

جامعة أحمد دراية أدرار



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

خصوصية الإثبات في الديون الضريبية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري

تحت إشراف الدكتور:

يامة إبراهيم

إعداد الطالب:

شبي حنان

لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة أدرار	أستاذ محاضر أ	أستاذ د. خشير مسعود
مشرفاً ومقرراً	جامعة أدرار	أستاذ محاضر أ	أستاذ د. يامة إبراهيم:
عضواً مناقشاً	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	أستاذ د. عدو عبد القادر

السنة الجامعية: 2018-2019م

إهداء

أقدم أولاً بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقني

في إنجاز هذه المدونة .

ومن ثم، إعترافاً بالفضل والجميل، أتوجه بخالص الشكر وعميق التقدير
والإمتنان إلى الأستاذ: الدكتور يامنة إبراهيم، الذي قبل الإشراف على هذا
العمل، وتعهده بالنصوب والتوجيه، وذلك بالرغم من كثرة مشاغله وثقل
المسؤولية الملقاة على عاتقه في ميدان البحث والتدريس .

كما أقدم بخزير الشكر والعرفان للجنة المناقشة التي خصت جزءاً من
وقتها الثمين لدراسة هذه المدونة من أجل توجيه النصائح والملاحظات

بغرض تصويب هذا العمل .

مقدمة :

يتميز التشريع الضريبي بطبيعة خاصة كونه يعمل على تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في البحث عن المصلحة العامة والإستقرار الإقتصادي والإجتماعي من خلال فرض الضريبة وتحقيق أكبر مصدر من الموارد المالية.

وتكتسي الضريبة أهمية بالغة في معظم الدول كونها من الموارد الأساسية لتمويل النفقات العمومية، ما جعل الدولة ممثلة في الإدارة الجبائية تسعى جاهدة لتحصيل هذه الضرائب.

وتواجه الإدارة الجبائية في مجال فرض وتحصيل الضريبة تدمير الملزمين بالضريبة الذين يدفعون بعدم شرعية الضريبة، فيحدث تعارض بين المصلحة العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها والمصلحة الخاصة للمكلفين بالضريبة الذين يشكون في شرعية الضريبة، ما يولد ديونا ضريبية كثيرة تبقى رهينة الإثبات.

وأمام هذه الوضعية كان لز اما على المشرع الضريبي التدخل من أجل البحث عن إعادة التوازن بين طرفي الديون الضريبية، المكلف بالضريبة من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وذلك من خلال توزيع عبء الإثبات بينهما، ومن خلال تمكين المكلف بالضريبة من المشاركة في تحديد وعاء وأسس الضريبة حتى يضمن نوعا من الأمان الضريبي لدى المكلف بالضريبة الذي يرى الإدارة الضريبية متعسفة دائما في حقه.

ولأجل تحقيق هذا الأمان، وجدت وسائل الإثبات في الديون ال ضريبية بصفة عامة والديون الضريبية بصفة خاصة، فتخضع الديون الضريبية لنفس وسائل الإثبات المعروفة في باقي الديون، كالكتابة ، والشهادة ، والقرائن.

إلا أنه ونظرا لتقنية موضوع الديون الضريبية، فالمشرع خصها من جهة بوسائل إثبات أخرى غير معروفة في الديون العادية، ومن جهة أخرى نظم وسائل الإثبات العادية بتنظيم يتلاءم والدين الضريبي وهذا ما هو عليه الحال في الخبرة.

وما يدعم نظرتي حول موضوع الدين الضريبي ، الأولى مرحلة ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ويتم فيها محاولة التوصل الى التوافق على تحديد قيمة الضريبة التي يلزم المكلف بدفعها، أما الثانية فهي في حالة تنازع طرفا الدين الضريبي حول أسس أو وعاء تحديد الضريبة وهنا يتدخل القضاء لحل النزاع.

أهمية الموضوع:

تكم أهمية الموضوع في إظهار الخصوصية التي يتميز بها الإثبات في الديون الضريبية عن الإثبات في الديون الأخرى، بحيث أن الدين الضريبي يستفيد من وسائل الإثبات المعروفة في القواعد العامة ، وإضافة الى ذلك يستفيد من وسائل خاصة به فقط.

أسباب إختيار الموضوع:

يرجع إختيارنا لموضوع خصوصية الإثبات في الديون الضريبية إلى :

1- نقص الإطار التشريعي لهذا الموضوع، فبعد الدراسة يظهر أن المشرع خاض في أمور إجرائية كالأجال والإستدعاءات ، أكثر من الأمور الموضوعية كتتنظيم التحقيقات ، سواء في المرحلة قبل القضائية أو في المرحلة القضائية.

2- نقص الدراسات والبحوث في مجال النظام الضريبي بالرغم من كثرة النزاعات الموجودة في الواقع.

3- توسيع المدارك العلمية في هذا المجال.

صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات البحث في نقص المادة العلمية، فالمكتبة القانونية تعرف نقصاً كبيراً في البحوث التي تناقش مواضيع حول التشريع الضريبي.

كما تجدر الإشارة كذلك الى تقنية الموضوع، فالتشريع الجبائي تقني ويحتاج الفصل في نزاعه في أغلب الأحيان الى خبراء في الضرائب، ويختلف التقنيون كل حسب خبرته في معالجة الإشكال، مما يحدث عدم استقرار في الإجتهد الضريبي.

الإشكالية :

نظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضريبي كونه يعمل على تحقيق المصلحة العامة والبحث عن موارد لسد النفقات العمومية وتحقيق الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي، فتلجأ الدولة ممثلة في الإدارة الجبائية إلى فرض الضريبة ويصبح المكلف بالضريبة مديناً بها، مما يولد دينا ضريبياً يجعله قابلاً للنزاع في أسسه ووعائه.

وحتى يحقق المشرع الضريبي توازناً في الدين الضريبي، جعل المكلف بالضريبة يشارك في إثباتها، ومنح حق الرقابة والتحقيق للإدارة الجبائية كوسيلة مضادة للإثبات، ومع ذلك قد يجر أحد الأطراف الطرف الثاني الى دعوى ضريبية يبحث فيها القضاء عن صحة الدين الضريبي.

وعليه، الدين الضريبي يتميز عن باقي الديون في الإثبات إضافة إلى إمكانية الإعتماد على طرق الإثبات المعروفة في القواعد العامة، فيمكن بل وعلى العموم يتم اللجوء إلى وسائل خاصة لإثباته.

ففيما تتمثل وسائل الإثبات الخاصة بالديون الضريبية؟

و ماهي خصوصية الإثبات في الديون الضريبية أمام الإدارة الجبائية وأمام القضاء؟

ما طبيعة وسائل الإثبات الخاصة؟

على من يقع عبء إثبات الدين الضريبية؟"

منهج الدراسة :

من أجل محاولة الإحاطة بالموضوع من جميع جوانبه إعتدنا المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية كونها أساس الإجتهداد و كون موضوع الدراسة ذو طبيعة تقنية.

خطة الدراسة :

من أجل تبسيط البحث والإحاطة به من جميع الجوانب وحتى يسهل فهمه كون أنه يغلب عليه خاصية التقنية، حاولنا تقسيم البحث الى فصلين :

. في الفصل الأول دراسة خصوصية الإثبات في الدين الضريبية أمام الإدارة الجبائية ، أين تناولنا تدخل المكلف بالضريبة في إثبات الوعاء والأسس الضريبية من خلال نظام التصريح كوسيلة لإثبات الدين الضريبي، ثم حق الإدارة الجبائية في الرقابة على التصريح الضريبي من خلال حقها في إجراء التحقيقات للدفع بها كوسيلة إثبات الدين الضريبي.

. أما الفصل الثاني من الدراسة فيشمل المرحلة القضائية أين يتحول إثبات الدين الضريبي إلى القضاء، وهنا بينا لجوء القضاء إلى إجراءات التحقيق ثم الإعتماد على الخبرة حتى يتم إثبات الدين الضريبي.

الفصل الأول : خصوصية الإثبات في الديون الضريبية أمام الإدارة الجبائية :

بالرجوع إلى التشريع والتنظيم الجبائي الجزائري، نجده مؤسس على النظام التصريحي، أين يلعب فيه المكلف بالضريبة دورا هاما في تحديد الوعاء الضريبي ومنه تحديد قيمة الضريبة المكلف بها، ومنح المشرع التصريح الضريبي قيمة قانونية كبيرة بحيث ألزم الإدارة الضريبية الأخذ به مادام صحيحاً شكلاً وموضوعاً.

إلا أنه ومن خلال التجربة والواقع فيلجأ المكلف بالضريبة إلى طرق إحتيالية ومناورات حتى لا يدلي بحقيقة عملياته الخاضعة للضريبة تهربا من الدين الضريبي، ومن أجل محاربة الغش في التصريح الضريبي وكذا من أجل إضفاء توازن جبائي عادل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، منح المشرع الجزائري الإدارة الضريبية سلطات واسعة عند الشك في التصريح الضريبي من خلال لجوئها إلى إجراء تحقيقات في التصريحات الضريبية من خلال إضفاء رقابة على جميع العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة.

وترتبيا على ما تقدم ، سنحاول دراسة التصريح الضريبي حتى يتم تبيان دور المكلف بالضريبة في إثبات الوعاء والأسس الضريبية التي يخضع لها (مبحث أول) ، ثم تبيان دور الإدارة الجبائية من خلال رقابتها التي تقوم بها للوصول إلى حقيقة هذه الأسس الضريبية (مبحث ثان) .

المبحث الأول : التصريح الضريبي :

يستمد التصريح أهميته من كون أن أغلبية الأنظمة الضريبية مبنية عليه، وقد أقرته كافة الأنظمة الضريبية، وجعلت منه وسيلة لجعل المكلف بالضريبة يساهم في تحديد وضعيته الجبائية، وعليه ومادام إعترف التشريع للمكلف بالضريبة بهذه المساهمة فجعل له حجية للإثبات سواء بالنسبة له أو بالنسبة للإدارة الجبائية.¹

و سوف نحاول دراسة مفهوم التصريح الضريبي (مطلب أول) ، ثم بيان القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي (مطلب ثان)

المطلب الأول : مفهوم التصريح الضريبي :

كما سبق القول فالتصريح الضريبي وسيلة أدرجها المشرع الجزائري لمنح المكلف بالضريبة فرصة تسمح له بالمشاركة في تحديد الأساس الضريبي الذي بمقتضاه تحدد الضريبة الواجب دفعها.

ولهذا سنحاول دراسة هذه النقطة بحيث نتعرف عليها (فرع أول) ثم ندرس أنواع التصريحات الضريبية (فرع ثان) .

الفرع الأول : تعريف التصريح الضريبي :

عرفه البعض من الفقه على أنه : "عمل أولي من خلاله يصرح المكلف بالضريبة بما حصل عليه من دخل أو ربح، وما حققه من رقم أعمال أو بما قام به من عمليات خاضعة للضريبة"² ، كما عرفه البعض الآخر أنه : " إلتزام إداري يتمثل في مشاركة

¹/ أ. كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع،

الطبعة الأولى، الرباط المغرب، سنة 2016، ص 55.

²/ تعريف الأستاذ بوشعيب البوعمرى، م، س، 107، أشار إليه أ. كريم مفتاح ، المرجع السابق، ص 56.

المكلف بالضريبة في تحديد وضعيته ومساهمته الضريبية من خلال المعطيات والمعلومات المتضمنة في تصريح تضعه إدارة الضرائب رهن إشارة دافع الضريبة الذي يملأه ويوقعه ويودعه في الأجل المحددة قانونا³.

قد يتمثل التصريح الضريبي في شكلين أساسيين، يمثل الشكل الأول في التصريح الضريبي من طرف المكلف بالضريبة ومضمون هذه الطريقة أن يقوم الخاضع للضريبة بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع إفتراض حسن النية وأمانة المصريح المكلف بالضريبة بإعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح⁴، أما الشكل الثاني هو تصريح الغير ويلتزم بموجبه شخص غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح للإدارة الجبائية، ويشترط في ذلك وجود علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة بشخص الغير كأن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، ومثال ذلك أن يقدم رب العمل كشفا يوضح فيه كافة الأجرور التي حصل عليها العاملون لديه خلال السنة، وغالبا ما يتم إقتطاع الضرائب قبل أن يحصل عليها العاملون، وهي ما يعرف بالإقتطاع من المصدر، وتعد هذه الطريقة الثانية أنجع من الأولى، وذلك كون ان الغير عادة لا يملك مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب

³/ تعريف الأستاذ محمد شكيري، م س، ص 379، أشار إليه الأستاذ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 56.

⁴/ أ. عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 و 2012، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة دراسية 2013.2014، ص 13.

من الضريبة ، بل يجد نفسه مجبرا على تقديم تصريح مطابق للواقع حتى يتجنب الجزاء في حالة المخالفة.⁵

الفرع الثاني : أشكال التصريح الضريبي :

للتصريح الضريبي عدة أشكال وهو مرتبط بعجلة النشاط الخاضع للضريبة، أي يختلف نوع التصريح وأجاله من بداية النشاط (أولا) إلى ممارسة النشاط (ثانيا) إلى التوقف عن النشاط (ثالثا).

أولا : التصريح بالوجود :

بالرجوع إلى المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في (30) الثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطهم تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها. ويجب أن يرفق هذا التصريح بشهادة ميلاد، وكذا بمعلومات خاصة إن كان المكلف بالضريبة أجنبيا تتمثل في الأسماء ، والألقاب ، والعنوان التجاري ، والعنوان الجزائر وخارج الجزائر ، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة من العقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأجانب إنجازها بالجزائر.

وإذا كان الخاضع للضريبة يملك عدة وحدات فيجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المختصة.⁶

⁵/أ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2011.2012، ص 26.

ثانيا : التصريح بالوعاء الضريبي:

التصريح بالوجود يكون عند بداية النشاط، وخلافا له فالتصريح بالوعاء الضريبي يكون أثناء ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويهدف هذا التصريح إلى تحديد جميع المداخل والمعلومات حتى يتم تحديد المبلغ الواجب دفعه كضريبة.

1/ التصريح الشهري أو الفصلي :

ألزم القانون المكلفين بالضريبة بأن يكتتبوا تصريحا فصليا أو شهريا :

أ/ التصريح الشهري:

هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم :

1- التصريحات من صنف (G50) باللون الأزرق وتلتزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.

2- التصريحات من صنف (G50) باللون البني وتلتزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.⁷

⁶/راجع المادة 183 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

⁷/أ قحמוש سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة لفترة 2009،2010، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة دراسية 2011،2012، ص 60.

ب/ التصريح الفصلي:

و يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة :

1- الخاضعون للنظام المبسط : وهم الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية.

2- الخاضعون لنظام التصريح المراقب : وهم أصحاب المهن الحرة الشاملين

للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح غير تجارية.⁸

2/ التصريح السنوي :

يلتزم كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى إكتتاب تصريح بالمداخيل السنوية قبل تاريخ 30 أبريل من كل سنة مالية، ويملاً هذه المعلومات في نموذج تقدم الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة.⁹

وتجدر الإشارة إلى أن نماذج التصريحات وأجال التصريحات تختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر، أي كأن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو أن يكون خاضعا للتصريح الجزافي أو الحقيقي، وكذا حسب نوع النشاط الممارس والخاضع للضريبة.¹⁰

⁸/أ قحموش سامية، المرجع السابق، ص62.

⁹/راجع المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹⁰/أ قحموش سامية، المرجع السابق، ص63.

ثالثا : التصريح بالتوقف عن النشاط:

نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة ما إذا تم التوقف عن النشاط الممارس أو في حالة التخلي، فيستوجب على المكلف بالضريبة القيام بعملية الإرسال في أجل 10 أيام من تاريخ التوقف عن النشاط أو التخلي.

وفي حالة الوفاة فيتولى ذوي الحقوق هذا التصريح في أجل 06 أشهر من تاريخ واقعة الوفاة.¹¹

المطلب الثاني : القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي :

يعتبر التصريح الضريبي وسيلة أساسية للإثبات في حالة نشوب نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول تقدير الضريبة، كما سبق بيانه فالمكلف بالضريبة ملزم بإيداعه تصريحه في الآجال القانونية، وأن يكون تصريحه متضمنا جميع الشروط حتى يكون صحيحا (فرع أول) ، ولما كان هذا التصريح صحيحا وقانونيا، فما هي حججته، وهل يمكن الدفع عكس مضمونه من طرف المكلف والإدارة الجبائية (فرع ثان) .

الفرع الأول : شروط صحة التصريح الضريبي :

حتى يرتب التصريح الضريبي آثاره لا بد من توافر شروط شكلية (أولا) ، والأخرى موضوعية (ثانيا)

¹¹/ راجع المادة 195 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

أولاً : الشروط الشكلية :

بالرجوع إلى التشريع وجب أن يكون التصريح مقدما من المكلف بالضريبة، وفي الشكل و الأجال القانونية.

بالرجوع للمادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يلزم كل شخص يقيم بالجزائر ويمارس نشاطا خاضعا بالضريبة بالتصريح عن المداخيل والأرباح التي حققها.¹²

في حالة الشخص البالغ والمتمتع بأهليته فهو من يقدم التصريح، أما إذا كان ناقصا للأهلية أو محجور عليه، يتولى الشخص الذي يكفله أو وليه أو مقدمه التصريح مكانه، أما إذا توفي المكلف بالضريبة فذوي الحقوق هم من يتولون تقديم التصريحات الضريبية.

أما عن الأجال القانونية والنموذج المطلوب فهي تختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر، أي كأن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو أن يكون خاضعا للتصريح الجزافي أو الحقيقي، أو أن يكون تصريح سنوي أو شهري، وكذا حسب نوع النشاط الممارس والخاضع للضريبة.¹³

¹²/ راجع المادة 03 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

¹³/ أ قמוש سامية، المرجع السابق، ص63.

ثانيا : الشروط الموضوعية :

يجب أن يتضمن التصريح الضريبي كل المعلومات والمعطيات اللازمة المتعلقة بالوضع الجبائية للمكلف بالضريبة وبيان كل المداخل والنفقات والأرباح والمصاريف، وهذا حسب النظام والشكل الخاضع له، وكذا تقديم كشوفات أو المعلومات بخصوص الوضعية والتكاليف العائلية.¹⁴

وعليه يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم جميع هذه المعلومات بنزاهة وشفافية، ويقع على عاتقه عبء إثبات عدم خضوعه للضريبة في حالة :

1- وجود نص قانوني معفي.

2- حالته تدخل ضمن إطار الإعفاء الضريبي.

3- إحترامه لإجراءات طلب الإعفاء الضريبي.

ويقع تبعا لذلك عبء إثبات عكس محتوى ومضمون التصريح الضريبي أو عدم إستفادة المكلف بالضريبة من حالات الإعفاء على عاتق الإدارة الضريبية كونها الخصم في الدين الضريبي.

وحتى تكتمل الموضوعية في التصريح الضريبي فلا بد من وجود الخصائص الثلاثة المتمثلة في :

1- خاصية الإيضاح: أن يكون مضمونه واضحا وغير متناقض، ولا يشوبه نقص أو خطأ مادي، وفي حالة العكس وجب تصحيحه.

¹⁴/ راجع المادة 100 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

2- خاصية التبدير: أن يكون كل ما ورد فيه مبرر بشكل يجعل إدارة الضرائب تقبل ما ورد في مضمونه، ويتم التبدير مثلا بإرفاق الفواتير والمستندات المبررة للمصاريف...

3- خاصية الإبلاغ: أن يسعى المكلف بالضريبة إلى إعلام الإدارة الجبائية بكل ما له علاقة بالمادة الضريبية، ويجب أن يكون عاما وشاملا، أي أن لا يسعى المكلف بالضريبة إلى إخفاء معلومات ذات تأثير على حساب الضريبة.¹⁵

الفرع الثاني : حجية التصريح الضريبي:

التصريح الضريبي هو مبادرة إجبارية وضرورية من قبل المكلف بالضريبة تهدف إلى إخبار الإدارة بواقعة معينة لها آثار جبائية تدخل في تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، إلا أن التصريح الضريبي ليس إقرارا من قبل المكلف بالضريبة، ولكنه إلتزام قانوني يتحمله المكلف بالضريبة بموجب نص قانوني حسب الواقعة موضوع التصريح، كما أنه وسيلة كاشفة للواقعة لا منشئة لها بإعتبار أن الواقعة لا تحتاج إلى تصريح حتى تخضع للضريبة.¹⁶

وعليه فالتصريح الضريبي له حجية نسبية سواء بالنسبة للمصرح أي : بالنسبة للمكلف بالضريبة (أولا) ، أو بالنسبة للإدارة الجبائية (ثانيا)

أولا: بالنسبة للمكلف بالضريبة:

التصريح الضريبي أساسه قرينة الصدق بما يتضمنه من معلومات تتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة أو بوعائها، وعليه فالتصريح يحمي المكلف بالضريبة ويشكل قرينة

¹⁵/ أ مفتاح كريم، المرجع السابق، ص 61،62.

¹⁶/ أ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 56،57.

لصالحه، كون أن الإدارة الجبائية ملزمة بالأخذ بمحتواه ما لم تقدم الدليل على عكس صدقه.¹⁷

المشروع وتحقيقاً لمبدأ العدالة الجبائية جعل بداية حساب الضريبة مبني على التصريح الضريبي للمكلف بالضريبة كأساس عام، وهكذا يكون المشروع قد منح المكلف بالضريبة إمتيازاً كبيراً عن الإدارة الجبائية، وكذا فهو بذلك أعفاه من السبق في الإثبات، أي أن المكلف بالضريبة بمجرد التصريح القانوني يكون معفياً من الإثبات وعلى الإدارة الجبائية الأخذ بما ورد في التصريح، وإلا فهي من يتحمل عبء إثبات عكس ما ورد في التصريح الضريبي.

وعليه حجية التصريح الضريبي تبدو نسبية، أي تبقى ذو حجية إلى غاية إثبات عكس ما ورد فيها من طرف إدارة الضرائب.

ثانياً : بالنسبة لإدارة الضرائب:

بما أن التصريح الضريبي وارد من المكلف بالضريبة فإدارة الضرائب يمكنها دائماً مواجهة المكلف بما ورد في التصريح، كونه قيد هذه المعلومات بإرادته الحرة، لكن هذه القاعدة ليست على إطلاقها، فيمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالإغفال أو الخطأ المادي الذي وقع من جانبه أثناء التصريح، ويقوم بتصحيحه.¹⁸

وعليه ومادام أن المكلف بالضريبة إمتاز بنقله لعبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية بمجرد قيامه بتصريح ضريبي مقبول قانوناً، فيتحول هذا الإمتياز إلى حجة على المكلف بالضريبة إن هي إدارة الضرائب قبلت بمحتوى التصريح الضريبي، أي أنه ليس للمكلف بالضريبة أن يحتج كونه هو من حرر التصريح الضريبي، ويبقى له

¹⁷/ أ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 58.

¹⁸/ أ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 64.

مخرجين فقط هو الدفع بإغفاله لمعلومات مهمة تؤثر على حساب الضريبة، وعادة تتعلق بالمصاريف التي تكبدها المكلف، أو دفعه بالخطأ المادي، وهنا إدارة الضرائب تدعوه إلى تقديم التعليقات وتصحيح التصريح.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية :

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، بل اكتفى بتحديد ضوابطها، وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، إلى مصالح البحث والتحري، ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.¹⁹

وبتحليل نظام وأسس تحديد الضريبة نجده يعتمد أساساً على التصريح ، أي أن المشرع كرس مبدأ حسن النية في المكلف بالضريبة إلى أن يثبت العكس، ومن أجل تحقيق عدالة جبائية لم يترك المشرع مبدأ حسن النية على إطلاقه، فوجب إخضاعه لرقابة نظير ما يوجد في الواقع من تلاعبات في التصريحات، وبالتالي فالمشرع جعل للإدارة الجبائية حقاً في مراقبة هذه التصريحات الضريبية (مطلب أول) ، لينتهي المراقب الجبائي في الأخير إلى تحرير محضر تحقيق جبائي عن مجمل المراقبة التي قام بها .(مطلب ثان) .

المطلب الأول : مراقبة التصريحات الضريبية :

تتم مراقبة التصريحات التي أودعها المكلف بالضريبة من طرف مراقبين مؤهلين وفقاً للقانون، وفي إطار إحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليهم كواجب الالتزام بالسر

¹⁹/ أ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005، ص 32.

المهني، وتشمل هذه المكنة جميع الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في إطار تحقيقها في صحة التصريحات الضريبية، ومن هذه العمليات نجد حق الرقابة والإطلاع (فرع أول) ، فالإدارة الضريبية تخلص إلى حلين، سواء بإعتبار التصريح الضريبي صحيح وبالتالي يتم تحديد الضريبة دون إشكال، أو إلى وجود خلل في التصريح يكون ناجما عن خطأ، يتم إستدراكه (فرع ثان)

الفرع الأول : حق الرقابة و الإطلاع :

نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أن المفتش يراقب التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.²⁰

ونستنتج من هذه المادة أن للمفتش صلاحيات تتمثل في حق الرقابة (أولا) وكذا حق الإطلاع (ثانيا).

أولا : حق الرقابة :

يعد حق الرقابة من أهم الأساليب الممنوحة لمصالح الإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات الضريبية، وتتمثل في جميع العمليات التي من شأنها تأكيد التصريحات من عدمها من خلال مقارنتها بمعطيات وعوامل خارجية، وتأخذ الرقابة صورتين: الأولى تبدأ بمجرد قيام الإدارة الضريبية بطلب توضيحات وتبريرات من

²⁰/ راجع المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

المكلف بالضريبة وتتم هذه الطريقة داخل المكتب، أما الثانية فتتم خ ارج المكتب وتعلق بالتحقيق المحاسبي.²¹

وتجدر الإشارة في هذه النقطة إلى أن حق الرقابة بمفهومه الواسع يشمل كل عمليات المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب، أي في حقيقة الأمر يشمل حتى حق الإطلاع.

ثانيا : حق الإطلاع :

ويعني هذا الحق قيام الإدارة الضريبية بالإطلاع على جميع الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف بالضريبة ولو كانت هذه الوثائق والمستندات مودعة لدى الغير، وذلك في إطار القانون.²²

ويخول حق الاطلاع للإدارة الجبائية التحقق أكثر من ما ورد في التصريح الضريبي، كأن يكون المكلف بالضريبة برر مصاريف ما في التصريح الضريبي بوصولات أو سندات ما، بمباشرة المفتش الضريبي لحقه في الاطلاع يتحقق من عدم أو صحة التبرير الموجود في التصريح الضريبي، وبالتالي هذا الحق له أهمية كبيرة إلى جانب حق الرقابة الذي يعد عاما وشاملا والمذكور أعلاه.

²¹/ د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2015، ص158.

- وبخصوص التحقيق المحاسبي فراجع المطلب الثاني من هذا المبحث.
²²/ راجع المادتين 51 و 61 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
- وجاء من بين ضمانات المكلف بالضريبة هو التزام المفتش المطلع على الوثائق والذي يكون برتبة مراقب بالسر المهني.

الفرع الثاني : حق تصحيح الأخطاء :

ووفقا لهذا الحق يمكن لإدارة الضرائب إستدراك الأخطاء التي وقعت فيها ويمكنها إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو بالزيادة أو بإنشاء إقتطاع جديد، وذلك وفقا للمادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة.²³

المطلب الثاني : محضر التحقيق الجبائي:

كما سبق القول، فإنه من مميزات النظام الجبائي أنه قائم على التصريح الضريبي، ويقابله حق الإدارة الجبائية في الرقابة التي يمكنها اللجوء إلى التحقيق.

ويعد هذا الطريق من أهم طرق الإثبات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية من أجل النظر في نزاهة وصحة التصريحات الضريبية، وكذا من أجل محاربة ظاهرة الغش ووضع حد لأثارها الوخيمة على الإقتصاد الوطني.²⁴

وبالرجوع إلى المادة 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية نجد
المشرع منح إدارة الضرائب ثلاث أنواع من التحقيقات، وهي التحقيق في المحاسبة (فرع أول) والتحقق المصوب (فرع ثان) ، والتحقق المعمق (فرع ثالث).

²³/ د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص163،164.

²⁴/ د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص172.

الفرع الأول : محضر التحقيق المحاسبي :

وسنبين في دراسة هذا الفرع تعريف التحقيق المحاسبي (أولا) ثم ندرس شروط وإجراءات التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانيا).

أولا : تعريف التحقيق المحاسبي:

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية، نجد المشرع حرص على التأكيد عليه و تقنينه وفقا لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عرفته بأنه : " مجموعة من العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة"²⁵.

أي أنه كل عملية الهدف منها مراقبة التصريح الضريبي للمكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كان طريقة حفظها ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مطابقتها للمعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها²⁶.

ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق المحاسبي:

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات و شروط القيام بعملية التحقيق في المحاسبة وهي :

1- يجب أن تتم عملية التحقيق في المحاسبة في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان.

²⁵/ تعريف موجود في نص المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

²⁶/ أ العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 37.

أي أن التحقيق المحاسبي الذي يقوم به العون المكلف يكون في الوثائق المحاسبية مهما كان السند المستعمل في محل المكلف بالضريبة كقاعدة عامة.

غير أنه ووفقاً للمادة 1/20 المذكورة، وكإستثناء عن القاعدة العامة، ففي حالة تقديم المكلف بالضريبة طلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة مقررة من طرف إدارة الضرائب، فهنا يمكن للمحققين فحص الوثائق المحاسبية في مكان غير محل المكلف بالضريبة.²⁷

2- إجراء عملية التحقيق تكون من طرف عون إداري جبائي له رتبة المفتش على الأقل.

3- تمارس الإدارة رقابتها مهما كان السند، ولو كان السند ممسوك في نظام الإعلام الآلي.

4- لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق المحاسبة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة ومنحه 10 أيام لتحضير نفسه.²⁸

²⁷/راجع المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

²⁸/وجاء في الفقرة 4 من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية أن إعلام المكلف بالضريبة يكون بواسطة إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا لميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة.

5- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي الى التأكد من وجود العناصر المادية للمحاسبة وحالتها، فيسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية المراقبة، ولا تفحص موضوع الوثائق إلا بعد مرور الأجل القانوني أي 10 أيام.

6- إحترام أجل التحقيق على أن لا تتجاوز كحد أقصى 09 أشهر في بعض المؤسسات.²⁹

7- عند الانتهاء من المراقبة يتم تحرير العمليات في محضر يؤشر عليه المكلف بالضريبة أو يشار الى رفضه في التأشير.

وتجدر الإشارة إلى أنه وفي حالة مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي فيلزم المكلف بالضريبة بوضع بطاقيه كتابات المحاسبية تحت تصرف المحقق بناء على طلب خطي يقدمه هذا الأخير.³⁰

²⁹/ للمزيد راجع أكثر المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001 .
وجاء فيها : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تتجاوز مدة التحقيق أكثر من ثلاثة أشهر و ذلك فيما يخص المؤسسات المذكورة في المادة 20 من نفس القانون الفقرة الخامسة وهي :
. مؤسسات تأدية الخدمات رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دج .

. كل المؤسسات الأخرى رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليونين دج .

و يمدد الأجل ل 06 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 ملايين دج .

و لا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة 09 أشهر .

علاوة على ذلك لا تأخذ هذه المدة في عين الإعتبار في حالة إستعمال المناورات التدليسية.

الفرع الثاني : محضر التحقيق المصوب:

وسنعرض في هذا الفرع تعريف التحقيق المصوب (أولا) ثم شروط وإجراءات التحقيق المصوب في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانيا).

أولا : تعريف التحقيق المصوب :

بالرجوع إلى المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فالتحقيق المصوب هو: " ذلك التحقيق الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".³¹

ثانيا : شروط وإجراءات التحقيق المصوب :

بالرجوع لنص المواد 20 مكرر الى 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لنا تعداد مجموعة من الشروط والإجراءات:

³⁰/ المادة 15 من قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018، التي عدلت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³¹/ تعريف التحقيق المصوب راجع نص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

1- 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.

2- لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق مصوب إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة ومنحه 10 أيام لتحضير دفاعه، على أن يتضمن هذا الإشعار ميثاق بحقوق والتزامات المكلف بالضريبة وكذا خاصية التحقيق الذي سيتم إجراؤه.

3- لا يمكن أن تدوم مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من مدة شهرين، ويجب تحرير محضر عند نهاية التحقيق، مع تأشير أو رفض المكلف بالضريبة على المحضر، ويمكن تمديد هذه المدة إلى 06 أشهر في حالة طلب الإدارة الجبائية توضيحات من إدارات جبائية أخرى.

4- التحقيق المصوب لا يمنع من إجراء التحقيق المعمق.

وتجدر الإشارة إلى أنه تلزم الشركات التابعة لنفس المجمع أن تضع تحت تصرف المحققين زيادة على الوثائق الأصلية الوثائق التكميلية التي تثبت سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها، وهذا بناء على طلب هذه الأخيرة أو بناء على طلب الإدارة الجبائية.³²

³²/ المادة 16 و 17 من قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018، التي عدلت المادة 20 مكرر 2 و 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثالث : محضر التحقيق المعمق:

وسنتناول في هذا الفرع تعريف التحقيق المعمق (أولا) ثم ندرس شروط وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانيا).

أولا : تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

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 العام³³، وهذا النوع من التحقيق يكون بصفة مباشرة أو يكون إمتداد للتحقيق المحاسبي .

وعرفه المشرع في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بتحقيق معمق 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 المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

³³/ أ العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بالرجوع لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لنا تعداد مجموعة من الشروط والإجراءات³⁴ :

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

2- لا يمكن القيام بإجراء التحقيق المعمق إلا على مداخيل 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.

3- إعلام المكلف بالضريبة و المراد حساب دخله بتبليغه بإشعار أو بتسليمه له مع إرفاقه بإشعار الإستلام و كذا ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع منح هذا الأخير مهلة 15 يوم من تاريخ إستلام الإشعار.

4- إعلام المكلف بالضريبة تحت طائلة بطلان التحقيق بحقه في إختيار مستشار.

5- إيراد في الإشعار بمدة التحقيق المعمق التي لا يجب أن تفوق مدة سنة واحدة إعتبارا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.

6- على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج بإشعار وذلك حتى في حالة غياب التقويم.

7- في حالة وجود تقويم فيجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعلل وتوضيح أحكام القانون الذي تم الأخذ به.

³⁴. أ العيد صالح، المرجع السابق، ص 47.

الفصل الثاني : خصوصية الإثبات في الديون الضريبية في المرحلة القضائية :

تتوقف مصداقية الحقوق المتنازع عليها على قوة الحجج المثبتة لها، الحق الذي لا يمكن إثباته يكون عديم الفائدة، وأثناء تبادل الأطراف العرائض والمستندات، قد لا يقتنع القاضي بالوسائل المثارة أمامه، قد تكون ناقصة أو غامضة، تجعل القاضي يلجأ إلى إجراءات تحقيق خاصة أو خبرة من أجل تشكيل القناعة، وهو ما يساعده على أخذ القرار المناسب للفصل في النزاع الضريبي.³⁵

وجاء القسم الرابع من الفصل الثالث من قانون الاجراءات الجبائية خاصاً بوسائل الإثبات أمام الجهة القضائية الإدارية، وبالرجوع إلى المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية القديم نجد المشرع ذكر ثلاثة وسائل إثبات خاصة ومنها التحقيق الإضافي الذي تم إلغاؤه بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017 و الذي سنقوم بإستبعاده في هذا البحث³⁶، و الوسيلة الأخرى هو مراجعة التحقيق وكذا الخبرة. وعليه سنحاول دراسة مراجعة التحقيق كإجراء من إجراءات التحقيق الذي تأمر به الجهة القضائية أثناء سير الدعوى الضريبية (مبحث أول) ، ثم الإجراء الثاني المتمثل في الخبرة القضائية في (مبحث ثان).

³⁵/أ. يونس مليح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، مطبعة الأمنية، الرباط المغرب، سنة 2015، ص 167،168.

³⁶/راجع نص المادة 49 من قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج. عدد 77 الصادرة في 29 ديسمبر 2016.

المبحث الأول : مراجعة التحقيق :

يجدر التذكير أن دعاوى الديون الضريبية مثلها مثل باقي الدعاوى الإدارية من حيث سير إجراءاتها، وبالتالي بعد تقييد عريضة الدعوى الضريبية أمام أمانة ضبط المحكمة، إذا رأى رئيس المحكمة الإدارية أن الدعوى لا تحتاج إلى تحقيق، يأمر بعرض الملف على تشكيلة يعينها لتتظر في الدعوى بعد تقديم محافظ الدولة لإلتماساته.³⁷

كما يمكن اللجوء إلى تحقيق عادي في الدعوى يتولاه العضو المقرر، ويتدخل المقرر في الدعوى وقد يطلب من الأطراف إرفاق وثيقة أو مستند ما، أو القيام بمسعى ما من أجل توضيح إدعاء أو دفع وارد في العرائض، كما يحدد ال عضو المقرر الأجل الممنوح للأطراف لتنفيذ المساعي التي أمر بها.³⁸

وللعلم فالتحقيق العادي قد يتم اللجوء إليه في أي دعوى من الدعاوى الإدارية، وهو الأصل من أجل الوصول إلى فض النزاع، بينما في الدعوى الضريبية فالمرجع بموجب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أفردها بنوع خاص من التحقيق نظرا لتعقيدات المنازعة في الدين الضريبي.

وعليه بالرجوع إلى المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019³⁹ نجده نص على مراجعة التحقيق في فقرتها الأولى وعليه سوف أحاول دراسة هذا النوع من التحقيق القضائي من حيث نطاقه (المطلب الأول) و تنفيذ مراجعة التحقيق (المطلب الثاني) .

³⁷/راجع المادة 847 من قانون قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن

قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر.ج. عدد 21 الصادرة في 23أفريل 2008.

³⁸/راجع المادة 844 من نفس القانون .

³⁹/راجع نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول : نطاق الأمر بمراجعة التحقيق :

يتميز إجراء مراجعة التحقيق بمميزات (الفرع الأول) ، هذه المميزات هي من تحدد حالات لجوء القضاء إلى هذا الإجراء (الفرع الثاني).

الفرع الأول : مميزات اللجوء بمراجعة التحقيق :

ويسمى مراجعة التحقيق كذلك بالتحقيق المضاد⁴⁰ وذلك إستنباطاً من ترجمة النص من اللغة الفرنسية (le contre vérification) الذي جاء يدل على تحقيق مضاد بدل مراجعة التحقيق.

ويمتاز اللجوء إلى مراجعة التحقيق بسلطة القاضي التقديرية الواسعة، إذ أنه هو من يقرر اللجوء إلى مراجعة التحقيق ومن دون تبرير، أي يكفي فقط أن يرى القاضي بأن الأدلة غير كافية للفصل ليؤسس سبب لجوئه إلى مراجعة التحقيق⁴¹ ، وفي هذا نجد الإختلاف بين مراجعة التحقيق والتحقيق الإضافي المنصوص عليه في القانون القديم الذي كان يلزم القاضي اللجوء إليه في حالة توفر شرطين المتمثلين الأول في إثارة وسال جديدة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الجبائية والثاني في أن تكون هذه الوسائل الجديدة المثارة من أحد الأطراف قبل صدور الحكم النهائي في الدعوى على القاضي ، غير أن القاضي في هذا التحقيق الإضافي له سلطة تقديرية فقط في تقدير مدى جدية هذه الوسائل⁴².

⁴⁰/ أ فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.

⁴¹/ أ أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص 232،233.

⁴²/ للمزيد اكثر راجع المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمتاز هذا النوع من التحقيق بإنتقاء العون القائم بالتحقيق، وفقا للمادة 85-3
فقرة 2 يستلزم أن يكون العون المحقق لم يسبق له وأن حقق في ملف الدعوى
المعروضة للفصل.

وتجدر الإشارة إلى أن مدير الضرائب هو من يقترح العون المحقق تحت رقابة
القاضي الأمر بإجراء مراجعة للتحقيق.⁴³

الفرع الثاني : حالات الأمر بمراجعة التحقيق :

لم يحدد المشرع الجزائري الحالات التي يلجأ فيها القاضي إلى إجراء مراجعة التحقيق
عكس ما هو الحال عليه في التحقيق الإضافي، بل ترك الأمر إلى سلطة المحكمة
التقديرية، وعليه أساس اللجوء إلى مراجعة التحقيق هو عدم كفاية الدليل أي عدم كفاية
عناصر الإثبات في المرحلة التي وصلت إليها الدعوى الضريبية، وسلطة المحكمة
بالأمر بهذا الإجراء واسعة، واللجوء إلى مراجعة التحقيق من المسائل الموضوعية.⁴⁴

وجعل اللجوء إلى مراجعة التحقيق يخضع للطابع الإختياري والسلطة التقديرية
للمحكمة ذا أهمية كبيرة، بحيث أن المشرع من خلال مراجعة التحقيق مكن القضاء من
بسط رقابته لحماية حقوق الأطراف خصوصا منها حقوق المكلف بالضريبة.⁴⁵

ولعل المشرع أحسن ما فعل لما قرر مراجعة التحقيق وكذا جعله خاضع لسلطة
المحكمة التقديرية ولم يربطه بشرط معين، وذلك كونه خفف من حدة شروط اللجوء إلى
التحقيق الإضافي التي قد تجعل حق أحد الأطراف مهددا بعدم الإثبات.

⁴³/ أ. أغيلس بوزيد، المرجع السابق، 236، 235.

⁴⁴/ أ. فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.

. أ. أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص 226.

⁴⁵/ أ. أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص 231.

المطلب الثاني : تنفيذ مراجعة التحقيق :

يخلص العون المحقق الذي عينته المحكمة لإجراء مراجعة التحقيق إلى مجموعة من النقاط وفقا لما أمرت به المحكمة، ويقوم عندئذ في الأخير بتحرير محضر يضمنه خلاصة التحقيق (الفرع الأول) ، ويتم إيداع هذا المحضر أمام المحكمة التي أمرت به، أين تقوم المحكمة عندئذ بمناقشة هذا المحضر (الفرع الثاني).

الفرع الأول : إجراءات مراجعة التحقيق :

يجرى التحقيق المضاد بحضور المكلف بالضريبة أو الوكيل عنه، وإذا إستدعى الأمر بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي.

وعند الإنتهاء من مراجعة التحقيق يحرر عون الضرائب المحقق محضرا يشير فيه إلى ملاحظات المكلف بالضريبة أو إلى ملاحظات السلطات البلدية عند الإقتضاء⁴⁶، ويبيدي المحقق رأيه، ويرسل مدير الضرائب الملف إلى المحكمة بعد إبداء ملاحظاته المادة 85-3 الفقرة 4 و 5.⁴⁷

إذن القاضي يعين عون من الإدارة الجبائية للقيام بمراجعة التحقيق، وعليه من الممكن أن ينحاز هذا العون للإدارة الجبائية ويسهل بذلك على إدارة الضرائب ربح الدعوى، ومن أجل عدم الوقوع في هذا الإختلال في التوازن بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وجب تحديد مهام العون القائم بمراجعة التحقيق (أولا) ، وكذا تبيان الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سريان هذا الإجراء (ثانيا).

⁴⁶/أ فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، سنة 1990، ص 103.

⁴⁷/أ العيد صالح، المرجع السابق، ص 110.

- راجع كذلك : أ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2005، ص79.

أولاً: تحديد مهام العون المحقق في مراجعة التحقيق :

لم يحدد المشرع الجزائري المهام المنوطة بالعون المحقق في مراجعة التحقيق، وهو بذلك ترك تحديدها للمحكمة الآمرة بإجراء تحقيق تكميلي، وعليه مهامه تتمحور بحسب ظروف كل قضية، أي أنها تختلف من دعوى ضريبية إلى أخرى بحسب الطلبات والدفوع التي يتقدم بها الأطراف، لكن أغلبها تدور حول الإطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية و تصحيح التقدير المقرر من إدارة الضرائب، أو مراجعة حسابات تأسيس الوعاء الضريبي وتقديم العون لرأيه حول هذه المهام.⁴⁸

وعليه يمكن القول أن تحديد المهام تقترب إلى ما هو عليه في الخبرة القضائية، بل ما هو ظاهر أن العون الإداري يلعب دور الخبير الذي تعينه المحكمة لإجراء خبرة في نقطة معينة، ويختلف معها فقط في كون أن الخبرة تكون في نقاط فنية، بينما العون المحقق يحقق من أجل تكوين محضر قد يناقش ما هو فني وما هو ليس فني، و تلجأ إليه المحكمة لإصدار حكمها.

ثانياً: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة عند مراجعة التحقيق :

نستخلص أهم هذه الضمانات من المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجنائية وهي:

1- وجوب حضور المكلف بالضريبة أو وكيله عنه أثناء سريان عملية مراجعة التحقيق.

2- العون الإداري القائم بمراجعة التحقيق لا يكون قد سبق له وأن قام بالتحقيق الإضافي، وذلك حتى لا تتكرر نفس النتائج.

⁴⁸/أ. أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص 241، 242.

3- تقرير حق حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوان من لجنة الطعن على مستوى الدائرة، وذلك حتى يتم توجيه ملاحظات وإقتراحات وتقديم آراء تكون في صالح المكلف بالضريبة.

وعليه وفي الأخير ، تبقى هذه الضمانات ناقصة نظرا لقوة وإحترافية العون الإداري في الديون والمنازعة الضريبية، وإلا فلما لم يتم الإكتفاء بالتحقيق الإضافي، ولم اللجوء إلى مراجعة التحقيق في نفس الشروط والظروف تقريبا، وعليه وحتى تكون الضمانات موضوعية وليس شكلية فقط كما هو الحال عليه في المادة 85-3 المشار إليها أعلاه، فوجب تكوين قضاء متخصص في الميدان الجبائي.⁴⁹

الفرع الثاني : حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء :

يعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وله حجية في الفصل في المنازعة الجبائية المعروضة أمام القضاء، لكن هذه الحجية تعتبر بسيطة ولا ترقى إلى حجية المحررات الرسمية، بمعنى أنه يجوز لأطراف الدعوى دحض محتوى محضر مراجعة التحقيق، ولأطراف إستعمال كافة الوسائل لدحض هذا المحضر، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن الوثائق المرفقة بالمحضر من مستندات أرفقها العون الإداري المحقق، فلا يجوز دحضها إلا بالتزوير.⁵⁰

وما يعاب على محضر مراجعة التحقيق أنه يقوم به عون إداري تابع للإدارة الجبائية أي تابع لأحد أطراف الدعوى، وهذا ما يرجح فرضية إنحيازه للإدارة الجبائية على

⁴⁹/أ. أغليس بوزيد، المرجع السابق، 245، 246.

⁵⁰/أ. أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 252.

حساب المكلف بالضريبة⁵¹، وعليه يلزم للمحكمة أن تراقب أثناء نظرها لتقرير مراجعة التحقيق كل العناصر، ومادام للمحكمة كامل السلطة في الأخذ من عدم بمحضر مراجعة التحقيق عليها الحفاظ على حقوق المكلف بالضريبة من احتمال وجود هذا الإنحياز.

والمحكمة حرة في الأخذ بمحضر مراجعة التحقيق أو إعتقاد جزء منه فقط أو عدم الإعتقاد عليه كليا، وما عليها إلا أن تسبب رأيها فقط.

⁵¹/أ. أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص254، 253.

المبحث الثاني : الخبرة القضائية :

يجوز للقاضي في المنازعة الضريبية أن يستعين بالخبراء في المسائل التي يستلزم فيها إستيعاب النقاط الفنية التي لا تشملها معارفه، والوقائع المادية والحسابية التي قد يشق عليه الوصول إليها، من دون الوسائل القانونية التي يفترض فيه العلم بها، وبالتالي المعرفة الفنية المتخصصة للخبير الضريبي والتي تكون ضرورية لحل النزاع هي المبرر للإستعانة بالخبرة.⁵²

ولا شك أن الخبرة تلعب دور كبيرا في المنازعة الضريبية نظرا كونها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية، هذه الأخيرة تحتاج إلى خبرة في البيانات المالية والعمليات الحسابية، لذلك حسم المنازعة متوقف على رأي الخبير.⁵³

وعليه ونظرا لأهمية موضوع الخبرة في الديون الضريبية سنقوم بالتطرق لمفهومها :
(مطلب أول) و إجراءات سيرها (مطلب ثان) .

المطلب الأول : مفهوم الخبرة الضريبية :

تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية التي قد تلجأ إليه المحكمة الناظرة في المنازعات الضريبية، سواء كان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب أحد الأطراف المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .⁵⁴

وتتميز الخبرة في المجال الضريبي عن الخبرة في باقي المنازعات في بعض النقاط، كون أن مجال المنازعات الضريبية من المجالات المعقدة جدا أين يجد فيه المكلف بالضريبة نفسه في مواجهة الإدارة التي تمتاز بإمتميازات السلطة العامة التي قد تتعسف

⁵²/ أ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 272.

⁵³/ أ فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.

⁵⁴/ أ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 80.

في إستعمالها، وهذا ما جعل المشرع يفرد الخبرة في المنازعة الضريبية بحكم خاص في المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية إلى جانب أحكام الخبرة في القواعد العامة⁵⁵.

وعليه وتبعاً لما سبق، وجب التعرف على الخبرة الضريبية (فرع أول)، وكذا بما تمتاز هذه الخبرة الضريبية عن باقي الخبرات (فرع ثان).

الفرع الأول : تعريف الخبرة القضائية :

لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة القضائية، بل وضح الهدف منها فقط، إذ جاء في المادة 125 من قانون الاجراءات المدنية والادارية أن الخبرة تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.⁵⁶

وبالتالي فالمشرع الجزائري جعل الهدف من الخبرة هو أساس اللجوء إليها من طرف القاضي، أي أنه كلما كانت أمام القاضي واقعة تقنية أو علمية محضة فيلجأ إلى الخبرة حتى يتم توضيحها.

أما الفقه فعرف الخبرة القضائية في أنها : " إستعانة القاضي أو الخصوم في أشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية أو علمية وإستخلاص نتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة ".⁵⁷

⁵⁵/ راجع نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁶/ أحوالت المادة 858 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية على المادة 125 وما يليها من نفس القانون بخصوص الخبرة وإجراءاتها.

⁵⁷/ تعريف من الفقه الفرنسي و المستشار الحسين بن الشيخ آث ملويا و الدكتور علي الحديدي و الدكتور محمد توفيق إسكندر ، أشار إليه د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 252.

بينما القضاء في الجزائر حذا نظيره في مصر وعرفت المحكمة العليا الخبرة القضائية أنها عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملاً بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم في إطار ما ليس ممنوع قانوناً.⁵⁸

ولعل جل المنازعات حول الديون الضريبية ذات وقائع تقنية لا يمكن للقاضي الفصل فيها دون اللجوء إلى آراء الخبراء نظراً للطابع الفني المعقد لأنواع الضريبة ومقدارها وإجراءات تحصيلها والتشريعات والتنظيمات المطبق على كل نوع منها، بحيث يجد القانوني نفسه عاجزاً أحياناً على إسقاط النص القانوني على الواقعة المعروضة عليه.

الفرع الثاني : مميزات الخبرة الضريبية :

تمتاز الخبرة الضريبية بما يلي:

- 1- ذات طابع فني وتقني : أي أنها تدور حول نزاع ضريبي يتضمن إشكالات فنية وتقنية، وهذا ما سبق بيانه في تعريف الخبرة الضريبية أعلاه.
- 2- تقرر من طرف الجهات القضائية الإدارية ، أي أنها قضائية، وتكون بموجب حكم قبل الفصل في الموضوع، وهذا ما نستنتجه من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

وحسب هذا المرجع فقد تم التوصل إلى هذا التعريف من طرف د علي الحديدي بعد تلخيص عدة تعريفات جاء بها الفقه.

⁵⁸/أ فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.

3- هي إجراء تبعي تقرر تبعا لدعوى أصلية⁵⁹، وبالتالي الأصل أنه لا تقبل دعوى أصلية موضوعها تعيين خبرة قضائية ضريبية مادام لا توجد منازعة ضريبية مطروحة، إلا أنه إستثناء يمكن تصور ذلك إن كانت هذه الدعوى الأصلية تهدف إلى حماية مصلحة محتملة⁶⁰، أو من أجل أن يتم الدفع بهذه الخبرة القضائية أمام جهات قضائية أخرى كالجهات القضائية الجزائرية النازرة في جرائم التهرب والغش الضريبي.

4- الأصل أنها إختيارية وليست إلزامية⁶¹، وهذا ما يفهم من صيغة المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية، أي أنه يمكن اللجوء إليها من طرف القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الأطراف، ولا يوجد ما يلزم القضاء اللجوء إليها، وفي حالة طالب الأطراف اللجوء إلى الخبرة يمكن للقاضي رفض الطلب وما عليه إلا تسبب الرفض أو القبول⁶²، لكن بالرجوع إلى موضوع المنازعات في الديون الضريبية، نجد أغلبها ذات طابع فني بحت، وتبعا لذلك فعلميا نجد أن اللجوء إلى الخبرة إلزامي.

⁵⁹/د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 255.

⁶⁰/أنظر المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶¹/أ بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2015، ص 74.

⁶²/أ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 268.

. وجاء فيه : أن المشرع الجزائري أحسن ما فعل لما حسم هذه المسألة بالمادتين 128 و 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في استلزام تسبب الحكم الصادر بتعيين خبير في الدعوى، وذلك حتى لا يسرف القضاء في إحالة الدعوى على الخبراء التي تعرف إجراءات مكثفة من شأنها إطالة النزاع.

5- تنصب على مسائل فنية وواقعية وليست قانونية⁶³، أي أنه لا تسند للخبير سلطة القاضي الموضوعية، بل تسند له مهام تتعلق بالوقائع الفنية فقط، ويمكن للخبير في سبيل تنفيذ مهامه أن يقوم ببعض الأعمال التي هي من صميم عمل القاضي كالإطلاع على الوثائق والمستندات وسماع شهود، لكن لا يمكن للخبير أن يكيف الواقعة الفنية ويخضعها للنص القانوني كون أن هذا من صميم عمل القاضي المطالب بالعلم بالقانون.

المطلب الثاني : إجراءات سير الخبرة الضريبية:

للمحكمة سلطة واسعة في الاستعانة بالخبرة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، و إستعمال الخبرة أمر إختياري يعود للمحكمة نفسها، فمتى رأت لزومها لجأت إليها، وإذا قررت الإعتماد على خبير قامت بتعيين الخبير (فرع اول)، بحيث يقوم الخبير بجميع المهام المسندة له لتتوير المحكمة وتحت إشرافها، ويخلص عمله بتقرير يودعه أمام المحكمة لتقوم هذه الأخيرة بدراسته (فرع ثان).

⁶³/د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 254.

. وجاء في نفس المرجع أن مجلس الدولة من خلال قرار له يحمل رقم 005774 صادر بتاريخ 2003/02/25 عن الغرفة الثانية : أن المطالبة بإلغاء قرار صادق على خبرة أبعدت ضرائب 1992 بسبب التقادم، كون أن مسألة التقادم من عمل القضاة لا من عمل الخبير.
. راجع كذلك : أ بوزيان سعاد، نفس المرجع، ص 74.

الفرع الأول : تعيين الخبير :

تبدأ إجراءات الخبير من إنتداب الخبير (أولاً)، سواء بإختياره من طرف المحكمة أو بطلب من أحد الأطراف، لتأتي مهام الخبير بإشراف المحكمة⁶⁴ (ثانياً)

أولاً : إختيار الخبير :

يعد إختيار الخبير من أهم الأعمال الإجرائية التحقيقية التي يتوقف عليها الفصل في المنازعة الضريبية،⁶⁵ فالأصل في تعيين الخبير أنه من سلطة المحكمة الفاصلة في موضوع النزاع الضريبي وهذا ما يستنتج من نص المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن ومادام أنه للأطراف في المنازعة الضريبية دور كبير في الإثبات، فمن مظاهر هذا الدور هو إنابتهم بإختيار خبير ضمن مجموعة من الخبراء ، وهذا ما جاء في المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه يمكن أن تسند الخبرة القضائية في مجال الديون الضريبية إلى ثلاث خبراء، يتولى فيها كل طرف من النزاع إختيار خبير، وتعين المحكمة الخبير الثالث.⁶⁶

وما يلاحظ عملياً أن المحاكم لا تأخذ بالتعيين الثلاثي للخبراء، بل عادة ما تعين المحكمة الإدارية خبيراً واحداً تختاره هي للقيام بالخبرة الضريبية من دون أن تمنح حق الإختيار لأطراف المنازعة الضريبية.

⁶⁴/ د سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سنة 2006، ص 332.

⁶⁵/ أ أغيلس بوزيد، المرجع السابق، ص 259.

⁶⁶/ نصت المادة 86 فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية : تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

وتختار الجهة القضائية الخبير من قائمة الخبراء المقيديين في جدول الخبراء المعتمدين من طرف الجهة القضائية⁶⁷، لكن يمكنها إعتقاد خبير خارج الجدول، وفي هذه الحالة ووفقا للمادة 131 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية يؤدي الخبير الغير المقيد في الجدول اليمين القانونية قبل مباشرة مهامه، وترفق نسخة من محضر تأدية اليمين القانونية في ملف الموضوع.

ويمكن لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة، أو خبير الطرف الثاني في حالة إعتقاد الخبرة الثلاثية، ويوجه الطلب الملزم بتعليقه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة تسري اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ بإسم الخبير الذي يتناوله طلب الرد، وعلى الأكثر عند بداية تنفيذ الخبرة، وتبت المحكمة في هذا الطلب بصفة عاجلة.⁶⁸

وقد يعلل طلب الرد وفقا للمادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على صلة القرابة المباشرة أو غير المباشرة إلى غاية الدرجة الرابعة أو على أن الخبير المعين له مصلحة شخصية في النزاع، أو يعلل وفقا للمادة 86 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية كتعيين الخبير من موظفين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض فيها، أو شخص أبدى رأيا في القضية المتنازع فيها أو من وطاء الأطراف في النزاع المعروف.

وتركت المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الباب مفتوحا في رد الخبراء بإضافتها لعبارة أو لأي سبب جدي آخر، وبالتالي فما على طالب الرد إلا تأسيس الطلب، وتنفيذ المحكمة النازرة في طلب الرد بالمادتين 133 و 86

⁶⁷/ يحدد المرسوم التنفيذي 60/95 أو 310/95 شروط تسجيل الخبراء وواجباتهم وحقوقهم.

⁶⁸/ راجع المادة 86 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

. راجع كذلك المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المذكورتين أعلاه ما عدا السبب الجدي أين تكون سلطته واسعة في تقدير جدية السبب من عدمه.

ويكون طلب رد الخبير في مهلة 08 أيام وأمام الجهة القضائية التي عينته، وعليه فلا يمكن الطعن امام جهة أعلى وإلتماس رد الخبير أمامها، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة.⁶⁹

ثانيا : مهام الخبير :

يقرر القاضي بموجب حكم قبل الفصل في الموضوع بإجراء خبرة عملا بالمادة 298 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، ويبرر القاضي سبب لجوئه الى الخبرة عملا بالمادتين 128 و 277 من نفس القانون، وينص في منطوق حكمه على اسم الخبير وتخصصه وعنوانه ومهامه وأمورية الخبير والتدابير العاجلة التي يؤذن له في إتخاذها، وكذا مبلغ التسيبقات التي تغطي مبدئيا المصاريف القضائية والخصم المكلف بإيداعها وأجل إيداعها، والأجل المضروب للخبير من أجل إيداع تقرير خبرته.⁷⁰

عندما يستلم الخبير الحكم الذي يعينه، يقوم الخبير بتحديد يوم وساعة بدء مهامه، ويبلغ الأطراف عن طريق المحضر القضائي وإن إقتضى الأمر الخبراء الآخرين

⁶⁹/أ طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2005، ص 28.

. وجاء في نفس المرجع أن مجلس الدولة من خلال قرار له الصادر في 19/02/2001 رقم 163903 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 42 : برفض الدفع المشار أمامه برفض الدفع المشار أمامه المتعلق بعدم إختصاص الخبير المعين و كان على المستأنف إثارة دفعه هذا أمام الجهة الأولى الأمرة بالخبرة ، و هذا الدفع جاء متأخرا .

⁷⁰/أ بوزيان سعاد، المرجع السابق ص 77،78.

المعينون معه لإجراء الخبرة، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات المنوطة به.⁷¹

وتجرى عمليات الخبرة في التاريخ المبلغ من طرف الخبير إلى الخصوم ويستطاعتهم الحضور شخصيا أثناء سريانها أو تعيين نائب عنهم، وتسجل الملاحظات عند الإقتضاء، ويجب أن تجرى تلك العمليات بدقة ضمن الإطار المحدد في منطوق الحكم.⁷²

ويثار التساؤل هل بإمكان الخبير الإطلاع على جميع مصادر المعلومات، سواء كانت لجهات رسمية، أم لجهات إستقت منها الإدارة الجبائية معلوماتها كملفات مكلفين آخرين للضريبة رغم وجود الحظر المتعلق بسرية المعلومات الضريبية. يرى البعض بإمكانية الخبير الاطلاع على جميع المعلومات، وان كانت الوثائق رسمية، أو كانت تتعلق بملفات مكلفين آخرين دون أن يمتد لخصوصية نشاطهم، وهذا حتى يتم تحرير تقرير دقيق، وعليه وجب على الإدارة الضريبية الإفصاح عن مصدر معلوماتها حتى يتم مراقبتها، أما البعض الآخر فيرى العكس متحججا بسرية المعلومة الضريبية، وكذا لا يجوز إجبار الإدارة الضريبية على تقديم دليل ضد نفسها.⁷³

وعند إنتهاء الخبير من المهام المنوطة له بموجب الحكم القضائي، يحرر تقريراً مفصلاً يضمنه سائر أعماله بدءاً من إستلامه نسخة من الحكم القاضي بتعيينه إلى

⁷¹/ راجع المادة 86 فقرة 6 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁷²/ أ بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 78.

⁷³/ . د سالم الشوابكة، المرجع السابق، ص 334.

إستدعاءاته وتنقلاته وجميع عملياته وكشف بالمصاريف، ويضعه تحت تصرف القاضي الإداري وذلك بإيداعه أمام أمانة ضبط المحكمة في الأجل القانونية.⁷⁴

وجدير بالذكر أنه في إطار ممارسة الخبير لصلاحياته من أجل تنفيذ مهامه، تنصب عملياته على كل ما هو متعلق بالواقعة الفنية والتقنية التي أمره القاضي بأن يوضحها كالعلاقات الحسابية المعقدة مثلا، دون أن تتصرف أعماله إلى المهام القانونية التي تبقى من صميم عمل القاضي.

الفرع الثاني : حجية الخبرة الضريبية أمام القضاء:

سبق القول أن اللجوء الى الخبرة من طرف القاضي إختياري وغير إلزامي، إلا أنه إذا صدر حكم قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير للقيام بخبرة قضائية، وقامت الجهة القضائية بعدها بالفصل في موضوع النزاع من دون إنتظار إنتهاء الخبير من مهامه ومن دون أن يودع الخبير لتقرير خبرته، يعد الحكم في هذه الحالة باطلا ما لم توجد ظروف جديدة تؤكد عدم جدوى الخبرة.⁷⁵

وعن قيمة الخبرة أمام القاضي، فالثابت قانونا وفقها أنها ذات رأي استشاري، بمعنى أنه للمحكمة أن تأخذ بكامل الخبرة أو بجزء منها فقط، ولها أن ترفض الخبرة أو جزء منها، كما لها أن تأخذ بالخبرة بعد تعديل جزء منها، إلا أن أغلب المتتبعين للمجال الضريبي أو أنه في الواقع، فجميع الأحكام الصادرة في مجالات المنازعات الضريبية أين لجأت فيه المحاكم إلى تعيين خبراء، إعتمدت هذه المحاكم على تقارير الخبراء

⁷⁴/ د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 273، 274.

. راجع كذلك المادة 86 فقرة 7 و 8 و 9 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁷⁵/ د عبد العزيز خليفة، الوجيز في الاثبات وإجراءات التقاضي في المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة مصر، سنة 2008، ص 304.

وصادقت عليها مباشرة، أي أن قيمة الخبرة خرجت من دورها الاستشاري أي من الإستئناس بها إلى المصادقة عليها واعتمادها.⁷⁶

وعن القوة التدليلية لتقرير الخبرة، فهناك من الفقه والقضاء من اعتبرها بأنها محرر رسمي يلزم الأطراف دون الغير، وبالتالي فهي دليل كامل في مواجهة أطراف الدعوى، وهناك من لم يرقها إلى قيمة المحرر الرسمي، بل هي محرر يمكن مجابته ودحض ما جاء فيه بكل الوسائل بإستثناء المرفقات بتقرير الخبرة، ومنه فتأخذ نفس القوة التدليلية مع المحررات العادية.⁷⁷

أما المعمول به في القضاء الجزائري أن تقرير الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة، ويبقى مجرد رأي إستشاري للمحكمة، فيمكنها الأخذ بها أو إستبعادها كلية أو جزئياً، وما يقيد المحكمة في ذلك سوى وجوب تسبيب الحكم.⁷⁸

⁷⁶/. أ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص 36.

. وجاء في نفس المرجع أنه تم انتقاد القضاء في هذا المجال كونه يكتف بالمصادقة دون مناقشة أوجه ودفع الأطراف، ما جعل بعضهم يصف مهام الخبير بمهام القاضي، أو أن الخبير هو القاضي الفعلي وسمي كذلك بقاضي الظل.

⁷⁷/. أ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 293 إلى 295.

⁷⁸/. راجع المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خاتمة :

إذا كانت الديون الضريبية مثلها مثل باقي الديون تستمد طرق إثباتها من القواعد العامة، إلا أنها زيادة على ذلك فهي تستقل بخصوصية في وسائل إثباتها، إذ أنه ومن خلال دراستنا وضحنا طرق الإثبات التي تختص بها الديون الضريبية سواء في المرحلة العادية أو في المرحلة القضائية.

المشروع جعل كلاً من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يساهمان في صنع الدليل، فمنح المكلف بالضريبة التصريح الضريبي وقابله بحق الإدارة الجبائية في الرقابة على التصريحات، أما عند اللجوء إلى القضاء فخص المشروع الدعوى الضريبية بخصوصية في التحقيق وأخرى في الخبرة وذلك نظير الإشكالات المعقدة والتقنية التي يعرفها النظام الجبائي.

وعليه ، ومن خلال الدراسة التحليلية لموضوع خصوصية الإثبات في الديون الضريبية، فيمكن الوصول إلى الإقتراحات والتوصيات التالية :

1- البحث عن بديل لأنظمة التصريح وإيجاد آلية أكثر فعالية، كالبحث عن طريقة تمكن من مراقبة المداخل والنفقات وجميع العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة في نشاطه، كإجبار المكلف بالضريبة على التعامل عن طريق البطاقات البنكية وتسجيل عملياته في سجل أو دفتر إلكتروني.

2- تلخيص التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في عنوان واحد وهو التحقيق الجبائي ويجمع بين جميع أنواع التحقيقات، وتبسيط الإجراءات.

3- منح ضمانات للمكلف بالضريبة عند إجراء التحقيقات الجبائية، مع وجوب حضور المكلف بالضريبة أو وكيل عنه أثناء سريان عملية مراجعة التحقيق ، وأن يكون العون الإداري القائم بمراجعة التحقيق لم يسبق له وأن قام بالتحقيق.

4- القيام بدورات وملتقيات يحضر فيها المكلفون بالضريبة حتى يتم توضيح كيفية تحديد وإقتطاع الضريبة، وتبيان حقوق المكلف بالضريبة وكيفية الطعن في قرارات الإدارة.

5- إنشاء قضاء متخصص في النزاعات الضريبية حتى لا يتم اللجوء الى مراجعة التحقيقات وكذا الخبرات التي يقوم بها فنيون غير قضاة وقد يتحكمون في مآل الدعوى الضريبية.

6- تلخيص وسائل الإثبات أمام القضاء في الخبرة فقط، كون أن المغزى من التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق هو نفسه من وراء تعيين خبير، وبالتالي اللجوء إلى خبير محايد عن الأطراف أفضل من إجراء تحقيق بأعوان الإدارة الجبائية التي هي طرف في القضية.

7- تلخيص التشريعات الجبائية في قانون موحد حتى يتم استيعابه من أهل الخبرة والقانونيين والقضاة .

قائمة المراجع :

أولاً: النصوص القانونية :

- . الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975 .
- . الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 101 الصادرة في 19 ديسمبر 1975 .
- . الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- . الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.
- . الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977.
- . الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 81 الصادرة في 12 أكتوبر 1977.
- . قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
- . قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر.ج.ج عدد 21 الصادرة في 23 أبريل 2008.
- . قانون رقم 09-01 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر.ج.ج عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2009.
- . أمر رقم 09-09 المؤرخ في 22 يوليو 2009 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر.ج.ج عدد 44 الصادرة في 26 يوليو 2009.

. قانون رقم 10-01 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر.ج.ج عدد 49 الصادرة في 29 غشت 2010 .

. قانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 يوليو 2011 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ، ج.ر.ج.ج عدد 40 الصادرة في 20 يوليو 2011.

. قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.

. قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 يوليو 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر.ج.ج عدد 74 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.

. قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر.ج.ج عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

. قانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر.ج.ج عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014.

. أمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر.ج.ج عدد 40 الصادرة في 23 يوليو 2015.

. قانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر.ج.ج عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2016.

. قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج عدد 77 الصادرة في 29 ديسمبر 2016.

. قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر.ج.ج عدد 76 الصادرة في 28 ديسمبر 2017.

. قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2014.

ثانيا : الكتب :

1/. الكتب المتخصصة :

- . د فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار الع لوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، سنة 2008.
- . أ فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، سنة 1990.
- . أ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2012.
- . أ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2005.
- . د كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2015.
- . أ طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2005.
- . أ كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط المغرب، سنة 2016.
- . أ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2005.
- . أ يونس مليح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، مطبعة الأمنية، الرباط المغرب، سنة 2015.
- . د كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2011.
- . د عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل، كلية الحقوق جامعة حلوان، سنة 2007.

. أ يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، سنة 2014.

2/. الكتب العامة :

. أ بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2015.

. د عبد العزيز خليفة، الوجيز في الإثبات وإجراءات التقاضي في المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة مصر، سنة 2008.

. أ رشيد خلوفي، قانون الإجراءات أمام الجهات القضائية الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2009.

. د مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2009.

. د مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، نظرية الإختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2009.

. أ عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2007.

ثالثا : المذكرات والأطروحات :

. أ عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 و 2012 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة دراسية 2013،2014 .

. أ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2011،2012.

. أ قحموش سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة لفترة 2009،2010 ، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح
ورقلة، سنة دراسية 2011،2012.

رابعاً : المقالات :

- . أ فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 16، جوان 2017.
- . أ خضراوي الهادي، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر، مجلة دراسات، جامعة الأغواط.
- . أ عفيف عبد الحميد، دور السياسة الضريبية في تحسين بعض المؤشرات الاجتماعية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2000،2014)
- . د سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سنة 2006.

الفهرس

01	مقدمة
05	الفصل الأول: خصوصية الإثبات في الديون الضريبية أمام الإدارة الجبائية
06	المبحث الأول: التصريح الضريبي
06	المطلب الأول: مفهوم التصريح الضريبي
06	الفرع الأول : تعريف التصريح الضريبي
08	الفرع الثاني: أشكال التصريح الضريبي
11	المطلب الثاني: القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي
11	الفرع الأول : شروط صحة التصريح الضريبي
14	الفرع الثاني : حجية التصريح الضريبي
16	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية
16	المطلب الأول : مراقبة التصريحات الضريبية
17	الفرع الأول : حق الرقابة والإطلاع
19	الفرع الثاني : حق تصحيح الأخطاء
19	المطلب الثاني : محضر التحقيق الجبائي
20	الفرع الأول : محضر التحقيق المحاسبي
23	الفرع الثاني : محضر التحقيق المصوب
25	الفرع الثالث : محضر التحقيق المعمق
27	الفصل الثاني: خصوصية إثبات الديون الضريبية في المرحلة القضائية
28	المبحث الأول : مراجعة التحقيق
29	المطلب الأول : نطاق الأمر بمراجعة التحقيق
29	الفرع الأول : مميزات اللجوء إلى مراجعة التحقيق
30	الفرع الثاني : حالات الأمر بمراجعة التحقيق

31	المطلب الثاني : تنفيذ مراجعة التحقيق
31	الفرع الأول : إجراءات مراجعة التحقيق
33	الفرع الثاني: حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء
35	المبحث الثاني : الخبرة القضائية
35	المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية
36	الفرع الأول : تعريف الخبرة القضائية
37	الفرع الثاني : مميزات الخبرة الضريبية
39	المطلب الثاني : إجراءات سير الخبرة الضريبية
40	الفرع الأول: تعيين الخبير
44	الفرع الثاني : حجية الخبرة الضريبية أمام القضاء
46	الخاتمة
48	قائمة المراجع
53	الفهرس