

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم: الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
شعبة: الحقوق
تخصص : القانون العام للأعمال
إعداد الطالبة: بوسالم عفاف
بعنوان:

الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري

نوقشت وأجيزت بتاريخ : 04 / 06 / 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور صالحى عبد الرحيم أستاذ محاضر(ب) بكلية الحقوق جامعة ورقلة.....رئيسا
الدكتور زرقون نورالدين أستاذ محاضر(ب) بكلية الحقوق جامعة ورقلة شرفا ومقررا
الأستاذ عياض عماد الدين أستاذ مساعد (أ) بكلية الحقوق جامعة ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2014/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

نزل التي أحفظ بكم الله علي من أجلها أمي حفظها الله

اعم لي في هذه الحياة أبي الكريم أطال الله في عمره

للإخوتي وأخواتي الذين ينتظرون نجاحي دوماً بمحبة راوية - ندى - النوري

..... لمن شاركني حلم الحياة

للإخوتي الذين لم تلدهم أمي زهرة - إشراق - هدى - مستورة - خولة

للأصدقاء في الدفعة كل باسمه

عقبات
عقبات

شكراً وتقديراً

تمسكاً بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أرى لزاماً أن أبادر بتسجيل خالص شكري، وعظيم تقديري للدكتور زرقون نور الدين الذي أشرف على هذه المذكرة بتقديم النصح والتوجيه ولم يخل علينا بشيء من علمه .

كما أتقدم بخالص شكري إلى رئيس لجنة المناقشة، والأستاذ المناقش على ما بذلوه من جهد وصبر في تصويب هذه المذكرة .

ولا يفوتني أن أشكر جميع العاملين في كلية الحقوق من أساتذتهم ملين .

عقلاً
وعياً



إن عملية الإثبات لها دورا مهم في فض النزاعات. فهي تشكل إنطلاقا لمسار إجراءات أي دعوى إلى غاية صدور حكم نهائي فيها، فتطبيق أي قاعدة قانونية لا يتم إلا بدليل من الأدلة المنصوص عليه حصرا في القانون وكذلك بالكيفية المنصوص عليها ضمنهم والنزاع الضريبي كغيره من النزاعات لا يختلف عن هذه المبادئ لكنه ذا خصوصية نظرا لاختلافه في الطبيعة عن غيره.

إن وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية تعطي للإدارة الضريبية صلاحية إثبات الوقائع و خصوصا الواقعة المنشئة للضريبة، أو إثبات الوعاء الضريبي، أو أسس فرض الضريبة.

فالمنازعة ما بين المكلف والإدارة هي منازعة تتميز بالمد والجزر ما بين الطرفين، حيث يحاول كل طرف إقناع الآخر بحجية وسائل الإثبات التي يقدمها، فالمكلف بالضريبة يحاول قدر الإمكان التملص من الالتزام الضريبي أو على الأقل التخفيف منه، والإدارة تحاول قدر الإمكان تضريب المكلف وفي نفس الوقت كل طرف يحاول تحميل الآخر عى الإثبات.

والإثبات يختلف عن حقوق الدفاع، فهذه الأخيرة تعني مجموعة من الصلاحيات لتأكيد حق ما أو مصلحة ما وهذه الممارسة لا ترتبط بآلية الإثبات فالمكلف بالضريبة شأنه شأن الإدارة الضريبية، قد يمارس حقه في الدفاع وهو في وضعية يتحمل فيها عبء الإثبات.

فالإثبات يحتل أهمية قصوى لدى القاضي بل أساس ومحور تشكل قناعة القاضي، لأنه لا يوجد حق بدون إثبات والتحقيق باعتباره آلية تسهل وتساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها يعتبر ذا أهمية بالغة في جميع الدعاوى وخاصة في المجال الضريبي. وبما أن الدعوى الضريبية تندرج في أغلبها في إطار القضاء الشامل.

وبما أن القاضي الإداري مدعو لأن يلعب دور المفتش الضريبي، فإن مرحلة التحقيق في الدعوى التي يقوم بها القاضي المقرر تبدو مرحلة حاسمة في تكييف هذه الأخيرة وتوجيهها بحيث يجب عليه استعمال جميع الوسائل القانونية المتوفرة لديه لكي يظهر حقيقة النزاع الضريبي ويطبقها على الأطراف، حيث أنه إذا تبين للقاضي أن عناصر الإثبات المقدمة من الطرفين لا تمكن من تكوين نظرة وافية عن النزاع أو لا تكفي لتكوين قناعة واضحة، بحيث يجوز له بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائيا أن يأمر باتخاذ إجراءات التحقيق التي يراها مناسبة .

إن الهدف من دراسة هذا الموضوع هو إبراز النقاط التالية:

__ تشخيص ظاهرة المنازعات الضريبية.

__ كذلك تبيان أهمية الإجراءات الإدارية القضائية للمنازعات الضريبية.

أما عن الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع فتتمثل في المساهمة في نشر الوعي الضريبي وقلّة الدراسات المعالجة لعملية الإثبات الضريبي، كذلك محاولة تزويد القارئ ببعض المكتسبات و المعارف حول الموضوع وفي إطار كل ما سبق تتمحور إشكالية دراستنا حول:

فيما تتمثل خصوصية الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري؟

وقد اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع إتباع المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال تحليل بعض النصوص القانونية و القرارات المطبقة أثناء الفصل في المنازعات الضريبية، وذلك بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة، قانون المالية، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ومن أجل الإلمام بالموضوع قررنا تقسيم الخطة إلى فصلين: الأول بعنوان عميّ الإثبات في المادة الضريبية والثاني فكان بعنوان وسائل الإثبات الخاصة في المادة الضريبية .

رغم كل الأبحاث والدراسات إلا أن هذا الموضوع كغيره فقد اصطدم ببعض الصعوبات و العوائق كافتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في موضوع الدراسة، كذلك قلة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع وقلّة الرسائل المتعلقة به.

الفصل الأول

عبء الإثبات

في المادة الضريبية

لتحديد من يقع عليه عبء الإثبات أهمية كبيرة إذ يترتب على عجز المكلف قانوناً بالإثبات عن تقديم خسارته والحكم فيها لخصمه لذلك وطبقاً للمبدأ المعمول به فإن عبئ الإثبات يقع على المدعي فقد عنت الإدارة التشريعية لتوزيع الإثبات نظراً لما لذلك من أثر على مركز الخصوم في الدعوى.

إلا أنه في ما يتعلق بالقانون الجبائي وكما هو عليه الحال في القانون الإداري فإن المتعامل مع الإدارة هو المدعي في الدعوى بصفة آلية ويعتبر هذا نتيجة للأثر الإلزامي للعقود الإدارية ويعد هذا أحد الامتيازات الأساسية للإدارة بحيث تستطيع بناء على ذلك اقتضاء حقوقها دون اللجوء إلى القضاء فللإدارة سلطة اتخاذ قرارات تطبق بصفة إلزامية على المتعامل معها وعلى هذا المتعامل اللجوء إلى الجهات القضائية إذا أراد النزاع في طلبات الإدارة وقد عبر الفقه على هذا بعبارة امتياز القرارات النافذة.

فالإثبات في المنازعات الضريبية يقوم أساساً على طبيعة الدعوى الضريبية التي تنشأ الخصوم فيها بين طرفين هما إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة. فقد يتحمل المكلف بالضريبة أحياناً هذا الإثبات وأحياناً أخرى يقع عبء الإثبات على الإدارة، ففي بعض الأحيان يكون المكلف بالضريبة هو المتضرر من قرارات إدارة الضرائب لذلك يطلب الحماية القضائية من القاضي الإداري وبالتالي يكون ملزم بتقديم البينة باعتباره المدعي وذلك للمبدأ العام البينة على من ادعى وعليه وبالاعتماد على المادة السالف الذكر فإن عبئ الإثبات يفترض فيه أن يقع بصفة آلية على المكلف بالضريبة.

ومحاولة الإلمام بجوانب هذا الموضوع سوف نتطرق كمرحلة أولى إلى بيان قرينة صحة التصريحات الجبائية لمعرفة مفهوم هذه التصريحات، كذلك على أساس قرينة الصحة والطبيعة القانونية لهذه القرينة وكمرحلة ثانية سوف نتطرق إلى وسائل دحض قرينة الصحة بتسليط الضوء على التحقيقات الجبائية لصحة هذه التصريحات وكذلك حق الغير في الإطلاع على هذه التصريحات.

المبحث الأول : قرينة صحة التصريحات الجبائية.

لقد اشترط المشرع على المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحاته حسب الشروط والشكليات المنصوص عليها في القانون الجبائي باعتبار أن هذا التصريح وسيلة هامة تخول للمكلف إثبات صحة مداخليه وأرباحه وعليه سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: بعنوان التصريحات الجبائية والمطلب الثاني أساس قرينة الصحة وطبيعتها(المطلب الأول)، وأساس قرينة الصحة وطبيعته(المطلب الثاني).

المطلب الأول : التصريحات الجبائية

يعتبر التصريح الضريبي وسيلة أدرجها المشرع لمنح المكلف بالضريبة فرصة تسمح له بتحديد الأساس الضريبي له، فسننتقل في هذا المطلب جملة من العناصر التي تتعلق بالتصريح الجبائي لمعرفة البعد القانوني لهذا التصريح.

الفرع الأول : تعريف التصريح الجبائي

يعد التصريح أداة أو وسيلة قانونية لحماية واحترام الحريات العامة وهو بمثابة عمل إرادي يهدف إلى توضيح أمر وقع مسبقا سواء بتأكيد أو نفيه.

فالتصريح لا يعني الإقرار بمفهوم القانون المدني وإن بدا هذا من الوهلة الأولى اعتراف عن شخص وذلك باعتبار التصريح الضريبي هو التزام ملقى على عاتق المكلف بالضريبة فيكشف به هذا الأخير أرقام نشاطه ومداخليه ويبادر به قبل إتخاذ أي إجراء من طرف الإدارة الجبائية في مواجهته، وعليه فهو لا يرتبط بنوع قائم بل هو التزام قانوني.

أما عن التصريح في قانون الجمارك فيعتبر وثيقة محررة وفق شكليات محددة يبين المصرح بواسطتها النظام الجمركي الذي تخضع له البضائع.¹

¹ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء، ط2، الجزائر، 2001، ص 95، 96.

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

الفرع الثاني : أشكال التصريح الجبائي

هناك مجموعة من التصريحات الجبائية، والتي يلزم المكلفين بالإكتتاب و التصريح بها، كل فيما يعنيه ويخصه محترمين بذلك مواعيد و تواريخ تسليمها للإدارة الجبائية المكلفة بذلك قانونا، و فيما يلي سنعرض هذه التصريحات:

أولا : التصريح بالوجود

طبقا لنص المادة 183 من ق ض م، يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي أن يقوموا بتقديم تصريحا مطابقا للنموذج الذي يقدم لإدارة تقدمه لهم في الشهر الأول من بداية النشاط إلى مفتشيه الضرائب المباشرة التابعين لها على أن يشمل هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا بشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولون الحاملين للجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني وخاصة الأسماء والألقاب والعنوان التجاري وكذا العنوان خارج الجزائر إذا ما تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معرويين يحملون الجنسية الأجنبية إذا كان الخاضع للضريبة يملك إلى جانب مقره الرئيسي لوحدة أو عدة وحدات ، ويجب أن يقوم بتقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشيه الضرائب المباشرة المختصة .

ثانيا: التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال

نصت م 20 مكرر من ق ض م، أن الأشخاص ملزمون بالتصريحات الشهرية أوالفصلية لرقم الأعمال و الأصل أن التصريحات تكون شهرية.

1 قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1985/02/23: "لما كان من الثابت في قضية الحال أن المطعون ضده مارس نشاطا تجاريا دون أن يقدم أي تصريح ضريبي وإن إدارة الضرائب قد وجهت له إخطارين ثم قررت بعد ذلك إصدار جداول فردية تخصه تتعلق بالسنوات المالية الماضية وإن لم عرض النزاع على المجلس القضائي- المحكمة الإداري- قرر إبطال الإخطارين على أساس إن إدارة الضرائب لم تبين ما يدل على أنها قد إستوفت الأوضاع المنصوص عليها في المادة 373 من قانون الضرائب المباشرة فإن المجلس القضائي يفصل في الدعوى على الوجه المبين أعلاه، أخطأ في تطبيق القانون و متى استوجب ذلك إلغاء القرار المبين في جميع جوانبه.

يجب على المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاطا خاضعا للضريبة والرسوم المتحصل عليها من الحسابات أو عن طريق المداخيل من المصدر، وجب عليهم أن يرضعوا كشف لرقم الأعمال وأن يدفعوا الضرائب المستحقة على مستوى المقر الرئيسي للمؤسسة. أما في ما يخص المؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم الأعمال لكل مؤسسة فرعية تابعة لها أو لوحدها وهذا قبل 20 من الشهر الذي يلي حسب الحالة الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية.¹

كما يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ وموقع من قبل القائم والدفع ويجب أن يشمل على البيانات التالية: الاسم، اللقب، العنوان، الغرض، الممارسة رقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة.

ثالثا: التصريح السنوي للعوائد والأرباح

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه إكتتاب تصريح بمدخله قبل 30 أبريل من كل سنة مالية، وذلك من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية.

حيث تتضمن هذه التصريحات إجمالي المداخيل و الأرباح المحصلة خلال السنة المالية، ويتم التصريح قبل 30 أبريل من كل سنة طبقا لنص المادة 99 من ق ض م م ر م².

رابعا: التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة

تضمنت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة ما إذا تم التوقف عن النشاط الممارس أو في حالة التخلي يؤسس فورا الرسم المستحق الخاص بالإيرادات التي لم تخضع للرسم بما فيها الديون المكتسبة وغير المحصنة فيستوجب على المكلف بالضريبة القيام بعملية الإرسال في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التخلي عن النشاط، التصريح والمعلومات المذكورة سابقا³.

أما في حالة ما إذا توفي المكلف بالضريبة أو المستغل فيقوم ذوي الحقوق بتقديم المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ وفاته التي تشمل مداخله الخاصة والعامة⁴

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 40

² قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة -الجزائر- للفترة 2009-2010)، مذكرة مكملة لشهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جبائية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2012-2011، ص 62-63.

³ زرقون نور الدين، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية، ألقبت لطلبة الحقوق، تخصص قانون أعمال، ماستر 01، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013- 2014.

⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 42.

المطلب الثاني : أساس قرينة الصحة و طبيعتها.

إن القرائن من أهم الوسائل التي يقوم عليها الإثبات فهي تعتبر النتائج التي يربتها القانون من واقعة معلومة ليستدل بها في إثبات واقعة مجهولة لذا فإن التشريعات اهتمت بها و نظمتها و جعلتها من أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية

الفرع الأول : أساس قرينة الصحة.

تعتبر القرينة عملية تشريعية محضة قررها المشرع بنص قانوني؛ حيث أنه لا سلطة للقاضي بشأنها فهي نفوض عليه لأنها تقوم على أساس الاحتمال لا على الجزم، فهي عامة و مجردة ذلك أن المشرع يعممها على جميع الحالات متى توفرت مجموعة من الشروط الخاصة بها .

الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يتطرق لتعريف القرائن و ذلك لأن له دور في وضع الأحكام و بالتالي و تجنبا للدخول في إختصاص الفقهاء الذين عليهم تفسير ما ورد في القانون و وضع تعريفات لما جاء به المشرع .

فقد عرفت القرائن بأنها هي ما يستنتجه المشرع من وقائع معلومة الأدلة و يقوم بصياغتها في قاعدة محددة على جميع الحالات المشابهة و لو خالفت الواقع في بعض الأحيان.

وقد عرفها الدكتور رمضان أبو السعود بـ"القرائن: هي تلك التي يقوم في عنا صرها حكم القانون الذي يختار واقعة ثابتة ليستخرج منها واقعة أخرى غير معروفة و غير ثابتة".¹

فقد إكتفى المشرع الجزائري بتحديد القوة الثبوتية للقرينة و ذلك بالنص عليها في أحكام القانون المدني في الفصل الثالث من الباب السادس تحت عنوان القرائن التي اعتبرها وسيلة من وسائل الإثبات في المواد من 337-340 ق م ج.

إن التصريحات تقوم على أساس القرينة البسيطة القابلة لإثبات العكس، فتقوم إدارة الضرائب بإثبات عكس ما صرح به المكلف بالضريبة ، وفي حالة عدم إثبات العكس تصبح صحيحة.

تعتبر هذه التصريحات أساس النزاع الضريبي، فهي تنتهي إما بكونها تصريحات صحيحة؛ لا يوجد فيها نزاع، أو تصريحات خاطئة؛ بمعنى إعادة التقويم.²

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2010، ص 226، 228.

² زرقون نور الدين، مرجع سابق.

الفرع الثاني : طبيعة قرينة الصحة

إن طبيعة القرائن كما نص عليها القانون المدني تكمن في كونها ذات طبيعة قانونية أو ذات طبيعة قضائية.

أولا : القرينة القانونية

نصت المادة 337 ق م ج على أن القرينة القانونية تعني من تقررت لمصلحته عن أي طريقة أخرى من طرق الإثبات، على أنه يجوز دحض هذه القرينة بدليل عكسي ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك.

فالقرينة القانونية هي ما يستنتجه المشرع من واقعة معلومة الأدلة ليقوم بصياغتها في قاعدة أخرى لتطبق على الحالات المشابهة حتى وإن وجد تغيير للواقع في بعض الأحيان.¹

وتعتبر الأحكام التي تحوز قوة الشريء المقضي فيه من قبيل القرائن القانونية التي نص عليها المادة 338 ق م و التي تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق.²

إن مفهوم حجية الأمر المقضي فيه لم يتم توضيحها و إدراج معناها من قبل الأنظمة التشريعية و إنما إكتفت بذكر الأحكام التي تبني عليها.

فالأحكام التي حازت قوة الشيء المقضي فيه تكون دليل اتجاه المكلف بالضريبة أو الإدارة الضرائب بما فصلت فيه من حقوق طبقا لنص المادة 296 ق م و إ.³

فلا يجوز إطلاقا قبول أي دليل ينقض هذه الحجية و لكن شريطة أن تكون تلك الأحكام إلا في نزاع قائم بين الخصوم أنفسهم _ المكلف بالضريبة و مدير الضرائب للولاية_ حيث أن قرار المحكمة العليا رقم 54168 الذي صدر بتاريخ 1989/11/15 و الذي يعتبر الحجية لا تتوافر إلا بتوافر ثلاث شروط من بينها وحدة الأطراف دون أن تتغير صفاتهم بالإضافة إلى وحدة السبب و وحدة الموضوع.

وتعتبر القرينة حجية الشيء المقضي فيه أمر يتعلق بالخصوم حيث أنها تثار من قبلهم، ولا يمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه لأنها لا تتعلق بالنظام العام.⁴

¹ احمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري وفقا لآخر التعديلات 1994، ص 85.

² انظر المادة 338 من القانون المدني.

³ انظر المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 231.

ثانيا : القرينة القضائية

إن القرينة القضائية تعتبر من طرق الإثبات ذات قوة محدودة في الإثبات ، فهي وسيلة تكميلية عند وجود مبدأ الثبوت بالكتابة ، و هي وسيلة بديلة عند وجود مانع يحول دون تقديم دليل كتابي من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب للتدليل به في النزاع أمام القاضي الإداري.

وتعتبر القرينة القضائية استنباط القاضي لأمر غير ثابت لأمر ثابت لديه في الدعوى محل النزاع.

إن القرينة القضائية تتكون من عنصرين مادي و معنوي ، أما المادي فهو يتكون من وقائع يتحقق القاضي الإداري من ثبوتها باعتبار عنصر الثبوت شرط أساسي في الواقعة سواء بالكتابة أو باليمين أو بإقرار الخصم أو شهادة الشهود أو حتى قرينة أخرى دلت على الواقعة التي تستنبط كمها القرينة أما إذا كانت الواقعة التي اختارها القاضي ليستنبط منها القرينة مجرد واقعة محتملة غير ثابتة فلا تصلح لأن تكون مصدرا لاستخلاص قرينة قضائية.

فقد نصت المادة 340 ق م ج أنه يترك لتقدير القاضي استنباط كل قرينة لم يقررها القانون و لا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا في الأحوال التي يجيز فيها القاضي الإداري له سلطة في استنباط كل قرينة لم ينص عليها القانون و لا يجوز فيها الإثبات بالبينة.

مما سبق نستنتج أن صحة التصريحات الجبائية، تقوم على قرينة قانونية بسيطة قابلة لإثبات العكس، والقاضي يتعامل معها على هذا الأساس، فيعتبرها صحيحة حتى يقوم الدليل على عدم صحتها، ويقع عبء إثبات ذلك على إدارة الضرائب¹.

¹ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

المبحث الثاني : وسائل دحض قرينة الصحة:

تعتبر التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب بهدف تحديد أساسها الجبائي صحيحة إلا أنها قابلة لإثبات العكس من قبل الإدارة حيث منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب حق التحقيق في صحة هذه التصريحات والتأكد من صحتها.

سنحاول في هذا المبحث التعرض إلى تعريف سلطة التحقيق الممنوحة لإدارة الضرائب كمطلب أول وحق الاطلاع لدى الغير كمطلب ثاني.

المطلب الأول: التحقيقات الجبائية في صحة التصريحات

تقوم إدارة الضرائب بعد تقديم التصريحات من طرف المكلف بالضريبة بعملية التحقيق في صحة التصريحات المقدمة وستتناول هذا المطلب من خلال تقسيمه إلى فرعين، الأول يبين (مفهوم التحقيق الجبائي) والثاني (أنواع هذه التحقيقات).

الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي

إن التحقيق الجبائي من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية وهو عبارة عن مجموعة من العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية لمحاربة الغش والحد من أثارها الوخيمة على الاقتصاد.

كما يمكن تعريف التحقيق الجبائي على أنه مجموعة من العمليات تؤكد التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب وهو بمفهوم أدق الرقابة الإدارية الجبائية للتصريحات ومقارنتها مع الوثائق المثبت بها¹.

إلا أنه وطبقا للمواد و النصوص القانونية سيتم من خلالها تحديد مفهوم التحقيق الجبائي فهو يعتبر فحص للتصريحات وكل السجلات و الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، كذلك تعريف التحقيق الجبائي بأنه تشخيص محتوى الكتابات الحسابية بما يتلائم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة².

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص18.

² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي والاقتصادي والدولي الحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20، 21 أكتوبر 2009، ص 20

ويعرفها بعض الباحثين و المختصين بأنها الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.¹

الفرع الثاني : أنواع التحقيقات الجبائية

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة أشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة التصريحات المقدمة وهذه الأشكال هي :

أولا : الرقابة الشاملة

وتتم هذه الرقابة بمكتب المراقبة على مستوى مفتشيه الضرائب وتشمل نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أ/ الرقابة الشكلية

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

إن هذا النوع من الرقابة يطبق سنويا وهو يقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة عند الإطلاع على التصريحات، وفي هذا النوع من الرقابة يتم التحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه.²

ويمكن القول أن هذا النوع من الرقابة هو عمل تحضيرى للمراقبة على الوثائق.³

وتعتبر أيضا مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة أو فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات لمعرفة مصداقيتها.

1 ولهي بوعلام، مرجع سابق ، ص 21.

² بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل 2009، 2012، مذكرة شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقة 2014-2013، ص 28.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 19-20.

وبالرجوع إلى نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تتضمن مايلي :

1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة 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 كل المؤسسات والهيئات المالية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها .

أيضا نجد في نص المادة 19 من نفس القانون تنص على أنه: يراقب المفتش التصريحات و يجلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة و يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

و تجدر الإشارة إلى أنه عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

كذلك يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوما .

و الجدير بالذكر أن المفتش يمكنه أن يصحح التصريحات و قبل ذلك ووجب عليه تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة كما يقوم في نفس الوقت بدعوى المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين 30 يوما¹، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

¹ انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

و يحدد المفتش بعد انقضاء أجل الرد ، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات و الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.

غير أنه، إذا قدم المكلف بالضريبة بناء على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل و كفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي الموصوف أعلاه¹.

حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول تدخله إن الجدير بالذكر أن المكلف بالضريبة الذي خضع لإجراءات الرقابة طبقا لنص المادة 4/20 من ق.إ.ج ، كذلك من حق المكلف بالضريبة الذي خضع لإجراءات الرقابة أن يطلع على نتائج هذه الرقابة بشكل مفصل ، و يجوز له أن يبدي ملاحظاته و انتقاداته في غضون 40 يوما طبقا لنص المادة 06/20 من ق.إ.ج.

ب/الرقابة على الوثائق:

يقوم العون المكلف و الذي له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بفحص ومقارنة التصريحات مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

فقد نص قانون الإجراءات الجبائية على هذا النوع من الرقابة حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة وتحديد كل ضريبة فيتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها وهذا ما نصت عليه المادة 1/18 من ق إ ج ويمكن القول أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

-مراقبة مصداقية التصريحات مع معلومات مفتشية الضرائب.²

¹ انظر المادة 152 ، قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة .
² ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص7.

تتم هذه الرقابة في مكاتب الإدارة الجبائية على الوثائق المرفقة بمجموعة تحقيقات لفحص التصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة.¹

وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف بالضريبة لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة.

فقد نصت المادة 15 من ق المالية لسنة 1996 على أن المفتش الذي يقوم بالتصريحات يحق له أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية، كما يمكن له أن يطلب الإطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها، ويجب أن تبين هذه الطلبات المسائل التي يرى المفتش أنها ضرورية وذلك في أجل 30 يوم لتقدم رده، وإذا انقضت هذه المدة ولم يرد المكلف على هذه الطلبات يحدد المفتش أساس فرض الضريبة.²

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

وتتم هذه الرقابة على مستوى المديرية الفرعية الرقابة الجبائية ويجوز هذا النوع على ثلاثة أقسام: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

أ/التحقيق في المحاسبة:

طبقا لنص المادة 20 ق إج، التي تعتبر التحقيق في المحاسبة بأنه عبارة عن مجموعة عمليات إلزامية تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة في الدفاتر و الوثائق المحاسبية في عين المكان.

لكنه يجوز إستثناء قبول إجراء التحقيق في المحاسبة في مكان آخر بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو في حالة القوة القاهرة.

- الشروط التي يتم بها التحقيق:

هناك مجموعة من الشروط التي ينبغي على المحقق الإلتزام بها من أجل نجاح عملية التحقيق في المحاسبة و من بين هذه الشروط:

- أن التحقيق في المحاسبة لا يكون مقبولا إلا إذا تم من طرف أعوان إدارة الضرائب الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص20.

² بوقلية محي الدين، مرجع سابق، ص14.

- لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفض الخضوع لهذا النوع من الرقابة ، بحجة أن السند أو وسيلة الحفاظ على المعلومات المحاسبية ليست أوراق ودفاتر، وإنما وسائل حديثة إذا كانت المحاسبة في أنظمة الإعلام الآلي¹.

- إجراءات التحقيق في المحاسبة:

يقوم المحقق بجملة من الإجراءات والأعمال و التدابير التي تسهل أداء مهمته على أحسن وجه وتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- الإشعار بالتحقيق، يستوجب على إدارة الضرائب إعلام المكلف بالضريبة عند البدء في إجراء التحقيق في المحاسبة، لإعطاء مهلة للمكلف بالضريبة لتحضير وثائقه محل التحقيق بمدة لا تتجاوز 4 أشهر إذا كان التحقيق يتم ضد مؤسسات تأدية الخدمات
- إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز مليون دج محقق فيها، وأن كل المؤسسات الأخرى ما عدا المؤسسة الأولى
- إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2 مليون دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة :
- لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 5 ملايين دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 ملايين دج لكل سنة محقق فيها.
- بالنسبة لجميع الحالات الأخرى غير المشار إليها، فإنه يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في المحاسبة أكثر من 9 أشهر
- يسقط حق المكلف بالضريبة في إلزام إدارة الضرائب باحترام مدة التحقيق إذا ثبت أنه إستعمل مناورات تدليسية أو ثبت أنه قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو في حالة عدم رده على طلبات التوضيح التي يطلبها منه المفتش والمحقق معه.
- إن عدم إحترام إدارة الضرائب لمدة التحقيق في المحاسبة يترتب عليه بطلان إجراءات التحقيق في المحاسبة².

¹ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

² زرقون نور الدين، نفس المرجع.

- طريق رسالة موصى بها، مع إشعار بالإستلام وتتضمن هذه الرسالة جل المعلومات التي تشمل التحقيق من؛ تاريخ بدء التحقيق-أسماء المحققين- المهلة التي ينتهي فيها التحقيق-الوثائق التي وجب الإطلاع عليها، وذلك من أجل تحضير المكلف بالضريبة نفسه.
- الإطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق.
- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف.
- الاستعانة بالمعلومات من طرف المصالح الجبائية الأخرى.
- التحري خارج الإدارة الجبائية من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف¹.

وفي الأخير يمكن القول أنه إذا لم يقدم المكلف بالضريبة وثائقه رغم إعداره بالأجل المسموح له، فإن ذلك يؤدي إلى فرض الضريبة بصفة تلقائية، فيقوم المحقق بإعادة التقويم بناء على المعلومات المتوفرة لديه، يفرض الضريبة تلقائيا في حالة عدم تقديم المحاسبة².

- نهاية التحقيق في المحاسبة:

عند إنتهاء عملية التحقيق في المحاسبة يتعين على المفتش المحقق أن يحرر محضرا يسمى محضر معاينة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة، يوقع هذا المحضر من طرف المفتشين و المحققين و المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض هذا الأخير التوقيع على هذا المحضر يتعين على المفتش أن يشير في المحضر إلى أن المكلف بالضريبة رفض التوقيع³.

ب/ التحقيق المصوب في المحاسبة:

لا يختلف التحقيق المصوب عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات، فالتحقيق المصوب هو طريقة استحدثها ق المالية سنة 2010 وهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدم أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁴، فقد نصت المادة 20 مكرر ق إ ج، على هذا النوع من التحقيقات ولم تقم بتعريفه، إلا انه يمكن أن نميز من خلال هذه المادة بعض الخصائص :

¹ سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة-مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011-2012، ص129.

² زرقون نور الدين، مرجع سابق.

³ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

⁴ بوقلية محي الدين، مرجع سابق، ص31.

- 1 - ما تعلق بالتحقيق في المحاسبة : المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضريبة يخص المعطيات المحاسبية لمدة تقل عن سنة جنائية غير متقادمة.
- 2 - لا يجب أن يؤدي إلى فحص معمق و نقد لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، بموجب هذا النوع من التحقيق يستطيع المفتش المحقق أن يطلب من المكلف بالضريبة المحقق معه تقديم الوثائق المحاسبية و التوضيحية كالفواتير- العقود من الوثائق المحاسبية.

- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة:

- الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة؛ حيث لا يمكن إخضاع المكلف بالضريبة للتحقيق المصوب دون إعلامه بذلك مسبقاً، ويتم هذا الإعلام عن طريق إشعار تحقيق مع علم الوصول.

ويتضمن هذا الإشعار تقريباً نفس المعلومات التي يتضمنها إشعار التحقيق في المحاسبة من، أسماء المحققين، تاريخ التحقيق، المدة التي ينتهي فيها التحقيق و الآجال التي تمنح للمكلف بالضريبة والمقدرة بـ 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار من أجل تحضير وثائقه و دفاعه¹.

- لا يمكن تحت طائلة البطلان، أن يستغرق التحقيق المصوب في المحاسبة مدة شهرين².

- إنتهاء التحقيق المصوب في المحاسبة:

عند إنتهاء التحقيق المصوب يتعين على المحقق أن يستدعي المكلف بالضريبة، بموجب إستدعاء مكتوب، وذلك من أجل حضوره إجتماع نهاية التحقيق، فيحضر المحقق محضر معاينة نهاية التحقيق، ويوقع عليها بنفسه بالإضافة إلى توقيع المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض المكلف التوقيع على المحضر، يشار إلى ذلك في المحضر³.

ج/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

وهو عبارة عن مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات بين المداحيل المصرح بها من طرف المكلف وبين المداحيل المحققة فعلاً ويهدف هذا النوع من التحقيق إلى التحقق من صحة المداحيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.

¹ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

² أنظر المادة 20 مكرر/4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

ويرتبط هذا النوع من التحقيق بمدخيل الشخص الطبيعي أيا كانت، فهناك طرق عديدة لتأسيس هذه المدخيل من بينها:

- تحليل الحسابات المالية.

- الموازنة النقدية المتمثلة في النقد المتحصل عليه مع النقد المستعمل.

- التقييم الجزافي الأدنى.¹

ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بالضريبة طبقا لنص المادة 1/21 من ق إ ج.

ويتم إخطار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من التحقيق وفق مجموعة من المعايير أهمها:

- الأشخاص الذين يمارسون عمليات غش كبيرة.

- الأشخاص الذين لاحظت مفتشية الضرائب أنهم غير متجانسين بين المدخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة على نمط معيشتهم.

- في حالة إكتشاف مفتشية الضرائب لعدم مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف أثناء عملية المراقبة.

- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

إن هذا النوع من التحقيقات الجبائية له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المتوخاة من هذا التحقيق ألا وهي التأكد من الانسجام بين المدخيل المصرح بها، و الذمة المالية الحقيقية، ومن بين أهم الإجراءات:

- إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل الإستلام إلى المكلف بالضريبة، ويمنح أجل للتحضير ب 15 يوما من تاريخ الإستلام.²

¹ انظر المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.
² سليمان عنبر، مرجع سابق، ص 136.

- يجب أن يتضمن الإشعار الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو¹.
- يجب أن يرفق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
- لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة ، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

ويجوز أن تمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الإقتضاء ، للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة في الخارج كالتالي:

- تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين 30 يوماً للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

- وتمدد هذه الفترة إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق².

- نهاية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة:

- عند الإنهاء من التحقيق، يستدعي المحقق المكلف بالضريبة من أجل حضور أشغال إنتهاء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة، ويتم ذلك بواسطة رسالة موصى بها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الإجتماع.
- يجب أن يتضمن الإشعار تنبيه المكلف بالضريبة أن له الحق في إحضار مستشار ليحضر معه هذا الإجتماع .

وفي الأخير يتم التوقيع على محضر نهاية التحقيق من طرف المحقق والمكلف بالضريبة ، وكسائر التحقيقات التي سبق ذكرها فإنه في حالة رفض المكلف بالضريبة للتوقيع على المحضر، يشار إلى رفضه وإمتناعه عن التوقيع في نفس المحضر³.

¹ انظر المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² انظر المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ زرقون نور الدين، مرجع سابق.

المطلب الثاني : حق الإطلاع لدى الغير

نصت المادة 45 من ق إ ج ، يعتبر حق الإطلاع من الحقوق المخولة للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا إقضت الضرورة ويمكن أخذ نسخ من هذه الوثائق من طرف الغير بمعنى أن حق الاطلاع لدى الغير يعتبر بمثابة أداة تستعمل خلال عملية الرقابة الجبائية من أجل إتمام المعلومات المتحصل عليها خلال التحقيق في المحاسبة والتأكد من مدى صحتها¹.

ويمكن حق الإطلاع الإدارة الجبائية من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية وذلك لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويمكن في هذه الحالة الإشارة إلى أن حق الإطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف ووثائق حسائية دون تعليق أو إجراء أي مقارنة عليها².

يمارس حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة والبنوك على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

الفرع الأول: حق الإطلاع لدى هيئات الضمان الإجتماعي

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه مصالح الضمان الإجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي ، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم ، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه قبل 31 ديسمبر من كل سنة ، وترسل إلى مدير الضرائب بالولاية ، قبل أول أفريل من السنة الموالية³.

الفرع الثاني: حق الإطلاع لدى الجهات القضائية

يمكن لإدارة الضرائب أن تتطلع على وثائق الغير المعروضة أمام القضاء و التي تؤدي إلى الكشف الضريبي لهذه الوثائق التي قد وضعت لدى الهيئات القضائية بمناسبة دعوى مدنية أو إدارية أو جزائية، وفي هذا الصدد يجوز

¹ Jouadi djamal, les contentieux de verification fisca, l inf, 1991, p10.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص30.

³ كريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2010-2014، صص25-26.

لليابة العامة أن ترخص لإدارة الضرائب حق الإطلاع على هذه الملفات بعد أن تقدم إدارة الضرائب إلى النيابة العامة طلب الاطلاع في الملفات.

فتطلب النيابة العامة من أمين ضبط أن يبقي الوثائق المطلوب الإطلاع عليها تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوماً، إبتداءً من تاريخ الفصل في الدعوى القضائية، تخفض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنائيات¹.

و الجدير بالذكر أنه لا يمكن طلب ممارسة حق الإطلاع السابق الذكر في أيام العطل

أما في الأيام الأخرى ، فإن حصص الإطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات حيث يقومون بالتحريات، لا يمكن أن تتجاوز أربع ساعات في اليوم².

الفرع الثاني: حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة

إن جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين يتعين عليهم تقديم الدفاتر اللازمة التي نص عليها القانون التجاري ولذا الدفاتر الملحقة عند كل طلب من قبل أعوان التحقيق³.

تنص المادة 12 من القانون التجاري على أنه " يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و10 لمدة 10 سنوات .

كما يجب أن تحفظ المراسلات الواردة ونسخ المراسلات الموجهة طيلة نفس المدة⁴.

كما تضمنت المادة 58 أنه يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسماها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع⁵، بأحكام المادة 52 من ق ض م التي تنص على أنه : يجب على المؤسسات و الشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية ، سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات ، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم و سجلاتهم و سنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة ، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية .

¹ انظر المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

² انظر المادة 48-5 من قانون الجراءات الجبائية.

³ المادة 312 ق.ض.م المعدل بموجب المادة 86 ق.م، سنة 2002.

⁴ الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

⁵ أنظر المادة 58 من ق ج ج، مرجع سابق .

منح المشرع أيضا من خلال ق إ ج ج لأعوان التسجيل، الحق في مراقبة شركات الأسهم و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة بالإضافة إلى الغير، وكذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.

يحول هذا الحق لأعوان الإدارة الجبائية، الحصول على كل المعلومات و الوثائق قصد تأسيس الضريبة ومراقبتها، حسب نص المادة 59 من ق إ ج ج¹.

الفرع الثالث: حق الاطلاع لدى البنوك

إن القانون الجبائي ينص على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض طلب الإدارة الجبائية وذلك بحجة السر المهني، وبما أن أعوان الإدارة الجبائية لهم الحق في الإطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة لدى البنك، فإن البنك في هذه الحالة ملزم بتقديم كل الكشوفات التي تطلبها الإدارة في التحقيق الجبائي.

وعليه فإن على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكًا بنكية لفائدة الغير و لحساب أشخاص غير موطنين في مقراتها أو وكالاتها، أن ترسل كشفًا شهريًا عن سندات الدفع هذه إلى مدير الضرائب بالولاية الذي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي².

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتضمن هذه القائمة، على وجه الخصوص، تعيين مكتب الإصدار و رقم الصك و المبلغ الذي يوافق البنك على دفعه وتعيين المستفيد من الصك و عنوانه و تعيين الشخص المستفيد من الخدمة المقدمة و عنوانه وتاريخ الإصدار و تاريخ قبض الصك³.

¹ أنظر المادة 59 من نفس القانون

² انظر المادة 51 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ انظر المادة 51 مكرر 4 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا للفصل الأول، نجد أن هناك علاقة بين التحقيق الجبائي ودوره في تحسين التصريحات الجبائية حيث نجد أن التحقيق الجبائي يشكل عاملاً هاماً في النظام الضريبي التصريحي وأن هذا التصريح يبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة وفي إعتقادنا و من خلال ما سبق ذكره يمكننا القول أن تطوير نظام التحقيق الجبائي المقابل لتصريحات المكلف يعمل على إكتشاف المخالفات المرتكبة و ذلك بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الصحيحة عن الدخل الذي يحققونه.

الفصل الثاني :

وسائل الإثبات الخاصة في

المادة الضريبية

إن الإثبات في المنازعات الضريبية هو أداة ضرورية يعول عليها القاضي الضريبي في التحقيق في الوقائع القانونية لتحديد مبدأ سلطته التقديرية، كما أنه يشكل الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفون في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع.

فالمبدأ العام في القانون الجبائي مفاده أن المكلف بالضريبة ملزم بالإثبات بالوسيلة التي حددها المشرع ، في حين أن الإدارة حرة باللجوء إلى أي وسيلة خاصة تراها مناسبة لإثبات المادة الضريبية وقد حمل المشرع المسؤولية من تقدير حجية وسائل الإثبات إلى القاضي الإداري تاركاً له أمر الأخذ بها من عدمه لسلطته التقديرية وإجتهاده في إختيار كل إجراءات التحقيق التي يراها مناسبة.

ومحاولة الإلمام بجوانب هذا الموضوع سنتطرق إلى مبحثين التحقيق والتحقيق المضاد (المبحث الأول) و الخبرة والإجراءات المتعلقة بها (المبحث الثاني).

المبحث الأول : التحقيق والتحقيق المضاد

من بين الإجراءات الخاصة للتحقيق في المنازعات الجبائية التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق أو ما يسمى التحقيق المضاد و هما يعتبران من أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية لذلك سنتعرض في هذا المبحث إلى التحقيق كمطلب أول و إجراءات التحقيق كمطلب ثاني.

المطلب الأول : التحقيق

يمر هذا التحقيق بإعتباره الخطوة الأولى من مراحل التحقيق الجبائي بعدة مراحل أولها التحقيق العادي فإذا لم يكفي تلجأ الإدارة هنا إلى التحقيق الإضافي وسنبين في هذا المطلب أيضا الإجراءات القانونية التي يمر بها هذا التحقيق .

الفرع الأول : أنواع التحقيق

سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى التحقيق العادي و التحقيق الإضافي.

أولا : التحقيق العادي

بعد تقيي عريضة الدعوى الضريبية لدى كتابة أمانة الضبط تعرض على رئيس المحكمة الإدارية الذي يقوم بتعين التشكيلة التي ستفصل الدعوى فإذا تبين لرئيس المحكمة أن حل القضية مؤكدا يجوز له أن يقرر بأن لا محل للتحقيق ويحيل الملف مباشرة إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته فيأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم إلتماسات محافظ الدولة، وذلك طبقا لنص المادة 847 ق إ ج م و¹.

أما إذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية ضرورة إحالة القضية للتحقيق، يمكن له البدء بإجراءات التحقيق.

كما تجدر الإشارة إلى أن إجراء الصلح ليس بإجراء ضروري في المنازعات الجبائية مادام أن النزاع الجبائي قد مر بعدة مراحل تعتبر كمراحل للتسوية الودية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية إلا أنهما لم يصلا

¹ انظر المادة 847 ق إ م و إ.

إلى أي حل، فكيف لهم أن يصلوا إلى مصالحة أمام القضاء، وكانت لهم فرص قبل اللجوء إليه، كما أن الأمر متعلق بأموال ملك للدولة يجب المحافظة عليها بكل السبل.¹

إن مهمة التحقيق توكل للعضو المقرر للمنازعات الإدارية، حيث يقوم الأخير بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم مذكراتهم وأوجه دفاعهم، كما يمكنه أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها مفيدة لحل النزاع، إن القاضي المحقق له سلطة التدخل في سير الخصومة وطلب كل ما من شأنه أن يؤثر في النزاع.²

ثانيا : التحقيق الإضافي

ضمنت المادة 85 من ق الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها، ويكون التحقيق الإضافي إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها .

إن نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية لا يبين كيفية ممارسة القاضي لهذا النوع من التحقيق، ولا يبين لنا إجراءاته فلا ندرى إذا كان التحقيق الإضافي، يعني أن القاضي والمستشار المقرر له يقوم بنفسه بالتحقيق في الوقائع الجديدة التي تقدم بها الخصوم، أم أنه يقوم بتكليف العون المحقق أثناء المنازعة الإدارية.³

إن الجدير بالذكر وما يمكن ملاحظته من خلال هذا النوع من التحقيق أنه يتسم بالإلزامية فهو إجباري، بالنسبة للقاضي بمعنى أنه لا يمكنه أن يستبعد أوجه الدفاع الجديدة التي تقدم بها الخصوم بحجة أنها لم تكن محل تحقيق أثناء مراجعتها، فالقاضي مجبر على التحقيق والإجابة على الوقائع الجديدة المطروحة من طرف الخصوم .

إن الملاحظ كذلك هو أن المشرع لم ينص على المدة التي يجب خلالها القيام بالتحقيق، مما يعني أنه جعل الأمر متروكا للسلطة التقديرية للقاضي، ليعتبارها مسألة واقعية تخضع لظروف وطبيعة المنازعة، إضافة إلى ذلك فالمشروع لم يوضح الوسائل الجديدة التي يقدمها للمكلف بالضريبة.

¹ عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، بن عكنون، 2001،2002 ص21.

² قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة للقانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2007،2008، ص113.

³ حدادي مريم، مرجع سابق، ص 21.

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق

سنحاول التطرق إلى إجراءات التحقيق العامة و إجراءات التحقيق الخاصة.

أولا : إجراءات التحقيق العامة

يتم تعيين عون محقق من مصلحة إدارة الضرائب ليشرع مباشرة في تحقيق الوقائع التي أثارها المكلف بالضريبة ،ويجب على العون المحقق أن يعين ويحدد العناصر التي يريد التحقيق فيها بدقة ،فيبلغ المحقق المكلف بالضريبة بتاريخ بدء التحقيق ، ويجب أن تتم هذه العملية في حضوره ، أو ينوبه وكيله أو مستشاره.

وأثناء عملية التحقيق يمكن للمحقق أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة للتأكيد من مدى صحة الوقائع الجديدة التي أثاره المكلف، فيطلب المحقق من المكلف أن يقدم إثباتات لصحة إدعاءاته وتقديم ما يؤسسها .

مثال : إذا ادعى المكلف بالضريبة أن إدارة الضرائب أخطأت في تحديد مصاريف الهاتف، فللمحقق أن يطلب من المكلف تقديم فواتير لفحص حسابات الهاتف.¹

إن التحقيق يسمح بتكوين قناعة لدى القاضي الإداري للحل الذي يمكن إتخاده في النزاع، ويخضع للمبادئ العامة التي يجب على القاضي مراعاتها، فلا يجب على القاضي المحقق أن يحكم بعلمه الشخصي، بل عليه أن يستعين بالخبراء في المسائل الفنية التي لا يفقه فيه، كما أن له سلطة تقدير الأدلة فلا يكون التحقيق إلا بناء على إقتناع القاضي الذي يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، كذلك من المبادئ التي يجب على القاضي إتخاذها في حل النزاع أن تتم إجراءات التحقيق في مواجهة الخصوم وأن يسمح لهم بالإطلاع عليها إحتراما لمبدأ الوجاهية، وذلك لأن المشرع منح للخصوم حق الإطلاع على إجراءات التحقيق.²

ثانيا : إجراءات التحقيق الخاصة.

إذا رأى القاضي عدم كفاية التحقيق العادي في الدعوى الضريبية يأمر بإجراءات تحقيق خاصة والتي تم تحديدها في نص المادة 85 ق إ ج إلا أن هذا النوع من التحقيق يشكل صعوبة لأنه مرتبط بنصوص تقنية متخصصة ، حيث لا يفقه القاضي في هذا المجال فالضرائب تحوي على أرقام ومعدلات لحساب الضريبة، فيجد القاضي نفسه أمام إشكالات يصعب حلها ، وعليه يجد نفسه مضطرا للإستعانة بمتخصصين في هذا المجال،

¹ حميدي محمد أمين وآخرون، الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدورة 13، الجزائر، 2002-2005 ص 94.

² قصاب سليم ، مرجع سابق، ص114.

لتدقيق في القضية من الجوانب المراد التحقيق فيها، وذلك من خلال وسائل تحقيق متعددة من بينها التحقيق الإضافي وكذا مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد) وكذا الخبرة.¹

بعد الإنتهاء من التحقيق يحزر العون المحقق محضرا بيدي فيه ملاحظاته وملاحظات المكلف بالضريبة، ليتولى المدير الولائي للضرائب إرسال الملف مرفوقا بالمحضر وملاحظاته إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، وإذا إدعى مدير الضرائب بوقائع أو أسباب ليس للمكلف بالضريبة علما بها، ففي هذه الحالة يجب أن يتم التبليغ بها.

والجدير بالذكر في حالة عدم إبلاغ المكلف بالضريبة من طرف إدارة الضرائب للوقائع الجديدة فإن هذا حرقا لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع، وعليه فإن المشرع يحاول دائما تكريس الوجاهية وحق الدفاع، فإن للقاضي الإداري دور ايجابي لحماية مصالح المكلف بالضريبة فيأمر إدارة الضرائب بتقديم تلك الأسباب والوقائع بالجلسة، وهذا لإطلاع المكلف بالضريبة عليها.²

المطلب الثاني : التحقيق المضاد

من الإجراءات التي يمكن أن يُعمر بها القاضي بخصوص المنازعة المطروحة أمامه قصد الفصل فيها، مراجعة التحقيق الذي يسند إلى أعوان من إدارة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول بذلك سنقوم بدراسة هذا النوع من التحقيقات الخاصة من خلال التطرق لمفهوم التحقيق وعملية تنفيذه.

الفرع الاول : مفهوم التحقيق المضاد

إن عملية التحقيق المضاد تتم على بحضور المشتكي أو وكيلة، وذلك عند ضرورة مراجعة التحقيق ، ويكون هذا الأخير – أي التحقيق المضاد- من طرف أعوان إدارة الضرائب.

أولا : معنى التحقيق المضاد

إذا ما رأَت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول، و في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية فيمكن

¹ حدادي مريم، مرجع سابق، ص 20..

² حميدي محمد أمين وآخرون، مرجع سابق، ص 94.

لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، و كذلك يمكن إستدعاء عضوين من لجن الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة.¹

إذا قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ورأى القاضي عدم جدية التحقيق الإضافي وشك في مصداقيته و تبين له أن الحسابات التي إعتدتها إدارة الضرائب ليست مؤكدة و غير مقنعة بالنسبة إليه، و لا يمكن أن يفصل في الدعوى على أساس أمر القاضي لمراجعة التحقيق الأول، أي بتحقيق مضاد لإعادة التدقيق فيه فيتولى القاضي تحديد المسائل و النقاط التي ينصب عليها التحقيق المضاد و التي يراها ضرورية في تكوين إقتناعه لحل المنازعة.²

إن المشرع الجزائري في نص المادة 85 الفقرة 3 من ق إ ج ح حول للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية في إتخاذ إجراءات مراجعة التحقيق.³

ثانيا : مميزات التحقيق المضاد

يمتاز التحقيق المضاد أو مراجعة التحقيق كإجراء من إجراءات التحقيق الخاصة التي يأمر بها القضاء الإداري في المنازعة الضريبية الناشئة عن مادة الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال بمجموعة من الميزات أهمها .

1_ عدم كفاية عناصر الإثبات كأساس لأمر مراجعة التحقيق :

إن المشرع وسع من سلطات القاضي بتقدي أسباب هذا الإجراء، و التي تتفق مع ظروف الدعوى وملايساتها فالتفكير في أسباب تقدير الأمر بمراجعة التحقيق لا يخرج بنتيجة إلا إذا تم تأويل المادة 85 فقرة 3 ق إجراءات الجبائية التي ربط فيها المشرع سلطة لمحكمة الإدارية في المبادرة بهذا الأمر بعدم كفاية وسائل الإثبات في ملفه، و بالتالي فالظروف التي قصدها المشرع تتمثل في عدم كفاية أدلة الإثبات الموجودة في الملف من أجل تحصيل قناعة القاضي و المحكمة الإدارية للفصل في النزاع الضريبي .

¹ كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، قانون العام للأعمال، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، 2013، ص18.

² انظر المادة 85 قانون الإجراءات الجبائية .

³ أغلبس بوزيد التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل للنشر الجزائر، 2012، ص232 وما بعدها.

2_ انتقاء العون المحقق لمراجعة التحقيق:

أقر نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بلأن عملية مراجعة التحقيق يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول الإضايفي السابق لهذه العملية لكن هذا غير كافي بإعتبار كلا العونين المحققين تابعين لمصلحة الضرائب و بالتالي و في اعتقادنا أن العون المحقق المكلف بمراجعة التحقيق يكون له رتبة أعلى من رتبة المحقق الأول ليكون التحقيق أكثر فاعلية ، كذلك من الأمور التي تمت ملاحظتها من خلال نص المادة 85 أنه لم يتم تبيان ما إذا كانت المحكمة الإدارية هي التي تتولى مهمة إنتقاء العون المكلف بمراجعة التحقيق أم المدير الولائي للضرائب هو من يتولى إختيار المكلف بمراجعة التحقيق .

إلا أن عملية التحقيق المضاد تخضع لرقابة المستشار المقرر ليضمن حقوق المكلف بالضريبة و عليه ما يمكن إستنتاجه من عملية إختيار العون المحقق المكلف بالتحقيق المضاد، من طرف المدير الولائي للضرائب ، أمر إيجابي لأن هذا الأخير وحده من له المؤهلات القانونية و الإختصاصات ليقوم بهذا التحقيق.¹

إن المحكمة الإدارية تلعب دور المراقبة مع هذا الإختيار و بالتالي عملية الرقابة التي تقوم بها تهدف إلى الحفاظ على سير ملف التحقيق في كنف القضاء الإداري، بمعنى أن كل الإجراءات يقوم بها القاضي الإداري إلا ما لم يكن باستطاعته القيام بها، كالمسائل الفنية التي تحتاج إلى أصحاب التخصص، و إختيار العون القائم بعملية التحقيق المضاد .

الفرع الثاني : تنفيذ عملية مراجعة التحقيق المضاد

تمر عملية تنفيذ مراجعة التحقيق المضاد بعدة عمليات منها محضر المراجعة مروراً بحجته لدى المحكمة الإدارية و سنقوم بتناولها في ما يأتي:

أولاً : محضر مراجعة التحقيق المضاد.

تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.²

¹ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط1 دار الهدى الجزائر، 2008 ، ص 98.
² اغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 236.

إلا أن الأمر الذي يثير التساؤل هو إن رئيس المجلس الشعبي البلدي لم يعد رئيسا للجنة الطعن على مستوى الدائرة، و بالتالي ماهي الفائدة العملية من إعطاء تمييز له في حين أن المشرع كان عليه أن يستبدله برئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة.¹

و بعد إتمام عملية التحقيق و التدقيق التي يقوم بها العون المكلف هذا الأخير بتحرير محضر يضمه ملاحظات المدعي و ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ، إذا اقتضت الضرورة و يبدي هذا العون المحقق ملاحظاته و رأيه في النزاع.²

و يعتبر المحضر الذي يقوم به العون المكلف بالتحقيق المضاد أمر مهم جدا لأنه يحتوي على النتائج التي إنتهى إليها بعد كل الأعمال التي قام بها، والتي حددها له القاضي.

و كذلك تكمن أهمية هذا المحضر في أن المحكمة الإدارية تستخلص بقيمتها أو إقتناعها لتسوية هذا النزاع الضريبي المعروض عليها ، و هذا ما يؤكد أن للمحضر حجته المعتمدة أو قوة ثبوته في التحقيق.

و تجدر الإشارة أن عملي إعداد المحضر تحتوي على بيانات تتعلق بالديباجة و أعمال التحقيق و كذا ملاحظات المكلف بالضريبة و كل من أقر القانون حضوره لتنفيذ هذا التحقيق المضاد.

و في الأخير يشار إلى النتائج التي تم التوصل إليها ورأي العون الإداري الذي قام بمراجعة التحقيق ففي الديباجة يتم سرد الوقائع التي أشار إليها الأمر الصادر من المحكمة الإدارية و البيانات المتعلقة بأطراف المنازعة و تاريخ صدور أمر المراجعة ، أما في ما يخص أعمال التحقيق فتضم كل تقنيات التنفيذ و كل الحسابات التي قام بها العون المكلف و كذا توضيح معاني هذه الحسابات الجبائية مع إرفاقها بكل الوثائق و المستندات التي يراها ضرورية.

ملاحظات المكلف بالضريبة تكون على شكل طلبات ،³ بعد إتمام المحضر يتم إرساله إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته في الموضوع و يتولى مدير الضرائب إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية يرفقها بإقتراحاته.⁴

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية الجزائر 2007، ص 27.

² حدادي مريم ، مرجع سابق، ص 21.

³ أغليس بوزيد ، مرجع سابق، ص 251.

⁴ طاهري حسين ، مرجع سابق، ص 27.

ثانيا : حجية محضر التحقيق المضاد لدى المحكمة الإدارية

يعتبر محضر التحقيق المضاد دليلا من أدلة الإثبات في قانون الإجراءات الجبائية، فله قوة ثبوته و حجيته في إثبات المنازعة الضريبية، لكنها حجية لا ترقى لأن تكون بمثابة حجية الأوراق الرسمية، و ذلك نظرا لإمكانية دحضه و نفيه و منازعة أطراف الدعوى الضريبية على ما جاء في محتواه .

فيمكن لخصومه في الدعوى الضريبية الطعن في محتوى المحضر بكل الوسائل التي أتاحت لهم ليستثناء مستندات المرفقة معه و التي تعتبر أوراق رسمية لا يمكن فيها إلا بالتزوي .

وعليه فلن إقتناع المحكمة الإدارية و الأخذ بمحضر التحقيق المضاد كدليل إثبات أمر يتعلق بتحديد ما يؤول عليه النزاع ، و هذا يتأتى و يتحقق بما أفره العون الإداري في هذا المحضر و طريقة تبريره و طريقة عمله و منطوقه في الحصول على النتائج¹.

¹ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 253، 254.

المبحث الثاني : الخبرة

تعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري فلم يعرف المشرع الجزائري الخبرة في القوانين العامة وكذا في القانون الجبائي وإنما إكتفى بتحديد الهدف المرجو منها، و طبقا لنص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضى للقاضي كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في نص المادة 86 في كيفية إجراءاتها.

ويمكن تعريف الخبرة بأنها عملية مسندة من طرف القاضي إلى أشخاص ذوي خبرة في علم أو فن ليتوصل بواسطته إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه.¹

لذلك سنعرض في هذا المبحث إلى تعيين الخبير ورده كمطلب أول وإجراءات الخبرة كمطلب ثاني وحجية الخبرة كمطلب ثالث.

المطلب الأول : تعيين الخبير ورده

تعتبر الخبرة من الإجراءات الكثيرة الإستعمال من طرف القضاء سواء المدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية خاصة المنازعات الضريبية، وذلك قصد توضيح الجوانب الفنية والتقنية للنزاع المعروض واللجوء إلى الخبرة تقرر المحكمة الإدارية سواء تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف المتنازعة لهذا سنقوم بدراسة كيفية تعيين هذا الخبير والإجراءات التي تمر بها الخبرة وتوضيح مدى حجية الإثبات في المجال الضريبي.

الفرع الأول : تعيين الخبير

تتولى المحكمة الإدارية تعيين الخبير وقد تعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة وتعتبر الخبرة أمر جوازي للقاضي يأمر بها من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من الطرفين إلا أنه يمكن أن تستند المحكمة الإدارية إلى ثلاث خبراء يعين كل طرف في النزاع الضريبي خبيرا، بمعنى خبير يعينه المكلف بالضريبة وآخر تعينه الإدارة أما الخبير الأخير فتعيه المحكمة الإدارية طبقا لنص المادة 2/86 حيث نصت على أنه " تتم الخبرة على يد خبير

¹ نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر 2007، ص 26.

واحد تعيينه المحكمة الإدارية غير أنها تستند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبير وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث¹.

كما أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يقيم بها أو لم يؤدها يعين خبير آخر بدلا منه².

ويستطيع رئيس الجهة القضائية أن يرخص للخبير الإستعانة بأي شخص يتبين بأن مساعدته ضرورية³.

ونظرا لكون المنازعات الضريبية تتعلق في الغالب بمسائل مالية وحسابية دقيقة فإن المشرع أجاز الإستعانة بخبراء في المسائل الجبائية وللقاضي الإداري الحرية التامة في إختيار المكلف بالتحقيق غير أنه نادرا ما يلجأ القاضي الإداري للإستعانة بعون إدارة الضرائب بل ويلجأ إلى تعيين خبير مختص في المسائل الحسابية بحكم أن الخبير يتميز بالحياد ولا يكون تابع لإدارة الضرائب⁴.

وفي إعتقادنا أنه من الأجدر تفضيل خبير حيادي حيث لا علاقة له مع الإدارة وذلك لتكريس الموضوعية في عملية الخبرة .

يحدد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية يوم وساعة بدأ العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي وإذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ العمليات طبقا لنص المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية .

ويجب أن تجري تلك العمليات بدقة ضمن الإطار المحدد من قبل الجهة القضائية بقرارها الصادر قبل الفصل في النزاع.

يقوم الخبراء في ذلك الإطار بكل التحقيقات التي تتطلبها المهمة المسندة إليهم دون التطرق إلى الوسائل القانونية⁵.

قد أشارت المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه في حالة تعدد الخبراء المعينين يقومون بأعمال الخبرة معا يعدون تقرير واحد فإذا إختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسيب رأيه.

¹ العمري زينب، مرجع سابق، ص60.

² العيد صالح، الوجيز في شرح الاجراءات الجبائية، الانظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية دار الهدى، الجزائر، 2011، ص110.

³ حسين بن الشيخ أتملوي، مبادئ الإثبات في النزاعات الادارية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص2018.

⁴ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص260.

⁵ حسن بن الشيخ أتملوي، مرجع سابق، ص219.

الفرع الثاني : رد الخبير

يحق لكل طرف سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير في حالة ما إذا كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم ويوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية وذلك طبقاً للفقرة 4 من المادة 86 السالفة الذكر ويجب أن يكون طلب الرد معلل في أجل ثمانية أيام كاملة إعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبرير إسم الخبير وعلى الأكثر، وعن بداية إجراء الخبرة ويثبت في هذا الطلب في أسرع أجل بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم وذلك إستناداً للمادتين 132-133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

خلافاً على ما هو مقرر بالنسبة للقضاة يجيز المشرع رد الخبراء دون مطالبتهم بالتنحي عملاً بالمادة 133 من ق ا م التي جاءت في صيغة معدلة للمادة 52 من قانون الإجراءات المدنية التي جاء في مضمونها أنه، إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين يقدم عريضة موجزة إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال 8 أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين تتضمن أسباب الرد، ويفصل دون التأخير في الطلب بأمر غير قابل لأي طعن، ويطالب الخصوم إما:

- 1 - بإثبات القرابة المباشرة أو القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة .
- 2 - تبرير وجود مصلحة شخصية أو أي سبب جدي آخر².

وعليه فإنه يجب تقديم طلب رد الخبير أمام الجهات القضائية الإدارية التي عينته ويكون ذلك قبل انجاز الخبرة وبعد تعين الخبير وإلا فإنه لا يجوز إثارة مسألة الرد.³

وهذا حسب ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر يوم 2001/02/19 فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار صادر على تقرير الخبرة حرره خبير عقاري مثير لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير في حين أنه والنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهل للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخر وكان يجب على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد.⁴

¹ حميدي محمد امين و آخرون، الاثبات، مرجع سابق، ص99.

² بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط2، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص137.

³ حميدي محمد امين و آخرون، مرجع سابق، ص99.

⁴ نصر الدين هنون، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص172، 173.

المطلب الثاني : إجراءات الخبرة

تمر الخبرة بعدة إجراءات توضح بيان إجراء الخبرة ومن ينجزها ومواعيد تنفيذها وتبليغ أطرافها يبدأ عملية الخبرة ومن ثم التطرق إلى محتوى التقرير الصادر بهذا الخصوص بالتحدث عن مضمون الديباجة وعرض الوقائع ثم مناقشتها وأخيرا النتائج التي تم التوصل إليها وهذا من خلال مايلي :

الفتح الأول : بيان إجراءات الخبرة

إن عملية الخبرة تنجز تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، فيقوم بتسريح الخبرة بعد تحديد اليوم والساعة وإعلان المصلحة الجبائية، وإذا إقتضى الأمر إعلان الخبراء الآخرين وذلك قبل 10 أيام من بدأ عملية الخبرة.¹

فإذا جاء موعد الخبرة فإن جميع الخبراء يتوجهون إلى مكان العملية ويحضر معهم ممثل إدارة الضرائب وكذلك المحتج أي المكلف بالضريبة، وإذا إقتضى الأمر يحضر رئيس لجنة الدائرة ويجتمع هؤلاء ليقوم بالمهمة التي أسندت إليهم من طرف المحكمة الإدارية.²

وبعد إنتهاء الخبر من القيام بالمهمة المسندة إليه يقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيها ويقوم الخبراء بتحرير تقارير منفردة أو تقرير مشترك، ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن لأطراف الخصومة الإطلاع عليها في أجل 20 يوم كاملة طبقا للفقرة 8 من المادة 86.

وفي الأخير بعد إنتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم ويتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة.³

إن الجدير بالذكر أن الأطراف المشاركين في أعمال الخبرة يستطيعون الإدلاء بكافة الملاحظات التي يرونها ضرورة إلى كتابة الضبط على شكل تقارير ويقوم كاتب الضبط بدوره بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته.⁴

¹ فريجة حسين، إجراء المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم 2008 ، ص96.

² نصر الدين هنوني ، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص174.

³ العيد صالح، مرجع سابق، ص79.

⁴ نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص178.

غير أنه إذا رأت المحكمة الإدارية المختصة بَلَد الخبرة غير قانونية أو مازالت ناقصة في بعض إجراءاتها للرئيس أن يأمر بإجراء خبرة تكملية، غير أنه و مهما كانت الظروف فإن القاضي الإداري له سلطة كاملة في تقدير الوقائع.

بعد إنتهاء الخبراء من المهام الموكلة إليهم يقدم كل خبير كشف مع تقرير الخبرة لأمانة الضبط للجهة القضائية التي عينته، ويجب أن تكون الكشوف مفصلة طبقاً لأحكام الفقرة 9 من المادة 86، لتأخذ بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر ويحدد الخبير مبلغ أتعابه التي يريد الحصول عليها ومقدار نفقته، فيطلب الخبراء المصاريف المتعلقة بالأوراق المدفوعة والرسائل والمصاريف المتعلقة بالصور وكل ما تعلق بمصاريف الخبرة غير أنه يحق لرئيس المحكمة الإدارية إلغاء المصاريف غير المثبتة أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى في ذلك مبالغة.¹

يلتزم الخبير بالحفاظ على ما يطلع عليه أثناء المهمة الموكلة إليه فهو ملزم بحفظ سر ما، إطلع عليه أثناء تأدية مهامه وحتى بعد إنتهاء هذه المهام تحت طائلة العقوبات اللتبية والجزائية المقررة في المادة 383 من قانون العقوبات، كذلك يلتزم الخبير بعدم تلقي أي مبالغ من الخصومة بأي شكل كان ويلتزم بَلَد يتلقى أتعابه من أمانة المحكمة المدوعة لديها المبلغ كذلك يلتزم الخبير بالتجرد والحياد وأن يصفي ذهنه من أي حكم سابق له في المسألة كما يلتزم بَلَد يحصل على المعلومات بطريقة مشروعة

فإذا إنتهى الخبير من مهمته ولم يقيم بتقديم تقريره في أجل محدد عليه أن يقوم بتبليغ المحكمة بإنقضاء الأجل حتى تتخذ ما تراه مناسب لمنح أجل إضافي للخبير لإنجاز مهمته.²

الفرع الثاني : محتوى تقرير الخبرة

يعتبر تقرير الخبرة وثيقة تهدف إلى مساعدة القاضي للفصل في النزاع فوجب أن يكون هذا التقرير واضحاً دقيقاً.³

لم ينص المشرع على الكيفية التي يتم بها تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير بل ترك للخبير حرية التصرف في الإعداد النهائي لهذا التقرير إلا أن العرف القضائي قد كرس بعض القواعد الأساسية التي وجب على الخبير إتباعها.

¹ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص172-276.

² محمد خريط، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2014، ص137-138.

³ نصر الدين هنوني و نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص146.

فيجب أن يتضمن تقرير الخبرة عدة بيانات على أساس خطة محددة يضعها الخبير الضريبي وهي كالاتي:

1/الدياجية: وفيها يتم سرد:

- ذكر وقائع تكليفيه إسمه ولقبه وعنوان مكتبه ومختلف البيانات الشخصية التي تتعلق بأطراف المنازعة
- ذكر تاريخ تسلم الخبير للحكم الذي كلفه بالمهمة.
- تحديد طبيعة المهمة الفنية المقررة لها.
- تبيان نوع الأوراق والمستندات التي قدمها أطراف المنازعة للخبير.
- كذلك تبيان الأماكن التي إنتقل إليها لإجراء الخبرة.

2/عرض الوقائع: عرض وجيز للوقائع وسوابقها ويتضمن هذا العرض سرد المعاينات التي قام بها

الخبير، كذلك تعريف الأماكن التي أجريت بها الخبرة كذلك حضور الخبراء ومباشرة تلك الأعمال لأنفسهم.

3/ المناقشة: تعتبر المناقشة أهم جزء في التقرير فيقوم فيها الخبير بمقارنة جميع الآراء والمعاينات لبيان ما

يمكن الأخذ بها وما يجب إبعاده.¹

4/ النتائج: وفي الأخير يقوم الخبير بتقديم مجموعة من النتائج التي توصل إليها من خلال عمله وتكون

هذه النتائج منطقية، تلخص الإجابة على تساؤلات المحكمة الإدارية في الأمر بالخبرة.

كما يتضمن تقرير الخبرة الأوراق والمستندات التي تحصل عليها الخبير أثناء تنفيذ عمل الخبرة .

وبعد ذلك يضع الخبير التوقيع والتاريخ على تقرير الخبرة ويسبغ عليه بطابع الرسمية وإذا تعدد الخبراء فوجب

أن يوقع كل منهم على حدى ، إلا أن توقيع واحد فقط إذا كانت آرائهم متشابهة لا يؤدي إلى بطلان الخبرة.

أما إذا كانت آرائهم مختلفة فإن توقيع كل منهم ضروري جدا لصحة تقرير الخبرة، وعليه فإن توقيع جميع

الخبراء إجراء جوهري تحت طائلة البطلان.

¹ نصر الدين هنونى و نعيمة تراعي ، مرجع سابق ، ص150،151.

المطلب الثالث : حجية الخبرة في الإثبات الضريبي

نظرا لما يقدمه الخبير للقاضي من معلومات مشتقة من الفحص الدقيق والدراسة المتخصصة للوقائع في الخبرة القضائية.

فتأخذ المحكمة الإدارية في حدود سلطتها التقديرية بتقرير هذا الخبير كله أو بعضه لأنها غير مقيدة وملزمة بالأخذ برأي الخبير، طبقا لنص م 144 ق إ م و إ.¹

تقرير الخبرة له قوة ثبوتية تشبه القوة الثبوتية للمحركات الرسمية، بمعنى أنه لا يمكن أن ينكر القاضي ما تضمنته الوقائع التي أثبتتها الخبرة في تقرير الخبرة، فيعتبر تقرير الخبرة دليل مهم لإثبات وقائع النزاع الضريبي التي لم يستطيع القاضي الوصول إليها.²

فمتى قدم الخبير تقريره إلى المحكمة الإدارية بما تضمنه وملاحظاته وكذا إجاباته على الأسئلة التي حددتها المحكمة الإدارية فإن هذا التقرير يكون محلا لمناقشة أطراف النزاع، فقد أقرت المادة 144 ق إ م و إ، إن القاضي سلطة تقري نتائج هذه الخبرة والأخذ بها وتأسيس حكمه عليها إلا أنه يجوز له إستبعادها إذا تبين له غموضها، كذلك يمكن أن يقرر بطلانها إذا تخلف أحد العناصر الجوهرية فيها والذي يؤدي إلى بطلانها.

وعليه فإن تقرير الخبرة يعد رأي استدلالي أو إستشاري لا تلزم المحكمة ولا بتقيده، على اعتبار أن القاضي هو خبير الخبراء و هو صاحب القول الفاصل في الدعوى، فتقرير الخبرة ليس دليل وحاكما أو قاطع وبالتالي فهو يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة فلها أن تأخذ به و تجزئه منه كما لها أن تستبعده.³

إلا أن الملاحظ من خلال نص م 144 ق إ م و إ أنها نصت على أن القاضي غير ملزم برأي الخبير غير أنه ملزم بتسبب إستبعاد نتائج الخبرة وهذا إن دل فإنه يدل على أن المشرع أراد أن يقيد نوعا ما من سلطة القاضي التقديرية وبالتالي أجبره بئذ يسبب إستبعاد أو عدم أخذه لتقرير الخبرة .

¹ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص284-288.

² الغوثي بن ملحة، قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، ط1، مطبوعات الديوان الوطني، الجزائر، 2001، ص125.

³ محمد خريط، مرجع سابق، ص16، 158.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا للفصل الثاني نجد أن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خاصة في ظل التحقيقات التي يلجأ إليها القاضي من تحقيق عادي وأخر إضافي، فإن لم يقتنع بلجأ إلى التحقيق المعمق وه ذا إن دل فإنما يدل على التأخير في عملية تقدير الضريبة وتحصيلها فيجد القاضي نفسه مجبرا للإستعانة بالخبرة كوسيلة إجرائية للإثبات نتيجة لعدم تخصصه في مجال القانون الجبائي، وه ذا ما يعزز كفة الإدارة أمام المكلف بالضريبة حيث متى كان القاضي متخصص سيجعل المكلف بالضريبة في وضعية متكافئة أمام الإدارة، فإن عدم تخصص القاضي يعني أنه يضع القرار في يد الخبير على الرغم من أن القرار الأخير له، وبالتالي فإن أغلب القضاة يلجأون إلى الخبرة دون بذل أي جهد في التحقيق.

الخاتمة:

ومن خلال ما تم دراسته نستخلص أن الإثبات كدليل في المادة الضريبية يلعب دورا هاما في تكوين عقيدة القاضي للوصول إلى الحقيقة بإثبات وقوع النزاع الضريبي .

فيعتبر أن المكلف بالضريبة مواطن و إدارة الضرائب سلطة عامة ، كان لا بد من حمايته من تعسف الإدارة الضريبية، وعلى هذا الأساس تطرقنا في الفصل الأول إلى عيئ الإثبات في المادة الضريبية حيث قمنا بإعطاء لمحة عن الجهة التي يقع عليها هذا العبء ، فهو كقاعدة عامة يقع على الإدارة و للإستثناء يقع على المكلف بالضريبة و هذا يعتبر ميزة أقرها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة من أجل حماية حقوقه.

لقد تم التطرق إلى التصريحات الجبائية المقدمة، حيث توصلنا إلى أن التحقيق الجبائي يعمل على كشف الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة قبل إتخاذ أي إجراء يخص النزاع الضريبي كونه إلتزام قانوني للمكلف أمام إدارة الضرائب.

كذلك خصصنا لوسائل الإثبات الخاصة في المادة الضريبية حيزا وذلك بالتطرق إلى التحقيق الذي يعتبر من أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية ،دون أن ننسى الخبرة بلعتبرها من أهم وسائل التحقيق كونها تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية ، فإذا كان القاضي غير مختص أو تبادرت له شكوك يقوم بالإستعانة بخبير

ومن خلال ما تم دراسته توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها :

1_ إن المنازعة الضريبية تمتاز مقارنة بالمنازعات الأخرى بالقوة الثبوتية للمحاضر التي يقوم أعوان الإدارة بتحريها.

2- إن للقاضي سلطة كبيرة في تقدير وسائل الإثبات المعروضة أمامه في المنازعات الضريبية.

3_ يعد التصريح أداة أو وسيلة قانونية لحماية وإحترام الحريات العامة وهو بمثابة عمل إرادي.

4- ويكون التحقيق الإضافي إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم.

5- إذا رأى القاضي عدم كفاية التحقيق العادي في الدعوى الضريبية يأمر بإجراءات تحقيق خاصة.

6_ بخصوص مجرى ومصير الدعوى الضريبية ، فإن المشرع أوكل سلطة الأمر للقاضي الإداري بنذب الخبراء.

7- يحق لكل طرف سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير في حالة ما إذا كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم.

8- أن الخبير يلتزم بالحفاظ على ما يطلع عليه أثناء المهمة الموكلة إليه فهو ملزم بحفظ سر ما أطلع عليه أثناء تأدية مهامه وحتى بعد إنتهاء هذه المهام تحت طائلة عقوبات تأديبية وجزائية مقررّة.

9_ إن الخبرة كدليل إثبات أمر جوازي إما يأمر بها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من الخصوم.

10-تمتاز خصوصية الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري بالتحقيق الإضافي وكذلك التحقيق المضاد والخبرة .

بعد إنتهائنا من تناول موضوع البحث و بعد التوصل لمجموعة نتائج قد سبق ذكرها ومن خلالها تم صياغة مجموعة من التوصيات التي يأمل أن تكون في موضعها وأن يكون موفقاً في طرحها وتؤدي إلى إثراء البحث.

إن للقاضي حرية تقدير وسائل الإثبات في القضايا الضريبية وهي عادة ما تتعلق بأمر محاسبية لذا نحن نرى ضرورة إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية وتدريبهم ، وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة في موضوع الضرائب لما تتمتع به من أحكام تميز منازعاتها عن غيرها من المنازعات الإدارية مع ضرورة توافر الخبرة المحاسبية لدى القضاة الذين ينظرون المنازعات الضريبية.

قائمة المراجع والمصادر:

1/ المصادر

النصوص القانونية:

1. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، والمتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم .
2. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على الأعمال .
5. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25-02-2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الجريدة الرسمية، العدد 21 ، 2008.
6. القانون رقم 01-21 الصادر بتاريخ 12 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم .
7. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 .

2/ قائمة المراجع:

الكتب

1. أحسن بو سقيعة ، المنازعات الجمركية ، تصنيف الجرائم ومعاينتها ، المتابعة والجزاء ، ط 2، الجزائر ، 2001.

2. أحمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري وفقا لآخر التعديلات، 1991.
3. أغليس بوزيد التحقيق في دعاوى القضاء الإداري ، الدعوى الضريبية نموذج دار الأمل للنشر الجزائر 2012.
4. بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، منشورات بغداددي، الجزائر، 2009.
5. طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية الجزائر، 2007.
6. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دط، دار الهدى، الجزائر، 2012.
7. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، ط2 دار الهدى الجزائر ، 2008 .
8. العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية ، الأنظمة الجبائية ، الرقابة الجبائية ، المنازعات الجبائية ن دار الهدى ، الجزائر 2011.
9. الغوثي بن ملحمة، قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري ، ط1، مطبوعات الديوان الوطني، الجزائر، 2001.
10. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم ، الجزائر، 2008.
11. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2010.
12. لحسين ، بن الشيخ اثلوييا، مبادئ الإثبات في النزاعات الإدارية ، دار هومة ، الجزائر، 2005.
13. محمد خريط ، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2014.
14. مسعود زيدة، القرائن القضائية، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2001.

15. نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، دار هومة

،الجزائر، 2007.

المذكرات

1. بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعاوامات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب

لولاية جيجل، 2009، 2012 - مذكرة شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2013_

2014.

2. حدادي مريم ، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح

ورقلة ، 2013_2014.

3. حميدي محمد أمين وآخرون، الإثبات في المادة الضريبية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 13،

الجزائر، 2002-2005.

4. سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة -مديرية الضرائب لولاية

الوادي)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.

5. عبد العزيز أمقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة . رسالة ماجستير، فرع الإدارة والمالية، كلية

الحقوق، بن عكنون، 2001 - 2002.

6. العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مشروع أولي لمذكرة نيل شهادة الماستر ،

قانون إداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013_2014.

7. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية

بسكرة -الجزائر- للفترة 2009-2010)، مذكرة مكملة لشهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص

محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرياح-ورقلة-2011-2012.

8. قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة للقانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، جامعة قسنطينة، 2007_2008.

9. كروش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2010-2014.

10. كشاوي إلياس، أرزقي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة ليسانس، علوم التسيير، الجزائر، 2002-2003.

11. كويسي لحسن ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، قانون العام للأعمال ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012_2013 .

المحاضرات والملتقيات

1. زرقون نور الدين، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية، أقيمت لطلبة الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، ماستر 01 ، بجامعة قاصدي مرباح وقلة، 2013-2014.
2. وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي والاقتصادي والدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21، أكتوبر 2009.

الكتب الأجنبية

¹-Jouadi djamal, les contentieux de verification fisca,l inf,1991.

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	قائمة المختصرات
1-2	مقدمة
3	الفصل الأول :عبء الإثبات في المادة الضريبية
4	المبحث الأول :قرينة صحة التصريحات الجبائية
4	المطلب الأول :التصريحات الجبائية
4	الفرع الأول :تعريف التصريح
5	الفرع الثاني : أشكال التصريح
5	أولاً:التصريح بالوجود
5	ثانياً:التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال
6	ثالثاً:التصريح السنوي للعوائد و الأرباح
6	رابعاً:التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة
7	المطلب الثاني: أساس قرينة الصحة و طبيعتها
7	الفرع الأول:أساس قرينة الصحة
8	الفرع الثاني : طبيعة قرينة الصحة
8	أولاً: القرينة القانونية
9	ثانياً: القرينة القضائية
10	المبحث الثاني : وسائل دحض قرينة الصحة
10	المطلب الأول : التحقيقات الجبائية في صحة التصريحات
10	الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي
11	الفرع الثاني: أنواع التحقيقات الجبائية
11	أولاً :الرقابة الشاملة

14	ثانيا :الرقابة الجبائية المعمقة
20	المطلب الثاني: حق الإطلاع لدى الغير
20	الفرع الأول:هيئات الضمان الإجتماعي
21	الفرع الثاني: حق الإطلاع لدى الجهات القضائية
21	الفرع الثاني : حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة
22	الفرع الثالث: حق الإطلاع لدى البنوك
23	خلاصة الفصل
24	الفصل الثاني: وسائل الإثبات الخاصة في المادة الضريبية
24	المبحث الأول: التحقيق و التحقيق المضاد
24	المطلب الأول: التحقيق
24	الفرع الأول:أنواع التحقيق
24	أولا: التحقيق العادي
25	ثانيا : التحقيق الإصافي
26	الفرع الثاني إجراءات التحقيق
26	اولا: إجراءات التحقيق العامة
26	ثانيا : إجراءات التحقيق الخاصة
27	المطلب الثاني: التحقيق المضاد
27	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المضاد
27	أولا: معنى التحقيق المضاد
28	ثانيا: مميزات التحقيق المضاد
29	الفرع الثاني: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق المضاد
29	أولا: محضر مراجعة التحقيق المضاد
31	ثانيا حجية محضر التحقيق المضاد لدى المحكمة الإدارية
32	المبحث الثاني: الخبرة
32	المطلب الأول: تعيين الخبير ورده
32	الفرع الأول: تعيين الخبير
34	الفرع الثاني: رد الخبير

35	المطلب الثاني: إجراءات الخبرة
35	الفرع الأول: بيان إجراءات الخبرة
36	الفرع الثاني: محتوى تقرير الخبرة
38	المطلب الثالث: حجية الخبرة في الإثبات الضريبي
39	خلاصة الفصل
40-41	خاتمة
42-46	قائمة المصادر والمراجع
47	الفهرس

الملخص:

إن عملية الإثبات في المنازعات الضريبية تقوم على أساس طبيعة الدعوى الضريبية، فقد يكون المكلف بالضريبة هو من يتحمل عبء الإثبات وقد يقع على عاتق الإدارة إلا أن المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة عدة سبل أو طرق للاعتراض على مختلف الإجراءات التي تقوم بها الإدارة، ولمعرفة عبء الإثبات على أي جهة يقع، هل المكلف أم إدارة الضرائب، فلماذا كان موضوع دراستنا الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري . فكان تقسيم موضوعنا إلى شقين: الأول خصص لعبء الإثبات في المادة الضريبية حيث تطرقنا فيه إلى التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بأنواعها، والتحقيق في مدى صحة هذه التصريحات بحيث اعتبر التحقيق عملية تكشف عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية، أما عن الشق الثاني فقد تناولنا فيه وسائل الإثبات الخاصة في المادة الضريبية حيث احتوى هذا الجزء على التحقيق و التحقيق المضاد، كذلك الخبرة باعتبارها وسيلة إجرائية للإثبات وهذا يكون بطلب من الخصوم أو بطلب من القاضي وذلك بتعيين خبير في هذا المجال .

الكلمات المفتاحية : الخبرة - التحقيق الجبائي - الرقابة الجبائية - التحقيق المضاد -المكلف بالضريبة-التحقيق المعمق-التصريحات الجبائية - عبء الإثبات .

Résumé :

Le processus de validation dans les litiges fiscaux en fonction de la nature de l'affaire d'impôt, il peut être en charge de la taxe est de savoir qui a le fardeau de la preuve et peut chutes à l'administration, mais le législateur algérien a accordé le contribuable de l'impôt de plusieurs manières ou façons de contester les mesures hype prises par l'administration, et de savoir le fardeau de la preuve incombe à la main

Est ce que le contribuable ou l'administration fiscale, Il est pour cette étude a fait l'objet de la preuve dans l'article de l'impôt dans la loi algérienne

Notre sujet a été divisé en deux parties: la première consacrée à la charge de la preuve dans l'article d'impôt où nous avons parlé aux déclarations faites par la partie en charge de Baldharabah toutes sortes, et d'enquêter sur la validité de ces déclarations afin que le processus d'enquête a été considéré révéler la véritable situation financière de l'impôt sur le contribuable avant l'administration fiscale

Quant à la deuxième partie, nous avons examiné les moyens de preuve de l'impôt propre article où cette partie contient l'enquête et contre-enquête, ainsi que l'expérience comme un moyen de procédure pour le prouver est la demande des parties au litige ou à la demande du juge et la nomination d'un expert dans ce domaine

Mots clés :Expérience - l'enquête fiscale - contrôle fiscal - anti-impôts enquête -almklv enquête approfondie des déclarations fiscales - le fardeau de la preuve

Summary:

The validation process in tax disputes based on the nature of the tax case, it may be in charge of the tax is who bears the burden of proof and may falls to the administration, but the Algerian legislature has granted the taxpayer the tax several ways or ways to challenge the hyped up measures taken by the administration, and to find out the burden of proof falls on any hand

Is the taxpayer or the tax administration, It is for this study was the subject of proof in tax article in Algerian law

Our topic was divided into two parts: the first devoted to the burden of proof in tax article where we talked to the statements made by the party in charge of Baldharabah all kinds, and to investigate the validity of these statements so that the investigation process was considered situation of the taxpayer tax before the tax administration

As for the second part we have considered the means of proof in tax own article where this part contains the investigation and counter-investigation, as well as experience as a procedural way to prove this is the request of the litigants or at the request of the judge and the appointment of an expert in this area

Key words:

Experience fiscal investigation - fiscal control - anti-tax investigation -almklv-depth investigation of tax statements - the burden of proof reveal the true fiscal