

## التصريح الجبائي بين إلتزامات المكلف و صلاحيات الإدارة

*Fiscal declaration between the taxpayer's commitments and the prerogative of the administration*أ.د. زرقاط عيسى<sup>1\*</sup>

كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة (الجزائر)

P. Aissa ZERGAT<sup>1\*</sup>

Faculty of law and political science, University of Ouargla - Algeria

تاريخ الاستلام: 2023/02/13 تاريخ القبول للنشر: 2023/04/03 تاريخ النشر: 2023/06/30



## ملخص:

يقوم النظام الجبائي من ناحية تحصيل أموال الخزينة العمومية على نظامين إما على نظام الاقتطاع من المصدر أو على نظام التصريح من قبل المكلفين الجبائين، ومن خلال الاطلاع على المنازعات المثارة أمام القضاء (المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة)، نجد أن أغلب النزاعات الجبائية تكون بصدد النظام الثاني وهو نظام التصريح الجبائي، ونظرا لأهمية هذا النظام وتعلقه بحقوق المكلف الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى بحقوق الخزينة العمومية، فقد كفله المشرع بالعديد من الإلتزامات والضمانات المتبادلة من أجل خلق توازن بين الطرفين، بحيث يوفر مناخا ملائما للمكلفين الجبائين حتى يدفعوا ما بذمتهم من حقوق لفائدة الخزينة العمومية دون اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبيين وفي نفس الوقت يمنحهم ضمانات من أجل الحد من تعسف مصالح الإدارة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** التصريح الجبائي، التعسف في إستعمال القانون الجبائي، المكلف الجبائي، المحرر الجبائي.

**Abstract:**

To collect public treasury funds; tax-system is based on two ways. It could be either caught directly from the source or by the taxpayer declaration system. Through an overall view on the disputes brought out in the courts ( administrative courts or council of the state), we found that most of tax disputes are related to the latter i.e tax-payer declaration system. And because of its importance since it is linked to both tax payer and public treasury rights, the legislator has ensured many mutual guarantees to balance both parts rights. All that to help taxpayers do their duties towards public treasury without resorting to fraud or tax evasion, at the same time, this will limit tax administration agents arbitrariness.

**Keywords:** declaration system, Abuse of tax law, the taxpayer, Tax ruling.

## مقدمة

تعتبر الجباية مصدرا مهما لتزويد الخزينة العمومية بالأموال من أجل إنفاقها في خدمة المجتمع والدولة ولاسيما في الدول الغربية وما سارت عليه جميع الدول بعد ذلك، و نتيجة للأزمات الإجتماعية والسياسية التي حدثت في الدول الغربية في القرنين السابع عشر (17م) والثامن عشر (18م) و الذي أدى إلى ظهور السياسة الجبائية نتيجة تغير وظيفة الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة في النشاط الإقتصادي في نهاية القرن التاسع عشر (19م) وبشكل واضح في النصف الأول من القرن الماضي، فقد سعت الدولة إلى فرض الجباية على السكان وفقا لأطر دستورية معلومة مسبقا للمكلفين، وفي ذلك تنص الفقرة 1 من المادة 82 من الدستور " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون " بمعنى أنه لا يجب سن أية جباية باعتبارها موردا من المواد المالية للدولة إلا بموافقة ممثلي الشعب على أساس أن التشريع الضريبي خصوصا و الجبائي عموما يعتبر إختصاصا أصيلا للبرلمان وفقا لأحكام الفقرة 13 من المادة 139 من الدستور، وقد أشار المشرع إلى هذه الفكرة في نص المادة 06 القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2018/09/02 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم<sup>1</sup> والتي تنص على " يقر قانون المالية للسنة و يرخص لكل سنة مدنية، مجموع موارد الدولة ... " ، ولما كانت الضريبة والجباية عموما لا تُفرض إلا بموجب قانون وفقا للنص المذكور أعلاه، فقد وضع لها المشرع أسسا قانونية من أجل توفير ضمانات لأطرافها وهم المكلف الجبائي من جهة، و الإدارة الجبائية من جهة أخرى، من أجل الحد من النزاعات المتزايدة في هذا المجال، ومن خلال تتبع القرارات القضائية المنشورة و غير المنشورة وإحصائيات المديرية العامة للضرائب، نجد أن أغلب النزاعات الجبائية تكون بصدد النظام التصريحي على أساس أن النظام الآخر والمتمثل في نظام الاقتطاع من المصدر نظاما مضبوطا إلى حد كبير ولا يثير إشكالات عملية في غالب الأحيان.

يعتبر النظام التصريحي، النظام الأكثر شيوعا في المجتمعات المعاصرة ولاسيما في الإقتصاديات المتطورة، ويعتمد هذا النظام على إرادة المكلفين في التصريح بأوعيتهم الخاضعة للضريبة ودفع ما عليهم من إلتزامات مالية إتجاه مصالح الجباية في آجال محددة قانونا ضمن مطبوعات تُعدها وتقدمها الإدارة الجبائية وفقا لأحكام الفقرة 1 من المادة 103 قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة، ويطلق على هذه المطبوعات مصطلح التصريح الجبائي والذي يعتبر همزة الوصل الأولى بين المكلف الجبائي والمصالح الجبائية في النظام الحقيقي والذي من خلاله يُبين المكلف الجبائي للمصالح الجبائية وضعيته إتجاهها كما أشرنا، و وفقا لهذا المنظور يُعتبر التصريح الجبائي إقرارا كتابيا من المكلف بما له وما عليه إتجاه المصالح الجبائية، ونتيجة لتعدد وتفرع الإلتزامات الملقاة على عاتق المكلف الجبائي، فقد تعددت التصريحات الجبائية المكتتبه من قبلهم لكنها

<sup>1</sup> انظر الجريدة الرسمية رقم 53 لسنة 2018 مع إستدراك منشور في ج ر رقم 62 لسنة 2018 و التعديل منشور في الجريدة الرسمية رقم 78 لسنة 2019 .

موحدة من حيث الأفكار والأهداف، وتجنبنا للدخول في تعداد هذه المحررات و التي تعتبر خارج نطاق دراستنا الحالية فإننا سنركز على فكرة التصريح الجبائي و ما يُؤمل منه من خلق توازن في المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية بإعتبار أن التصريح الجبائي مهما كان نوعه ومضمونه يتوقف إجمالاً على إرادة المكلف الجبائي في إعطاء صورة واضحة لتحمله جزء من الأعباء العامة أو ما عبّر عنه المشرع في الفقرة 3 من المادة 82 من الدستور بأن " الضريبة من واجبات المواطنة "، يقابل هذه الإرادة الحرة للمكلفين الجبائيين، حق الإدارة في الدفاع عن حقوق الخزينة العمومية عن طريق تمحيص الإرادة الصادرة عن المكلفين والمُفرغة في التصريح الجبائي، وهذا التقابل يجرنا إلى طرح إشكالية الورقة البحثية الحالية و هي : هل وفق المشرع في خلق توازن بين المكلف الجبائي والإدارة عند إكتتاب التصريح الجبائي؟

ولمناقشة هذه الإشكالية وما تثيره من إشكالات نظرية قانونية بحتة وإشكالات عملية، سنعتمد على المنهج التحليلي للنصوص القانونية و مقابلتها مع بعضها لإستنتاج رأي المشرع في إقامة ذلك التوازن، ومن أجل ذلك نقترح الخطة التالية:

**المبحث الأول: مضمون إلتزام المكلف في التصريح الجبائي**

**المطلب الأول: إلتزام المكلف الجبائي بمبدأ حسن النية إتجاه المصالح الجبائية**

**المطلب الثاني: إلتزام المكلف الجبائي بمبدأ العدالة الضريبية**

**المبحث الثاني: حدود صلاحية الإدارة إتجاه التصريح الجبائي**

**المطلب الأول: مناقشة الإدارة الجبائية للتصريح الجبائي مع المكلف**

**المطلب الثاني: إلتزام الإدارة الجبائية بمضمون التصريح الجبائي**

**خاتمة**

## المبحث الأول:

## مضمون إلتزام المكلف الجبائي إتجاه الإدارة الجبائية

فرض المشرع وبموجب العديد من المواد - من أهمها المواد 18، 99، 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 11 من قانون الإجراءات الجبائية- إلتزاما على المكلفين الجبائين بإكتتاب تصريح جبائي يُحدد نموذجه من قبل التشريع بحيث يُبين مداخيلهم و/أو أرباحهم الخاضعة للضريبة، وقد أورد الفقه العديد من التعريفات للتصريح الجبائي من أهمها<sup>1</sup>: " إعتراف مكتوب موقع عليه من طرف الممول أو وكيله القانوني موضحا من خلاله إجمالي الإيرادات والنفقات وصافي مداخيله المحققة من مزاوله نشاطاته وتحديد نتيجة الربح والخسارة خلال السنة المالية المنتهية" وهناك من عرفه بأنه " العمل الأول الذي يُقر من خلاله المكلف بالضريبة أو يُسلم بالدُخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة الجبائية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضرائب الواجب تسديده".

يتضح مما سبق أن أول علاقة بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية هو التصريح الجبائي بالأرباح و/أو الخسائر المحققة من قبل المكلف خلال سنة مالية منصرمة، ولما كانت هذه الخطوة هي البداية في نشوء العلاقة المالية المباشرة بين المكلف والمصالح الجبائية، فقد إفترض المشرع في المكلفين الجبائين مبدأين يجب مراعاتهما من أجل تجنب النزاع الجبائي وهما مبدأ حسن النية ( المطلب الأول ) ومبدأ العدالة الضريبية (المطلب الثاني).

## المطلب الأول: التزم المكلف الجبائي بمبدأ حسن النية إتجاه المصالح الجبائية

يجد هذا المبدأ سنده في نصوص القانون العام ولاسيما نص المادة 107 من القانون المدني الصادر بموجب الأمر 58/75 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل و المتمم<sup>2</sup> والتي تنص: " يجب تنفيذ العقد طبقا لما اشتمل عليه وبحسن نية"، ورغم أن هذا المبدأ واضح وجرت بشأنه أبحاث كثيرة عند دراسة المراكز التعاقدية إلا أنه لم يحط بقدر ذلك الإهتمام عند التطرق ومناقشة المراكز التنظيمية كما هو الحال في العلاقة التي تنشأ بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية، وهذا ما يجرنا إلى تحديده بشأن هذه المراكز من حيث التعريف ( الفرع الأول ) والأثر ( الفرع الثاني ).

<sup>1</sup> طالب بن عيسى : التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات و أبحاث، المجلة العربية في العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 11 العدد 02 جوان 2019، الجلفة، الجزائر، ص 514 .

<sup>2</sup> انظر ج ر رقم 78 لسنة 1975

**الفرع الأول: القاعدة والاستثناء:** يقصد بحسن النية " توخي الأمانة وشرف التعامل والإخلاص في تنفيذ الإلتزام"<sup>1</sup>. يعتبر هذا المبدأ القاعدة التي تبنى عليها العلاقة بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية ولما كان هذا المبدأ أخلاقي أكثر منه قانوني فقد أورد عليه المشرع الجبائي إستثناءً من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية.

**أولاً: إفتراض حسن نية المكلف الجبائي:** تشكل الإيرادات الجبائية من خلال النظام التصريحي الحصيلة الكبرى والمورد الأساسي للخزينة العمومية وعلى أساسه تثار أغلب المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري الجزائري، ولإعطاء فاعلية أكبر لهذا المورد المالي الهام فقد أحاطه المشرع بأهم ضمان ألا وهو إفتراض حسن النية في المكلفين الجبائين وطلب منهم ومن خلال نص المواد 18، 151، 99 و 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أساساً<sup>2</sup> أن يتقدموا طواعية للإدلاء بما حققوه من إيرادات بخصوص نشاطهم، ويختلف هذا التصريح وآجاله وفقاً لنوع الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف، ويتجلى مبدأ حسن النية في أن المشرع لم يفرض على المكلف الجبائي أي إلتزام في هذا الخصوص وإنما طلب منه التصريح وفق الآجال المحددة عن رقم أعماله أو أرباحه أو خسائره إما تصريحاً كتابياً أو إلكترونياً حسب الحالة، ومن ثم فيجب على المكلف الجبائي وعند إعداد التصريحات الجبائية المختلفة للإلتزام بتوخي الأمانة وشرف التعامل والإخلاص في الإقرار بما حققه من رقم أعمال أو أرباح أو خسائر حتى يكون في مأمن من المتابعات التي قد تحدث بعد المراقبة الجبائية البعدية والتي قد تؤدي إلى حرمانه من العديد من الإمتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة له.

**ثانياً: الرقابة على التصريح الجبائي:** يقصد بالرقابة الجبائية " الإختصاصات والإمتيازات المقررة للإدارة الضريبية سواء للتحقق من صحة التصريحات ومن أمانتها أو الوقوف على حقيقة المركز الضريبي للمكلف في حالة التخلف عن تقديم التصريح"<sup>3</sup> أو بعبارة أخرى " فحص مقارنة ومقاربة للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذوي شخصية طبيعية أم معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>4</sup>.

يعتبر مبدأ حسن النية من المبادئ القانونية النسبية والشخصية، أي أنه يستند في مضمونه إلى إخلاص وشرف الشخص، أي إلى إخلاص وشرف المكلف الجبائي في هذه الحالة، ولما كان هذا المبدأ من المبادئ الشخصية وليس من المبادئ الموضوعية فقد كفل المشرع حق الخزينة العمومية في التحقق من هذا التصريح بكافة الوسائل المقررة قانوناً سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون، بل لها الحق في دراسة جميع المستندات والوثائق المالية والمحاسبية ذات الصلة بالتصريح محل الرقابة، وفي ذلك تنص الفقرة 1 من المادة

<sup>1</sup> زيتوني فاطمة الزهراء : بحث مضمون حسن النية في إطار نظرية العقد، مجلة القانون والعلوم السياسية، المجلد 02 العدد 04 جوان 2016، المركز الجامعي النعامة، الجزائر، ص 440.

<sup>2</sup> هذه المواد هي أمثلة فقط وليس كل الحالات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.

<sup>3</sup> أحمد فنيديس: الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018، ص 09.

<sup>4</sup> منصور بن عمارة: أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط 02، الجزائر، ص 223.

18 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة... " كما تنص الفقرة 1 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية " تدقق المصلحة المسيّرة في التصريحات الجبائية... "، ويترب عن ذلك أن كل خرق لهذا المبدأ قد يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي والذي يبدأ بالمنازعة في إعادة التقويم الذي تقوم به المصلحة الجبائية بعد اتخاذ الخطوات المقررة في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

**الفرع الثاني: أثر مبدأ حسن النية في العلاقة الجبائية:** تعتبر العلاقة الناشئة بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية علاقة مالية بإمتياز و تحديدا علاقة نقدية، بحيث تسعى الدول ومن خلال هذه العلاقة إلى تزويد الخزينة العمومية بالأموال اللازمة لإنفاقها من أجل الصالح العام دون إعطاء المكلفين حق إسترجاعها أو المطالبة بها في وقت لاحق<sup>1</sup>، وبالرجوع إلى هذه العلاقة القانونية ذات المراكز التنظيمية، فإننا نجد محلها هو التصريح الجبائي، ولما كان النظام الجبائي الجزائري و جل التشريعات الدولية قائما أساسا على النظام التصريحي، فإنّ المشرع وعلى غرار جل التشريعات العالمية جعل من المكلف الجبائي محل ثقة وفقا للمبدأ المشار إليه أعلاه، وعلى هذا الأساس فقد رتب عليه المشرع عدة آثار أهمها:

**أولا : قرينة صحة التصريح الجبائي:** يعتبر هذا الأثر من أهم الآثار لأنه وعلى أساسه تُقاس الثقة في العلاقة المالية التي تربط المكلفين بالدولة، ويُستشف هذا الأثر من نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تشير إلى الرقابة البعدية التي تجريها المصالح الجبائية على التصريحات الجبائية أو بعبارة أخرى فإنّ هذا الأثر هو أثر ضمني لأن المشرع لم يُشر إليه صراحة في أي قانون من القوانين الجبائية لا الموضوعية و لا الإجرائية.

يعتبر التصريح الجبائي كما أشرنا إقرار بالوضعية المالية والمحاسبية لأي مكلف خلال سنة مالية، ومن أجل تدعيم مبدأ حسن نية المكلف الجبائي إتجاه الخزينة العمومية أو الدولة، فقد إفترض المشرع أن محتوى أو مضمون التصريح الجبائي المحرر من قبل المكلف الجبائي صحيح ويعكس الوضعية المالية والمحاسبية الحقيقية والواقعية له، وما يلاحظ على المشرع بخصوص هذا التصريح أنه سار على نهج التشريعات التجارية في هذه المسألة وهي أنه يجوز للشخص أن يصطنع دليلا لنفسه ويقدمه ضد غيره من خلال إعتبار التصريح الجبائي إقرارا أو دليلا قام المكلف الجبائي بإنشائه دون تدخل أي شخص أو ضابط عمومي في تحريره ومع ذلك إعتبره المشرع صحيحا من أجل تدعيم الثقة القائمة في شخص المكلف، فإذا تم خرق هذه الثقة من قبل المكلف الجبائي عن طريق إعطاء معلومات خاطئة أو غير صحيحة أو وهمية... إلخ، فإنّ تدخل الإدارة الجبائية يكون حازما والذي قد يصل إلى عدم الإعتداد بهذا التصريح والقيام بإعادة تقويم الوعاء من جديد

<sup>1</sup> انظر في هذه القاعدة الضريبية و القواعد الأخرى عباس محرزى : المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 12 و 13 -- حمود القيسي : المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 127.

وتحصيل حقوق الخزينة العمومية وفقا لأحكام الفقرة 4 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا ما يؤدي عادة إلى قيام المنازعة الجبائية والتي قد تأخذ وقتا طويلا ويؤدي إلى الإضرار بالمكلف الجبائي ماليا وإضاعة وقته بل وقد يؤدي إلى إدراجه ضمن قائمة مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية<sup>1</sup> وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي 84/13 المؤرخ في 2013/02/06 المعدل و المتمم، لأنه يكون ملزما بدفع حقوق الخزينة العمومية ثم القيام بالشكوى الجبائية أو بعبارة أخرى فإنّ تظلم المكلف الجبائي من أعمال الإدارة الجبائية من خلال التصحيح لا توقف تنفيذ الجداول الضريبية كأصل عام.

**ثانيا: عبء الإثبات:** إنّ القاعدة العامة في الإثبات أنه يجب على الدائن إثبات الإلتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه وفقا لأحكام المادة 323 من القانون المدني والتي تعكس القاعدة الفقهية التي مؤداها أنّ الدين مطلوب وليس محمول، وقد سار المشرع الجبائي على نفس النهج وإعتبر أنّ التصريح الجبائي المدعم بالمستندات القانونية صحيح منتج لكافة آثاره القانونية إتجاه المصالح الجبائية، ومن ثم فيجب على الإدارة الجبائية وفي حالة عدم إقتناعها بالتصريح الجبائي أو الشك في مضمونه أو مكوناته أن تقوم بالرقابة البعدية وفقا لأحكام المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية و أن تثبت عدم صحته بالوسائل التي منحها لها المشرع، و عادة ما يستند تشكيك الإدارة الجبائية في صحة التصريح الجبائي على ما لديها من معلومات قامت بجمعها من عدة مصادر ومن أهمها التقدير غير المباشر للوعاء الضريبي أو من خلال المصالح الجهوية للبحث و المراجعات المشار إليها في نص المادة 10 و ما يليها من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم<sup>2</sup>.

غير أنّ المشرع ونظرا للصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية فقد خفّف من حدة هذا المبدأ وأشار إلى أنّه يجوز للإدارة الجبائية وقبل اللجوء إلى إعادة التقويم أن تطلب توضيحات من المكلف الجبائي أي أن تطلب من المكلف الجبائي إثبات ما هو موجود في التصريح الجبائي رغم أن المشرع إفترض صحته بمعنى أن المشرع وفي حالة من الحالات وهي عدم إقتناع الإدارة الجبائية بمضمون التصريح الجبائي قام بقلب عبء الإثبات وأوجب على المكلف الجبائي إثبات صحة أقواله ومعلوماته المالية والمحاسبية المدونة في التصريح الجبائي وفي ذلك تنص الفقرة 1 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية "... يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة".

<sup>1</sup> انظر ج ر رقم 09 لسنة 2013 .

<sup>2</sup> انظر ج ر عدد 59 لسنة 2006 و ج ر عدد 26 لسنة 2017 و ج ر عدد 40 لسنة 2021).

## المطلب الثاني: التزام المكلف الجبائي بمبدأ العدالة الضريبية

يقصد بالعدالة الضريبية: " الإنصاف بتوزيع الأعباء الضريبية على السكان"<sup>1</sup> وهناك من عرفها " إسهام كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم"<sup>2</sup>.

يجد هذا المبدأ سنده في نص الفقرة 2 من المادة 82 من الدستور والتي تنص على: "كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة...".

يتضح من خلال النص الدستوري أن كل المواطنين مكلفون بالقيام بواجبهم اتجاه الخزينة العمومية، بل أكثر من ذلك، فقد ذهب المشرع الدستوري ومن خلال الفقرة 5 من نفس المادة إلى اعتبار كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، ولمناقشة هذا الإلتزام ومدى تعلقه بالتصريح الجبائي، نفرّق بين حالتين وهما:

**الفرع الأول: العدالة إتجاه الضريبة:** يشار إلى هذا المبدأ في الأدبيات الجبائية بالمقدرة التكليفية بمعنى إلزام أفراد المجتمع كل حسب قدرته المالية بتمويل الخزينة العمومية. وقد كان المشرع الدستوري يشير إلى هذا المبدأ بكل وضوح قبل التعديل الدستوري لسنة 2020، بحيث كانت الفقرة 2 من المادة 78 منه تنص " ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية". إلا أنّ المشرع وبعد التعديل أورد نصا عاما يشمل هذا المبدأ والمبدأ الذي سنعالجه في الفرع الثاني وأتى بنص الفقرة 2 من المادة 82 من الدستور المشار إليها أعلاه، وسنتناول بالدراسة هذه الفكرة وعلاقتها بالتصريح الجبائي في عنصرين وهما:

**أولاً: التصريح الجبائي كمنطلق لتحقيق العدالة:** تعتبر العلاقة بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية علاقة مالية أساسها التصريح الجبائي، لذلك فقد أوجب المشرع الدستوري من خلال نص الفقرة 2 المذكورة أعلاه ونصوص القوانين الجبائية المختلفة، على كل فرد المساهمة في النفقات العامة للدولة كل حسب قدرته المالية، ولا يظهر ذلك إلا من خلال إلتزامه بواجب الأمانة والحرص عند إكتتابه للتصريحات الجبائية المفروضة عليه والتي يجب أن تعكس وضعه المالي الحقيقي أو التقريبي على الأقل حتى لا يُضار أي مكلف آخر ومن بعده المجتمع بأكمله وكذلك حتى لا يقع تحت محذور الفقرة 5 من المادة 82 من الدستور وكذا المادة 83 منه والتي تجعل من هذا الفعل إعتداء على مصالح المجموعة الوطنية، ومن ثم فإنّ الإخلال بهذا المبدأ من قبل المكلف الجبائي يترتب عنه بالضرورة المنازعة الجبائية والتي تكون بعد قيام الإدارة الجبائية بحقها القانوني والمتمثل في الرقابة الجبائية على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين الجبائيين والذي تنتج عنها غالبا إعادة تقييم الوعاء

<sup>1</sup> مجد خضر، العدالة الضريبية، <https://mawdoo.com> تصفح بتاريخ 2022/07/04

<sup>2</sup> انظر في هذا التعريف و تعاريف أخرى بن شعيب نصر الدين : العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 11 العدد 01 السنة 2021، ص 420



وفرض الضرائب والرسوم المتناسبة مع حجمه ناهيك عن المتابعات الجزائية في حالة توفر شروطها وفقا لأحكام المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**ثانيا: المنازعة الجبائية كآلية لتحقيق العدالة الضريبية:** إعتبر المشرع كما أشرنا أعلاه التصريح الجبائي صحيحا وإفترض حسن النية في كل مكلف جبائي وكان هدفه بث الطمأنينة في نفوس المكلفين الجبائيين وحثهم على الإخلاص والأمانة والشرف في تنفيذ إلتزاماتهم إتجاه المجموعة الوطنية ثم رتب عن خرق هذا المبدأ أو وجود شكوك في صحة تلك التصريحات، تدخل الإدارة الجبائية عن طريق الرقابة الجبائية اللاحقة وإعادة تقييم الوعاء أو تصحيحه ... إلخ من الإجراءات المخولة لها قانونا.

وهذا ما يؤدي غالبا إلى وجود منازعات جبائية بين المكلف الجبائي والإدارة الجبائية، ونظرا لتعلق هذه المنازعة بالنفقات العامة للدولة وحاجتها للسيولة النقدية في كل الأحوال، فقد خص المشرع المصالح الجبائية بإمميزات في هذه المنازعة والهدف من هذه الإمميزات هو تحقيق العدالة الضريبية وذلك عن طريق إرغام المكلف بالوفاء بإلتزاماته الجبائية الطوعية أصلا عن طريق التحصيل الجبري لأموال الخزينة العمومية عن طريق إعتبر الجداول الضريبية سندات تنفيذية وفقا لأحكام المادة 143 قانون الإجراءات الجبائية بمعنى أن الإدارة الجبائية معفاة من اللجوء إلى القضاء واستصدار سند تنفيذي، وإنما بمجرد صدور الجدول الضريبي وتبليغه للمكلف الجبائي، يجوز لها أن تبدأ التنفيذ وتحصيل أموال الخزينة العمومية حتى ولو تقدم المكلف بشكوى أو إعتراض على التحصيل أو المتابعة أو قام برفع دعوى امام القضاء المختص بشرط إحترام الإجراءات والنصوص القانونية ومن أهمها المادة 144 وما يليها قانون الإجراءات الجبائية.

**الفرع الثاني: العدالة بواسطة الضريبة:** تعتبر الضريبة عامل مؤثر على سلوكيات وقرارات الأفراد الاقتصادية والاجتماعية وحتى البيئية حاليا أو ما يعرف إصطلاحا بالعبء الضريبي<sup>1</sup>، ومن ثم فقد أولتها التشريعات أهمية كبيرة في تقليص الفجوة بين طبقات المجتمع، ونظرا للتفاوت الطبقي في جميع المجتمعات، فقد سعت التشريعات إلى إيجاد عدالة ضريبية بين تلك الفئات مع عدم الإضرار بالمنتجين والفاعلين الاقتصاديين نتيجة مساهمتهم بشكل ملحوظ في ناتج الدخل الوطني، ولمعالجة هذه الفكرة وعلاقتها بالتصريح الجبائي، نقسم هذه الفكرة إلى مسألتين وهما:

**أولا: تصاعد الفرض الضريبي:** تعتبر هذه الفكرة الوجه الأول لتحقيق العدالة الإجتماعية بواسطة الضريبة وذلك عن طريق فرض ضرائب ورسوم تصاعديا على مداخيل المكلفين إنطلاقا من أجر محدد مسبقا بمعنى أنه كلما زاد الدخل زادت نسبة الضريبة المفروضة على الوعاء الضريبي، وقد كرسها المشرع الدستوري في الفقرة 2 من المادة 82 من الدستور في صورة قاعدة عامة، ثم جاء المشرع الضريبي وحدد لها نطاقها من حيث بداية الدخل

<sup>1</sup> يقصد به " تلك الآثار التي تحدثها الإقتطاعات على أسعار السلع أو أسعار عوامل الإنتاج " انظر في هذا التعريف وتعريف أخرى مولود مليكاوي : أساسيات في الضريبة، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 35 .

التي تفرض عليه هذه الضرائب والرسوم مع تحديد النسبة المفروضة عن ذلك الوعاء، وتعتبر نص المادة 104 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، النص الأوضح في هذه المسألة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فقد تولت المادة 150 من نفس القانون تحديد تلك النسب، إلا أن ما يميّز الضريبة على أرباح الشركات أن النسب تتبع نوع النشاط ولا تتبع مبلغ رقم الأعمال كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

إنّ الهدف الذي يصبو إليه المشرّع من خلال هذه المسألة هو إرساء عدالة مجتمعية تجعل من أصحاب الأجر المرتفعة أكثر مساهمة في الأعباء العامة للمجتمع من أصحاب الدخل المتواضعة أو المتوسطة، ومن ثم فإنّه يجب على الإدارة الجبائية ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها من المكلفين الجبائية القيام بالرقابة الدقيقة على التصريحات الجبائية حتى تحقق هدف المشرع، وفي حالة توقفها و تأكدها من خرق المكلف لهذا المبدأ عن طريق التلاعب أو التحايل أو عدم التصريح بمداخله الحقيقية فإننا نكون أمام إضرار بمصالح المجموعة الوطنية ومن ثم تثار المنازعة الجبائية والتي تجعل من المكلف الجبائي سيء النية وتحرمه من العديد من المزايا الجبائية.

**ثانياً: الإعفاءات الجبائية:** أورد الفقه الجبائي العديد من التعريفات لهذا المبدأ نتيجة خلو التشريعات من أي تعريف، ومن بين أهم التعاريف نذكر منها: "عدم فرض الضريبة على دخل معين إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الإجراء لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية". وهناك من عرفها بأنها: "ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتصلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية"<sup>1</sup>.

يتضح من هذا التعريف ودون الدخول في أهداف وغايات هذه الإعفاءات والفئات المستفيدة منها والتي تخرج عن نطاق هذه الدراسة، فإنّ الإعفاءات الجبائية تكون بموجب القانون، ومن ثم فيجب على الإدارة الجبائية وعند قيامها بحقها الرقابي البعدي على التصريح الجبائي ومن أجل تعزيز الثقة المتبادلة مع المكلف الجبائي وعدم إثارة منازعات جبائية بدون أساس قانوني أو عملي، التأكد من الوضعية القانونية للمكلف الجبائي ومدى استفادته من النصوص التنظيمية والقانونية المقررة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات الجبائية، فمثلاً نجد أن المشرع وبموجب المادة 104 المذكورة أعلاه يعفي جميع الدخل التي تساوي أو تقل عن مئتين وأربعين ألف دينار 240 000.00 دج ( 24 مليون سنتيم ) من الضريبة على الدخل ، كما تستفيد الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنوية من تخفيض قدره 30% فيما يخص الدخل الواجب التحديد لفرض الضريبة في حالة إعادة استثمار الأرباح المحققة وفقاً للفقرة 1 من المادة 21 ق ض م ر م أو إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني في حالة الشروع في إستغلال إستثمار وفقاً للمادة 31

<sup>1</sup> قاسم محمد عبد الله البعاج: دور الإعفاءات الجبائية في تشجيع و جذب الإستثمارات الأجنبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 40 السنة 2014، ص 311.

من القانون 22-18 المؤرخ في 24/07/2022 المتعلق بالاستثمار<sup>1</sup> كما تستفيد الإستثمارات من جميع المزايا والتحفيزات المحددة في المادة 24 و ما يليها من هذا القانون، كما توجد إعفاءات أخرى في عدة مجالات من الفلاحة، البحث العلمي... إلخ<sup>2</sup>.

## المبحث الثاني:

### حدود صلاحية الإدارة إتجاه التصريح الجبائي

تعلم المصالح الجبائية دور الحامي الرئيسي لحقوق الخزينة العمومية، ومن ثم ونظرا لهذه المهمة الكبيرة والمعقدة، فقد زوّدها المشرع بالعديد من الإمتيازات في مواجهة المكلف الجبائي، ومن أهمها الرقابة على التصريح الجبائي المكتتب من قبله سواء قدمها ضمن الآجال القانونية أو خارجها، ومن أجل تجنّب خرق مبدأ حسن النية المفترض في المكلف الجبائي والمحافظة على الثقة المتبادلة بين المصالح الجبائية والمكلف الجبائي، فقد وفر المشرع مكننتين أو ميزتين للإدارة الجبائية في مواجهة المكلف الجبائي قبل إثارة النزاع أمام القضاء أو تصنيفه كمكلف سيء النية محروم من العديد من الحقوق والإمتيازات الجبائية، وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى هاتين الميزتين المهمين كل في مطلب.

### المطلب الأول: مناقشة الإدارة الجبائية للتصريح الجبائي مع المكلف

أجاز المشرع للمصالح الجبائية التدقيق ودراسة التصريحات في شكل رقابة بعدية، فإذا تبين لها وجود تضارب في التصريحات أو تناقضات في التصريحات مع ما لديها من معلومات، فإنّ المشرع ألزمها وقبل إتخاذ أي إجراء ضد المكلف الجبائي فتح حوار معه كما أجاز المشرع لهذا الأخير وتجنبنا لما تؤول إليه الرقابة البعدية من متابعات قضائية أن يطلب توضيحات من الإدارة الجبائية، وهذا ما سنعالجه تباعا.

**الفرع الأول: الشك في التصريح الجبائي:** تعتبر الرقابة البعدية على التصريح الجبائي من صلاحيات الإدارة الجبائية، وهي مبنية على أساس وجود شك أو ظهور تناقضات في التصريح الجبائي مع المستندات المالية والمحاسبية المرفقة معه أو ما تم جمعه من قبل المصلحة الجبائية، وفي هذه الحالة أوجب المشرع على الإدارة الجبائية مراسلة المكلف الجبائي (أولا) وفي مقابل ذلك أجاز المشرع للمكلف الجبائي شرح مضمون التصريح الجبائي لإزالة الشك الموجود لدى المصالح الجبائية (ثانيا).

<sup>1</sup> انظر ج ر رقم 50 لسنة 2022 .

<sup>2</sup> لم نتطرق لمجل الإعفاءات لأنها تخرج عن صميم الورقة البحثية الحالية.

**أولاً: مراسلة المصلحة الجبائية للمكلف:** أوجب المشرع الضريبي ووفقاً للفقرة 1 من المادة 19 قانون الإجراءات الجبائية على الإدارة الجبائية وقبل الشروع في إعادة التقويم (إعادة تقدير أساس الوعاء) مراسلة المكلف الجبائي وإعطائه مهلة ثلاثين (30) يوماً تبدأ من تاريخ توصله بالطلب، وذلك من أجل تقديم التوضيحات والتبريرات التي ترغب الإدارة الجبائية في الحصول عليها من أجل التأكد من مضمون التصريح الجبائي ومن ثم المحافظة على أموال الخزينة العمومية، وتلجأ المصلحة الجبائية إلى هذه العملية للمحافظة على مبدأ حسن النية المفترض في المكلف الجبائي ومن ثم تجنب المنازعة الجبائية لأن هذه التصريحات في العادة يعدها رجل مهني (محافظ الحسابات أو خبير محاسبي) وقد يغفل عن أشياء أو معلومات كان المكلف قد زوده بها فتقوم الإدارة الجبائية بتذكير المكلف من أجل تدارك الأخطاء في تلك التصريحات، ومن أجل وجود رقابة فعالة في هذا الميدان فقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحرية في أن تطلب ما تشاء من الوثائق التي تحتاجها للتأكد من مضمون التصريح الجبائي سواء كانت فواتير، ووثائق محاسبية أو مالية، إقرارات ووثائق إعفاء ... إلخ.

**ثانياً: رد المكلف الجبائي على مراسلة المصالح الجبائية:** منح المشرع للمكلف الجبائي أجلاً معتبراً يقدر بـ ثلاثين (30) يوماً من تاريخ تسلمه لطلب الإدارة الجبائية لا من تاريخ إرساله من طرفها، من أجل الرد على مضمون الطلب الجبائي وتقديم ما لديه من تبريرات أو توضيحات حول مضمون التصريح الجبائي، فإذا قدم تبريرات أو معلومات رأت المصلحة الجبائية أنها غير مقبولة أو غير كافية أو لم يقم المكلف بالرد خلال مهلة الثلاثين (30) يوماً الممنوحة له، فهنا تلجأ المصلحة الجبائية إلى الإجراء الجبائي والذي يؤدي حتماً وفي غالب الأحيان إلى نشوء النزاع الجبائي، وهو التدخل والشروع في إعداد اقتراح تصحيح التصريح الجبائي ثم إرساله إلى المكلف الجبائي من أجل أخذ رأيه فيه والدفاع عن حقوقه في مهلة ثلاثين (30) يوماً أخرى قبل لجوئها إلى إعداد الإخطار النهائي الخاص بالتقويم الجديد.

ويعتبر هذا الاقتراح كبادرة حسن نية من المصالح الجبائية في معالجة الوضعية الجبائية للمكلف و من أجل خلق نوع من الثقة لدى المكلفين الجبائيين في عمل المصالح الجبائية كذلك، لذا فقد كفل المشرع حق المكلف الجبائي في إبداء رأيه في التقويم الجديد خلال الأجل الممنوح له، فإذا إنتهى ذلك الأجل ولم يبدِ المكلف الجبائي رأيه في اقتراح تصحيح التصريح الجبائي أو قدم معلومات غير مقبولة كلياً أو جزئياً في نظر الإدارة الجبائية، فهنا تلجأ المصلحة الجبائية إلى إعداد الإخطار النهائي وإرساله للمكلف الجبائي مع تنبيهه بالعناصر أو المعلومات التي لم يتم قبولها من طرفها.

**الفرع الثاني: رفض الإدارة الجبائية للتصريح:** تتميز العلاقة بين المكلف الجبائي والمصالح الجبائية بالمرونة وعدم الجمود وفقاً لإحترام مبدأ حسن النية والثقة المتبادلة بين الطرفين إلا أن هذه العلاقة قد تسوء ويسودها الشك وقد تؤدي إلى المنازعة الجبائية حتماً، وذلك في حالة إخلال المكلف بتلك العلاقة، فتقوم الإدارة الجبائية بطلب تبريرات أو توضيحات لما هو مدون في التصريح الجبائي والذي قد يؤدي إلى الإجراء الجبائي الذي ناقشناه في الفرع أعلاه لكن العلاقة قد تسوء أكثر في حالة إكتشاف المصالح الجبائية عند قيامها بالرقابة البعدية

للطابع الوهمي لما هو موجود في التصريح الجبائي أو ما يصطلح عليه بالتعسف في استعمال القانون الجبائي والذي سنعالجه في جزئيتين وفقا لما يلي:

**أولاً: مضمون التعسف في استعمال القانون الجبائي:** أقر المشرع الجزائري هذه الفكرة بموجب المادة 19 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية المستحدثة بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2014، وقد منح هذا النص الإدارة الجبائية حق إستبعاد أي وثيقة أو مستند مقدم من المكلفين الجبائيين والتي لا تُعبر عن الحقيقة الواقعية للوضعية المالية للمكلف الجبائي، وقد إستقى المشرع الجزائري هذا النص من نص المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي والذي بدوره أقر الفكرة بوضوح من خلال الإصلاح الضريبي لسنة 2008، وسنعالج هذه الفكرة من خلال التطرق إلى تعريف التعسف في استعمال القانون الجبائي ثم نعرض على تطبيقاته في القانون الجزائري.

**1- تعريف التعسف في استعمال القانون الجبائي:** عرّف المشرع الجزائري التعسف في إستعمال القانون الجبائي لأول مرة في المادة 19 مكرر قانون الإجراءات الجبائية المذكورة أعلاه، وذكر بأنّه " تلك المستندات والإتفاقيات التي يبرمها المكلف الجبائي من أجل إنشاء وضعية مصطنعة تخفي الحقيقة الواقعية من أجل تجنب دفع الضريبة أو تخفيضها" ثم قام المشرع بتوسعة هذا التعريف من خلال المادة 41 من قانون المالية لسنة 2018 والذي عدّل المادة 19 مكرر المذكورة أعلاه وقام بتعريف التعسف في إستعمال القانون الجبائي بأنّه " تلك المستندات التي تخفي شيئاً حقيقياً عن طريق إظهار شيئاً وهمياً أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة من أجل الإستفادة من الإمتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة".

أما الفقه القانوني فقد عرّفه بأنّه " إجراء إستثنائي لمعاقبة بعض المكلفين الجبائيين الذين يلجؤون إلى القيام بعمليات قانونية الهدف الوحيد منها تخفيض الضريبة"<sup>1</sup> وهناك من عرّفه بأنّه: "تصرّف قانوني يخفي الحقيقة"<sup>2</sup>.

يتضح من التعريفات المذكورة أعلاه أن التعسف في إستعمال القانون الجبائي فكرة مستمدة من الفكرة العامة وهي التعسف في إستعمال الحق بمعنى أن الوضعية التي يكون فيها المكلف الجبائي هي وضعية قانونية في ظاهرها أو أن التصرف الذي أبرمه المكلف الجبائي أو لجأ إليه هو تصرف صحيح في ظاهره لكن الوضعية أو التصرف يخفي شيئاً آخر وهو الإستفادة غير المبررة من الإمتيازات الجبائية أو يكون الهدف الحقيقي هو التملص من دفع الضريبة أو تخفيض قيمتها، ومن ثم فيكون المكلف الجبائي في موقف يُخالف الثقة التي وضعتها فيه المصالح الجبائية وبالنتيجة فهو يخالف المبدأ الذي يقوم عليه التصريح الجبائي وهو حسن النية عند إكتابه للتصريح والذي يجب أن يوضح المركز المالي الحقيقي له.

<sup>1</sup> <https://droit-finance.commantcamarche.com> Le 11/07/2022.

<sup>2</sup> Neslihan KARATAS DURMUS, L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/Turquie, Revue gestion et finance publiques, N 3/4 Mrs-Avril 2015, P114

2- تطبيقات الفكرة في القانون الجزائري: أورد المشرع الجزائري تطبيقين لفكرة التعسف في استعمال القانون الجبائي وهما:

أ- الطابع الوهمي للمستندات: يقصد بالمستند في هذا المقام كل وثيقة رسمية أو عرفية أو خاصة يُقدمها المكلف الجبائي للمصالح الجبائية وتكون مرفقة بالتصريح الجبائي سواء كانت فاتورة أو ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر أو عقود وإتفاقيات... إلخ، و يُعرّف هذا الطابع بأنه " كذبة أو حيلة قانونية يلجأ إليها الأطراف لإخفاء إرادتهم الحقيقية وراء مظهر غير حقيقي"<sup>1</sup>.

يظهر من هذا التعريف أن الطابع الوهمي ما هو إلا الصورية Simulation المشار إليها في قواعد القانون الخاص والتي عالجه المشرع في المادة 199 من القانون المدني والتي تنص على " إذا أخفى المتعاقدان عقدا حقيقيا بعقد ظاهر فالعقد النافذ فيما بين المتعاقدين والخلف العام هو العقد الحقيقي".

إن لجوء المكلف الجبائي إلى تزويد الإدارة الجبائية بمستندات وهمية، يمنح الحق للإدارة الجبائية وعند قيامها بحقها الرقابي المكلفة بها قانونا، إستبعاد تلك المستندات وإرجاعها إلى وضعيتها الحقيقية بمعنى أن المشرع أجاز للإدارة الجبائية التدخل والحلول محل إرادة الأطراف في العقد وتعديل الثمن المصرح به من قبل الأطراف لأنه لا يعبر عن الواقع بل هو مصطنع من أجل التهرب من أداء حقوق الخزينة العمومية، وقد أشار المشرع إلى هذه الحالة بالتفصيل في أحكام المادة 38 مكرر 2 قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص في فقرتها الأولى (01) على: " إذا كان الثمن أو التقدير الذي أعتد كأساس لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي، يقل عن القيمة التجارية للأموال المنقولة أو المبنية، تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدّر أو تعيد تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات...".

ب- إنشاء وضعية قانونية مصطنعة: يقصد بها: " قيام المكلف الجبائي بإصطناع وثائق تجعل منه في وضعية نص عليها القانون ويترتب عليها الحصول على منافع".

يُعبّر الفقه القانوني عن هذه الحالة بالغش نحو القانون لأنّ المكلف الجبائي يسعى ومن خلال تلك المستندات غير الصحيحة إلى خلق وضعية لنفسه تبدو قانونية بالنظر إلى تلك الوثائق إلا أنّه وبعد التمحيص والمراقبات التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية، يتبين عدم صحتها وأنها مخالفة للواقع، وهنا نشير إلى أن للمصالح الجبائية كامل الطرق المقررة قانونا في إثبات عكس ما تتضمنه تلك الوثائق مع مراعاة أن لها مركز ممتاز في هذه الحالة لأنه يكفيها التشكيك في تلك الوثائق والمستندات فقط وتترك للمكلف الجبائي نفي تلك الشكوك، وتعتبر هذه الحالة حساسة نوعا ما لأنها تحتاج إلى توفر ثلاثة (03) شروط وهي<sup>2</sup> : تغيير الطبيعة القانونية للعملية، الحصول على نتيجة يحظرها القانون ووجود نية التملص من دفع الضريبة أو تخفيضها أو الحصول على إمتيازات غير مبررة بالنظر للوضعية الحقيقية للمكلف.

<sup>1</sup> Neslihan KARATAS DURMUS, op cit, P 115.

<sup>2</sup> Neslihan KARATAS DURMUS, op cit, P 115

تظهر هذه الحالة كثيرا في الميدان العملي في الحالة التي يلجأ فيها الأطراف إلى ستر عقد بيع بعقد هبة من أجل تخفيض حقوق الخزينة العمومية أو العكس كستر عقد هبة بعقد بيع من أجل الإضرار بالورثة غالبا، فهنا لا نكون أمام تعسف في استعمال القانون الجبائي في القانون الجزائري لأن حقوق الخزينة العمومية لا ترتبط بنوعية العقد وإنما ترتبط بالقيمة المصرح بها كتقويم للشيء المبيع أو الموهوب وفقا لأحكام المادة 16 من قانون التسجيل لكن هذه الحالة تظهر بصورة واضحة في القانون الفرنسي لأنه يفرض الرسوم وفق نوعية العقد وليس على أساس القيمة ويحدد الرسوم بنسبة 60% إذا كان العقد هبة ونسبة 05% إذا كان العقد بيعا، فهناك يقوم الأطراف بستر عقد الهبة بعقد بيع<sup>1</sup>

ومن ثم فإن النتيجة المتوخاة من ستر عملية الهبة بعقد بيع هو نتيجة يحظرها القانون لأنها تؤدي إلى تخفيض الحقوق المستحقة للخزينة العمومية بنسبة 55% أما بالنسبة للقانون الجزائري فإنه لم يشر إلى تغيير الطبيعة القانونية للعملية وإنما إكتفى بذكر أن تؤدي تلك المستندات بالمكلف الجبائي إلى الحصول على إمتيازات غير مبررة بالنظر للوضعية القانونية كأن يقدم مكلف جبائي وثيقة يزعم فيها أنه إستثمر الأرباح المحققة من أجل الحصول على تخفيض ما نسبته 30% من الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للفقرة 3 من 21 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو أن يقوم شخص بإنشاء مشروعين ويكون أحدهما مخبزة وهمية ويسجل أرباح المشروعين من خلال مشروع المخبزة حتى يحصل على تخفيض نسبته 35% وفقا لأحكام الفقرة 2 من نفس المادة.

**ثانيا: آثار ثبوت التعسف في استعمال القانون الجبائي:** إذا شككت الإدارة الجبائية في المستندات والوثائق المقدمة من قبل المكلف الجبائي وقامت بإرجاعها إلى وضعيتها الحقيقية، فيترتب أثران أحدهما أصلي والآخر إستثنائي وهما:

**1- الأثر الأصلي: إعتبار المكلف الجبائي سيء النية:** إذا شككت المصالح الجبائية في المستندات والوثائق المرفقة بالتصريح الجبائي، فيعتبر هذا دليل على سوء نية المكلف الجبائي على الأقل مبدئيا نتيجة للمركز الإستثنائي والممتاز للمصالح الجبائية في العلاقة النقدية التي تربط المكلفين بالدولة، ويترتب عن ذلك ما يلي:

**أ- تضامن معدي السند الوهمي اتجاه المصالح الجبائية:** أشار المشرع إلى هذا الأثر في نص المادة 19 مكرر 3 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفرض التضامن بين جميع الأطراف المشاركة في إعداد السند الوهمي سواء كانوا متعاملين اقتصاديين أو محاسبين أو مهما كانت صلتهم بالسند الوهمي، و يظهر التضامن هنا في إلزامهم بدفع فارق إعادة التقويم أو دفع الزيادات والعقوبات الجبائية المختلفة الناتجة عن هذه العملية التدليسية، وقد أشار المشرع إلى العديد من هذه الزيادات والعقوبات في مختلف القوانين

<sup>1</sup> <https://impots-societes.ooreka.fr/astuce/voir/514805/abus-de-droit-Le-13/07/2022>.

الجبائية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر المادة 192 وما يليها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 109 من القانون التجاري... إلخ.

بالإضافة إلى أن المشرع شدد في هذه المسألة وأصدر قرارا وزاريا بتاريخ 2013/08/01 يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كفاءات تطبيق العقوبات المقررة عليها<sup>1</sup> وقام بتعريف الفاتورة المزورة والفاتورة الوهمية في المادتين 02 و 03 على التوالي منه ثم ذكر أن العقوبات الجبائية يشترك فيها كل من إشتراك في إعداد هذه الفواتير في نص الفقرة 2 من المادة 04 منه.

ب- **عدم الاستفادة من المزايا الجبائية** : حدد المشرع المزايا التي لا يستفيد منها المكلف سيء النية في الفقرة 2 من نص المادة 19 مكرر 03 قانون الإجراءات الجبائية و هي: إستثناء المكلف من حق الإستفادة من الإعفاء على الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية وإمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان، تمديد أجل التقادم بسنتين، إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20 % وجدول الدفع بالتقسيط والتسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش المنشأة بموجب المرسوم التنفيذي 84/13 المؤرخ في 2013/02/06 المحدد لكفاءات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة المعدل و المتمم<sup>2</sup>.

2- **الأثر الاستثنائي: اللجوء إلى لجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي**: ظهرت أسس هذه الفكرة في قانون المالية لسنة 2014، لذا سنعالج مسألة تدخلها في العلاقة بين المكلف الجبائي والمصالح الجبائية في العناصر التالية:

أ- **أعضاء اللجنة**: حدد المشرع تركيبة هذه اللجنة بموجب المادة 19 مكرر 2 قانون الإجراءات الجبائية، وذكر أنها تتكون من الأشخاص الذين يشغلون مناصباً من المناصب التالية:

- **ممثلي المديرية العامة للضرائب**: تتكون لجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي من أربع (04) ممثلين عن المديرية العامة للضرائب وهم: مدير التشريع والتنظيم الجبائيين، مدير الأبحاث والتحقيقات، مدير المنازعات، والمناصب عالجتها المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المؤرخ في 2021/06/15 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية<sup>3</sup>، بالإضافة إلى نائب مدير لم يحدد المشرع تبعيته إلى أي مديرية من المديريات الثمانية (08) التي تتكون منها المديرية العامة للضرائب ومنحه منصب مقرر للجنة.

<sup>1</sup> انظر ج ر عدد 30 لسنة 2014.

<sup>2</sup> انظر ج ر رقم 09 لسنة 2013 و ج ر رقم 79 لسنة 2022

<sup>3</sup> انظر ج ر رقم 46 لسنة 2021 .



- **ممثلي المصالح الخارجية للإدارة الجبائية** : أدرج المشرع عضوين من المصالح الخارجية للمصالح الجبائية في تشكيلة اللجنة وهما: مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة، وكلا المنصبين مشار إليهما في المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم المذكور أعلاه، وقد ذكر المشرع عبارة " حسب الحالة " وهي تدل على أن التشكيلة تضم أحد العضوين ولا تضمهما معا ويكون حضور أحدهما مرتبطا بنوعية المكلف فإذا كان تابعا لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات فيحضر إجتماع اللجنة مدير كبريات المؤسسات أما المدير الجهوي فيحضر إذا كان النزاع يخص أحد المكلفين التابعين لمركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب.
- **عضوين مستقلين**: الخبيرين المستقلين هما خبير محاسبي يتم تعيينه من قبل المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا لأحكام القانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>1</sup> بالإضافة إلى موثق يُعين من قبل الغرفة الوطنية للموثقين وفقا لأحكام القانون 06-02 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بتنظيم مهنة الموثق<sup>2</sup>.
- ب- **عمل اللجنة**: إذا تأكدت شكوك الإدارة الجبائية ولم يكن هناك لجوء إلى فكرة المحرر الجبائي من قبل المكلف الجبائي، فتقوم المصالح الجبائية بإستبعاد المستندات والوثائق وإعادتها إلى طابعها الحقيقي، فإذا لم يقتنع المكلف الجبائي بالتصحيح الذي قامت به المصالح الجبائية والمرسل إليه، فيجوز له وخلال أجل ثلاثين (30) يوما من إستلام الإخطار بالتصحيح باللجوء إلى لجنة التعسف في إستعمال القانون الجبائي المنشأة على مستوى المديرية العامة للضرائب، وتقديم طلب لإعادة النظر في أسس التصحيح، أو بعبارة أخرى الطلب من المصالح الجبائية إعادة النظر في وضعيته ومدى إستعماله التعسفي للقانون الجبائي. ويجب على اللجنة البث في طلب المكلف الجبائي في أجل ستة (06) أشهر من توصلها بطلب المكلف، وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، ولم يوضح المشرع في قانون الإجراءات الجبائية موقف المكلف من قرار اللجنة، ومن ثم فيجب الرجوع إلى القواعد العامة في القانون الإداري، بمعنى أنه يجب على رئيس اللجنة وبعد التوقيع على محضر رأي اللجنة المتخذ، أن يبلغ المدير العام للضرائب لإتخاذ القرار الإداري وإرساله للمكلف الضريبي، وما على هذا الأخير إلا اللجوء إلى القضاء للطعن في القرار في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغه بالقرار.

<sup>1</sup> انظر ج ر رقم 42 لسنة 2010 .

<sup>2</sup> انظر ج ر رقم 14 لسنة 2006 .

## المطلب الثاني: إلتزام الإدارة الجبائية بمضمون التصريح الجبائي

يُعبّر عن هذا الإلتزام في أدبيات الجبائية بفكرة المحرر الجبائي والذي ظهر لأول مرة في التشريع الفرنسي سنة 1987 ثم إستقاهها المشرع الجزائري وأدخلها في التشريع لأول مرة في الجزائر بموجب المادة 47 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية<sup>1</sup> لسنة 2012، وقد عرّف المشرع الجزائري المحرر الجبائي في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 12-334 المؤرخ في 08/09/2012 المتعلق بالمحرر الجبائي<sup>2</sup> بأنه " قرارا قطعيا إتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به".

أمّا الفقه فقد عرّف هذا المحرر بأنه: " تصريح إلزامي للسلطات الضريبية ردا على طلب قدمه شخص من أشخاص القانون الخاص بصفة طوعية ويتعلق بالمعالجة الضريبية والنتائج التي تترتب عليها إحدى أو مجموعة من التصرفات أو العمليات المستقبلية التي سيقدم عليها هذا الشخص"<sup>3</sup>.

و من أجل دراسة هذا المحرر وعلاقته بالتصريح الجبائي سنخرج بالدراسة على ما يلي:

**الفرع الأول: نطاق تطبيق أحكام المحرر الجبائي:** يظهر من التعاريف الواردة أعلاه وخاصة التشريعية منها، أن المشرع حدد نطاق اللجوء إلى المحرر الجبائي بتوفر شرطين وهما:

**أولاً: المكلفين حسني النية:** منح المشرع هذه المكنة القانونية للمكلفين الجبائين حسني النية دون غيرهم والذين لم تتخذ الإدارة الجبائية بشأنهم أي إجراء قانوني كإدراجهم في البطاقة الوطنية للغش أو استعملت الإدارة الجبائية في مواجهتهم حق التعسف في استعمال القانون الجبائي... إلخ، أو بعبارة أخرى لم يكن هناك أي خلاف إداري أو قضائي سابق بين المصالح الجبائية والمكلف أي أن المكلف الجبائي كان حريصا على توكي الأمانة والشرف عند إكتتاب التصريحات الجبائية، وتعتبر هذه المسألة، مسألة موضوعية تعتمد على الإثبات من قبل الإدارة الجبائية، لأن المشرع يفترض في كل مكلف جبائي حُسن النية وما على الإدارة إلا إثبات العكس وفقا لما لديها من معلومات ووثائق ضد المكلف الجبائي، وفي حالة النزاع يكون قاضي الموضوع هو المقدر لحالة توفر حسن النية من عدمه وفقا لمعطيات الملف والوثائق المدرجة فيه والمقدمة من قبل المكلف والإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يخضع قاضي الموضوع لرقابة مجلس الدولة من حيث تأسيس حكمه.

## ثانيا- الخضوع لمديرية كبريات المؤسسات

<sup>1</sup> انظر ج ر رقم 72 لسنة 2011 .

<sup>2</sup> انظر ج ر رقم 50 لسنة 2012 .

<sup>3</sup> عيسى قسايسية : المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و السياسية، المجلد 54 العدد 03، سبتمبر 2017، الجزائر، ص 316.

حصر المشرع الجزائري المكلفين المستفيدين من المحرر الجبائي في المكلفين الخاضعين لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات وبالرجوع إلى النصوص القانونية، نجد أن المادة 03 من المرسوم التنفيذي 06-327 المذكور أعلاه عدد المكلفين التابعين لإختصاص هذه المديرية وهم: الشركات البترولية والشركات الأجنبية العاملة في الجزائر ومجمع الشركات والشركات الأجنبية التي ليست لها مؤسسات قارة في الجزائر و كذا المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم إثنا مليار دينار (200 مليار سنتيم) وفقا للقرار المؤرخ في 24/12/2017 والذي يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن إختصاص مديرية كبريات المؤسسات<sup>1</sup>، فهذه الكيانات هم المسموح لها بتقديم طلب المحرر الجبائي دون غيرهم، أما المكلفين الخاضعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية فليس لهم الحق في تقديم طلب للحصول على المحرر الجبائي.

أعتقد أن اتجاه المشرع للتفرقة بين المكلفين مردّه إلى نوعية وطبيعة المكلفين الخاضعين لمديرية كبريات والذي يكونون في الغالب أجانب أو كيانات إقتصادية جزائرية ذات طابع إستراتيجي ويملكون ذمم مالية كبيرة وكبيرة جدا، فأوجد لهم المشرع هذه المكنة القانونية حتى تبقى العلاقة جيدة بهؤلاء المكلفين.

**الفرع الثاني: المحرر الجبائي كآلية لتقليل المنازعة الجبائية:** يهدف المكلف الجبائي من خلال توجيهه لطلب إلى مديرية كبريات المؤسسات من أجل الحصول على المحرر الجبائي إلى استطلاع وجهة نظر الإدارة الجبائية حول معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي ساري المفعول، والحكمة من اللجوء إلى هذا الخيار من قبل المكلفين الجبائين هو قطع الطريق عن الإدارة الجبائية للقيام بأي عملية إعادة تقييم للوضعية الجبائية المصرح بها من قبل المكلف الجبائي والتي استطلع فيها رأي الإدارة الجبائية قبل إكتتاب التصريحات ومنحته محررا جبائيا في تلك المسألة أو بمعنى آخر يلجأ المكلف الجبائي إلى الإدارة الجبائية وقبل إكتتاب التصريحات الجبائية وتقديمها في الآجال القانونية إلى أخذ وجهة نظر المصالح الجبائية حول وضعية ما، وبعد ذلك يقوم بإكتتاب التصريح الجبائي وفق وجهة نظر المصالح الجبائية المدونة في المحرر الجبائي، وفي هذه الحالة لا يجوز للإدارة الجبائية وتحت أي ظرف من الظروف اللجوء إلى إعادة تقييم الوضعية الجبائية للمكلف ولا يجوز لها كذلك اللجوء إلى إستعمال حق التعسف في القانون الجبائي في المسائل التي إستطلعها المكلف وأخذ منها ردا واضحا وقام على أساسها بإكتتاب التصريح الجبائي، ومن ثم فيكون المحرر الجبائي آلية لقطع الطريق عن أي نزاع محتمل بين المكلف الجبائي والمصالح الجبائية ممثلة في مديرية كبريات المؤسسات شأنه في ذلك شأن الصلح في القواعد العامة وفقا لأحكام المادة 459 من القانون المدني.

ونشير في الأخير إلى أن المشرع الجزائري ضيق من نطاق تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص ومن حيث الموضوع، فمن حيث الأشخاص فالمحرر الجبائي هو مكنة قانونية بيد المكلفين الجبائين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات كما حصر من نطاقه موضوعيا كما أشرنا من حيث أن اللجوء إليه لا يكون إلا من

<sup>1</sup> انظر ج ر رقم 77 لسنة 2017.

أجل معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي ساري المفعول و من ثم فلا يُعتبر رأي الإدارة الجبائية قاعدة عامة تسري على جميع الحالات المشابهة سواء تعلق بالمكلف في المستقبل أو تعلقت بمكلف آخر.

### خاتمة

يعتبر التصريح الجبائي الوسيلة الفنية التي تعكس العلاقة المالية وتخصيصا النقدية التي تربط بين المكلفين الجبائين والخزينة العمومية عن طريق المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ومن ثم كان هذا التصريح محل إهتمام المشرع الجزائري على غرار جل التشريعات الدولية، وللحفاظ على بناء علاقة متينة وقوية بين الطرفين فقد إفترض المشرع حسن النية في المكلفين الجبائين عند إكتتاب التصريحات الجبائية وفي المقابل منح المصالح الجبائية الحق في بسط رقابتها على تلك التصريحات ومقارنتها مع ما يتوفر لديها من معلومات، وبناء على هذه الرقابة تنشأ في الغالب المنازعة الجبائية، والتي أحاطها المشرع بحقوق وضمانات لكلا الطرفين مع تغليب كفة المصالح الجبائية نتيجة مركزها القانوني الممتاز بحيث منحها حق أو مكنة اللجوء إلى إستبعاد المستندات والوثائق المقدمة من قبل المكلفين الجبائين المُشكلة للتعسف في استعمال القانون الجبائي عن طريق إعادة تقويم أسس الضريبة وإصدار جداول ضريبة جديدة على أساس الوضعية الجبائية المتوفرة لديها حول المكلف الجبائي ما لم يلجأ المكلف إلى فكرة المحرر الجبائي، ومن أجل إقامة توازن حقيقي في المراكز الجبائية، نقترح ما يلي:

- وضع نص قانوني واضح يتضمن بأن التصريح الجبائي المكتتب من قبل المكلف الجبائي صحيح كأصل عام.
- منح المكلفين الجبائين المكتتبين للتصريحات المعبّرة عن الوضعية الجبائية والمالية الحقيقية، هوامش أفضلية و تحفيّزات جبائية إضافية تدعيما لمبدأ حسن النية.
- تعديل تشكيلة لجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي وإشراك غرف الصناعة والتجارة في تركيبها بإعتبارها تمثل وجهة نظر المتعاملين الإقتصاديين.
- توسيع نطاق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص بحيث يشمل كافة المكلفين الجبائين بدون إستثناء أو تفرقة بمعنى عدم حصر اللجوء إليه في المكلفين الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات.
- توسيع نطاق تطبيق المحرر الجبائي من حيث الموضوع بحيث يجوز للمكلفين الجبائين اللجوء وعن طريقه إلى إستطلاع رأي الإدارة الجبائية حول تفسير النصوص الجبائية وعدم حصره في معرفة الأحكام الجبائية المطبقة على وضعية ما فقط.

## قائمة المراجع والمصادر:

## I: باللغة العربية:

## أولاً: الكتب

- 01 - أحمد فنديس : الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018.
- 02 - حمود القيسي : المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع. الأردن، 2008.
- 03 - عباس محرزى : المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITC/S، الجزائر، 2010.
- 04 - منصور بن عمارة : أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، ط 2، الجزائر، 2016.
- 05 - مولود مليكاوي : أساسيات في الضريبة، دار هومة، الجزائر، 2018.

## ثانيا : المقالات

- 01 - طالبى بن عيسى : التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 11 العدد 02، جوان 2019، الجزائر، متاح على الرابط :  
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/20/11/2/94583>
- 02 - زيتوني فاطمة الزهراء : بحث مضمون حسن النية في إطار نظرية العقد، مجلة القانون و العلوم السياسية، المجلد ... العدد 04، جوان 2016، الجزائر، متاح على الرابط :  
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/518/2/2/86523>
- 03 - قاسم محمد عبد الله البعاج : دور الإعفاءات الجبائية في تشجيع و جذب الإستثمارات الأجنبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 40، 2014، العراق، متاح على الرابط :  
<https://iasj.net/iasj/download/15598728d4374d94>.
- 04 عيسى قسايسية : المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و السياسية، المجلد 54 العدد 03، سبتمبر 2017، الجزائر، متاح على الرابط :  
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/32/54/3/91476>
- 05 - نصر الدين بن شعيب : العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 11 العدد 01 السنة 2021، الجزائر، متاح على الرابط :  
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/175/11/1/174911>

## ثالثا - النصوص القانونية :

## • النصوص التشريعية :

1. قانون عضوي رقم 15-18 مؤرخ في 02/09/2018 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم ( ج ر رقم 53 لسنة 2018 مع إستدراك منشور في ج ر رقم 62 لسنة 2018 و التعديل منشور في ج ر رقم 78 لسنة 2019 )
2. قانون الإجراءات الجبائية
3. أمر رقم 58-75 مؤرخ في 26/09/1975، يتضمن القانون المدني، معدل ومتمم .
4. أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. معدل ومتمم أمر 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون التسجيل.
5. أمر 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون التسجيل.
6. قانون رقم 06-02 مؤرخ في 20/02/2006 يتعلق بتنظيم مهنة الموثق ، ج ر رقم 14.
7. قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج ر رقم 42.
8. لقانون رقم 11-16 مؤرخ في 28/12/2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر رقم 72.

## • النصوص التنظيمية:

1. مرسوم التنفيذي 06-327 مؤرخ في 18/09/2006 يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم ج ر عدد 59 .
2. مرسوم تنفيذي 12-334 مؤرخ في 08/09/2012 يتعلق بالمحرر الجبائي ، ج ر رقم 50.
3. مرسوم تنفيذي 13-84 مؤرخ في 06/02/2013 ، يحدد كفايات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، معدل ومتمم ، ج ر رقم 09 .
4. مرسوم تنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في 15/06/2021 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية رقم 47 .
5. قرار وزاري مؤرخ في 01/08/2013 يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كفايات تطبيق العقوبات المقررة عليها، ج ر رقم 30.
6. قرار وزاري مؤرخ في 24/12/2017 ، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تدرج ضمن إختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج ر رقم 77

### قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- Neslihan KARATAS DURMUS, L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/Turquie, Revue gestion et finance publiques, N 3/4 Mrs-Avril 2015, **voir le lien** [https://archives-gfp.revuesonline.com/gratuit/GFP90\\_3-4\\_20\\_Karatas.pdf](https://archives-gfp.revuesonline.com/gratuit/GFP90_3-4_20_Karatas.pdf)