقويم؛
- مواد قانون الضرائب ذات الصلة؛
- الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها؛
- الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة؛

• إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.

يتم احتساب مهلة الثلاثين (30) يوماً المتاحة له لإرسال موافقته أو ملاحظاته، ابتداءً من تاريخ استلام هذا التصحيح المقترح. يتم إرسال الإخطار بالتقويم برسالة موصى عليها أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل بالاستلام.

إن عدم الرد خلال المهلة الزمنية المحددة يعتبر بمثابة الموافقة الضمنية من قبل المكلف بالضريبة إزاء اقتراح التقويم. في هذه الحالة، تُعد المصلحة المسيرة إخطاراً نهائياً مع مراعاة حق اعتراض المعنى بعد إصدار جدول التسوية المحدد للأسس الضريبية والحقوق والعقوبات المتعلقة بها، الذي يتم إرساله عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل بالاستلام.

عندما تكون عناصر الرد أو التبريرات التي قدمها المكلف بالضريبة قائمة على أسس جيدة، وتؤدي إلى التخلي عن التقويم المتوخى، يجب على المصلحة المسيرة إرسال إشعار بالتخلي عن التقويم إلى هذا الأخير. بالمقابل، إذا تم رفض عناصر الرد التي قدمها المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً، تشرع المصلحة المسيرة في إعداد الإخطار النهائي الخاص بالتقويم المقرر، مع ذكر النقاط أو المبررات غير المقبولة.

عندما يقدم المكلف بالضريبة ردة قبل انقضاء الأجل المحدد لاقتراح التسوية لا ترسل المصلحة المسيرة الإخطار النهائي ولا تسجل الضريبة في الجدول إلا بعد انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوماً. وكذلك، إذا قدم المكلف بالضريبة عناصر جديدة بالإضافة إلى رده وقبل انتهاء الأجل المذكور، يجب على المصلحة دراستها.

عندما يلاحظ المكلف بالضريبة وجود عيوب شكلية من شأنها أن تؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة، فإن الأمر متروك للمصلحة المسيرة بإبلاغ هذا الأخير بإلغاء إجراء التقويم ومباشرة إجراء إخضاع ضريبي جديد مع احترام القواعد ذات الصلة. عند وصول

عناصر أو معلومات جديدة إلى المصلحة المسيرة، بعد بدء إجراء تصحيح التصريحات وقبل انتهاء أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة تشرع المصلحة المسيرة في تصحيح جديد، بعد إلغاء اقتراح التقويم الأول يتضمن اقتراح التقويم الجديد لهذه التصريحات، بالإضافة إلى الأسس الأولية، تلك الناتجة عن استغلال العناصر الجديدة التي تحوزها المصلحة المسيرة. تطبق هذه الأحكام أيضا على المكلفين بالضريبة المستفيدين من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة التفضيلية أو بموجب نظام القانون العام، بغض النظر عن الإعفاء الممنوح، وهذا وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. إن إتباع الإدارة الجبائية للإجراءات الوجيهة لإعادة تقييم أسس الضريبة من جهة واعتبار تصريحات المكلف أنها صحيحة الى غاية إثبات عكسها من جهة أخرى، كمبررين وسببين يتخذهما القاضي الإداري لإسناد عبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية كما أن هناك بالمقابل أسباب ومبررات أخرى يرتكز عليها هذا الأخير لإسناد عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة منها إتباع الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية أو التلقائية لتحديد أسس الضريبة، وهي إجراءات التسوية الجبائية وفق إجراءات غير وجاهية¹.

المطلب الثاني : تحمل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات

يكون المكلف بالضريبة هو المدعي في المنازعة الضريبة، وهذا ما يقضي بأن عبء الإثبات يقع عليه عملا بالقاعدة العامة "البينة على من ادعى" ولأن الإدارة الجبائية نادرا ما تلجأ إلى رفع دعوى ضد المكلف بالضريبة حتى تكون مدعية لأنها هي التي تحدد في النهاية وعاء الضريبة و طريقة تحصيلها ، لكن هذه القاعدة لا تكون دائما صحيحة لأنه في الأصل هو براءة الذمة، ومن يدعي حقا في ذمة آخر عليه إثبات الواقعة التي كانت مصدر

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 140.

لذلك، تطبيقاً لهذه القاعدة نص المشرع الجزائري في المادة 323 من القانون المدني أنه على "الدائن إثبات الإلتزام وعلى المدين التخلص منه".

لكن في المنازعات الجبائية و نظراً لخصوصيتها فإن هذه القاعدة لا تكون صحيحة دائماً، بل لها استثناءات حيث يقع على الإدارة الجبائية عبء الإثبات بالرغم من أن المكلف بالضريبة هو المدعي ، وبالرجوع إلى أحكام التشريع الضريبي نجده إلتزم بالصمت في الحالات التي يقع عليها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية¹، ويعود أساس تحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات في المنازعة الجبائية، إما بسبب القواعد الإجرائية أي الإجراءات الأحادية، أو بسبب العناصر المنشئة للحق.

إن الإجراءات الأحادية أو التلقائية التي تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلف من أجل تحديد أسس الضريبة سبب يرتكز عليها القاضي لإسناد عبء الإثبات إلى المكلف، و عليه سنتطرق إلى التصحيح التلقائي من طرف المكلف بالضريبة ثم إلى أثر الإجراءات الأحادية أو التلقائية على عبء الإثبات.

الفرع الأول: التصحيح التلقائي من طرف المكلف بالضريبة (الإجراءات الأحادية أو التلقائية)

في ظل النظام الجبائي التصريحي، المكلف بالضريبة ملزم باحترام الإلتزامات القانونية المفروضة عليه، غير أنه قد تقوم الإدارة الجبائية بالفرض التلقائي بصفة انفرادية إما بناء على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم المكلف بالضريبة للإقرار الضريبي أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، و بالتالي فإن الإدارة الجبائية لا تلجأ إلى هذا النوع من الإجراءات إلا إذا توفرت حالات محددة قانوناً.

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 140 و 141.

أولاً : تعريف التصحيح التلقائي

إذا لم يحترم المكلف بالضريبة التزاماته القانونية اتجاه إدارة الضرائب لها الحق في أن تقوم بعملية التصحيح التلقائي إذا ما توفرت لديها حالات التي حددها المشرع في المادة 44 من ق.إ.ج التي تنص على : يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى :

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛
- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛ في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد (1) على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته؛
- في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق.
- عندما لا تقدم المحاسبة، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المنصوص عليه في المادة 20 - 9 من قانون الإجراءات الجبائية.
- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخيل العينية.

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

في الحالة المشار إليها في هذه الفقرة، يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته ، ويحدد أساس فرض الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في المقطع السابق دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحا برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا إن النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة والمداخيل المشار إليها أعلاه. هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدى عدة سنوات.

• عندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر؛ في حالة خلاف مع المفتش أو المحقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على إعفاء من الاشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها"،

ويختلف التصحيح التلقائي عن التصحيح الوجيه من حيث المفهوم ومن حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أحل بالتزاماته ، ونص على هذه الإجراءات بموجب قانون الإجراءات الجبائية، كما أن الإدارة تقوم بتقويم أسس الضريبة دون إشراك المكلف في إطار إجراءات

تختلف تماما عن تلك الإجراءات الوجيهة من حيث أنه لا يمنح للمكلف بالضريبة الضمانات التي أقرها لصالحه في إطار الإجراءات الوجيهة¹.

ثانيا : أنواع الإجراءات الأحادية أو التلقائية

الإجراءات الأحادية أو التلقائية تتخذ صورتين و يطبق كل نوع حسب الحالة، ومن خلال تسميتها تظهر طبيعتها الأحادية، لذا سنبين في هذا العنصر صور الإجراءات الأحادية أو التلقائية لفرض الضريبة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتمثل في التصحيح التلقائي، التقدير التلقائي.

أ- التصحيح التلقائي

لقد نص المشرع الجزائري على التصريح التلقائي في من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يطبق هذا الإجراء في حالة اكتشاف الإدارة الجبائية بأن هناك نقص في التصريح الجبائي أو مخالفة المكلف بالضريبة للإجراءات و الأنظمة القانونية و الإقتصادية المعمول بها².

إن الإدارة الجبائية أثناء مباشرتها لإجراءات التصحيح التلقائي غير ملزمة بتبليغ المكلف بالضريبة بالأسس الضريبة المحددة تلقائيا من أجل تقديم ملاحظاته و مناقشتها بل أنها تقوم بتبليغه مباشرة بجدول التسوية ومن ثم يكون له الحق في الاعتراض عليه أما الاستثناء الوارد على هذه الحالة هو عندما يقدم المفتش إلى المكلف بالضريبة طلب يدعو فيه إلى تقديم محاسبة دقيقة من حيث الشكل و كفيلة بتبرير النتائج المصرح بها، فلذا اقرنتع المفتش بتلك المحاسبة فإنه يتخلى عن إجراءات التصحيح التلقائي ويلجأ إلى إجراءات التصحيح الوجيهي وفقا لما جاءت به المادة 44 من ق.إ.ج المذكوره سابقا ، لكن إذا عجز

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 142.

2- واضح الياس، قواعد توزيع عبء الإثبات، المرجع السابق، ص 152.

المكلف ولم يستطيع تقديم هذه المعلومات أو الأدلة أو الإثباتات فإن الضريبة تصح تلقائياً ويتم تبليغ المكلف جدول التسوية من أجل التحصيل.

كما حدد المشرع الضريبي حالات تطبيق هذا الإجراء وعدم تركه الحرية للإدارة

لممارسة هذا الإجراء نظراً لخطورته فقد ورد ذكر هذه الحالات أي حالات التحديد التلقائي أو التصحيح التلقائي للضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، ومن خلال هذا نستخلص أن المشرع الجزائري قد قيد من حرية الإدارة الجبائية في استعمال الفرض التلقائي ضد المكلف بالضريبة ما دام أن هذا الأخير تنقص مساهمته في هذه العملية، فلجأ المشرع إلى تحديد على سبيل الحصر لا المثال الحالات التي تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي للضريبة وأن تكون الإدارة ملزمة باحترام مجموعة من الإجراءات التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء هذه العملية.

ب- التقدير التلقائي

عرف الفقه التقدير التلقائي على أنه الإجراء التي تتخذها الإدارة الجبائية عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها أو يتهرب من التزاماته الجبائية وهو عبارة عن رد فعل من قبل الإدارة مقابل التصرف السلبي للمكلف في رفضه التعاون مع الإدارة الجبائية نفس المفهوم نص عليه المشرع الجزائري وذلك بترتيب الأحكام المتعلقة بهذا النوع في مادة وحيدة وذلك في المادة 130 من ق.ض.م.ر.م، حيث أن الإدارة الجبائية تحدد مبلغ الضريبة المستحق على المكلفين الذين لم يستوفوا التزاماتهم المنصوص عليها بموجب التشريع الضريبي، وذلك على أساس تقديره تلقائياً¹، كما يمكننا الإشارة إلى أن التقدير التلقائي يشبه

1- المادة 130 فقرة الأولى " فيما يخص المستخدمين أو المدينين بالراتب الذين لم يستوفوا بعد الإلتزامات المنصوص عليها في المادتين 75 و 129 أعلاه، يمكن للإدارة في نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تنقضي فيه الأجل المشار إليها في المادة 1-129، أن تحدد تلقائياً مبلغ الحقوق المستحقة بصدد ضريبة الدخل عن المرتبات والأجور لكل شهر من الشهور التي تأخر فيها دفعها".

نوعا ما التقييم التلقائي في تحديد أسس الضريبة بحيث تحدده الإدارة الجبائية مباشرة و فورا لكن يختلف عنه في كون مجالات تطبيق التقدير التلقائي ضيق ومحدود¹.

إن مجالات تطبيق التقدير التلقائي تطبقها الإدارة الجبائية و تلجأ إلى هذا الإجراء حالة تأخر المكلف بالضريبة في إيداع تصريحاته الخاصة بالمدخيل النوعية، ولا يطبق على كل التصريحات كما هو عليه الحال في إجراءات التقييم التلقائي²، وهذه نقطة تظهر إستقلالية الإجراءات من خلال لجوء الإدارة الجبائية الى عملية التقدير التلقائي فيما يتعلق بالمدخيل النوعية، وهذا حتى لو قام المكلف بالضريبة بإيداع و إكتتاب تصريحاته المتعلقة بالدخل الإجمالي لأن هذا الأخير لا يمكن تصحيحه إلا بإتباع الإجراءات الوجيهة ، بالرجوع إلى أحكام المادة 130 من ق.ض.م.ر.م السابقة، نجد بأن الإدارة الجبائية لا يمكنها تطبيق هذه المادة أو هذا الإجراء إلا بإثباتها أن المكلف بالضريبة لم يقم بإيداع تصريحاته المتعلقة بالمرتبات والأجور أو أنه تأخر في إيداع تصريحاته، بعد ذلك تقوم الإدارة مباشرة بتقدير الضريبة وفق الإجراءات التي جاءت في قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفرع الثاني : أثر الإجراءات الأحادية أو التلقائية على عبء الإثبات

تناول الفقه و قدم الإجراءات الأحادية على أنها إجراءات عقابية تتخذها الإدارة الجبائية بإرادتها المنفردة في حق المكلف بالضريبة لعدم احترامه لإلتزاماته التصريحية كما تعد هذه الإجراءات تعبيرا عن إرادة المشرع الضريبي في إعادة توزيع عبء الإثبات، لكن هذا على حساب المكلف بالضريبة ، بحيث يقع عليه عبء الإثبات بحجة أنه لم يكن متعاوناً مع الإدارة الجبائية أو أنه أخل بإلتزاماته، أما المشرع الجزائري لم ينظم هذه الإجراءات بصفة دقيقة على مستوى الإثبات و الذي يكون كقاعدة عامة على عاتق المكلف بالضريبة عند

1- عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 146.

2- واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبة (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مرجع سابق، ص 160.

إتباع الإدارة الجبائية هذه الإجراءات، لكن المشرع لم يحدد بصورة واضحة حالات تطبيق هذه الإجراءات ، ولم يبين كذلك الضرائب و الرسوم التي يقع عليها كل إجراء ولم يحدد الشروط الشكلية و الإجرائية التي يتعين على الإدارة احترامها من خلال تطبيق هذه الإجراءات، هذا من أجل حماية حقوق المكلف ومصالحه من تعسف الإدارة، والتي تتمتع حاليا بحرية واسعة في اختيار أي إجراء يناسبها لا سيما إجراءات التقييم التلقائي¹.

فمثلا المشرع لم يتطرق إلى إنذار و إشعار المكلف بالضريبة و ضرورة تسوية وضعيته هذه الوضعية تخلق العديد من الصعوبات للمكلف بالضريبة وللقاضي الإداري الفاصل في المنازعة الجبائية.

1- واضح إلباس، الإثبات في المواد الضريبة (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص 122.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا في هذا الفصل، أن عدم تحديد أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية بدقة، يعني تدعيم و تعزيز سلطات الإدارة الجبائية وهذا على حساب الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، بحيث أن المشرع الجبائي الجزائري خول للإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة مختلف السلطات والإمكانيات المتمثلة في حق الإطلاع الرقابة الجبائية طلب التبرير والتوضيح التحقيق في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، هذا من خلال العديد من العناصر المترابطة فيما بينها والتي تشكل حلقة متكاملة تضيئي وتضمن المصدقية والدقة بمعلومات التصريح الجبائي.

وبالنظر لما تملك الإدارة الجبائية من وسائل قلب عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة، فإثناء التقاضي يُعتمد على قواعد سهلة لتوزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية بالرغم من عدم وجود نصوص تشريعية صريحة، بحيث أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية في حالة ما إذا أرادت إعادة تأسيس وتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها بصفة قانونية من طرف المكلف بالضريبة، إلا أنه في حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته الجبائية أو في حالة عدم الرد والإجابة على طلبات الإدارة الجبائية خلال المدة المقررة لها قانونا، فإن ها تلجأ إلى فرض الضريبة بصفة تلقائية ويقع على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات مبالغة الإدارة في الأسس الضريبية، وعند الانتهاء من مسالة توزيع عبء الإثبات، فإنه يقع على المتحمل لعبء الإثبات إقامة الدليل على ادعاءاته و ذلك بمختلف الوسائل، و نظرا لخصوصية المنازعة الجبائية و تميزها بالطابع الكتابي استبعد المشرع الجزائري بعض الوسائل المطبقة في القواعد العامة من الإثبات في المنازعة الجبائية.

خاتمة

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

وقد خصصنا لأدلة الإثبات في المنازعة الجبائية حيزا بإعتبارها من أبرز المواضيع المتعلقة بالمنازعات الجبائية نظرا لأهميتها في فض النزاع، و ما نستشفه من خلال هذه الأدلة أن هناك نوعين من أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية الأول وهى أدلة الإثبات العامة وأدلة الإثبات الخاصة و فبالنسبة للنوع الأول تعرضنا فيه لأدلة الإثبات المستمدة من القانون المدني و القانون التجاري، فكثير من الأحيان ما يجد أطراف الضريبة أنفسهم خاصة المكلف بالضريبة في وضع حرج لإثبات صحة طلباته أو درء دفعوع الإدارة مثل ضياع محاسبته أو وثائقه المحاسبية فيلجأ المكلف بالضريبة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام و هذا بسبب غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وطبعا هذا بشرط أن تتصف تلك الوسائل بالطابع الكتابي إحتراما للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية، و غني عن البيان أن الكتابة تعتبر من أهم طرق الإثبات، وتعد وسيلة لتأكيد جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية، كما تعد إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال و حقوق المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية في حالة وقوع نزاع جبائي، ثم تطرقنا للمحررات الرسمية والعرفية باعتبارها سندات أو بمعنى آخر أوراق مكتوبة و يكمن الفرق بينهما أن الأولى يحررها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية، وفي حدود إختصاص ما تم على يديه أو ما أدلى به ذوي الشأن في حضوره و أما الثانية وهي المحررات العرفية لا يتدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، أما فيما يخص أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية، فالأدلة الأولى فقوتها محدودة فيما يخص حجيتها وهي البينة و القرائن القانونية و حجية الشيء المقضي فيه

والقرائن القضائية، وأما الأدلة الثانية فيعفى صاحبها من تقديم دليل آخر و هي الإقرار الذي يتمثل في التصريح الجبائي للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الأدلة المستمدة من القانون التجاري أو النظام المحاسبي المالي لكلا طرفي العلاقة الجبائية ذلك عند تشوب نزاع حول الأسس الضريبية فهي مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية لأنها ترفع من القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي نتيجة صحة المعلومات الواردة فيه و ذلك من خلال مسكه المنتظم للدفاتر التجارية ومسك المحاسبة وفقا للنظام المالي المحاسبي.

أما بالنسبة النوع الثاني فتطرقنا فيه لأدلة الإثبات الخاصة والمنصوص عليها في القوانين الجبائية، حيث تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، كما أن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها وخول صلاحياتها للإدارات المختصة و المكلفة بالرقابة الجبائية، ويتم ذلك عادة عن طريق إجراء الرقابة الجبائية أو المعاينة أو التحقيق الجبائي المتضمن التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق وينجم عن ذلك اتخاذ تدابير واجراءات كالحجز والمعاينات المادية، كما تشكل المحاضر والمستندات الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المادة الضريبية بقصد اكتشاف واثبات الدليل القاطع بتحرير محاضر يحررها أعوان إدارة الضرائب تقدم إلى القاضي الإداري في حالة النزاع الجبائي، كما تطرقنا إلى توزيع عبء الإثبات بين الادارة الجبائية و المكلف بالضريبة حيث يكون عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة من جهة و على عاتق الإدارة الضريبة من جهة أخرى ، و تبعا لذلك يمكننا القول بأن إثبات أسس الضريبة من طرف المكلف بالضريبة يكون بإيداع هذا الأخير تصريحا للإثبات صحة مداخله و أرباحه لدى الإدارة الجبائية مع الإشارة إلى أنه ينبغي على المكلف بالضريبة إحترام جميع الشروط المحددة قانونا في التصريح لأنها تعد بمثابة دليل إثبات مهم يتمتع بقوة قانونية، ونجد أن

المشروع الجزائري لم يحدد موقفه من هذه المسألة بالرغم من أهميتها من ناحية، ومن ناحية أخرى نجد إثبات أسس الضريبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم هذه الأخير بالإعتماد على إحدى الإجراءات التي خولها لها المشروع و المتمثلة أساسا في حق الإطلاع و طلب التبرير و التوضيح، و كذا أساليب الرقابة الجبائية الأخرى باعتبارها طريقة فعالة تستند إليها الإدارة الجبائية في تحديد أسس الضريبة الواجبة الأداء ، كما تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية قد تلجأ إلى إحدى الإجراءات التي سبق الإشارة إليها من أجل تحديد أسس الضريبة فإذا ما تبين لها بأن المعلومات المدونة في تصريح المكلف بالضريبة ناقصة أو أن هذا الأخير لم يتم أو تأخر في إيداع تصريحه فإنها تلجأ إلى عملية إعادة تقويم أسس الضريبة سواء بإتباع الإجراءات الوجيهة أو الإجراءات الأحادية (الفرض التلقائي للضريبة) لفرض الضريبة حسب الحالة ، فإذا اعتمدت الإدارة على الإجراءات الوجيهة لإعادة تقويم أسس الضريبة وواصل المكلف بالضريبة رفضه للأسس الضريبة الجديدة المختر بها بلجوهه إلى القضاء، فإن عبء الإثبات تتحمله الإدارة الجبائية ، والسبب في ذلك أن المكلف بالضريبة يحترم كل الإلتزامات الملقاة على عاتقه وأن الإدارة هي التي شككت في صحة تصريحه أو وثائقه المحاسبية، و عليه يجب عليها إثبات صحة لجوءها إلى عملية إعادة التقويم الوجيهي، أما إذ إتبعت الإدارة الجبائية الإجراءات الأحادية لإعادة تقويم أسس الضريبة بسبب عدم تقديم تصريح، أو عدم الرد على طلب تقديم وثائق محاسبية أو الإعتراض على المراقبة فإن المكلف بالضريبة حينما ينازع أسس الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أمام القضاء، فإن عبء الإثبات يكون على عاتقه حيث يتعين عليه إثبات إحترامه للإلتزامات المفروضة عليه قانونا أو يبين بأن أسس الضريبة المحددة تلقائيا مبالغيا فيها.

بعد معالجتنا و تحليلنا لموضوع أدلة الإثبات في قانون المنازعة الجبائية توصلنا إلى

النتائج و الإقتراحات التالية:

- النتائج

- في حالة غياب أدلة الإثبات المرصوص عليها في القانون الخاص يمكن الاستناد على أدلة الإثبات المعمول بها في القانون العام بشرط إتصاف هذه الأدلة بطابع الكتابي إحتراما للقواعد المعمول بها في المنازعات الإدارية؛
- تكون الدفاتر التجارية حجة في إثبات دخل المكلف ما لم تثبت الإدارة الجبائية خلاف ذلك بدليل كتابي.

- يتمتع التصريح بحجية قوية في الإثبات سواءً بالنسبة للمكلف بالضرريبة أو بالنسبة للإدارة الجبائية؛

- مسألة إقامة أدلة الإثبات من أهم المسائل التي تخص النظام الجبائي ومنازعاته ، سواء من حيث تداول وانتقال أعباء إقامة الأدلة بين المكلف بالضرريبة والإدارة الجبائية، أو من حيث طرقه ووسائله الواردة في القانون العام أو الخاصة المنصوص عليها في القوانين الجبائية؛

- الإقتراحات

- يتعين على المشرع الجزائري النص في قانون الإجراءات الجبائية بصفة صريحة على أدلة الإثبات المستبعدة في المنازعة الجبائية، و ذلك نظرا لخصوصية هذه المنازعة و تمسك الملطف بالضرريبة بأدلة الإثبات العامة، و هذا لعدم امتلاكه لثقافة قانونية متخصصة.

- تنظيم دورات تكوينية لفائدة أعوان الإدارة الجبائية، حتى يتمكنوا من تحيين معلوماتهم والتكيف مع مختلف القوانين الجبائية و ذلك نظرا للتعديلات الكثيرة التي تعرفها هذه القوانين بموجب قوانين المالية.

- عصرنة قطاع الضرائب بأخر تكنولوجيات الحديثة لهواكبة التطورات الحاصلة في القطاع الجبائي، من خلال رقمنة الإدارة الجبائية والإعتماد على التصريحات الإلكترونية للمكلف بالضرريبة، لتكون دليلا ماديا في حالة نشوب نزاع ضريبي.

قائمة المراجع

Les Références

- ❖ طلعت محمود دويدات، التعليق على نصوص قانون الإثبات، طبعة منقحة الطبعة الرابعة منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1994.
- ❖ عايدة الشامي، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية، د.ط، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر 2008.
- ❖ عبد الرزاق السنهوري، الوجيز في النظرية العامة للالتزام (المصادر-الإثبات)، الجزء الثاني منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004.
- ❖ عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية-التاجر-الشركات التجارية) د.ط، دار المعرفة للنشر الجزائر، 2010.
- ❖ محمد حسين منصور، الإثبات التقليدي و الإلكتروني، د.ط، دار الفكر العربي، الإسكندرية مصر، 2016.
- ❖ مسعود زيدة، القرائن القضائية، د.ط، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- ❖ نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة التاسعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- ❖ نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، طبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية 2004.
- 3- الكتب المتخصصة :**
- ❖ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، د.ط، دار هومة، الجزائر، 2008.
- ❖ كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجنائية، ط الأولى، دار السلام للنشر، الرباط المغرب، 2016.
- ❖ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د.ط، دار هومة لنشر والتوزيع، الجزائر 2010.
- ❖ محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها (دراسة مقارنة)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012.
- ❖ مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجنائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والإجتهد القضائي)، د.ط، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013.

4 - الرسائل الجامعية

➤ مذكرات الدكتوراه

❖ باهي هشام، سلطة القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021.

❖ بن شعاعة حليلة، الإثبات في المادة الجبائية، دكتوراه LMD في القانون الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.

❖ ريم عبيد، المنازعات الضرائب المباشرة في التشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة) دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015.

❖ فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، دكتوراه علوم في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013.

❖ كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2010.

➤ مذكرات الماجستير

❖ عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012.

❖ واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبة (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003.

➤ مذكرات الماستر

❖ حديوش فاطمة الزهرة، طرق الإثبات في المجال الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال لنيل شهادة ماستر في القانون العام، تخصص إدارة و مالية، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة 2015.

مذكرات المدرسة العليا للقضاء

- ❖ حميدي محمد أمين و آخرون، الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية التريصات، وزارة العدل، الجزائر 2005.
- ❖ عبيدات إبراهيم و آخرون، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مديرية التريصات، وزارة العدل، الجزائر.

5 - المقالات العلمية:

- ❖ أولاد سالم عبد الرؤوف، قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في إثبات جريمة التهرب الضريبي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 14، العدد 01 جانفي 2022.
- ❖ حمدها أحمد، الإطار القانوني لمسك الدفاتر التجارية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في التشريع الجزائري، مجلة آفاق علمية، المركز الجامعي تمنراست، المجلد 13، العدد 03، 2021.
- ❖ عارف منور عبد الرحمان السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الإردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة عمان المجلد 20، العدد 2، 1985.
- ❖ عبد الباسط ميدون، محمد مكاوي، دور الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار، ايليزي المجلد 06، العدد 01، جانفي 2023.
- ❖ عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري و المغربي (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 2014، العدد 11، ديسمبر 2014.
- ❖ عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلد 2014، العدد 01 ديسمبر 2014.
- ❖ غنية نزلي، دور الإدارة الإلكترونية في ترقية خدمات المرافق العمومية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي مجلد 2016، العدد 12، 2016.
- ❖ نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر، تونس و مصر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 5، العدد 9، جوان 2014.

قائمة المراجع

❖ نوبلي نجلاء، لعمرى أصيلة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة حمه لخضر الوادي، المجلد 04، العدد 02 أكتوبر 2021.

6- الفعاليات العلمية:

❖ واضح الياس، قواعد توزيع عبء الإثبات، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، ليومي 21 و22/01/2008 قسم العلوم القانونية والإدارية كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

7 - المطبوعات الجامعية

❖ عامر الحاج، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، موجهة لطلبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020-2021.

8- الاجتهاد القضائي :

- ❖ قرار المحكمة العليا، الغرفة المدنية، رقم 54168، الصادر بتاريخ 15 نوفمبر 1989.
- ❖ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 001987، الصادر بتاريخ 30 جويلية 2001.
- ❖ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 007470، الصادر بتاريخ 18 مارس 2003.
- ❖ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 012398، الصادر بتاريخ 17 أفريل 2004.
- ❖ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 013161، الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 2004.
- ❖ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 019861، الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005.

9- الوثائق.

❖ ميثاق المكلفين بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، صادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2023، المنشور على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

10- المواقع الالكترونية :

❖ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب : <https://www.mfdgi.gov.dz/ar>

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	لشكر.
II	الإهداء.
III	قائمة المختصرات.
01	مقدمة.
08	الفصل الأول : أدلة الإثبات العامة في المنازعة الجبائية.
09	المبحث الأول : أدلة الإثبات التي يلزمها القانون المدني.
09	المطلب الأول : المحررات الرسمية و العرفية و الالكترونية.
15	المطلب الثاني : أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية.
24	المبحث الثاني : أدلة الإثبات في الميدان التجاري و المحاسبي.
25	المطلب الأول : أدلة الإثبات في الميدان التجاري.
32	المطلب الثاني : أدلة الإثبات في الميدان المحاسبي.
43	خلاصة الفصل.
45	الفصل الثاني : أدلة الإثبات الخاصة في المنازعة الجبائية
46	المبحث الأول : أدلة الإثبات الخاصة وفقا للقوانين الجبائية.
46	المطلب الأول : محضر المعاينة و محضر الرقابة الجبائية.
55	المطلب الثاني : محضر التحقيق الجبائي.
64	المبحث الثاني : توزيع عبء الإثبات بين لإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة.
64	المطلب الأول : تحمل الإدارة الجبائية لعبء الإثبات.
72	المطلب الثاني : تحمل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات.
80	خلاصة الفصل.
82	خاتمة
87	قائمة المراجع
93	الفهرس

المخلص

تعد أدلة الإثبات من أبرز المواضيع المتعلقة بالمنازعات الجبائية نظرا لأهميتها في فض النزاع، وعليه فهناك نوعين من أدلة للإثبات هما: أدلة الإثبات العامة و التي نصت عليها القوانين العامة، و أدلة الإثبات الخاصة و التي جاءت في القوانين الجبائية وذلك بإقامة الدليل على وجود هذا الحق في المنازعات الجبائية و نظرا لخصوصيتها، فإن عبء إثبات هذا الحق يقع مرة على الإدارة الجبائية و مرة على المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية : المنازعة الجبائية، أدلة الإثبات، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة
عبء الإثبات.

Résumé

Les moyens de preuve sont considérés parmi les sujets les plus importants liés aux litiges fiscaux en raison de leur importance dans la résolution du litige, et en conséquence il existe deux types de preuves les arguments de preuves générales stipulées dans les lois générales et les arguments de preuves spéciales des preuves qui sont venues en droit fiscal, et cela on établissant la preuve de l'existence de ce droit au contentieux fiscal et en raison de sa spécificité la charge de la preuve de ce droit incombe une fois à l'administration fiscale et une fois au contribuable.

Mots clés : litige fiscal, argument de la preuve, administration fiscale contribuable, charge de la preuve.

Summary

Evidence is considered among the most important topics related to tax disputes because of its importance in the resolution of the dispute, and accordingly there are two types of evidence the general evidence arguments stipulated in the general laws and the evidence arguments. special evidence of the evidence that has come in tax law, and this establishes the proof of the existence of this right to tax litigation and because of its specificity the burden of proof of this right falls once on the tax administration and once to the taxpayer.

Key words: tax litigation, argument of proof, taxpayer tax administration, burden of proof.