

Dirassat & Abhath
The Arabic Journal of Human
and Social Sciences



مجلة دراسات وأبحاث
المجلة العربية في العلوم الإنسانية
والاجتماعية

EISSN: 2253-0363
ISSN : 1112-9751

التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر

**The tax declaration as tool of proof to settle in tax bowl conflicts in
Algeria**

TALBI Benaissa طالب بن عيسى

Blida2 University- Algeria جامعة البليدة 2 ، الجزائر

b.talbi@univ-blida2.dz

تاريخ القبول : 2019-04-26

تاريخ الاستلام : 2019-02-16

ملخص:

يشكل التصريح الضريبي أداة مهمة في يد المكلف بالضريبة للإدلاء بها في حالة مباشرته لإجراءات منازعة ضريبية، حيث يثبت من خلال هذا التصريح الذي هو ملزم بإيداعه خلال آجال قانونية محددة صحة المعلومات والعناصر المتعلقة بنشاطه، كرقم أعماله ومداخيله.

ولما كان هذا التصريح وسيلة أساسية للإثبات في المنازعة الضريبية، فقد أحاطه المشرع الجزائري ببعض الشكليات والإجراءات الواجب الالتزام بها. وعليه نهدف من خلال البحث إلى التطرق لأهم التصريحات الجبائية والتعريف بإجراءاتها وشروطها القانونية التي تجعلها وثائق أساسية للإثبات، لاسيما في حالات منازعات الوعاء الضريبي.

كلمات مفتاحية: الضرائب، قانون الضرائب، الخصم الضريبي، الإعفاء الضريبي، التصريح الضريبي، منازعات الوعاء الضريبي.

Abstract :

The tax declaration considered important tool for the taxpayer to use in case he directly the procedures of tax conflict, which prove through this declaration true the informations and elements relating to its activities such as its sales and incomes .

According the importance the declaration as tool to proof in tax conflict, they was surrounded by the Algerian legislator with some procedures and formalities should be followed. We aims through this research to addressing the important tax declarations and identification of their procedures and their legal conditions which make it a legal document of proof, especially in cases tax bowl conflicts.

Keywords: Taxes; Tax code; Tax deduction; Tax exemption; tax declaration; tax bowl conflicts.

1. مقدمة:

لقد تأثر المشرع الجزائري بداية من الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 بالنظام الجبائي الفرنسي بخصوص القواعد والمبادئ الأساسية التي تحكم الضريبة، حيث توصل إلى فكرة ضرورة إقامة الحوار البناء والفعال بين المكلف بالضريبة ومختلف مصالح الإدارة الجبائية، ونظرا لكل منهما يشارك في تسيير الضريبة، وعلى اعتبار أن العلاقة بينهما يحكمها النص

القانوني، و يهدف كسب ثقة المكلف بالضريبة وتحسين العلاقة بينهما ونشر الوعي القانوني الجبائي وترقيته من جهة، و لما كان المكلف بالضريبة هو الشخص الأول بل الشخص الوحيد الذي يعلم بمجمل مداخيله، رقم أعماله وأرباحه الخاضعة للضريبة، فقد أوجب المشرع الجزائري مهمة إثبات الضريبة وحساب أسسها على المكلف بالضريبة، وهذا تجسيدا لفكرة "النظام الجبائي التصريحي".

و باعتبار التصريح الجبائي أضغى يشكل الوسيلة الرئيسية للإثبات في حالات دراسة الشكاوى النزاعية في مجال الوعاء الضريبي، فقد حددت مختلف النصوص القانونية والتنظيمية الشروط الشكلية¹ والموضوعية للتصريحات الضريبية، كما تستخلص من مضمون هذه المصادر القيمة القانونية الإثباتية للتصريح الضريبي والأسس الضريبية المتنازع فيها، كما تجدر الإشارة إلى أنه بالموازاة مع النظام التصريحي، منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة مراقبة أحقية الوعاء الضريبي والأسس الضريبية المصرح بها من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية للتحقيق والمراقبة، مستعملة في ذلك إمكانية طلب التبرير وحقها في الإطلاع المنصوص عليه من خلال المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر.

بناء على ذلك، تحدد إشكالية الدراسة من خلال طرح التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتماد التصريح الضريبي المقدم من طرف المكلف بالضريبة كوسيلة أساسية لإثبات صحة الأسس الضريبية التي تكون محل منازعة ضريبية؟

ينبثق من التساؤل الرئيسي فرضية مفادها أن:

التصريح الضريبي يوفر للإدارة الجبائية معلومات مهمة تثبت الأسس الحقيقية للضريبة التي تحتاجها عملية البت في الشكاوى النزاعية للضريبة.

إن بحثنا في هذا الموضوع يهدف من خلاله إلى التطرق لأهم وسيلة إثبات في منازعات الوعاء الضريبي، والمتمثلة في مختلف التصريحات الجبائية الرسمية خاصة المتعلقة منها بالأسس الضريبية المصرح بها، علما أن الملاحظ من خلال أغلب البحوث التي تناولت موضوع الإثبات في هذا المجال لم تفصل في فكرة التصريح الضريبي.

للإجابة على التساؤل المشار إليه أعلاه، اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وذلك من خلال تحليل مضمون مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ فعلى غرار قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يشكل السياق العام للإجراءات في المادة الإدارية²، نجد نركز من خلال

هذا البحث على أحكام قانون الإجراءات الجبائية الذي يشكل الإطار الأساسي المعتمد في مختلف مراحل إجراءات منازعات الوعاء الضريبي، لاسيما مرحلة التحقيق المرتبطة بمجموعة من الوسائل القانونية مثل "التصريح الجبائي" الذي يعتمد كآلية إثبات للبت في مختلف القضايا المطروحة من جهة، ووصف أهم الشروط الشكلية والموضوعية لصحة اعتماده كوسيلة إثبات، وتحديد القيمة القانونية لهذا التصريح في مواجهة أطراف النزاع من جهة أخرى.

ومن أجل معالجة إشكالية هذه الدراسة ارتأينا من خلال هذه الورقة البحثية تناول النقاط التالية:

- مفهوم التصريح الضريبي.
- مفهوم المنازعة الضريبية.
- شروط صحة التصريح الضريبي كوسيلة إثبات في منازعات الوعاء الضريبي.
- القيمة القانونية الثبوتية للتصريح الضريبي في منازعات الوعاء الضريبي.

2. مفهوم التصريح الضريبي:

نلاحظ من خلال كل النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها في المجال الجبائي، أن المشرع الجزائري لم يعرف "التصريح الضريبي"، ولم يحدد مفهومه، لكن بناء على أنواع التصريحات الجبائية المعمول بها، والنصوص القانونية التي تحكم إجراءاتها وضوابطها، يمكننا تقديم تعريف التصريح الضريبي وأنواعه كما يلي:

1.2 تعريف التصريح الضريبي:

إن المعنى العام للتصريح الذي تشترك فيه كل القوانين هو "تصرف إرادي" الغاية منه الكشف عن أمر وقع مسبقا سواء بالنفي أو التأكيد، وهو عمل ملزم للمكلف بالضريبة لإعلام الإدارة بالأسس الضريبية³، ويتغير هذا المعنى من قانون لآخر، ففي القانون المدني مثلا فإن التصريح يكون الهدف من ورائه التأكيد على تطبيق قانون موجود مسبقا، أما في القانون الإداري، وحسب الأستاذ "Rivero" فإن التصريح في غالب الأحيان يعتبر وسيلة لتجسيد وتكريس الحريات العامة⁴.

إن التصريح هو التزام قانوني يقوم به المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية وفق الإجراءات القانونية المنصوص عليها في

التشريع الضريبي، كما يعرف التصريح لغويا على أنه تبيان الأمر و إظهاره وجعله واضحا⁵.

بالنظر لمحتوى القوانين الجبائية يمكن تعريف التصريح على أنه تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي⁶؛ للإشارة أن هذا التعريف متفق عليه في الفقه الفرنسي و يشكل عملية كشف عن نية و توجه القضاء في تعريفه للتصريح الضريبي.

إن التعريف القانوني الراجح للتصريح الضريبي أنه يمثل العمل الأول الذي يقر من خلاله المكلف بالضريبة أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، و يتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة الضريبية حوار من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة و الدقة مبلغ الضرائب الواجب تسديده⁷، مع مراعاة حق الإستفادة من الخصم الضريبي أو الإعفاء الضريبي أو أي حق تشريعي أو تنظيمي⁸ الذي يمكن أن يمنحه إياه قانون الضرائب المعمول به.

و هناك رأي يعتبر التصريح بمثابة عقد يربط الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، لكن هذا الرأي نرى أنه غير صائب باعتبار أن العقد منشأ إرادة و تراضي الأطراف، إضافة على وجود أحكام تنظمه، و هذا عكس التصريح الذي يجد مصدره في النص القانوني المعمول به مثل المادة "01" من قانون الإجراءات الجبائية، المادة "04" من قانون الضرائب غير المباشرة، المواد من 99 إلى 103 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المواد من "51 إلى 59" من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وهناك من عرف التصريح الضريبي بأنه تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية، و هو اعتراف مكتوب موقع عليه من طرف الممول أو وكيله القانوني، موضحا من خلاله إجمالي الإيرادات و النفقات و صافي مداخيله المحقق من مزاولة نشاطاته، و تحديد نتيجة الربح أو الخسارة خلال السنة المالية المنتهية⁹.

نلاحظ من خلال كل هذه التعاريف أنها كيفت التصريح الجبائي على أنه إقرار من المكلف بالضريبة بمداخيله، فهو عمل أو

تصرف مصدره القانون، و يهدف إلى التعاون مع الإدارة الجبائية و إعلامها بالمعلومات و المداخل التي حققها التي يمكن أن تكون أساس لحساب الضريبة كما سلف ذكره.

2.2 أنواع التصريح الضريبي:

لقد سبقت الإشارة إلى التصريح أنه تصرف إرادي محض صادر عن المكلف بالضريبة الذي يجد مصدره في التشريع الضريبي، و الهدف منه هو إعلام الإدارة الجبائية لإنهاء أو تأسيس الضريبة، و من خلال هذه الأهداف يتحدد نوع التصريح الضريبي، و على العموم تصنف التصريحات الضريبية كالتالي:

1.2.2 التصريح بالوجود:

هو التصريح الأولي الذي يودعه المكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية، حيث يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا خلال الثلاثين (30) يوما من بداية النشاط¹⁰، تصريحاً إلى رئيس مفتشية الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مركز الضرائب حسب الحالة و المختص إقليمياً، ويكون هذا التصريح وفق نموذج رسمي تقدمه الإدارة و يمكن سحبه إلكترونياً من الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب¹¹، و مهما كانت طبيعة هذا التصريح سواء تعلق بالنشاطات الخاضعة للضرائب المباشرة أو غير المباشرة، فهو يهدف بالدرجة الأولى إلى إعلام الإدارة الجبائية بوجود نشاط تجاري، مبي أو حرفي جديد خاضع للضريبة أو يمكن أن يؤدي إلى إحداث ضريبة جديدة.

2.2.2 التصريح بالتوقف عن النشاط:

إن المكلف بالضريبة الذي توقف عن النشاط ملزم بإعلام الإدارة الجبائية حسب الاختصاص الإقليمي لموقع النشاط، و هذا خلال عشرة (10) أيام من التوقف عن النشاط، سواء كان توقف نهائي أو مؤقت، جزئي أو كلي¹²، و الهدف من هذا التصريح هو تصفية حسابات الضريبة و تطهير الوضعية الجبائية للمكلف تجاه مصالح الإدارة الجبائية.

3.2.2 التصريح بالوعاء الضريبي:

إن هذا التصريح لا يتعلق بنشاطات المكلف بالضريبة فحسب بل يتعلق أساساً بأرقام الأعمال والمدخيل الناتجة عن مزاوله نشاط المكلف بالضريبة، وبالتالي تحديد المبلغ المستحق والواجب دفعه للخزينة العمومية.

بالنسبة للتشريع الضريبي الجزائري نجد عدة أنواع من التصريحات الجبائية المتعلقة بالوعاء الضريبي،

وتختلف باختلاف النظام الجبائي الذي يخضع له النشاط، أما عن آجال إيداعها فهناك تصريحات شهرية، فصلية وأخرى سنوية، ويختص مضمونها هناك تصريحات خاصة بالضرائب والرسوم، التصريح بالعملاء، التصريح بالمستخدمين، التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة أو الإنقاصات أو الأتعاب و مختلف المكافآت، فمثلاً المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي يلتزمون بتقديم تصريح بدخلهم السنوي الإجمالي إلى الإدارة الجبائية يوم 30 أفريل كآخر أجل من كل سنة موائية لسنة النشاط¹³، وقد تكون هذه التصريحات شهرية في حالة الخضوع لنظام الربح الحقيقي كالتصريح برقم الأعمال الشهري الخاضع للرسم على النشاط المبي أو الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأجور، حيث تودع هذه التصريحات الأخيرة قبل انقضاء العشرين (20) يوماً من كل شهر موالى للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

3. مفهوم المنازعة الضريبية:

أثناء قيام الإدارة بأداء مهامها من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية، يمكن أن تنشأ نزاعات بينها وبين المكلف بالضريبة حول مقدار الوعاء الضريبي أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة، ترى فيما تتمثل المنازعة الضريبية وما هي أسبابها؟

1.3 تعريف المنازعة الضريبية:

لقد وردت بشأن المنازعة الضريبية عدة تعاريف منها ما يقول فيه مستشار الدولة الفرنسي سابقاً "André heurte" بأن المنازعة تشمل مجموعة من النزاعات المتولدة عن تطبيق الضرائب¹⁴، أما الأستاذ "زكرياء محمد بيومي" فيرى أن المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في المحكمة في هذا الصدد هي البحث

عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقوانين واللوائح أو لم تربط وفقاً لها، وهل منح للمكلف الإعفاء الضريبي أو إمكانية الخصم الضريبي أم لا، وفي حالة إذا ما تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئياً¹⁵، ونجد الأستاذ "محمد عاشور" يرى بأن المنازعات الضريبية هي مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة¹⁶، كما تم تعريف المنازعة الضريبية في الفقه الفرنسي من طرف "L. Formerly" بأنه عدم التفاهم المصرح به بين الإدارة والمكلف، حيث اعتبر هنا عدم التفاهم يرقى إلى نزاع بين الإدارة والمكلف، وهو تعريف لم يتفق عليه¹⁷.

و من خلال كل هذه التعاريف وأخرى، نستشف أن المنازعات الضريبية بصفة عامة تتمثل في مجموعة الخلافات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو تفسيره من حيث الإجراءات الناتجة عن تعارض موقفي كل من المكلف والإدارة المسؤولة عن فرضها وتحصيلها، وتنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج أو اعتراض المكلف بالضريبة على قرار مدير الضرائب الراض لشكواه نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء المراقبة المحاسبية أو رفض المحاسبة أو تقديم معلومات غير صحيحة، أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة....، كما منح المشرع الجزائري سبلاً للمكلف بالضريبة يمكنه اللجوء إليها لضمان حقه، سواء بخصوص تقدير الوعاء الضريبي أو عملية حسابه متى كان تقدير أو فرض هذه الضريبة مشوب بعييب أو مخالفاً للقانون.

وبالتالي نشير إلى أن الدوافع المحركة للنزاع الضريبي في النظام القانوني الجزائري تتمثل إما في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض عليه، وفي حالة تهربه من خلال استعمال طرق الغش والتدليس الضريبي، وإما في حالة قيام الإدارة بعملية الوعاء أو التصفية عن طريق الخطأ، الشيء الذي يدفع المكلف للمطالبة باستدراك الخطأ والتماس إعادة النظر في عمليات الإخضاع الضريبي غير الشرعية والمخالفة للقوانين المعمول بها¹⁸.

المتعلقة بمواعيد تقديم التصريح و البيانات الواجب توافرها في التصريح الضريبي.

1.1.4 الشروط المتعلقة بصفة الأشخاص الملزمين بالتصريح الضريبي:

لقد نص المشرع الجزائري على أن كل شخص يقيم بالجزائر ويمارس نشاط خاضع للضريبة، ملزم بتقديم تصريح عن المداخل و الأرباح المحققة خلال السنة المالية، و هذا بالنسبة لكل من الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي²²، و تجدر الإشارة إلى أن تقديم الشركة لتصريحاتها لا يعفى الشركاء من تقديم تصريحات مداخلهم الفردية، و يبقى ملزما بتقديم التصريح كل من كامل الأهلية و الناقص المحجور عليه، الحاضر بالوطن أو حتى المهاجر²³.

بالنسبة للمكلف كامل الأهلية، و باعتبار التصريح تصرف قانوني يجب أن يصدر من شخص كامل الأهلية المنصوص عليها في القواعد العامة، أما المكلف القاصر أو المحجور عليه، فيلتزم الولي أو الوصي بحسب الحالة بتقديم التصريح مكانه، أما بالنسبة للأشخاص المعاقين و هؤلاء الذين تقل أعمارهم عن (18) عاما أو (25) عاما إذا كانوا يزاولون دراساتهم، فإن الشخص الذي يكفلهم يقوم بالتصريح مكانهم، أما الأشخاص الذين يتعدى سنهم (18) عاما و لا يزاولون الدراسة، فإنهم ملزمون بإيداع تصريحاتهم الجبائية²⁴، و بالنسبة للمكلف المتوفي خلال السنة المالية المعنية بالضريبة لا يعفى من تقديم التصريح الجبائي، بل ألزم المشرع الجزائري الورثة و ذوي الحقوق بتقديم تصريحات إلى الإدارة الجبائية تتضمن الوضعية المالية لهذه الحالة خلال تلك السنة²⁵.

2.1.4 الشرط المتعلق بالمواعيد القانونية لتقديم التصريح الضريبي:

إن المشرع الجزائري وضع من خلال قوانين الضرائب المعمول بها مواعيد محددة لإيداع التصريحات الجبائية لا يمكن مخالفتها، باعتبار شرط الميعاد من النظام العام طبقا للقواعد العامة، إلا في الحالات الاستثنائية المنصوص عليها بقانون خاص.

ما تجب الإشارة إليه، أن المنازعة الضريبية تمثل الوجه الآخر لما يخوله المشرع للإدارة من سلطات استثنائية في سبيل تحصيل ما هو مقرر من ضرائب، و هي طريق إلى الاعتدال بين السلطات الاستثنائية للإدارة و بين ضرورات تحقيق العدالة الجبائية¹⁹، بالإضافة إلى تجنب المثل أمام ساحة القضاء من خلال المرحلة الإدارية للمنازعة، و بالتالي تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة، و هو ما يعود كذلك بالفائدة على الخزينة العمومية²⁰، و على هذا الأساس تظهر الأهمية البالغة لموضوع المنازعات الضريبية.

2.3 عناصر المنازعة الضريبية:

لا يمكن الحديث عن منازعة ضريبية إلا بوجود ثلاثة (03) عناصر، تتمثل فيما يلي²¹:

. وجوب أن يكون أحد طرفي النزاع "الإدارة الضريبية"، حيث هي من تحدد دين الضريبة و تحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.

. الفصل في المنازعة الضريبية يستلزم تطبيق نصوص التشريع الضريبي بالدرجة الأولى و كذلك نصوص قانونية أخرى في بعض الحالات.

. ارتباط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كإحصاء المكلفين و عملية تحصيل الديون الجبائية لضمان حقوق الخزينة العمومية.

4. شروط صحة التصريح الضريبي كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية:

بالإطلاع على النصوص القانونية نجد أن المشرع الجزائري منح أهمية كبيرة للتصريح الجبائي، حيث وضع له شروط شكلية، موضوعية و إجرائية يجب على المصريح احترامها أثناء عملية التصريح، و ذلك حتى يكتسب هذا التصريح قيمته القانونية و يعتد به للإثبات في كل الحالات المحتملة لاسيما المنازعة الضريبية.

1.4 الشروط الشكلية لصحة التصريح الضريبي:

تتمثل الشروط الشكلية للتصريح الضريبي في صفة الأشخاص الملزمين بالتصريح، و وضعيتهم القانونية و الشروط

للمكلف بالضريبة القيام بالتصريح إلا على تلك الاستثمارات تحت طائلة البطالان³⁴، حيث يعتبر القانون الفرنسي التصريح المدون في ورقة عادية يعتبر بمثابة غياب أو امتناع عن التصريح ولا يلزم الإدارة الجبائية³⁵، وقضى مجلس الدولة الفرنسي بأن التصريح المدون في ورقة عادية ينتج عنه إجراءات التقويم التلقائي حتى وإن احتوت وتضمنت تلك الورقة العادية معلومات وعناصر صحيحة عن وضعية المكلف بالضريبة، وقد حمل مجلس الدولة الفرنسي الإدارة الجبائية الأخطاء عن عدم إرسال أو تسليم الاستمارة الصحيحة للمكلف بالضريبة³⁶.

2.4 الشروط الموضوعية لصحة التصريح الضريبي:

إن مضمون التصريح الذي يشكل الجوهر الأساسي للإثبات في منازعات الوعاء الضريبي، يقع على عاتق المكلف بالضريبة، حيث يفترض أن يتضمن هذا التصريح كل المعلومات والمعطيات بخصوص وضعيته الجبائية، ببيان كل مداخيله، أرباحه وتكاليفه القابلة للخصم الضريبي، والتقيد بالشروط التي تمنحه الإعفاء الضريبي وتحديد الربح الجبائي الصاف وفق ما ينص عليه قانون ضريبة الدخل أو قانون ضريبة الشركات³⁷، كما يجب على المكلف بالضريبة أن يصرح بكل مستخدميه ومحللات إقامته الرئيسية والثانوية بالجزائر، سياراته السياحية والنفعية، بالإضافة إلى القيمة الإيجارية لعقاراته³⁸، ونشير إلى أن مضمون التصريحات الجبائية يختلف من مكلف لآخر بحسب النظام الجبائي الذي يخضع له³⁹.

إن رقم الأعمال والتكاليف المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة يجب أن يثبت طبيعتها ومصدرها، وعدم الإشارة إلى ذلك يعتبر التصريح غير مبرر ومعيب، وحسب نص المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، تبلغ الإدارة في هذه الحالة المكلف باقتراح تسوية جبائية، وفي حالة عدم الرد يتم إدراج هذه المبالغ ضمن النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة مع تطبيق الزيادات الجبائية المحددة قانوناً⁴⁰.

إن أغلب ما يثار من مشاكل بخصوص مضمون التصريح في الجزائر خلال السنوات القليلة السابقة، هو ادعاء الشباب المنجز لمشاريعه الاستثمارية في إطار أحد أجهزة دعم التشغيل، أنه معفى تماماً من أي التزام تجاه الإدارة الجبائية (التصريح و

بالنسبة للتصريح بالوجود حدد المشرع آجاله بثلاثون(30) يوماً من تاريخ بداية النشاط²⁶، أين يقوم المكلف بإيداع هذا التصريح مرفقاً بنسخة من شهادة ميلاد لدى مفتشية الضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجوّاري للضرائب المختص إقليمياً أو حتى لدى مصالح مديرية كبريات المؤسسات حسب الحالة؛ كما حدد ميعاد إيداع التصريح بتوقيف النشاط خلال العشرة(10) أيام من تاريخ التوقف عن النشاط كأقصى حد²⁷؛ أما بقية التصريحات فتختلف حسب نظام الإخضاع الضريبي (نظام الربح الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)، حيث نلاحظ أن مكلفي نظام الربح الحقيقي ملزمين بإيداع تصريحاتهم الشهرية خلال العشرين (20) يوماً الموالية للشهر المعني بالضريبة، أما التصريحات السنوية فقد حددت آجالها يوم الثلاثون (30) من شهر أفريل من السنة الموالية لسنة النشاط كآخر أجل؛ أما مكلفي نظام الضريبة الجزافية الوحيدة القدامى، فهم ملزمين بإيداع تصريحاتهم الجبائية لأرقام أعمالهم التقديرية في الفترة من(01 إلى 30 جوان) من السنة المعنية بالنشاط²⁸، أما المكلفين بالجدد فهم ملزمين بإيداع تصريحاتهم التقديرية يوم 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط كآخر أجل²⁹، و في كل الحالات وتطبيقاً لأحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 2017، إذا صادف تاريخ آخر أجل يوم عطلة رسمية يؤجل تاريخ الإيداع إلى أول يوم مفتوح بعد يوم العطلة.

3.1.4 الشروط المتعلقة بشكل التصريح الضريبي:

تحرر التصريحات الجبائية على استمارات محددة ضمن مدونة المطبوعات الرسمية للإدارة الجبائية، تسلمها هذه الأخيرة³⁰، ويمكن سحبها إلكترونياً من الموقع الرسمي للمديرية العامة³¹، وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار عصنة مصالح الإدارة الجبائية تم ابتداء من أول جانفي 2017 بداية العمل بالتصريح الإلكتروني³² مبدئياً بخصوص مكلفي مديرية كبريات المؤسسات³³، التي تسير الملفات الجبائية للمؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي اثنان(02) مليار دينار جزائري، وهذا في انتظار تعميم فكرة التصريح والدفع إلكترونياً عبر مختلف هياكل الإدارة الجبائية؛ ونشير إلى أنه قبل إيجاد صيغة السحب الإلكتروني لاستمارات التصريح، كانت الإدارة ملزمة بإرسال استمارات التصريح إلى المكلفين بالضريبة، ولا يمكن

تسديد الحقوق)، في حين أن منح امتيازات جبائية خلال مرحلة استغلال المشاريع لهذه الشريحة من المكلفين بالضريبة خلال مدة معينة لا يعني أنها معفاة من التزامات التصريح الجبائي، بل أكثر من ذلك أن حالة الإخلال بهذا الالتزام أو التصريح غير المكتمل يؤدي إلى إخضاع المعني بالضريبة وفق القواعد العامة المعمول بها ويقترح إلغاء الامتيازات الجبائية الممنوحة⁴¹، وفي حالة إقتراح تسوية جبائية للمكلف من قبل الإدارة الجبائية حول أسس ضريبية ما، يجب عليها إثبات ذلك من خلال أسس قانونية وحجج مؤكدة وطريقة حساب يقينية⁴².

5. القيمة القانونية الإثباتية للتصريح الضريبي في منازعات الوعاء الضريبي:

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري "نظام تصريحي"، فقد تبنى المشرع صحة التصريح المودع وفق الشروط الشكلية و الموضوعية المحددة، وفي هذه الحالة يعتبر التصريح دليل إثبات في مواجهة الإدارة، إلا أن المشرع الجزائري مكن الإدارة الجبائية من حق رقابة أي تصريح ضريبي، ومنح لها سلطات في البحث عن أدلة الإثبات لمواجهة تصريحات وشكاوى المكلف بالضريبة من خلال ما يسمى بحق الإطلاع الذي تناولته المواد من "45" إلى "62" من قانون الإجراءات الجبائية⁴³، وكذلك صيغة طلب المعلومات أو التبرير وتوضيح كل ما تعلق بمضمون التصريح الضريبي، وبالتالي يكون لهذا التصريح كذلك قوة إثباتية في مواجهة المكلف بالضريبة.

1.5 القيمة القانونية الإثباتية للتصريح في مواجهة الإدارة الجبائية:

يمثل التصريح الضريبي إثبات قوي في مواجهة الإدارة الجبائية إذا استكمل جميع شروطه القانونية، وتم إيداعه في المواعيد المحددة قانونا، وبالتالي ما على الإدارة إلا إثبات العكس، لكن ما هو الأساس القانوني الذي يستمد منه التصريح الضريبي قوته في الإثبات أثناء منازعات الوعاء الضريبي؟

حسب رأي الفقيه "G.jese" فإن التصريح الضريبي يستمد قوته الإثباتية على اعتبار الطابع الإلزامي له، والذي تناولته مختلف نصوص التشريع الجبائي⁴⁴؛ أما الفقيه "M-C.Bergers"، فيرى أن التصريح الضريبي يستمد قوته الإثباتية تجاه الإدارة من الآثار

الناجمة عنه، فلا يمكن للإدارة منازعة حجية ذلك التصريح إلا بإتباع الإجراءات الوجيهة مع احترام كل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذا المجال، فيكفي لهذا الأخير إيداع تصريحه بطريقة قانونية حتى تحترم إرادته⁴⁵، وهناك رأي فقهي آخر أعطى تفسيراً للقيمة القانونية للتصريح اعتماداً على القواعد المطبقة في القانون المدني، حيث يرى أن التصريح يتمتع بحجية إثبات قوية يصعب ردها، فبمجرد الإيداع القانوني للتصريح المتضمن اعتراف المكلف بوضعيته المالية، وباعتبار الاعتراف سيد الأدلة في القانون المدني، فلا يمكن رده من قبل الإدارة إلا بوسيلة إثبات قوية مكتوبة⁴⁶.

2.5 القيمة القانونية الإثباتية للتصريح في مواجهة المكلف بالضريبة:

من خلال الإطلاع على مختلف النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها في ظل التشريع الجبائي الجزائري، يتضح لنا أن التصريح الضريبي يتمتع بقيمة إثباتية قوية اتجاه المكلف بالضريبة، فإن تبين أن هناك تصريح كاذب غير مكتمل، يتعرض صاحبه لتسوية جبائية من خلال إعادة تقييم للأسس الضريبية المصريح بها، وتتضح القيمة الإثباتية للتصريح الضريبي كذلك من خلال رغبة المكلف بالضريبة في التراجع عن تصريحاته، حيث يمكن له القيام بتصحيح ما تم التصريح به للإدارة الجبائية قبل انتهاء الفترة القانونية لإيداع التصريحات الجبائية، وهنا نشير إلى أنه من بين الضمانات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة لتصحيح رقم أعماله بطريقة قانونية إيجاد ما يسمى بـ"التصريح التكميلي" المشار إليه من خلال أحكام المادة "13" من القانون (14-16) المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، و "التصريح التصحيحي" المتعلق بقائمة الزبائن المحدث مؤخرا بموجب أحكام المادة "09" من القانون رقم (18-18) المؤرخ في 28 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019.

6. خاتمة:

إن التصريح الجبائي الذي يقدمه المكلف بالضريبة يعد الطريقة الأساسية و المبدئية التي تنبأها المشرع الجزائري في تحديد الأسس الضريبية، ففي حالة احترام كل النقاط، العناصر

أجل شرح أهمية "التصريح الجبائي" بالنسبة لمختلف شرائح و فئات المكلفين بالضريبة.

7. قائمة المراجع:

1.7 المراجع باللغة العربية:

1.1.7 النصوص القانونية والتنظيمية:

1.1.1.7 القوانين:

- القانون (11-02) المؤرخ في: 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "86"، الصادرة بتاريخ: 25 ديسمبر 2002).

- قانون الإجراءات الجبائية -محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019 -، الصادر بموجب المادة "40" من القانون رقم (01-21) المؤرخ في: 27 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

- القانون (16-05) المؤرخ في: 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "85"، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2005).

- القانون (21-08) المؤرخ في: 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "74"، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2008).

- القانون (13-10) المؤرخ في: 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "80"، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2010).

- القانون (14-16) المؤرخ في: 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "77"، الصادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2016).

الشكلية و الموضوعية التي تناولها بحثنا هذا يصبح التصريح الضريبي يتمتع بقوة قانونية، و يعتبر دليل إثبات في مواجهة الإدارة الجبائية في حالة منازعة في مجال الوعاء الضريبي، كما يعتبر كذلك وسيلة إثبات في مواجهة حتى المكلف بالضريبة نفسه، وقد يستغل كآلية إثبات حتى في حالة منازعة ضريبية مع غير المكلف صاحب التصريح. و على ضوء ما سبق يمكن تقديم النتائج (الملاحظات) والاقتراحات التالية:

- إن الشخص الذي لا يزال الدراسة و يتعدى سنه ثمانية عشر (18) عام ملزم بتقديم تصريحاً ضريبياً إلى الإدارة الجبائية حول وضعيته المالية حسب التشريع الضريبي المعمول به، وهنا يظهر تناقض في سن الرشد القانوني المنصوص عليه من خلال الماد "40" من القانون المدني و المادة "05" من القانون التجاري و المقدر في كلتا الحالتين تسعة عشر (19) سنة، و بالتالي نرى أنه يجب توحيد النصوص بخصوص هذا السن.

- إلزامية تقديم تصريح خاص بتوقيف النشاط خلال فترة عشرة (10) أيام من التوقيف هي مدة قصيرة جداً، حيث يفترض أن تكون الفترة أطول مراعاة لظروف و دوافع التخلي عن النشاط، و إلا كان التصريح لا يعتد به كأداة فعالة للإثبات.

- المادة "323" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تقرر بالإلزامية توقيع المكلف على التصريح، لكن في حالة عدم الالتزام بذلك عمداً أو في حالة النسيان، هل يصبح باطلاً و خال من كل الآثار القانونية و لا يعتد به كوسيلة إثبات في منازعات الوعاء الضريبي، الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يشير إلى ذلك.

- فكرة التصريح برقم الأعمال "التقديري" لمكلف نظام الضريبة الجزافية الوحيدة المشار إليه من خلال المادتين "40 و 42" من قانون المالية لسنة 2017، تجعل من هذه التصريحات غير معتمدة في إثبات الأسس الضريبية المتنازع فيها في حالة تقديم "تصريح تكميلي" في السنة الموالية لسنة النشاط.

- نظرا لنقص الوعي لدى الكثير من فئات المكلفين بالضريبة لاسيما الشباب المستثمر في إطار مختلف آليات دعم التشغيل، المخلين بالزاماتهم التصريحية الجبائية، يجعلنا بحاجة لوسائل إثبات، و بالتالي يقترح تنظيم المزيد من الحملات الإعلامية و النشر الواسع لثقافة جبائية و ترقية الوعي القانوني الجبائي، من

- بيومي، محمد زكريا، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، دار الاتحاد العربي، القاهرة، مصر، 1974.

- بن هادية علي، البليش بلحسن، و بن الحاج يحي الجليلي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991.

- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للمكلف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.

- قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان-الأردن، 2005.

- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دارهومة، الجزائر، 2010.

- حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2017.

3.1.7 الأطروحات والرسائل:

- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، حقوق- تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009.

- آيت دحمان سيد علي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر1، يوسف بن خدة، 2016/2017.

- كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه-علوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2018.

- القانون (11-17) المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "76"، الصادرة بتاريخ: 28 ديسمبر 2017).

- القانون (18-18) المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد: "79"، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2018).

2.1.1.7 الأوامر:

- الأمر رقم: (67-101)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم، (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

- الأمر رقم: (76-102)، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم، (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

- الأمر رقم: (76-103)، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم، (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

3.1.1.7 القرارات الوزارية:

- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجزائر، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 20، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009).

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 ماي 1994، المتضمن تصنيف البلديات و المناطق الفرعية التي تستخدم في تحديد القيمة الإيجارية الجبائية فيما يخص الرسم العقاري و تقييم الأملاك العقارية، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 70، الصادرة بتاريخ: 30 أكتوبر 1994).

2.1.7 المؤلفات و الكتب:

- V, Fernandez, Les éléments subjectifs en droit fiscal, Th, Bordeaux, 1975.
- CHEKAOUI Mohamed, Le contentieux fiscal du Maroc, D.E.S, Faculté des sciences juridiques, Economiques et Social- Maroc, 2000
- R.F.F.P N° 71, Cristophe de la Mardièrre, L.G.D.J, Paris, 2000.
- F.P, DRUEL, La preuve en droit fiscal, Thèse de doctorat, Paris, 1962.
- BENMAHAMMED Sara, La preuve en droit fiscal, Thèse de doctorat, Université de Constantine-Algérie, 2018.
- Kermmoun Ferial, La preuve en droit fiscal, Thèse pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, université de Sfax, Tunisie, 2002.

8. هوامش:

- ⁸ - آيت دحمان سيد علي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر1، يوسف بن خدة، 2016/2017، ص: 175.
- ⁹ - سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للمكلف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 014.
- ¹⁰ - المادة "183" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة -محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019-، الجزائر، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 1976/76).
- ¹¹ - التصريح من خلال مطبوعة رسمية سلسلة (Série G.n°8) يمكن تحميلها من الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz، مطلع عليه بتاريخ: 02 فيفري 2019.
- ¹² - المادة "229" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مصدر سابق.
- ¹³ - المادة "99" من نفس القانون.
- ¹⁴ - مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق-جامعة الجزائر، 2011، ص: 014.

- واضح الياس، الإثبات في المادة الضريبة- دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي-، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران- السانية، الجزائر، 2004.
- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق-جامعة الجزائر، 2011.
- قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة بومرداس- الجزائر، 2012.

4.1.7 مراجع أخرى:

- مدونة المطبوعات الرسمية لمصالح الإدارة الجبائية بالجزائر (آخر تحديث بتاريخ 31 ديسمبر 2017).
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، دليل المكلف بالضريبة لسنة 2019 ، الجزائر، 2019.
- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz، مطلع عليه بتاريخ: 02 فيفري 2019.
- 2.7 مراجع باللغة الأجنبية:

- ¹ - النماذج الرسمية للتصريحات الجبائية محددة ضمن مدونة مطبوعات مصالح الإدارة الجبائية (آخر تحديث كان سنة 2017)، و تحين كلما استدعت الضرورة من قبل لجنة وطنية مخصصة لذلك بالمديرية العامة للضرائب، تسما الإدارة ويمكن سحها إلكترونيا.
- ² - كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه-علوم-، تخصص القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2018، ص: 032.
- ³ - BENMAHAMMED Sara, La preuve en droit fiscal, Thèse de doctorat, Univ- de Constantine-Algérie, 2018, page : 035.
- ⁴ - واضح الياس، الإثبات في المادة الضريبة- دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي-، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران- السانية، الجزائر، 2004، ص: 030.
- ⁵ - بن هادية علي، البليش بلحسن، و بن الحاج يحي الجليلي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991، ص: 013.
- ⁶ - R.F.F.P N° 71, Cristophe de la Mardièrre, L.G.D.J, Paris, 2000, page : 0125.
- ⁷ - قيس حسن عواد البدواني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع عمان-الأردن، 2005، ص: 0201.

³³ - المادة "02" القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 20/ 2009.

³⁴ - واضح الياس، مرجع سابق، ص: 022.

³⁵ - V, Fernandez, Les éléments subjectifs en droit fiscal, Th, Bordeaux, 1975, page : 075.

³⁶ - واضح الياس، مرجع سابق، ص: 022.

³⁷ - المادة "169" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

³⁸ - القيمة الإيجارية تحدد من خلال القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 ماي 1994، المتضمن تصنيف البلديات والمناطق الفرعية التي تستخدم في تحديد القيمة الإيجارية الجبائية فيما يخص الرسم العقاري وتقييم الأملاك العقارية.

³⁹ - أنظمة الإخضاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019، تتمثل في كل من "نظام الضريبة الجرافية الوحيدة" و "نظام الربح الحقيقي".

⁴⁰ - المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين "36" من قانون المالية لسنة 2009، و "40" من قانون المالية لسنة 2018.

⁴¹ - المادة "190 مكرر" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

⁴² - المادة "19" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

⁴³ - المواد من "45 إلى 62" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "29" من قانون المالية لسنة 2003، "36" من قانون المالية لسنة 2006، و "40، 44 و 45" من قانون المالية لسنة 2011.

⁴⁴ - Kermoun Ferial, *La preuve en droit fiscal*, Thèse pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, université de Sfax, Tunisie, 2002, page : 021.

⁴⁵ - واضح الياس، مرجع سابق، ص: 027.

⁴⁶ - F.P, DRUEL, *La preuve en droit fiscal*, Thèse de doctorat, Paris, 1962, page : 0227.

¹⁵ - بيومي، محمد زكريا، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، دارالإنقاذ العربي، القاهرة، مصر، 1974، ص: 033.

¹⁶ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص: 08.

¹⁷ - CHEKAOUI Mohamed, *Le contentieux fiscal du Maroc*, D.E.S, Faculté des sciences juridiques, Economiques et Social- Maroc, 2000, page : 07.

¹⁸ - المادة "70" من قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

¹⁹ - للتفصيل أكثر في موضوع "العدالة الضريبية"، انظر: حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2017.

²⁰ - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، حقوق- تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص: 018.

²¹ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دارهومة، الجزائر، 2010، ص: 09.

²² - المادة "03" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

²³ - سنية أحمد يوسف، مرجع سابق، ص: 015.

²⁴ - قسائية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بومرداس- الجزائر، 2012، ص: 019.

²⁵ - المادتين "132 و 133" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

²⁶ - المادة "183" من نفس المصدر.

²⁷ - المواد "132، 195 و 229" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

²⁸ - المادة "40" من القانون رقم: (14-16) المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الجزائر، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد: 77/2016).

²⁹ - المادة "03" من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

³⁰ - المادة "323" من الأمر رقم: (101-67)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سابق.

³¹ - المادة "67" من القانون رقم: (14-16) المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، مصدر سابق.

³² - المادة "68" من نفس المصدر.