

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم قانون الأعمال

خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

- مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق -

فرع: قانون الأعمال

تخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ :

أغليس بوزيد

إعداد الطالبتان :

- شباطي صونية

- عمير كاتية

لجنة المناقشة :

- الأستاذ: مخالفة عبد الكريم..... رئيساً

- الأستاذ: أغليس بوزيد، أستاذ مساعد قسم(أ)،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، مشرفاً ومقرراً

- الأستاذة: فتوس خدوجة..... (ممتحناًة)

السنة الجامعية : 2013 - 2014



إهداء

إلى من ربّاني صغيراً وفتحاً لي أبواب العلم والمعرفة، **والديّ** الغاليين أطال الله في

عمرهما.

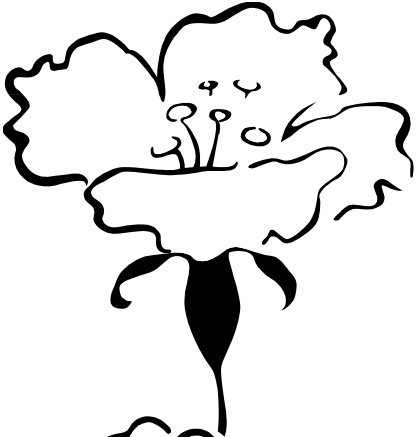
إلى أخي العزيز: طالع حفظه الله وسانه من كل شرّ.

إلى كل عائلتي.

إلى الأصدقاء والصديقات.

إلى كل أساتذة طلبة الحقوق وموظفيها، أهدى هذا العمل المتواضع.

شراطي صوبية



إهداء

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.
إلى إخواني ثنائي و كوسيلة.
إلى جدي و جدتي أطال الله في عمرهم.
إلى ذكري جدي و خالتي رحمة الله عليهم.
إلى كل أعمامي و أخوالي و زوجاتهم،
إلى كل عماتي و خالتي و أزواجهن،
وإلى كل بناتهم و أولادهم.
إلى كل صديقاتي في الدراسة أو خارج الدراسة.
إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

عمير كاتبة

شكر و عرفان

الحمد لله و الشكر لله و لا حول و لا قوة إلا بالله

أما بعد :

نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير إلى الأستاذ " أحميس بوزيد "

عن قبوله الإشراف على هذه المذكرة و الذي زودنا بتوجيهاته و نصائحه القيمة

أثناء جميع مراحل إعداد المذكرة و كان له الفضل في إتمام هذه المذكرة.

قائمة المختصرات:

أ/باللغة العربية:

ج ر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ج: الجزء.

د.ت: بدون تاريخ النشر.

ص: صفحة.

ص ص : من صفحة إلى صفحة.

ط: الطبعة.

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ب/ باللغة الفرنسية

Op . Cit : (Opére Citato) , Référançe Précedamment Cité .

P : Page.

Pp : de la Page jusqu'à la Page .

هفتاد و هفت

إن التحقيق عبارة عن وسيلة إجرائية يضعها القانون بين يدي القاضي المقرر من أجل فحص الأدلة التي يستعملها الخصم في ملف الدعوى، و بعبارة أخرى يقصد به إقامة دليل بشأن واقعة مدعى بها أمام القضاء بالطرق المحددة قانوناً، فوظيفة التحقيق تعني التحري والتدقيق والتحصص و دراسة ملف الدعوى دراسة دقيقة و معمقة، ونظراً لعدم مساواة أطراف المنازعة الضريبية وضع المشرع قواعد خاصة تبرز خصوصية إجراءات التحقيق القضائي التي تحكم المنازعة الضريبية مقارنة بالمنازعات الإدارية عموماً.

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، إلى غاية صدور الحكم القضائي فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، بإستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، والتي تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى.

تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بتدخل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق لإتخاذ التدابير اللازمة لحسم الخلاف المطروح قضاءً بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة بشأن الخلاف المطروح أمامه⁽¹⁾، ذلك أن العلاقة السابقة لرفع الدعوى الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية والتي تبرز في خضوع المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية لدفع المساهمة المفروضة عليه قانوناً بحكم نشاطه أو دخله، من شأنها أن تسهل له إقامة الدليل و إستخلاصه بحكم هذه العلاقة لتأييد دعواه، مما يقتضي أن يكون تدخل القاضي المقرر بكثير من التحفظ في الإثبات إلى جانب المدعي، ويعهد إليه القيام بالتحريات اللازمة وبما يراه مناسباً من أجل الوصول إلى صدور حكم في الدعوى، وكذا من أجل بناء وتكوين قناعته، نظراً أن الإدارة الجبائية تحوز الوثائق والمستندات الضرورية

⁽¹⁾ بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الإدارية: الجزء الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص 376-382.

التي لا نجد نماذج لها في حوزة المدعي فضلاً عن تمييزها في الدعوى بالطابع السلطوي يعكس مركزاً مختلفاً تماماً مع مركز المدعي⁽²⁾.

كما تظهر الخصوصية في الإجراءات التحقيق القضائي للمنازعة الضريبية لتمييزها بالطابع الإستقصائي والتوجيهي والخطي والتناوب بين الأطراف والقاضي المقرر في تقديم وتحصيل الأدلة الثبوتية حتى تتوفر لكل طرف معرفة شاملة بعناصر الدعوى وتمكن بالتالي من الإطلاع عليه ومناقشتها.

إضافة إلى القواعد العامة التي تنظم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية، والواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية يسعى القاضي المقرر إلى تمحيص وقائع المنازعة والتدقيق في كل جوانبها من خلال الإعتماد على إجراءات تحقيق تبنهاها المشرع حسب خصوصية المنازعة الضريبية والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق الذي يستعين فيه القاضي الإداري بالخبرة القضائية سواء كان ذلك تلقائياً أو بناءً على طلب أحد أطراف المنازعة الضريبية⁽³⁾.

يحضى موضوع هذا البحث بأهمية بالغة ذلك أنه:

موضوع إجرائي تبرز أهميته في القواعد التي تحكم القضاء الإداري عند التحقيق في المنازعات الجبائية، و هذا الوضع و إن كان يعكس خصوصية العمل الإجرائي عند التحقيق في المنازعات الضريبية إلا أنه يخل بالتوازن بين مراكز أطرافها، مما يقتضي على المشرع إعادة الإعتبار لمركز المكلف بدفع الضريبة من خلال تعديل المنظومة القانونية في عدة جوانب إجرائية.

⁽²⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، ص 17.

⁽³⁾ - الشنتوي سعد، التحقيق الإداري في نطاق الوظيفة العامة، دا الفكر الجامعي، مصر، ص 34.
- شيهوب مسعود، المبادئ العامة الإدارية: ج3، نظرية الاختصاص، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 381.

كما أن المنازعات الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري تبلغ حدا كبيرا من التعقيد عند مرحلة التحقيق، نظرا لإرتباطها بالعديد من القواعد التي يملها نظام قانوني مزدوج تختلف نصوصه أحيانا بين قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية .

وللإمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها يكون جديراً في البحث طرح التساؤل التالي:

فيما تتمثل مظاهر إنفراد المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى أثناء سير التحقيق

القضائي؟.

و ترتيباً على هذه الإشكالية يتضح أن موضوع البحث ينطوي على معالجة أهم المظاهر التي تتميز بها قواعد التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، سيتم تناولها على نمط يبين وجه اختلافها عن المنازعات الإدارية الأخرى وبطريقة تفرز الأسباب والآثار المترتبة عن هذا الاختلاف، معتمدين في ذلك على أسلوب وصفي تحليلي و نقدي، ينتاسب لتحري مواقف المشرع الجزائري على ضوء ما تناولته نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وقانون الإجراءات الجبائية.

إن البيان التفصيلي لمظاهر تميز المنازعة الضريبية عن سائر المنازعات الإدارية الأخرى في مرحلة التحقيق القضائي جاء جامعاً في بحث الطابع التحقيقي و دراسة تنوع القواعد التي تحكم هذه المرحلة في سير الدعوى الضريبية لذلك قسمت خطة البحث إلى فصلين: في (الفصل الأول) تنصب الدراسة على بيان الطبيعة الإستقصائية لإجراءات التحقيق، بينما في (الفصل الثاني) ورد البحث على بيان خاصة تنوع القواعد التي تحكم سير مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

الفصل الأول

الطابع الاستثنائي لإجراءات

التحقيق في المنازعة الضريبية

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، بإستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وهذه الإجراءات لها طبيعة خاصة و مميزة فهي تتميز بطابع تحقيقي و الأسبقية للكتابة و مبدأ المواجهة، هذا ما يسمح من خلال سير الدعوى الجبائية بتحقيق ضمانات كافية و خلق التوازن العادل بين طرفي الدعوى، و كثيرا ما يظهر القاضي الإداري فيها بأداء دور إيجابي في البحث عن الدليل ووقفا إلى جانب الطرف الضعيف في الإثبات.

كما أن الإدارة تحوز الوثائق و المستندات الضرورية للإثبات التي لا نجد نموذجا لها في حوزة المدعي مما يصعب عليه تحمل عبء الإثبات وحده، و بالتالي يقتضى تدخل القاضي المقرر لنقله إلى الإدارة العامة التي تخدم في الغالب مركز المدعي عليه لإثبات عكس ما يدعيه رافع الدعوى.

و على هذا النحو تقتصر الدراسة في هذا الفصل على تحديد خصوصية تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية، وذلك عن طريق بيان طبيعة إجراءات الإثبات و تنظيم عبء الإثبات (المبحث الأول)، ثم نتطرق إلى خصائص تنظيم مراكز أطراف خصومة التحقيق في إثبات المنازعة الضريبية من خلال تحديد دور الأطراف في الإثبات عند سير التحقيق وكذا دور القاضي في مباشرة إجراءات التحقيق(المبحث الثاني).

المبحث الأول

خصوصية تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية

إن تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية لا تعتبر في جوهرها مجرد تطبيق بسيط لأحكام الإجراءات المدنية والإدارية للمسائل الإدارية وإنما تتميز بطابع خاص وتسيطر عليها بعض السمات والخصائص العامة المميز لها واللصيقة بها، والتي تعتبر بالنسبة للمتقاضين ضمانات قوية لعدالة الأحكام الإدارية⁽⁴⁾، وتعد بالنسبة للقاضي الإداري وسيلة لتحقيق التوازن بين الطرفين و تمكنه من الحصول على وثائق وعناصر القضية التي لا يمكن للطرف الآخر في الدعوى معرفتها⁽⁵⁾ (مطلب أول) ثم نبين قواعد تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية إذا كان الإثبات يعني إقامة الدليل أمام القضاء على وجود وقائع قانونية وكيفية والطرق التي يحددها القانون⁽⁶⁾ (مطلب ثاني).

المطلب الأول

طبيعة إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بمجموعة من الخصائص التي تؤكد طبيعتها الخاصة بالمقارنة بالممارسات العائدة للقضاء العادي، بحيث تتمثل هذه الطبيعة في الطابع التحقيقي (الفرع الأول)، الطابع المواجهة (الفرع الثاني)، وأخيرا الطابع الخطي (الفرع الثالث).

⁽⁴⁾ الشامي عابدة، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص 142.

⁽⁵⁾ بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 19.

⁽⁶⁾ المنجي إبراهيم، المرافعات الإدارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1999، ص 468.

الفرع الأول

الطابع التحقيقي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية

يتميز الطابع التحقيقي بإعطاء القاضي الدور الأكبر في تسيير الدعوى تكون له سلطة المبادرة⁽⁷⁾، ويبدأ هذا الدور منذ لحظة وصول الدعوى إلى القاضي المختص الذي يقدر لزوم إجراء تحقيق فيها أو عدم لزمه⁽⁸⁾، ويصبح سيد التحقيق منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم⁽⁹⁾.

كما يقدر قيمة ما يقدم إليه من وثائق دعما للطلبات أو الدفع ومن أجل الوصول إلى الحقيقة فله أن يطلب من الخصوم تقديم أي وثيقة ضرورية للفصل في القضية و له أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات و الأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق و ذلك من أجل تكوين قناعته وله أن يأمر بإدخال أي طرف في الدعوى⁽¹⁰⁾، كما أن الطابع التحقيقي للخصومة الإدارية يعطي للقاضي سلطة واسعة في مجال التحقيق في الدعوى عن طريق تسيير إجراءات الخصومة القضائية وذلك لوجود سببان اثنان: الأول هو تباين وضعية أطراف الدعوى الإدارية ففي مواجهة المدعى عليه تقف الإدارة خصما قويا يملك وسائل الإثبات التي يحتاج إليها المدعى وفي غياب تدخل من القاضي فإنه من الصعب على المدعى الحصول

⁽⁷⁾ شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية: دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2005، ص 65.

⁽⁸⁾ عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية: التحقيق في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 7، 2012، ص 182.

⁽⁹⁾ فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2006، ص 124.

⁽¹⁰⁾ قاضي أنيس فيصل، دولة القانون و دور القاضي الإداري في تكريسها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

القانون العام فرع المؤسسات الإدارية و السياسية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، 2010، ص 153.

- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 182.

على هذه الوسائل، والسبب الثاني هو أن الإدارة تقف في غالبية الأحيان موقف المدافع في الخصومة وهذه الوضعية تلقي على المدعى عبء إثبات ما يدّعيه⁽¹¹⁾.

يظهر أيضا الدور الإيجابي للقاضي من خلال سلطة التقدير الأدلة التي لم يحددها القانون وسلطة إستخلاص القرائن إلى غير ذلك من مظاهر الدور الإيجابي التي تمكن من إستنباط الحقيقة والكشف عنها قبل الفصل في الدعوى⁽¹²⁾، أي أن القاضي الإداري يقوم بمعاون، أو مراقبة الأفراد بمقتضى الدور الإيجابي ويمكن تغيير هذا الدور الإيجابي من حيث متابعة لإجراءات الإثبات ممثلا عندما تخطر الإدارة بالدعوى يمكنها أن تقدم من تلقاء نفسها جميع الإيضاحات و المستندات التي تؤكد موقفها وهذا هو الوضع الطبيعي، ولكن إذا سكتت ورفضت تقديم المستندات، فهنا يتدخل القاضي بموجب دوره الإيجابي ويكلفها ويلزمها بتقديم الإيضاحات التي يراها لازمة، فإذا امتنعت أو رفضت يمكن أن يعتبر هذا الموقف من جانبها قرينة تنقل عبء الإثبات إليها مما يساعد في تخفيف صعوبات الإثبات بالنسبة للمدعى الفرد⁽¹³⁾.

الفرع الثاني

طابع الوجاهية لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية

يرتبط الطابع الوجاهي بحقوق الدفاع، وهو من المبادئ الأساسية في النظام القضائي إذ يضطلع القاضي بدور ضمان تساوي المراكز القانونية بين الخصوم أمام القضاء و تحقيق المواجهة في جميع

⁽¹¹⁾ - عدوّ عبد القادر، المرجع السابق، ص 183.

⁽¹²⁾ - الشامي عايدة، المرجع السابق، ص 124.

⁽¹³⁾ - بدران مراد، المرجع السابق، ص 21.

مراحل التقاضي⁽¹⁴⁾، قصد ضمان الشفافية والدفاع عن الحقوق، و إلزامهم بإحترام هذا المبدأ الجوهرى فى المحاكمة العادلة⁽¹⁵⁾، وهو التأكيد الوارد فى الفقرة 3 من المادة 3 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، والتي تنص على أنه " يلتزم الخصوم و القاضي بمبدأ الوجاهية " و ذلك بتمكين الخصوم من الإطلاع على جميع المستندات ووسائل الدفاع القانونية المثارة، وإلتزام القاضي بضمانها⁽¹⁶⁾.

ومن خلال تحليل نص هذه المادة نستخلص أن القاضي يلتزم مع الخصوم بمبدأ المواجهة، معناه أن القاضي يسهر على إجراءات التقاضي بين الخصوم منذ بدأ الخصومة وذلك بتبليغ المدعى عليه حسب الوسائل والطرق القانونية وضمن الآجال المحددة قانوناً، وهكذا يمكنه إستبعاد من المناقشة كل وثيقة لم يتم تبليغها للخصم خلال الآجال وبالكيفية التي حددها⁽¹⁷⁾.

تطبيقاً لمبدأ المواجهة لا يجوز للقاضي أن يبني حكمه على مستند لم يفحصه الخصم ولم يطلع عليه فهذا تجاوز لحقوق الدفاع وإنتهاك لمبدأ حياد القاضي، ولا يجوز للقاضي أن يقبل دليلاً و يقتنع به دون عرضه على الخصم الآخر ليناقشه ويدحضه أو يؤيده⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁴⁾ بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة فى فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، دت، ص 20.

⁽¹⁵⁾ ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: ترجمة للمحاكمة العادلة، ط 2، موفم للنشر، الجزائر، 2011، ص 112.

⁽¹⁶⁾ انظر المادة 3/3 من قانون رقم 08 - 09، مؤرخ فى 25 فبراير 2008، ج ر عدد 21، صادر فى 23 أبريل 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، معدل و متمم.

⁽¹⁷⁾ بدران مراد، المرجع السابق، ص 9.

⁽¹⁸⁾ بوضياف عمار، المنازعات الإدارية: القسم الأول، دراسة مدّعة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا ومجلس الدولة ومحكمة التنازع، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 318.

ويفترض مبدأ المواجهة من القاضي إدخال الغير في الخصومة في حالة ما إذا كان الإجراء يتعدى آثاره أطراف الدعوى، كما يفترض على القاضي المختص أن لا يثير من تلقاء نفسه وجها يتعلّق بالنظام العام دون أن يمكن الأطراف من مناقشة هذا الوجه.

الفرع الثالث

الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية

يرتكز التحقيق في المنازعات الإدارية على مبدأ الكتابة، حيث تتمّ الإجراءات بموجب مذكرات مكتوبة يقدّمها أطراف الدعوى، وتضم هذه المذكرات طلبات الأطراف ودفعهم⁽¹⁹⁾، يتأكد الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات أن المحكمة الإدارية غير ملزمة بالردّ على الأوجه المقدّمة شفويا بالجلسة تدعيما للطلبات أو الدفع ما لم تؤكّد بمذكرة كتابية⁽²⁰⁾، إذ يجوز للخصوم عند جلسة الحكم بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية أن يتقدّموا بملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الخطية أو الكتابية وهو ما أشار إليه المادة 884 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽²¹⁾.

⁽¹⁹⁾ - عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 181.

- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: ج 1، الأنظمة القضائية المقارنة و المنازعات الإدارية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

⁽²⁰⁾ - فنديس أحمد، المرجع السابق، ص 124.

⁽²¹⁾ - انظر المادة 1/884 من ق.إ.م.إ المرجع السابق.

يتميز التحقيق أمام المحكمة الإدارية بتقديم المذكرات بصورة كتابية وكل ما يتعلق بالحجج و الإثباتات أما الملاحظات الشفهية فهي تعد دعما للطلبات الخطية وتقبل على سبيل شرح مضمون المذكرات أو المستندات الكتابية⁽²²⁾.

وهذه الخصوصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها حين تكون جميع الأدلة وأغلبها مكتوبة، و المجال المحدود والمخصص للشفاهة فهو يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة و بغرض إلقاء الضوء عليها، وعند اعتناق القاضي حلا فاصلا للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية⁽²³⁾.

من خلال الكتابة يستطيع القاضي دراسة ملف الدعوى، حيث تمكنه من الإلمام بالوقائع والحجج وبذلك يستطيع إستيعاب الموضوع ودراسته في هدوء، وعلى ذلك أصبحت الأوراق والمستندات هي الوسيلة الرئيسية للإثبات في القانون الإداري وبما أن الإدارة هي الحائزة عادة على المستندات الإدارية أدى ذلك الى ضرورة تدخل القاضي بدوره الإيجابي بإلزام الإدارة على تقديمها للمستندات التي كانت في حوزتها هنا يتضح أن الكتابة تضي آثارا جوهرية على عبء ووسائل الإثبات الإداري⁽²⁴⁾.

المطلب الثاني

تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

يقصد بعبء الإثبات في المنازعة الضريبية إلزام الخصوم بإثبات الواقعة المتنازع عليها، وينتقل عبء الإثبات بين الخصوم خلال المرافعات في الدعوى، ويسمى عبئا لأن من يكلف به يكون في مركز

⁽²²⁾ - فريجة حسين، المبادئ الأساسية في القانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 379.

⁽²³⁾ - GUSTAVE Peiser, Droit Administratif General, 20^{eme} édition, Dalloz, Paris, 2000, p 238.

⁽²⁴⁾ - الشامي عايدة، المرجع السابق، ص 147.

أضعف في القضية المنظورة، إذ يلزم بإثبات الواقعة محل المنازعة في حين يكفي خصمه أن يقف موقفا سلبيا، و لتحديد من يقع عليه الإثبات أهمية كبيرة إذ تتوقف عليه نتيجة الدعوى في كثير من الأحيان فقد يخسر المدعي دعواه لكونه لا يملك تقديم الدليل الذي يثبت حقه أو يحمي مركزه القانوني الذي يطالب بحمايته، أي: لا لكونه ليس بصاحب الحق و لكن لكونه أخفق في إثباته⁽²⁵⁾.

في هذا الصدد يوجد مبدأ ثابت في الإجراءات المدنية و الذي يجب تفحص معناه الحقيقي في الإجراءات الإدارية، هذا المبدأ هو أن "عبء الإثبات على المدعي، **Actori incumbit probatio** ". ونجد تبرير هذه القاعدة في سلطة المبادرة، والتي يملكها المدعي، فالدعوى نتيجة لنشاط المدعي فالمدعي عليه يجد نفسه أمام القاضي بفعل المدعي، فمن يطرح إدعاء أمام القضاء و الذي يود الإستجابة له في إدعائه، يجب عليه الإتيان بالإثبات⁽²⁶⁾.

إذا قلنا بأن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي فإن هذا لا يعني بالضرورة، أنه يجب عليه شخصيا أن يقدم الدليل لأن الطرف الأخر أي المدعي عليه إذا ادعى بوقائع أخرى فيجب عليه أن يقوم بإثباتها⁽²⁷⁾، و يقوم طرفي المنازعة بالإثبات بالوسائل الإثبات التي يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل فض المنازعة الضريبية.

⁽²⁵⁾ علي هادي عطية الهلالي، " مدى ذاتية الإثبات في المنازعة الضريبية"،

www.law.thiqaruni.org.munazat.doc، 2014/02/26.

⁽²⁶⁾ بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص ص 68 - 69.

⁽²⁷⁾ مراد بدران، المرجع السابق، ص 12.

نظرا لتميز الدعوى الإدارية بإنعدام التوازن بين طرفيها، فإن إلقاء عبء الإثبات على المدعى دائما يكون من الإجحاف في حقه⁽²⁸⁾، ومادامت المنازعة الضريبية من دعاوى القضاء الكامل أي الدعوى الإدارية، فهل تطبق عليها القاعدة ذاتها المعمول بها فيما يتعلق بعبء الإثبات في مجال هذه الأخيرة أم تتميز المنازعة الضريبية بخصوصية، و بإعتبار المنازعة الضريبية لها خصوصيتها، فما هي الوسائل التي يعتمدها القاضي الإداري في إثبات في المنازعة الضريبية ؟

الفرع الأول

القاعدة العامة لتنظيم عبء الإثبات في المنازعة الإدارية عموما

إن عبء الإثبات أمام القاضي الإداري يقع على عاتق الطرفين أي المكلف و الإدارة، وليس عاتق المدعي فقط، و مبرر هذه القاعدة هو وجود الإدارة كطرف في الدعوى الإدارية مع ما تملكه من أدلة للإثبات وقد لا يعلم عما يوجد من وقائع و بيانات و مستندات و منه يظهر عدم التوازن بين الطرفين الذي يجعل من العدل و المساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة⁽²⁹⁾.

فالدعوى الإدارية تقوم على أساس التفاوت بين أطرافها أحدهما؛ الإدارة و هي طرف قوي وتتمثل قوتها في كونها تتمتع بإمكانيات قاهرة، كما أن الأوراق و المستندات تحت يدها، و الطرف الثاني؛ الفرد و هو الطرف ضعيف يحتاج بصفة دائمة إلى الطرف الأول و إلى التعامل معه و يخشى إجراءاته

⁽²⁸⁾ - خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص 155.

- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 117.

- بن ملحة الغوثي، قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001، ص 119.

⁽²⁹⁾ - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 117.

- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص ص 155 - 156.

الشديدة التي ينص في العقود عادة على أن تتمكن منها الإدارة بما نسميه بالشروط غير المألوفة أما إذا كانت العلاقة بين الإدارة و الفرد تقوم على أسس قرار إداري فإن الإدارة تتفرد بإصدار القرار، و لا يعلم الفرد حقيقة ما يتضمنه من وقائع و بيانات، و في ضوء الإمتيازات التي تتمتع بها الإدارة فإنها تقف في مركز المدعى عليه غالباً، في حين يقف الفرد الطرف الضعيف في مركز المدعي، الأمر الذي يترتب عليه نشوء ظاهر عدم التوازن بين الطرفين في الدعوى⁽³⁰⁾.

حيث يلعب القاضي هنا دور الموازنة بين الطرفين لإستخلاص الحقيقة، و هذا الدور الإيجابي مهما إتسع فإنه يبقى محايداً يضمن عدم التحفيز لأحد الطرفين، و يستطيع بواسطة الأمر بوسائل التحقيق المختلفة أن يسهل إقامة الدليل في القضية⁽³¹⁾.

القاضي لا يكلف بالإثبات في الأصل و إنما يكلف الخصوم، حيث أن صاحب الشأن ملزم بأن يفتع القاضي بصحة دعواه و صاحب الشأن في الدعوى الإدارية هو المدعي طبقاً للمبدأ الذي يقضي "بأن الأصل براءة الذمة و من يدعي خلاف الظاهر عليه الإثبات".

المدعي في الدعوى الإدارية يدعي خلاف الظاهر لذلك يقع عليه عبء الإثبات، و لما كان المدعي في الدعوى الإدارية هو الفرد و مركزه القانوني ضعيف و كانت الملفات و السجلات موجودة تحت يد الإدارة و هما مما يعتمد عليه في الإثبات بصفة رئيسية، لذلك تدخل القضاء و ألزم الإدارة بهدف تخفيف

⁽³⁰⁾- محمد علي محمد عطا الله، الإثبات بالقرائن في القانون الإداري و الشريعة الإسلامية: دراسة فقهية مقارنة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 2001، ص 34.

⁽³¹⁾- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 156.

- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 117.

عبء الإثبات الواقع على عاتق الفرد بتقديم الأوراق المستندات المتعلقة بموضوع النزاع، و المنتجة في إثباته إيجاباً و نفيًا⁽³²⁾.

الفرع الثاني

خصوصية تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

خصوصية تحمل عبء الإثبات إذا كان الإثبات يعد عبأً بالنسبة لمن يتحمله، فينبغي تحديد المكلف به أهو المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أم أن عبء الإثبات ينتقل بين الإدارة و المكلف بدفع الضريبة ؟

النصوص الضريبية جاءت فقيرة من الأحكام صريحة تحدد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات بصفة عامة، ولقد نصت على هذه الخصوصية المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية كالتالي: "...في الإختلاف مع المفتش أو المحقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه تلقائياً ان يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من الإشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها"⁽³³⁾، أي ألزمت صراحة المكلف بالضريبة الذي ينازع في الضريبة التي فرضت عليه تلقائياً بأن يثبت أنها مبالغ فيها.

هذا ما يوحي أن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة دون الإدارة و هو ما يعتبر إجحافاً في حقه، وعلى المشرع الضريبي التدخل لإحداث التوازن بين أطراف الخصومة الضريبية عن طريق تحميل عبء الإثبات على الطرفين بصورة يحدد فيها مجال الإثبات لكل طرف، على غرار ما قام به المشرع الفرنسي بموجب التعديلات التي أدخلها على قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون 08

⁽³²⁾ محمد علي محمد عطا الله، المرجع السابق، ص ص 34 - 35.

⁽³³⁾ أنظر المادة 44 من قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 03 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

جويلية 1987، الذي أدى إلى تحويل عبء الإثبات على الإدارة، في حالة إلتزام المكلف بواجباته التصريحية⁽³⁴⁾.

أما بعض الإجتهدات القضائية الصادرة عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا قد إنصرفت نيتها إلى تطبيق قاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعى أحيانا و على المدعى عليه أحيانا أخرى، و في هذا الصدد هناك قرارات للمحكمة العليا، منها القرار رقم 64747 ألفت عبء الإثبات على المكلف بالضريبة حيث جاء فيه ما يلي: "من المقرر قانونا أنه في ميدان الضرائب المكلف بالضريبة هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمه، و من فإن النعي على القرار المطعون فيه غير مؤسس.

و لما كان من الثابت في قضية الحال أن الطاعن يحتج على السعر المرجعي للبيع الذي أسست عليه إدارة الضرائب لتسديد الضريبة دون أن يقدم أي دليل قطعي لإثبات العكس، فإن قضاة المجلس برفضهم الدعوى التي أقامها الطاعن ضد الضرائب طبقوا القانون تطبيقا صحيحا، و متى كان كذلك أستوجب تأييد القرار المطعون فيه"⁽³⁵⁾.

بينما في قرار رقم 54687 ألفت عبء الإثبات على إدارة الضرائب حسب ما جاء في الحيثيات التالية: "إذا كان قانون الضرائب المباشرة يرخص للغرفة الإدارية إقامة المسؤولية التضامنية للوكلاء،

³⁴⁾ LAMBERT-WIBER Sophie, Contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse de Doctorat, Université de Rouen, France, 1996, p 233 .

- TROTABAS Luis, COTTERET Jen Marie, Droit Fiscal, 8^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1997, p264.

- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/05/05، ص120.

⁽³⁵⁾ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 64747، صادر بتاريخ 10/02/1990، المجلة القضائية، العدد 3 لسنة 1991، ص 184.

في تحصيل الضرائب، فإنه يتعين و من جهة أخرى إثبات وجود هذا الدين و إثبات استحالة تحصيل الضرائب بسبب مناورات تدليسية أو عدم المراعاة المتكررة لمختلف الالتزامات الجبائية، و من ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سليم و يتعين رفضه، و لما كان من الثابت - في قضية الحال - أن الطاعن (مديرية الضرائب) تؤكد أن الشركة مدينة دون أن تقدم أي مستند ضريبي تثبت به وجود هذا الدين الضريبي، فإن قضاة المجلس برفضهم طلب الطاعنة الهادف إلى النطق باعتبار أن المسيريين الوكيلين مسؤولين بالتضامن فيما بينهما و ممتلكاتهما الشخصية عن تسديد الضرائب المتابعة بها الشركة طبقوا القانون التطبيق السليم، و متى كان ذلك استوجب تأييد القرار المطعون فيه. ⁽³⁶⁾

نستنتج من هذين القرارين، أن المحكمة العليا قد إنصرفت نيتها إلى تطبيق قاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعى تارة و على المدعى عليه تارة أخرى و هو نفس المسلك الذي اتبعه المشرع الفرنسي ⁽³⁷⁾.

إذن فإجتهد القضاء الإداري الجزائري قد أقر بضرورة توزيع عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، و هو مبدأ أملتة القيمة القانونية التي يكتسبها التصريح الضريبي الواجب على المكلف بالضريبة القيام به، ذلك أن هذا التصريح مقترن دوماً بقريئة الصحة، فالمكلف الذي يفي بكل التزاماته و في الآجال المحددة قانوناً، غير مطالب بتقديم دليل يؤكد مزاعمه، بل ذلك العبء يقع على إدارة

⁽³⁶⁾ - قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54687، صادر بتاريخ 1989/03/25، المجلة القضائية، العدد 3 لسنة 1990، ص 202.

⁽³⁷⁾ - LOOTEN Jean Pierre, Guide de Procédure Fiscales : Obligations, Droit et Recours, édition liaisons, Paris, 1997, p185 .

الضرائب في حالة التشكيك في تصريحاتها، أما في حالة تقاعسه عن التصريح وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا، فإن قرينة الصحة تستبعد، و يتحمل بذلك وحده عبء الإثبات⁽³⁸⁾.

في الأخير يفهم أن عبء الإثبات في المنازعة الضريبية ينتقل بينهما فأحيانا يقع على المكلف بالضريبة و أحيانا أخرى على إدارة الضرائب، فلا توجد قاعدة عامة تطبق في كل الحالات و في كل النزاعات تحدد بدقة من يقع عليه عبء الإثبات، ما عدا إجتهد القضاء الإداري لكن هذا غير كاف كون المنازعة الضريبية مواضيعها متشعبة تختلف باختلاف النزاع، مما يثير تضارب الإجتهد القضائي في تنظيم عبء الإثبات، مما يدعو إلى تدخل المشرع الضريبي بتحديد الوقائع القانونية الواجبة على كل طرف تحمل عبء إثباتها، من أجل تحقيق التوازن بين كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.

الفرع الثالث

تحديد وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية

الإثبات يعني إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها⁽³⁹⁾.

تعرف طرق الإثبات بأنها؛ تلك الأدلة المثبتة للدعوى التي يعتمد عليها القاضي في إصدار حكمه، و في المنازعة الضريبية تتنوع طرق الإثبات فيها، من وسائل عامة وطرق خاصة التي يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل فض المنازعة الضريبية⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁸⁾ أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/ 2002، ص 76.

⁽³⁹⁾ رمضان جمال كامل، شرح دعوى إثبات الحالة معلقا عليها بأحدث أحكام المحاكم، ط 3، توزيع مكتبة لألفى القانونية بالمنيا، مصر، 2000، ص 3.

⁽⁴⁰⁾ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة لنشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص ص 207 - 208.

هكذا سوف نستعرض (أولاً) وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية و (ثانياً) وسائل الإثبات

الخاصة في المنازعة الضريبية.

أولاً: وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية

يقصد بالإثبات و طرقه العامة الوسائل القانونية التي تقدم لإثبات إدعاءات أطراف الخصومة أمام القضاء، فيقوم بها القاضي الإداري و الذي يتولى النظر في الدعوى الضريبية من واقع ما يعرض عليه من مستندات و أدلة الثبوت، فلا يقتصر القاضي الإداري أثناء تفصيه للحقيقة على الثبوتية المنصوص عليها في القانون، بل يعتمد في المنازعة الضريبية على كل دليل من شأنه أن يبني قناعته للفصل فيها⁽⁴¹⁾.

لدراسة وسائل الإثبات العامة، نتطرق إلى الكتابة، و كذا المحررات الرسمية و العرفية، و أخيراً نتطرق إلى أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية.

تعد الكتابة في المنازعة الضريبية إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال و حقوق المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية، وفقاً لأحكام المادتين الأولى و 11 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴²⁾، ذلك عندما ينشأ الخلاف و يطرح النزاع أمام القاضي الإداري، فكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب يدعيان، و الأمر لا يقتصر على الإدعاء، بل للقاضي الإداري السلطة في جمع و فحص المستندات المقدمة من طرف كل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مما يقتضي التحقق من جميع جزئياتها و تفحصها بتمعن، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/11/23، وتستند الكتابة كدليل من أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية إلى أحكام المادة 20 الفقرة الأولى من قانون

⁽⁴¹⁾ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 207

⁽⁴²⁾ أنظر المادتان الأولى و 11 من ق.إ.ج. المرجع السابق.

الإجراءات الجبائية، و يضاف إلى ذلك أن للأوراق المكتوبة دور كبير و هام في الإثبات في المنازعة الضريبية وفقا لأحكام المادة 44 الفقرة الثالثة من نفس القانون⁽⁴³⁾.

فمن المعلوم أن التصريحات المكتوبة وفقا لأحكام المادة 66 الفقرتين الأولى و الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، تصب في المحررات الرسمية أو العرفية و التي يأخذ بها القاضي الإداري كدليل في المنازعة الضريبية، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/09/2005⁽⁴⁴⁾.

فيما يخص المحررات فتمثل وسيلة إثبات متميزة عما سواها من وسائل الإثبات، من ناحية قوة حجيتها و تأثيرها في تكوين القناعة القضائية في حسم المنازعة الضريبية، و تنقسم المحررات في نطاق الإثبات إلى: محررات رسمية، و محررات عرفية.

أما المحررات الرسمية فتعني؛ كل وثيقة أو محرر أو سند يثبت فيها موظف عام أو مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن بحدود القانون و إختصاصه، و تسري حجية المحرر الرسمي على الأشخاص كافة، و يتصف بقربينة الصحة، أما المحرر العرفي فيعني؛ كل وثيقة أو محرر نظمه ذوي الشأن أو تدخلوا بإجازته بإمضائهم أو أية وسيلة تبين موافقتهم على ما تضمنه⁽⁴⁵⁾.

فيما يتعلق بأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة و المعفية؛ تتنوع أدلة الإثبات، من أدلة ذات قوة محدودة فيما يخص حجيتها (البينة و القرائن بنوعيتها)، و أدلة أخرى يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار و اليمين الحاسمة و المتممة)⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴³⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 210- 211.

⁽⁴⁴⁾- المرجع نفسه، ص 212.

⁽⁴⁵⁾- علي هادي عطية الهاللي، المرجع السابق، ص ص 34-35.

⁽⁴⁶⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 221.

هكذا فأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة؛ تشمل كل من البيينة و القرائن، بالنسبة للإثبات بالبيينة؛ أجاز المشرع الإثبات بالشهود وفقا لأحكام المادة 336 من القانون المدني⁽⁴⁷⁾، و لكن في المسائل الضريبية الإثبات بالشهادة غير ملزمة للقاضي الإداري⁽⁴⁸⁾، أما بالنسبة للإثبات بالقرائن؛ تعد القرائن من وسائل الإثبات والتي تعني إستخلاص أو إفتراض القرائن القانونية و القرائن القضائية، والقرائن نوعين فالقرائن القانونية؛ مؤداها الواقعة الثابتة التي يجعل منها المشرع إثباتا لواقعة أخرى غير ثابتة.

أما القرائن القضائية؛ يقصد منها ما يستتبطه القاضي من وقائع ثابتة في أوراق الدعوى و حيثياتها لإثبات وقائع أخرى غير ثابتة لحسم المنازعة⁽⁴⁹⁾، فالقرائن تلعب دورا إيجابيا في الدعوى الضريبية، حيث تمكن القاضي الإداري من تخفيف عبء الإثبات، الذي يقع غالبا على عاتق المكلف بالضريبة الذي يعد الطرف الضعيف في الدعوى الضريبية و بالتالي ينقل هذا العبء إلى إدارة الضرائب، أي للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في الأخذ بالقرائن في الإثبات، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/05/2003⁽⁵⁰⁾.

أما أدلة الإثبات المعفية من الإثبات؛ و التي تشمل كل من الإقرار و اليمين، فيما يخص الإقرار الذي يعني إخبار الخصم أمام المحكمة بحق عليه لأخر، و يعد الإقرار سيد الأدلة و هو الإجراء الحاسم في إنهاء النزاع القائم بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب و المطروح أمام القاضي الإداري، أما فيما يخص اليمين؛ فيستبعد كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁷⁾- أمر رقم 75-58، مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، ج. ر، عدد 78، صادر في 30 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، معدل و متمم.

⁽⁴⁸⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 223-225.

⁽⁴⁹⁾- علي هادي عطية هلاي، المرجع السابق، ص ص 40-43.

⁽⁵⁰⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 235.

⁽⁵¹⁾- المرجع نفسه، ص 247.

ثانيا: وسائل الإثبات الخاصة في المنازعة الضريبية

إن المنازعة الضريبية تمتاز مقارنة مع المنازعات الأخرى بسبب الأهمية القصوى التي منحها المشرع لطرق الإثبات، و القوة الثبوتية على المحاضر التي يحررها أعوان إدارة الضرائب، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و قوانين الضرائب المختلفة، بحيث تتميز و تلعب دورا هاما في إثبات إدعاءات المكلف بالضريبة أمام القاضي الإداري، و تشكل المحاضر و المستندات الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المادة الضريبية، ويتم ذلك عادة عن طريق إجراء المعاينة أو الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي المتضمن التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق⁽⁵²⁾.

يقصد بالمحاضر الضريبية: "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج و الدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية"⁽⁵³⁾.

و هكذا سوف نتطرق إلى كل من محضر المعاينة، و محضر الرقابة الجبائية، و محضر التحقيق الجبائي.

فبالنسبة لمحضر المعاينة؛ إن الإثبات في المنازعة الضريبية يقوم على البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو المعاينات الميدانية، بحيث يحرر أعوان إدارة الضرائب المؤهلين محاضرا بالمهمة التي أسندت إليهم، سواء تعلق المحاضر بمعاينات ميدانية أو برقابة جبائية، و بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية و مختلف القوانين الضريبية نجد أن لمحاضر المعاينة قوة ثبوتية مطلقة⁽⁵⁴⁾،

⁽⁵²⁾ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 146.

⁽⁵³⁾ صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 61.

⁽⁵⁴⁾ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 148-149.

وبالتالي تتميز هذه المحاضر بقوة كاملة و حجة مطلقة، إلا إذا طعن فيها بالتزوير⁽⁵⁵⁾، و قد تكون كذلك للمحاضر المحررة من طرف أعوان إدارة الضرائب حجية نسبية.

أما بالنسبة لمحضر الرقابة الجبائية؛ تعد الرقابة الجبائية أنها أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات و التأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطاً و تأكيداً⁽⁵⁶⁾.

فيما يتعلق بمحضر التحقيق الجبائي؛ يعتبر التحقيق الجبائي من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية، و هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان، الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الإستغلال، و يضم التحقيق الجبائي الذي يقوم به أعوان الإدارة الضريبية على التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق⁽⁵⁷⁾.

المبحث الثاني

خصائص تنظيم مراكز أطراف خصومة التحقيق في إثبات المنازعة الضريبية

تتسم الإجراءات القضائية في المنازعة الإدارية بالصفة التحقيقية تتمثل في خصوصية هذه الدعوى واختلافها الكبير عن الدعاوى العادية على إعتبار أنها تقوم بين أطراف الخصومة غير متكافئة، ذلك لكون وسائل الإثبات تكون بيد الأطراف الخصومة(مطلب أول)، ثم الإنتقال إلى تبيان دور القاضي المقرر في مباشرة إجراءات التحقيق، حيث يعتبر سيداً للخصومة الإدارية ومسيراً لإجراءاتها ودوره

⁽⁵⁵⁾ السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 167.

⁽⁵⁶⁾ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 154.

⁽⁵⁷⁾ المرجع نفسه، ص ص 172 - 173.

الإيجابي لا يسمح له أن يرتكن كالقاضي المدني على إحضار الطرفين للمستندات التي يرونها ضرورية بل يجب عليه السعي قصد إثبات الوقائع محل النزاع (مطلب ثاني).

المطلب الأول

دور الأطراف في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية

إن تقديم عناصر كافية لتكوين إقتناع القاضي في المنازعة الضريبية، يعد في هذا الصدد مسألة هامة يتعين على الأطراف النزاع الإلتزام بها وذلك لكي يتمكن القاضي من ممارسة نشاطه القضائي ومن هذا المنطلق سنقسم هذا المطلب إلى فرعين فنتناول في (الفرع الأول) دور المكلف بالضريبة، أما في (الفرع الثاني) دور الإدارة الضريبية.

الفرع الأول

دور المكلف بالضريبة في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية

يلتزم المدعي بإثبات دعواه وفقا لمبدأ القاضي بإلقاء عبء الإثبات على عاتق المدعي، وطالما أن الإدارة الضريبية تكون غالبا في مركز المدعى عليها في الدعوى فإن المكلف بدفع الضريبة يلتزم بإثبات عدم صحة قرار الإدارة محل الطعن أمام القضاء في الوقت الذي قد يكون فيه مجردا من أي سند أو وثيقة تؤيد دعواه مما يشكل عائقا في سير عملية التحقيق وإثبات الحقيقة، وخاصة أن القاضي المقرر لا ينتظر من الإدارة أن تعترف بخطئها حتى يبيث في إجراءات التحقيق⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁸⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، المرجع السابق، ص 27.

فالمكلف بدفع الضريبة يقف أمام القضاء الإداري في مركز المدعي الذي يلقي عليه عبء إثبات دعواه، في الوقت الذي يبدو ذلك متعذراً بالنظر إلى تجريده من وسائل الإثبات المطلوبة في مركزه كمدعي، والتي تحوزها الإدارة الضريبية بناءً على ما تحتكره من إمتيازات⁽⁵⁹⁾.

إن التبرير الذي يمكن إعطاؤه لقاعدة " **البينة على من ادعى** " يتمثل في كون المدعي هو الذي بادر بالدعوى لذلك وجب عليه تحمل عبء الإثبات فالخصومة هي النتيجة المترتبة على النشاط المدعي، أما المدعي عليه فإنه سيجد نفسه أمام القاضي بفعل عمل المدعي وعلى ذلك يجب على الجهة التي تدعي بشيء ما امام القضاء أن تقدم الدليل من أجل الحصول عليه⁽⁶⁰⁾.

بما أن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي فإن هذا لا يعني بالضرورة أنه يجب عليه شخصياً أن يقدم الدليل لأن الطرف الآخر المدعي عليه - إذا ادعى بوقائع أخرى فيجب عليه أن يقوم بإثباتها وعلى الرغم من ذلك يجب التقيد هنا بالمبدأ المتمثل في أن المدعي يجب عليه أن يقدم الدليل على ما يدعيه، فإذا لم يأتي بدليل كافٍ فإن مزاعمه تسقط، وبالتالي يجب عليه تحمل عبء الإثبات⁽⁶¹⁾.

في حالة التمسك بقاعدة " **البينة على من ادعى** " فإن عبء الإثبات يقع على الشخص الخاص بإعتباره المدعي وهي مسألة صعبة جداً نظراً لأنه يواجه شخص عام بيده امتيازات السلطة العامة⁽⁶²⁾.

⁽⁵⁹⁾ - بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 139.

⁽⁶⁰⁾ - بدران مراد، المرجع السابق، ص ص 13، 14.

⁽⁶¹⁾ - DEBBASCH Chaerles et RICCI Jean Claude, Contentieux Administratif, 4^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1985, p514.

⁽⁶²⁾ - بدران مراد، المرجع السابق، ص 16.

وفق لمقتضيات المادة 891 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن تكون العريضة التي يقدمها المكلف بالضريبة مرفقة - تحت طائلة عدم القبول - بالقرار المطعون فيه و بالمستندات و الوثائق التدعيمية لذات العريضة⁽⁶³⁾.

وفي حالة إذا تعذر المكلف بالضريبة على إستحضاره لوثائق وأسانيد الموجودة في حوزة الإدارة الضريبية التي تبرر شكواه يمكن له أن يقدم العريضة دون إرفاقها بالمستندات والقرار محل النزاع تطبيقاً لنص المادة 2/819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشرط أن يثبت المكلف بالضريبة أن هذا المانع يعود إلى إمتناع الإدارة من إعطائه القرار المطعون فيه، في هذه الحالة يقوم القاضي بأمرها بإحضار المستندات في أول جلسة وفقاً للمادة 904 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶⁴⁾.

الفرع الثاني

دور الإدارة الضريبية في الإثبات عند سير خصومة في المنازعة الضريبية

تعتبر القرارات الادارية من أهم الإمتيازات التي تتمتع بها جهة الإدارة نظراً لإعتبارها وسيلة تتحدى بها مراكز قانونية في مواجهة الأفراد المخاطبين بها دون أن تظهر إرادتهم في إتخاذها أو تنفيذها، لذلك فإن القرارات التي تتخذها تبقى مصدراً لجعلها طرفاً ممتازاً في الدعوى المرفوعة ضدها⁽⁶⁵⁾، وتلك الإمتيازات عديدة تولدت عن فكرة السلطة العامة التي تخدم الصالح العام من شأنها ان تؤثر على التحقيق في المنازعة القائمة بينها وبين المكلف بدفع الضريبة أمام القضاء الإداري⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶³⁾- بدران مراد، المرجع السابق، ص 16.

- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 70 - 71.

⁽⁶⁴⁾- أنظر المادة 819 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽⁶⁵⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 28-29.

⁽⁶⁶⁾- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 246.

أما القواعد القانونية التي يطبقها القاضي الإداري في الدعوى تعكس الإمتياز الذي توجد فيه الإدارة تجاه الخصم، لأنها قواعد تخدم المصلحة العامة على المصلحة الفردية، وبالتالي فإنّ تطبيقها في النزاع يقتضي مراعاة المركز الممتاز الذي تتمتع به الإدارة تجاه الأفراد، إذ أنها تتمتع بحيازة المستندات والأوراق الإدارية لأن عملها الإداري مبني على أوراق مكتوبة يتطلبها التحقيق في الدعوى الضريبية المرفوعة من المكلف بدفع الضريبة، كما أنها تقف طرفاً محتكراً للأوراق الإدارية التي تتطلبها عملية البث في الدعوى وكذا التنفيذ المباشر لقراراتها المتخذة في سياق تفعيل العمل الإداري وتحقيقاً مقاصد السلطة العامة. ضف إلى ذلك أن قراراتها نافذة إجبارياً في حق المكلف بدفع الضريبة وبصفة مباشرة وهو ما يعرف بإمتياز المبادرة والتنفيذ المباشر لضمان فعالية الإدارة الضريبية في تسيير نشاطها الإداري دون الحاجة لتدخل القضاء في كل حين لتجسيد هذه الفعالية⁽⁶⁷⁾.

فإمتيازات التي تتمتع بها إدارة الضرائب لها تأثيراً معتبراً من شأنه أن يخلق صعوبة في الوصول إلى تبيان الحقيقة من وراء التحقيق في المنازعة الضريبية، فحيازتها للأوراق والمستندات الضرورية للفصل في الدعوى يشمل صدق إدعاءات المكلف بالدفع الضريبة على أساس أن الدعواه تبقى مفتقرة من الأسس والأسانيد القانونية والواقعية التي يعزز بها طلباتها خاصة وأن الإدارة قد ترفض إعطاء تلك المستندات في حين يبقى المكلف بالضريبة ملزماً بإستحضارها في ملف الدعوى وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى⁽⁶⁸⁾.

أما المستشار المقرر الذي يتولى دور التحقيق في المنازعة الضريبية لا ينتظر من الإدارة الضريبية

⁽⁶⁷⁾ - فريجة حسين، المبادئ الاساسية في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المرجع السابق، ص 379.

⁽⁶⁸⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الاداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 35 .

أن تدفع بصحة ومشروعية القرار الصادر منها ومطعون فيه، إنما يكلف المكلف بدفع الضريبة بتقديم الوسائل والأسانيد القانونية التي يؤسس عليها دعواه ويدحض مشروعية القرارات التي تحوزها إدارة الضرائب⁽⁶⁹⁾.

المطلب الثاني

دور القاضي المقرر في مباشرة إجراءات التحقيق

نظرا للطبيعة التحقيقية للإجراءات الإدارية التنازعية، فيقوم المدعي برفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، بموجب عريضة إفتتاحية تقيد لدى كتابة ضبط المحكمة، و تبلغ رسميا عن طريق محضر قضائي، و بعد إخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة، يتولى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، ثم يعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها، و لكن يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأول محل للتحقيق في القضية إذا تبين له من العريضة الإفتتاحية أن حلها مؤكد، عندئذ ويقوم بإحالة ملف القضية أمام تشكيلة الحكم للفصل فيها بعد الحصول على إلتماسات محافظ الدولة و ملاحظات القاضي المقرر⁽⁷⁰⁾، و هذا وفقا لما جاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

فتنتقل عملية التحقيق بتعيين المستشار المقرر، كون أن كل أدوارها و مراحلها الإجرائية تتم بتدخله شخصا أو بالإشراف عليها أو بالرقابة على تنفيذها، إلى حين وضع التقرير النهائي الذي يختتم به التحقيق، حيث أنه يكلف المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية بتحضير تقرير يتناول فيه كل

⁽⁶⁹⁾ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 104.

⁽⁷⁰⁾ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، المرجع السابق، ص 68.

المساعي التي بذلها منذ تعيينه من طرف رئيس تشكيلة الحكم إلى حين إختتام التحقيق و الفصل فيها⁽⁷¹⁾.

لهذا سوف ندرس في هذا المطلب دور القاضي في كفل التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية في (الفرع الأول) كما نقوم بالتطرق إلى حدود سلطة القاضي الإداري في تنظيم عملية تحقيق المنازعة الضريبية و هذا في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

دور القاضي في كفل التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية

تعتبر المنازعة الضريبية عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية و الغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفل لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر⁽⁷²⁾.

فالمنازعة الضريبية لها طرفين: أحدهما الإدارة الضريبية و هي الطرف القوي، و الثاني المكلف بالضريبة و هو الطرف الضعيف، و عدم تساوي أطراف المنازعة هو الذي كان السبب في منح القاضي المقرر دورا تداخليا في المنازعة⁽⁷³⁾.

لهذا فإلى أي مدى تمكن السلطات الممنوحة للقاضي المقرر من التوفيق بين طلبات المكلفين

بالضريبة من جهة و حقوق الخزينة العمومية في إستيفاء ديونها لدى الغير من جهة أخرى ؟

للإجابة على هذا التساؤل، نستعرض دور القاضي المقرر في تسيير إجراءات التحقيق (أولا) و دور

القاضي المقرر في تسيير عملية البحث عن الدليل (ثانيا).

⁽⁷¹⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، المرجع السابق، ص 69

⁽⁷²⁾ - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 18.

⁽⁷³⁾ - بدران مراد، المرجع السابق، ص 13.

أولاً: دور القاضي المقرر في رقابة تسيير إجراءات التحقيق

عند بداية إفتتاح التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية يراقب المستشار المقرر الإجراءات السابقة لصدور قرار الإدارة الجبائية محل الطعن أمام المحكمة الإدارية، ليتحقق من سلامة المظهر الخارجي الذي يتعين أن يفرغ فيه عمل الإدارة، و مدى مطابقته للتشريع الضريبي سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية⁽⁷⁴⁾ فالمستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية يتولى مهمة التحقيق في المسائل ذات الطابع القانوني لمعرفة مدى تطابقها مع وقائع المنازعة بعد تكييفها ، أما المسائل ذات الطابع الفني فإنها تتطلب إستشارة أهل الإختصاص،⁽⁷⁵⁾ و ذلك عن طريق إصدار أمر بإجراء الخبرة وفقاً لما ورد في نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁷⁶⁾، و هنا يكفي المستشار المقرر بمراقبة سير إجراءات الخبرة. إن الصفة التحقيقية للمنازعة الضريبية تدفع القاضي إلى لعب دور إيجابي⁽⁷⁷⁾، في تسيير إجراءات التحقيق القضائي في الدعوى، و يظهر ذلك في توجيه تبادل المذكرات بين لخصوم، و في إتخاذ الإجراءات التحقيقية المناسبة، و كذا مراقبة إجراءات سير الخبرة.

فالقاضي المقرر سلطة توجيه تبادل المذكرات بين الخصوم و التحقيق في مدى صحة إدعاءاتهم الواردة في هذه المذكرات؛ إذ أن الطابع التحقيقي الذي تتميز به المنازعة الضريبية تجعل القاضي المقرر سيد التحقيق في الدعوى و يتمتع بسلطة المبادرة و تسيير الدعوى، و من بين هذه السلطات، تبليغ العرائض إلى كل مدعى عليه في الدعوى مع إنذارهم بإيداع مذكراتهم الجوابية مصحوبة بعدد من النسخ

⁽⁷⁴⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 70.

⁽⁷⁵⁾- المرجع نفسه، ص 71.

⁽⁷⁶⁾- أنظر المادة 86 من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد

79، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001، معدل و متمم.

⁽⁷⁷⁾- عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 117.

يقدر عدد الخصوم، و في الأجل التي يحددها⁽⁷⁸⁾، وفي حالة تجاوز هذه الآجال يمكن له إعلان إختتام التحقيق دون إشعار مسبق، و هو ما أكدت عليه المادة 840 في فقرتها الثالثة التي تنص على مايلي "في حالة عدم مراعاة الأجل المحددة من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد، يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق"⁽⁷⁹⁾.

كما أنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه إعدار لأحد الخصوم في حالة لم يحترم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، لكن إذ رغم الإعدار الموجه للمدعي، و لم يقدم المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها أو لم يقوم بتحضير الملف، يعتبر متنازلا عن الدعوى، و كذلك إذا تهاون المدعى عليه رغم إعداره، عن تقديم أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة، إذن يمكن للقاضي المقرر على ضوء سلوك أطراف الخصومة إستنتاج مدى تمسكهم أو تنازلهم عن الدعوى⁽⁸⁰⁾.

كما للقاضي المقرر سلطة في إتخاذ الإجراءات التحقيقية المناسبة؛ إن عملية التحقيق في الدعوى الضريبية تخضع لإجراءات خاصة، إذ تخضع لإجراء التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، وهي الإجراءات الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مواد الضرائب المباشرة⁽⁸¹⁾، و الرسوم على رقم الأعمال وفقا ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى إجراءات منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كأن يقرر القاضي في حالة الضرورة، إعادة السير في التحقيق حسب ما ورد في

⁽⁷⁸⁾ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 117.

⁽⁷⁹⁾ أنظر المادة 840 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽⁸⁰⁾ أنظر المادتان 850 - 851 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽⁸¹⁾ بشير محمد، المرجع السابق، ص 39.

نص المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أو أن يتخذ القاضي تدابير تحقيقية أخرى غير الخبرة، سماع الشهود، المعاينة و الإنتقال إلى الأماكن⁽⁸²⁾.

كما للقاضي سلطة في مراقبة إجراءات الخبرة؛ و تظهر عموما سلطات القاضي الإداري في هذا المجال في الأمر بإجراء الخبرة، حسب ما ورد في نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ويكون ذلك إما تلقائيا أو بطلب من أطراف الخصومة إذا ما فشلت التدابير السابقة، خصوصا ما يتعلق بالمسائل الفنية و التقنية، وفقا لما نصت عليه المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، و في حالة تعدد الخبراء فتكون إجراءات الخبرة تحت إشراف الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، و هذا ما يدل على حرص القاضي الإداري على لعب دور على أكمل وجه⁽⁸³⁾.

ثانيا: دور القاضي المقرر في تسيير عملية البحث عن الدليل

يلعب المستشار المقرر في الإجراءات التحقيقية دورا أساسيا في البحث عن الدليل في المنازعة، ويكون تدخله ضروريا، لكون وجود الإدارة كطرف في المنازعة يحدث إنعداما في التوازن ما بين طرفي الخصومة، و يعد تدخله ضمانا فعالة بقصد إعادة تحقيق التوازن في الدعوى بين الطرفين.⁽⁸⁴⁾

فمن أجل التحكم في عملية البحث عن الأدلة يملك القاضي الإداري سلطة الضغط على طرفي الخصومة قصد الحصول على الوثائق التي يبني عليها قناعته⁽⁸⁵⁾، حتى و إن إقتضى الأمر إجبار الإدارة على تقديم بعض الوثائق الإدارية التي يراها ضرورية لحسم النزاع و التي يتعذر على المكلف بالضريبة تقديمها، كما هو الشأن بالنسبة للقرار الإداري موضوع دعوى الإلغاء، الواجب إرفاقه بالعريضة الإفتتاحية للدعوى، وهذا ما يظهر من نص الفقرة الثانية من المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية و

⁽⁸²⁾ أنظر المواد من 858 إلى 864 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽⁸³⁾ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 117.

⁽⁸⁴⁾ بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 117.

⁽⁸⁵⁾ LAMBER-WIBER Sophie, Op.Ocit, p77.

الإدارية التي تنص على أنه: "...و ثبت أن هذا المانع يعود على إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي المقرر بتقديمه في أول جلسة، و يستخلص النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع"⁽⁸⁶⁾.

وعلى هذا الأساس جاء الإجتهد القضائي متوافقا مع هذا المبدأ، إذ سبق للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا أن أثارت ذلك، في قرار لها بتاريخ 1987/06/06، جاء فيه ما يلي: "...من المقرر أيضا أن على القاضي المحقق و في إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذا المبدأ يعيب القرار بعدم الصحة القانونية..."⁽⁸⁷⁾.

فيجوز للقاضي المقرر أن يأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية، إذ سمحت له المادة 860 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية سماع مأموري الإدارة أو طلب حضورهم أمامه لتقديم الإيضاحات، و يجوز له كذلك طبقا للفقرة الثانية من نفس المادة، الأمر بموجب أمر شفوي بحضور أحد ممثلي الإدارة شخصا لإجراء الإستجواب أو تقديم أية وثيقة يراها القاضي ضرورية للفصل في النزاع المعروف عليه⁽⁸⁸⁾.

تظهر كذلك صلاحيات القاضي في عملية البحث عن الأدلة في إمكانية إستنباطه للقرائن القضائية لصالح المدعي، و مثال ذلك غياب الإدارة عن الجلسة أو عدم تقديمها لمذكرة جوابية رغم إستدعائها، والذي يعد قرينة على قبولها لطلبات المدعي⁽⁸⁹⁾.

⁽⁸⁶⁾- عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص ص 135، 136.

⁽⁸⁷⁾- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/06/06، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص 201.

⁽⁸⁸⁾- عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 118.

⁽⁸⁹⁾- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ لإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 141.

الفرع الثاني

حدود سلطة القاضي الإداري في تنظيم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية

المشعر الجزائري نص صراحة على أن القضاء سلطة و أكدت على وصفها بالمستقلة، بموجب المادة 138 من دستور 1996/11/28⁽⁹⁰⁾، بعد أن كانت تصفه في وقت سابق بالوظيفة، و لكن رغم هذا فإن القضاء لم يقرر دوره الكامل، بل بقي نفوذه في مواجهة السلطة التنفيذية على حاله، فتفاديا للمساس بمبدأ الفصل بين السلطات المعترف به دستورياً و أمام غياب نص صريح خاص في القوانين الضريبية يبيح للقاضي الفاصل في الدعوى تجاوز هذه الحدود، فإننا نكتفي بما هو وارد في الأحكام العامة المتعلقة بالمنازعة الإدارية عموماً⁽⁹¹⁾ تفادياً للقضاء الإداري قدر الإمكان أن يصطدم مع الإدارة عن طريق إصدار أوامر إليها⁽⁹²⁾.

لهذا سوف نبين محدودية سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، فكل من حظر القاضي في توجيه أوامر للإدارة (أولاً)، و كذا حظر القاضي من الحل محل الإدارة (ثانياً).

أولاً: إجازة توجيه القاضي أوامر للإدارة

تعتبر مسألة توجيه الأوامر للإدارة من طرف القضاء من المسائل الشائكة التي أثارت العديد من الدراسات الفقهية، لا تزال إلى حد الساعة تثير مشكلة في القانون الجزائري⁽⁹³⁾.

⁽⁹⁰⁾ - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل و متمم.

⁽⁹¹⁾ - بوبشير محند أمقران، عن انتقاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، فرع تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2006، ص 293.

⁽⁹²⁾ - بوبشير محند أمقران، " حدود الصلاحيات المستحدثة للقضاء الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد الأول، لسنة 2010، ص 39.

⁽⁹³⁾ - شيخي شفيق، إنعدام الإستقلال الوظيفي للقضاة في الجزائر، مذكرة لنيل درجة الماجستير، في القانون العام، فرع تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/2011، ص 86.

إن طبيعة العمل الإداري تجعل القاضي متردد في مواجهة الإدارة، و أنها تجعله يصنع الحدود لسلطاته في مراقبة الإدارة فالقاضي الإداري يمتنع عن توجيه الأوامر للإدارة، و هذا تقاديا منه في التدخل في أعمال الإدارة⁽⁹⁴⁾، و بالرغم من كون حظر توجيه القاضي لأوامر للإدارة لم ينص عليه أي قانون إلا أن القضاء كرسه بعدة قرارات، إلا أن صياغة كثير من الأحكام تشير بما لا يدع مجالا لشك أن القاضي يوجه أوامر للإدارة بفعل شيء أو أمرها بالإمتناع عن فعل شيء⁽⁹⁵⁾.

يقصد بمبدأ حظر توجيه أوامر للإدارة من القاضي الإداري؛ أن القاضي لا يملك تكليف الإدارة بالقيام بعمل معين أو بالإمتناع عنه، غير أنه يجب ملاحظة أن القرارات الإدارية التي تصدرها جهة إدارية معينة مع ما تملكه من حرية في إصدارها، تخضع لرقابة القضاء الإداري الذي يملك إلغائها إذا ما كانت مخالفة للقانون، وتكون جهة الإدارة ملزمة بتنفيذ الأحكام القضائية بما تتمتع به من حجية الشيء المقضي فيه و على الرغم من ذلك فقد ألزام القاضي الإداري نفسه بمبدأ حظر توجيه أوامر للإدارة حيال تنفيذها لأحكام صادرة عنه⁽⁹⁶⁾.

إذا كان القاضي في الأصل يملك سلطة القضاء والأمر فإن علاقة القاضي الإداري بالإدارة يحكمها أصل إجرائي مؤداه أن القاضي الإداري يقضي ولا يدير، وهو ما ترتب عنه الحظر بألا يحل القاضي

⁽⁹⁴⁾ بولحية شهيرة، " مدى سلطة القضاء الإداري على الإدارة "، مجلة الإجتهد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثاني، 2005، ص 278.

⁽⁹⁵⁾ بن شيخ أث ملويا لحسين، دروس في المنازعات الإدارية: وسائل المشروعية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص ص 471 - 472.

⁻ بودريوة عبد الكريم، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة؛ تقليد أم تقييد"، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد الأول، لسنة 2007، ص 48.

⁽⁹⁶⁾ شرون حسينة، بن مشري عبد الحليم، " سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة بين الحظر والإباحة"، مجلة الإجتهد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثاني، لسنة 2005، ص 229.

الإداري محل الإدارة، و أن يتمتع عن توجيه أوامر إليها.

و يبدو واضحاً أن القاضي الإداري قد ألزم نفسه بعدم توجيه أوامر للإدارة، حتى في مجال تنفيذها لأحكام صادرة عنه ضدها، على الرغم من أن السلطة القضائية لها أن تمارس وظيفتين متلازمتان هما القضاء والأمر، و لا يمكن فصلهما عن العمل القضائي الذي يتكون منه الحكم⁽⁹⁷⁾، فالمشرع الجزائري عمل على ضمان إستقلال و سمو الإدارة على القضاء، حيث يعاقب القضاة الذين يتجاوزون حدود سلطاتهم بالتدخل في القضايا الخاصة بالسلطات الإدارية، وهذا ما جاء في نص المادة 2/116 من قانون العقوبات⁽⁹⁸⁾.

القاضي الإداري لم يقف مكتوف اليدين إزاء الحظر المفروض حول وظيفته في مواجهة الإدارة، إلا أنه في نفس الوقت لم يتسرع في رفع هذا الحظر مطلقاً، وإنما عمد إلى التخفيف من حدته تدريجياً بحيث يملك القاضي صلاحيات توجيه أوامر للإدارة، كالأوامر المتعلقة بسير إجراءات الخصومة فالقاضي الإداري يملك العديد من الصلاحيات لإستيفاء ملف الدعوى الإدارية، و بإعتباره يفصل في دعوى يكون طرفيها غير متساويين كان لزاماً عليه ليتقصى الحقيقة من المستندات و أوراق الدعوى المطروحة أمامه أن يأمر الإدارة أثناء إجراءات الخصومة بإعتبارها الحائز للمستندات الثبوتية، قصد تزويده بأدلة الإثبات اللازمة للفصل في الدعوى، وتتخذ هذه الأوامر صورتين؛ الأمر بتقديم المستندات والأمر بإجراء التحقيق⁽⁹⁹⁾.

⁽⁹⁷⁾ شرون حسينة، بن مشري عبد الحليم، المرجع السابق، ص 229

⁽⁹⁸⁾ أمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يوليو سنة 1966، ج ر عدد 49 صادر في 21 صفر 1386 موافق 11 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل و متمم.

⁽⁹⁹⁾ كمون حسين، ظاهرة عدم تنفيذ الإدارة للأحكام القضائية الصادرة ضدها، مذكرة لنيل درجة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، د ت، ص ص 46-47.

ثانيا: إجازة حلول القاضي محل الإدارة

يعتبر الحلول وسيلة رقابة يمارسها الرئيس على مرؤوسيه بناء على نص صريح، و يشترط لممارستها أن يكون العضو مندمجا في الإدارة لا أجنبيا عنها، و لما كان القاضي أجنبيا عن الإدارة سواء من الناحية العضوية أو الوظيفية، فإن عدم حلول القاضي محل الإدارة لا يعدو إلا أن يكون أمرا طبيعيا، ولا يمكن أن يحل قراره محل قرار الإدارة أو القيام بالأعمال الإدارية بدلا منها⁽¹⁰⁰⁾.

يتمتع القاضي الإداري بسلطة الحلول محل الإدارة في مجال المنازعات الضريبية فتشمل سلطته بإلغاء الضريبة غير المشروعة و كذا إلغاء قرار الوزير المختص المحدد للوعاء الضريبي الخاص بضريبة معينة، فللقاضي إلغاء الضريبة عند التأكد من عدم شرعيتها الماسة بالطاعن و له تخفيض مبلغها الذي حددتها الإدارة سابقا، كل هذا يندرج ضمن حلول قرار و تقدير القاضي محل ما يصدر عن الإدارة من قرارات⁽¹⁰¹⁾.

في الأخير يلاحظ أن رغم إستحداث المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مكانة قانونية أكدت على الدور الإيجابي للقاضي الإداري و ملكيته فعلا لخصومته، إلا أن القاضي بقي محتثما في موقفه تجاه مركز الإدارة⁽¹⁰²⁾.

⁽¹⁰⁰⁾- عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 138

⁽¹⁰¹⁾- براهيمى فايزة، الأثر المالي لعدم تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، شعبة الحقوق الأساسية و العلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012/1011، ص 17.

⁽¹⁰²⁾- بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، مداخلة ألقيت بمناسبة الملتقى الوطني المنعقد بجامعة الجبالي اليباس سيدي بلعباس يومي 28 و 29 أبريل 2009، مركز البحوث القانونية والقضائية، وزارة العدل، ص 2.

الفصل الثاني

تنوع قواعد تنظيم إجراءات التحقيق في المنازعة
الضريبية

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة، و هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة⁽¹⁰³⁾، يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة و التي تتمثل في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية، هذا فضلا عن الإجراءات العادية والتي يلعب بموجبها القاضي الإداري دورا هاما بحيث أنه يشارك بصفة فعالة في مجرياتها⁽¹⁰⁴⁾، و هذه الإجراءات تضمنتها المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، فبعدما تصل العريضة الإفتتاحية لدعوى إلى أمانة ضبط المحكمة و إحالتها على المستشار المقرر، يتم تحويلها إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء رأيه، والذي يأمر بدوره بالتحقيق فيها وفقا للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أن هذا الإجراء الذي كان منصوص عليه قد تم إلغائه، و لكن المعمول به هي الإجراءات التي كرسها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من المواد 838 إلى 873⁽¹⁰⁵⁾، حيث بعد رفع الدعوى عن طريق قيدها أمام كتابة الضبط وتبليغ العريضة إلى المدعى عليه، تباشر المحكمة الإدارية عملية التحقيق في القضية⁽¹⁰⁶⁾. تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من حيث تنوع القواعد المنظمة لإجراءات التحقيق فيها، بحيث تتوزع بين قانوني الإجراءات المدنية و الإدارية و الإجراءات الجبائية، لهذا سوف نقوم بدراسة إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية في (المبحث الأول) و إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية في (المبحث الثاني).

⁽¹⁰³⁾- عليي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا

للقضاء، الجزائر، الدفعة 17، 2009/2006، ص53.

⁽¹⁰⁴⁾- محيو أحمد، المنازعة الإدارية: ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص82.

⁽¹⁰⁵⁾- فيلاي موراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 15، 2007/2004، ص45.

⁽¹⁰⁶⁾- بودريوة عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر - الواقع و الأفاق"، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، 2005، ص26.

المبحث الأول

إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية

إن إجراءات التحقيق لا تختلف عن تلك المعمول بها في المنازعات الإدارية العادية نظراً للطابع الإستقصائي للمنازعة الضريبية، غير أنه إذا كان النزاع يحتاج إلى تحقيق خاص فإنه لا يفصل في القضية إلا بعد إنتهاء إجراءات التحقيق الخاصة⁽¹⁰⁷⁾، وإجراءات التحقيق في المسائل الإدارية حددها المشرع بموجب المواد 838 إلى 857 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

سنحاول تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، بحيث نتطرق في البداية إلى إفتتاح التحقيق الذي نبين تفتح الدعوى الضريبية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية وتبليغ مذكرات ومستندات الدعوى (مطلب أول)، ثم ننتقل إلى عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية التي لا تختلف كثيراً عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة في الدعوى الإدارية (مطلب ثاني).

المطلب الأول

إفتتاح التحقيق في المنازعة الضريبية

يقضي مبدأ الوجاهية تمكن كل طرف من معرفة ومناقشة الوقائع والوسائل التي يثيرها الطرف الآخر، ويعد تقديم و تبليغ المذكرات والمستندات التي يتقدم بها كل طرف تدعيماً لطلباته أو دفعه، أداة تحقيق ضرورية لمعرفة و مناقشة وقائع القضية (فرع أول)، و إذا لم تسعف المذكرات والمستندات القاضي في تكوين قناعته حول الحل الواجب تطبيقه على موضوع النزاع، فإن بإمكانية أن يختار ما يناسب القضية من تدابير التحقيق كطلبات التوضيح و الوثائق، فحص الوثائق و المستندات (فرع ثاني).

⁽¹⁰⁷⁾-أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 79.

الفرع الأول

تبلغ المذكرات ومستندات الدعوى

تودع مذكرات الدفاع قلم أمانة ضبط المحكمة الإدارية، ويتم تبليغ كل إجراءات الردود والوثائق والمستندات وتدابير التحقيق إلى الخصوم، عن طريق أمانة الضبط⁽¹⁰⁸⁾، وهذا ما سنحاول أن نبينه من خلال التطرق إلى النقاط الآتية.

أولاً : كيفية تبليغ المذكرات و مستندات الدعوى

ترفع الدعوى الضريبية أمام الجهة القضائية المختصة بعريضة موقعة من محامي، وتتضمن عريضة إفتتاح الدعوى من ضمن بياناتها عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى⁽¹⁰⁹⁾، وبإمكان المدعي أن يتقدم بعريضة إضافية تتضمن تفصيلاً لهذه الوقائع والطلبات والوسائل المثارة، ويلتزم المدعي بتقديم العريضة الإضافية إذا ما سبق له أن أعلن عن تقديمها في عريضة إفتتاح الدعوى و لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعداراً بتقديمها ضمن أجل محدد بموجب رسالة مضمنة مع إشعار بالإستلام وفقاً للمادة 850 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹¹⁰⁾.

عملاً بمبدأ الوجاهية، يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الردّ إلى الخصوم تحت إشراف القاضي المقرر، و يتولى هذا الأخير بناء على ظروف القضية تحديد الآجال الممنوح للخصوم، لتقديم مذكرات الردّ المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و تبلغ نسخ الوثائق المرفقة بالعرائض والمذكرات إلى

⁽¹⁰⁸⁾- ديب عبد السلام، المرجع السابق، ص 173.

⁽¹⁰⁹⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 186.

⁽¹¹⁰⁾- أنظر المادة 850 من ق.إ.م.أ، المرجع السابق.

⁻ صخري مصطفى، النزاعات الإدارية: نصوصها القانونية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، د ت، ص 30.

الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، و هذا ما جاء في الفقرة الأولى من المادة 841 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹¹¹⁾.

و في الحالات التي يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون إستخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم، أو إلى ممثلهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط، و يجوز في حالة الضرورة الملحة لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص بتسليم هذه الوثائق مؤقتاً إلى خصوم، أو إلى ممثلهم خلال أجل تحدده المادة 842 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹¹²⁾.

هنا تجدر الإشارة إلى أن الإجراءات العامة للتحقيق الواردة في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية أي عندما تصل العريضة إلى أمانة ضبط المحكمة و إحالتها على المستشار المقرر، يتم تحويلها إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء رأيه و الذي يأمر بدوره بالتحقيق فيها وفقاً للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹¹³⁾، لكن إجراءات التحقيق العادية التي إعتمدت في أحكام هذه المادة أصبحت غير مجدية لأنها ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008⁽¹¹⁴⁾.

ثانياً: مهل تقديم المذكرات ومستندات الدعوى

⁽¹¹¹⁾ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 70-71.

⁻ أنظر المادة 1/841 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁻ فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 90.

⁽¹¹²⁾ - عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 186.

⁻ أنظر المادة 842 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁻ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المرجع السابق، ص 377.

⁽¹¹³⁾ - كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013، ص 9.

⁽¹¹⁴⁾ - قانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، المؤرخ في

31 ديسمبر 2007.

إن تقديم المذكرات والمستندات يتم خلال الآجل الذي يحدده القاضي المقرر، و طبقاً لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الآجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و أوجه الدفاع، أو الردود يتحدد بناءً على ظروف القضية، غير أنه لا بد من مراعاة أن يكون الآجل كافيًا للخصوم للإطلاع على المذكرة المقدمة، من ثم تحضير مذكرة الرد⁽¹¹⁵⁾.

ثالثاً: إعلام الخصوم بالأوجه المثارة تلقائياً

ضماناً لمبدأ الوجاهية، عندما يتبين لرئيس تشكيلة الحكم أنه يمكن للحكم أن يكون مؤسساً على وجه مثار تلقائياً من طرف القضاء يعلم الخصوم قبل جلسة الحكم بهذا الوجه، ويحدد الآجل الذي يمكن فيه تقديم ملاحظاتهم على الوجه المثار دون خرق آجال إختتام التحقيق⁽¹¹⁶⁾.

رابعاً: جزاء الإمتناع عن تقديم المذكرات

بالنسبة للمدعي تنص المادة 850 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذا لم يقدم المدعي رغم الإعذار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يقم بتحضير الملف يعدّ متنازلاً، ويتخذ الإعذار في كلتا الحالتين شكل أمر من رئيس التشكيلة بتقديم المذكرة خلال ميعاد معين، ويبقى الإعذار ذي طابع جوازي، بحيث لا يؤثر في صحة الحكم من الناحية القانونية عدم القيام بهذا الإجراء.

أما بالنسبة للمدعي عليه تنص المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " إذا لم يقدم المدعى عليه رغم إعداره أية مذكرة يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة في العريضة"، وتعتبر الوقائع الواردة في العريضة قبولاً بالوقائع طبقاً لما عرضه المدعى في صحيفة دعواه، وتبقى للمحكمة مع ذلك حرية التحقيق

⁽¹¹⁵⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 72.

⁻ عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 187.

⁻ أنظر المادة 3/840 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽¹¹⁶⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 187.

من الوقائع المعتبرة مقبولة بالرجوع إلى وثائق الملف وحتى مع ثبوت الوقائع، فتبقى للمحكمة وحدها سلطة إستخلاص النتائج التي يربتها القانون على هذه الوقائع⁽¹¹⁷⁾.

خامسا: التقديم الجبري للمستندات الضرورية للفصل في الدعوى

هذه الخاصية مقررة لمصلحة المدعي في مواجهة الأشخاص العامة إذ أن هذه الأخيرة وبسبب الوظيفة الإدارية التي تضطلع بها، هي التي تحوز في الغالب الوثائق الضرورية⁽¹¹⁸⁾، ومن أهم هذه الوثائق القرارات الإدارية، لذا يجوز للعضو المقرّر أن يطلب من الشخص العام تقديم القرار المطعون فيه، وكل مستند أو وثيقة ضرورة للفصل في النزاع، خاصة إذا كان مردّ عدم تقديم المعني نسخة من القرار هو إمتناع الإدارة عن تمكينه من ذلك، فللقاضي المقرّر أن يأمرها خلال التحقيق بتقديم القرار المطعون فيه في أول جلسة، و له أن يستخلص كل النتائج القانونية في حالة إمتناعها عن تقديم القرار، و ذلك ما تضمنته المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹¹⁹⁾.

و بصور قانون الإجراءات المدنية والإدارية تم تأكيد صلاحية القاضي الإداري في أن يأمر الإدارة مصدرة القرار على تقديم نسخة منه، و إستخلاص النتائج القانونية في حال إمتناعها عن ذلك، وهو ما يعني الإعتراف للقاضي الإداري بسلطة توجيه أوامر إلى الإدارة في نطاق التحقيق في الدعوى الإدارية⁽¹²⁰⁾.

(117) - عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 187-188.

(118) - المرجع نفسه، ص 188.

(119) - أنظر المادة 819 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 188.

(120) - عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 136 - 137.

الفرع الثاني

تدابير التحقيق في الدعوى الضريبية

يلعب المستشار المقرر دورًا أساسيًا في تكوين الدليل لحل القضية، و يكون تدخله ضروريًا في كون وجود الإدارة كطرف في النزاع، و غالبًا ما تكون مدعى عليها و تحوز على وسائل الإثبات اللازمة⁽¹²¹⁾، و من أجل التحكم في عملية البحث عن الأدلة، يملك القاضي الإداري سلطة الضغط على طرفي الخصومة قصد الحصول على الوثائق التي يبنى عليها قناعته، و أن يختار ما يناسب القضية من تدابير التحقيق⁽¹²²⁾، و من أجل ذلك نجد أن للمستشار المقرر في المحكمة الإدارية أن يأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية، إذ يجوز له سماع مأموري الإدارة أو طلب حضورهم أمامه لتقديم الإيضاحات، كما يجوز له استدعاء أحد ممثلي الإدارة شخصيًا لإجراء إستجواب أو تقديم أية وثيقة يراها القاضي ضرورية للفصل في النزاع المعروض عليه⁽¹²³⁾ .

أوضحت المادة 844 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية صلاحية القاضي في طلب من الخصوم التوضيحات والوثائق بنصها على أنه " يجوز له أن يطلب من الخصوم محل مستند أو وثيقة تنفيذ في فض النزاع " ويمارس القاضي هذه السلطة في مواجهة جميع الأشخاص معنوية كانت أو طبيعية، غير أن ممارستها في مواجهة الإدارة هو الوضع الغالب، حيث تقف الإدارة في الكثير من

(121)- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 153.

(122)- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 189.

- شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: ج2، الهيئات و الإجراءات أمامها، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007.

- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجًا، المرجع السابق، ص 77.

(123)- أنظر المادة 860 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

الحالات في مركز المدافع الذي يستحوذ على كل الوثائق المرتبطة بموضوع النزاع⁽¹²⁴⁾، فإمكان القاضي أن يوجه طلب إلى الإدارة بتسليم أي وثيقة أو تقرير إستندت عليه في قراراتها المطعون فيه، كما بإمكانه أن يأمر الإدارة بتوضيح الأسباب التي أسست عليها قرارها الإداري⁽¹²⁵⁾.

و في حالات التي لا يفرض فيها القانون على الإدارة تسبب القرار فإن هذا لا يقف عائقاً أمام القاضي لمطالبة الإدارة بتوضيح سبب القرار، و في حالة ما إذا كانت الوثيقة المطلوبة تسليمها سرية إذ يحضر الإطلاع عليها كمبدأ عام، فإن بمقدور القاضي دون أن ينتهك هذه السرية أن يطلب من الإدارة جميع التوضيحات التي تمكنه من الفصل في القضية، كما يمكنه أن يطلب منها أن تمدّه بالمعلومات الضرورية حول طبيعة هذه الوثائق وأسباب شمولها بسرية⁽¹²⁶⁾.

فتبقى الإدارة ملزمة بالإستجابة إلى القاضي في ما يطلبه من توضيحات أو وثائق، فإذا إمتنعت أو تقاعست جاز للقاضي أن يستخلص جميع النتائج القانونية من هذا الإمتناع⁽¹²⁷⁾، يلقي الطابع التحقيقي على تشكيلة الحكم أو القاضي المقرر مهمة فحص الوثائق و المستندات المقدمة تدعيماً للطلبات أو الدفوع و من قبيل ذلك التحقيق من المضمون الحقيقي للقرار المطعون فيه، والتأكيد من توقيع الجهة الإدارية المختصة على القرار المطعون فيه، وكذا التحقيق من مشروعية التعديلات التي مست النصوص القانونية أو التنظيمية التي إستندت عليها الإدارة في قرار محل النزاع⁽¹²⁸⁾.

⁽¹²⁴⁾- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 246.

- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 190.

⁽¹²⁵⁾- عدو عبد القادر، المرجع نفسه، ص 190.

⁽¹²⁶⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 82.

⁽¹²⁷⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 190.

⁽¹²⁸⁾- بوضياف عمار، المنازعات الإدارية: القسم الأول، المرجع السابق، ص ص 335، 336.

- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 190.

ضف إلى ذلك أن للمستشار المقرر سلطة تسيير عملية البحث عن الدليل الذي تأمر به تشكيلة الحكم في إطار التدابير التحقيقية الحديثة كتدبير إجراء تسجيل صوتي أو بصري أو سمعي بصري لكل عمليات التحقيق أو لجزء منها عملاً بنص المادة 864 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وذلك مسابرة للتطورات العلمية والتكنولوجيا المستخدمة في مجال الإثبات القضائي، حيث تستخدم وسائل التسجيل في التحقيق من طرف القاضي المقرر مع تحرير محضر يؤكد فيه المقاطع المهمة في التسجيل المرتقب لإستخلاص الدليل الحاسم في النزاع⁽¹²⁹⁾.

يعد الإستجواب إجراء من إجراءات التحقيق ويتمثل في الأسئلة التي يطرحها القاضي المقرر على الخصوم بعد أن يأمر شفويًا وقبل الفصل في الموضوع بحضور أحد الأطراف شخصيًا قصد إستجوابه وطرح الأسئلة عليه وطلب تقديم التوضيحات أمامه⁽¹³⁰⁾.

المطلب الثاني

عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية

إن عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية لا تختلف كثيرًا عن تلك المعروضة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية⁽¹³¹⁾، و إذا كانت الطلبات الأصلية هي التي يفتح بها الخصومة فإن الطلبات العارضة هي الطلبات الجديدة التي تقدم أثناء سير الخصومة⁽¹³²⁾.

(129) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 78.

(130) - عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 118.

(131) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجًا، المرجع السابق، ص 97.

- أنظر المادة 866 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

(132) - خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 137.

فهي وسائل إجرائية تعرض خلال السير في التحقيق، وليس في شأنها إلا التغيير في طلبات الأطراف أو تقديم دفوع أو قد تتعلق بإثبات⁽¹³³⁾، لذلك سوف نقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، بحيث نبين الطلبات المقابلة في منازعة ضريبية (فرع أول)، ثم التدخل في المنازعة الضريبية (فرع ثاني)، وأخيراً التحقيق في طلبات العارضة (فرع ثالث).

الفرع الأول

الطلبات المقابلة في المنازعة الضريبية

للمدعي عليه الخيار بين موقفين اثنين؛ الأول أن يكتفي بالدفاع ضد خصمه فيتقدم بالرد على الدعوى في صورة دفوع موضوعية أو شكلية أو بعدم القبول و الموقف الثاني أن يواجه إدعاء خصمه بإدعاء مضاد و هو ما يسمى بالطلب المقابل وعلى ذلك فإن الطلب المقابل هو طلب عارض يتقدم به المدعي عليه للحصول على حكم في مواجهة المدعي، و يعد وسيلة لدعوى المدعي عليه الذي يقف فيها موقف إختصاصياً أكثر من موقف دفاعي⁽¹³⁴⁾، إن المدعي عليه قد يتجاوز موقف الدفاع إلى الهجوم فلا يكتفي بإنكار إلتزامه⁽¹³⁵⁾، بل يلجأ إليها المدعى عليه بإعتبار أن خير وسيلة للدفاع هي الهجوم فهو لا يقف عند رفض طلب المدعي، بل يطلب الحكم لصالحه بطلبات جديدة⁽¹³⁶⁾ .

طلب مقابل يأتي بعد إفتتاح التحقيق في طلب الأصلي الذي أبداه المكلف بدفع بالضريبة في العريضة الإفتتاحية لغرض الإعتراض عليه بالدفع ببطلان إجراء من إجراءات التشكيلة مثلاً، كإثارة

⁽¹³³⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 193.

⁽¹³⁴⁾- المرجع نفسه، ص 194.

⁻ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 173.

⁽¹³⁵⁾- طاهري حسين، شرح وجيز لقانون الإجراءات المدنية، المنشورات القانونية، الجزائر، 1992، ص ص 34 - 35.

⁽¹³⁶⁾- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 173.

- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبة نموذجاً، المرجع السابق، ص ص 102 - 103.

بطلان إجراء التكاليف بالحضور أو التبليغ المنصوص عليه في المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أو إثارة الدفع بعدم مراعاة الخصم للأجل المحدد من طرف القاضي المقرر لتقديم مذكرات الردّ وفق ما أشارت إليه المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما أن المدعي عليه في المنازعة الضريبية أياً كان - سوء المكلف بالضريبة أو إدارة الجبائية - يمكنه أن يضمن طلبه المقابل ما يعارض به عناصر الإثبات في الدعوى، كما في طلب ردّ الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية أو الخبير الذي إختاره المدعي عملاً بنص المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹³⁷⁾، ويشترط لقبول الطلب المقابل شرطان وهما:

أولاً: ارتباط الطلب المقابل بالطلب الأصلي:

وهو ما نصت عنه المادة 867 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أي يكون الطلب مقبولاً إذا كان مرتبطاً بالطلب الأصلي، و إرتباط الطلب المقابل بالطلب الأصلي شرط يحكم جميع الطلبات العارضة سواء كانت مقدمة من المدعي، أو كانت مقدمة من الغير⁽¹³⁸⁾.

ينجم عن هذا الإرتباط أو التلازم نتيجة هامة تتمثل في أن عدم قبول الطلب الأصلي، يترتب عنه عدم قبول الطلب المقابل من المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁽¹³⁷⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 101.
- قانون رقم 09/09، مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، مؤرخ في 2009/12/31.

⁽¹³⁸⁾- طاهري حسين، شرح وجيز لقانون الإجراءات المدنية، المرجع السابق، ص 35.
- بريارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط 2، منشورات بغداددي، الجزائر، 2009، ص 455.

ثانياً: إبداء الطلب المقابل قبل إختتام التحقيق

تطبيقاً لمبدأ الوجاهية فإنه يتعين تمكين الخصم الذي وجه إليه الطلب المقابل من الردّ عليه، وذلك بمذكرة من جانبه و إلا كان في ذلك إخلال بحقوق الدفاع، و تقديم الطلب المقابل أثناء سير التحقيق يحقق هذه الغاية فإذا إنتهى التحقيق كان لزمًا على المحكمة عدم قبول مثل هذه الطلبات ما لم تأمر بتمديد التحقيق⁽¹³⁹⁾.

ضف إلى ذلك حتى يلقي الطلب المقابل قبولاً في الدعوى الضريبية يجب على المدعي عليه إثارته قبل التطرق إلى مناقشة موضوع الطلب الأصلي الذي يرتبط به، إذا كان الطلب المقابل متعلق بالدفع بالبطلان أو بعدم صحة الإجراءات، كإثارة الإدارة الجبائية للدفع بإنعدام الصفة في مدير الولائي للضرائب لطلب الحكم بعد قبول دعوى المكلف بالضريبة⁽¹⁴⁰⁾.

الفرع الثاني

التدخل في المنازعة الضريبية

التدخل في الخصومة هو فرع من طلبات العارضة بموجبه يسمح لشخص ثالث غريب عن الخصومة فيها الدفاع عن حقوقه⁽¹⁴¹⁾، حيث يجوز لكل من توفرت فيه الصفة ومصلحة أن يتدخل في الخصومة القائمة بين المدعي والمدعى عليه، طالباً الحكم له بطلب مرتبط بالطلب الأصلي، و يشترط في التدخل أن يصدر تلقائياً من شخص لم تتم دعوته في الخصومة⁽¹⁴²⁾، من شأنه أن يعترض على سير

⁽¹³⁹⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص194.

⁽¹⁴⁰⁾- قرار مجلس الدولة رقم 038542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 76.

⁽¹⁴¹⁾- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المرجع السابق، ص 387.

⁽¹⁴²⁾- عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 387.

العادي و الطبيعي للإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أو لتدعيم إدعاءات أحد الخصوم فيها أو بغير إرادته كأن يكون بطلب أحد الأطراف الأصليين⁽¹⁴³⁾، وهذا المتدخل لن يقبل طلبه إلا إذا أثبت إستفادته من هذا التدخل بحق متميز عن ذلك الذي يطالب به المدعى الأصلي و أن لا تتجاوز مصلحة هذا القدر المطلوب لحل النزاع⁽¹⁴⁴⁾، و لقبول التدخل في النزاع الضريبي هناك شروط لا بد أن تتوافر فيه، حيث نصت عليها المادة 2/87 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁴⁵⁾.

كما ينسب لطرف المتدخل صفة الخصم في الدعوى، فتلقى على عاتقه كل الأعباء التي يتحملها الطرفين الأصليين خلال مراحل سير التحقيق لاسيما منها عبء الإثبات و التزام الدفاع⁽¹⁴⁶⁾.

يمكن القول أن التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية تعترية إجراءات قد تؤدي إلى تشعبه من خلال عوارض مست المجرى العادي له، تؤدي إلى تعديل مركز المدعي و المدعى عليه⁽¹⁴⁷⁾، لذا يتطلب حرص القاضي المقرر على إتخاذ كل ما يراه مفيداً لإظهار الحقيقة في مواجهة المتدخل في الخصام وأطراف الدعوى الأصليين.

في ختام هذا المبحث يمكن القول أن إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية تنتهي بما يسمى بإختتام التحقيق، بحيث القاضي المقرر عندما يرى أن الدعوى الضريبية أصبحت جاهزة للحكم فيها، يقوم بتحرير تقريره و إيداعه و يصدر قراره بإطلاع محافظ الدولة عليه⁽¹⁴⁸⁾، سواء أودع محافظ الدولة مذكراته

⁽¹⁴³⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 110.

⁽¹⁴⁴⁾- خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 175.

⁽¹⁴⁵⁾- أنظر المادة 2/87 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

⁽¹⁴⁶⁾- أنظر المادة 195 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽¹⁴⁷⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، المرجع السابق، ص 117.

⁽¹⁴⁸⁾- أنظر المواد من 897 إلى 900 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

في ميعاد شهر المقرر له قانونًا أو لم يودعها فإن القاضي المقرر باتفاق مع رئيس القسم بالمحكمة الإدارية يصدر قرارًا بإختتام التحقيق في القضية⁽¹⁴⁹⁾.

فيأمر القاضي المقرر أمانة الضبط بإخطار محافظ الدولة و الخصوم وهيئة الدفاع بالإختتام التحقيق في آجال لا يقل عن خمسة عشر يومًا، و إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم أمر بإختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهيًا بثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة و تكون جلسة علنية ما لم تقرر المحكمة الإدارية جعلها سرية⁽¹⁵⁰⁾.

كما يجوز إذا إقتضى الأمر لمحامي الخصوم أن يتقدموا بملاحظات موجزة وشفوية بعد تلاوة تقرير القاضي ثم يبين محافظ الدولة رأيه⁽¹⁵¹⁾، و بعد ذلك تحال القضية للمداولة التي تجري سرًا ضمانًا لحرية قضاة التشكيلة في إبداء رأيهم وتكريسًا لمبدأ إستقلالية القضاء⁽¹⁵²⁾.

المبحث الثاني

إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية

إجراءات التحقيق لا تختلف عن تلك المعمول بها في المنازعات الإدارية العادية نظرًا للطابع الإستقصائي للمنازعة، بالإضافة إلى الإجراءات العامة للتحقيق هناك إجراءات خاصة تتبع إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية، حيث إذا كان النزاع يحتاج إلى تحقيق خاص فإنه لا يفصل في القضية

⁽¹⁴⁹⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 76.

⁽¹⁵⁰⁾- أنظر المادتين 853 - 854 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽¹⁵¹⁾- أنظر المادتين 884 - 885 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽¹⁵²⁾- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 78.

إلا بعد إنتهاء إجراءات التحقيق الخاصة⁽¹⁵³⁾، و يعتبر عدم إحترام إجراءات التحقيق المنصوص عليها تحت طائلة البطلان⁽¹⁵⁴⁾.

يرجع سبب الإلحاح على إتباع الإجراءات الخاصة؛ إذا رأى القاضي أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية و لم تؤد إلى المقصود و النتيجة المرجوة أمر بإجراءات تحقيق خاصة، كما يرجع أيضا إلى الطابع التقني الذي تمتاز به هذه المنازعات، مما يصعب على القاضي الإداري الفصل في الخصومة بإتباع الإجراءات العامة دون الخاصة⁽¹⁵⁵⁾، و كذلك إلى كون المكلف بالضريبة بعد إطلاعها على إقتراحات الإدارة الضريبية قد يضيف أسانيد و وسائل جديدة غير تلك التي أبدأها في عريضة إفتتاح الدعوى⁽¹⁵⁶⁾.

يفهم بإستقراء نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه إجراءات التحقيق الخاصة يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال فقط غير أنواع الضرائب الأخرى، و تتمثل هذه الإجراءات في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية.

هكذا؛ سوف نستعرض في هذا المبحث إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية، وذلك بتخصيص لكل إجراء مطلب، و هذا على النحو التالي؛ التحقيق الإضافي في (المطلب الأول) ومراجعة التحقيق في (المطلب الثاني) و الخبرة القضائية في (المطلب الثالث).

⁽¹⁵³⁾ طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، ط 2، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 26.

⁽¹⁵⁴⁾ سالمى براهيم، يحياوي وهيبه، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل درجة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012، ص 13.

⁽¹⁵⁵⁾ بلول فهيمه، آليات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الإستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012/2011، ص 97.

⁽¹⁵⁶⁾ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 160.

المطلب الأول

التحقيق الإضافي

إذا كان الأصل أن إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق يرجع للسلطة التقديرية للقاضي، فإن التحقيق الإضافي في مادة الضرائب يعتبر إجراء ضروريا يجب على المحكمة الإدارية القيام به، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة مهما كانت قيمتها قبل صدور الحكم⁽¹⁵⁷⁾، و هذا عملا بنص المادة 85 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف بإثارة وقائع أو أسباب جديدة، يجب أن يتم مناقشتها مع الطرف الآخر و التعقيب عليها عن طريق فتح تحقيق جديد و تبليغ جديد لهذه الوسائل كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة⁽¹⁵⁸⁾، و قد ساير مجلس الدولة هذا الاتجاه و أكد على ضرورة اللجوء إلى هذا التحقيق كلما قدم المكلف بالضريبة أدلة جديدة قبل النطق بالقرار⁽¹⁵⁹⁾.

إن إجراء التحقيق الإضافي يتميز بطابع إلزامي في المنازعة الضريبية كلما توفرت حالاته القانونية، فإذا تبين للقاضي المقرر إستمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق أي بإقتراح دفع و طلبات لم يفصل فيها في التحقيق الأول، فإثارة الأطراف لوسائل جديدة قبل صدور الحكم يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمته⁽¹⁶⁰⁾.

⁽¹⁵⁷⁾- بلول فهيمية، المرجع السابق، ص 97.

⁽¹⁵⁸⁾- TROTABAS Louis, COTTERT Jean Marie, Op.Cit, p 310.

⁽¹⁵⁹⁾- قرار مجلس الدولة رقم 018557، صادر بتاريخ 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص "المنازعات الضريبية"، 2007، ص ص 13-16.

⁽¹⁶⁰⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011/2010، ص 97.

حسب المشرع الجزائري يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، و في حالة ما إذا تمت عملية إجراء التحقيق الإضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد⁽¹⁶¹⁾.

لذلك سوف نتطرق في (الفرع الأول) إلى حالة إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى أما في (الفرع الثاني) نتطرق إلى حالة إثارة المدير الولائي لضرائب لوسائل جديدة في الدعوى.

الفرع الأول

إثارة المكلف بالضريبة لأوجه جديدة في الدعوى

التحقيق الإضافي يكون وجوبيا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل و أوجه جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع⁽¹⁶²⁾.

يفهم من نص المادة 85 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، أن القاضي يتجرد من سلطته التقديرية في الأمر بإجراء التحقيق كلما ظهر المكلف بالضريبة بوسائل جديدة لم يسبق عرضها في الدعوى، و القيام بهذا الإلتزام يمكن القاضي من الإلمام بكافة الوقائع المتعلقة بالمسألة المعروضة والإطلاع على المستندات الخاصة بها حتى يتبين أصل الحق المدعى به و مدى أحقية المدعي فيه، ولكون إجراءات الدعوى الضريبية ذات صبغة إستقصائية فالقاضي له دورا إيجابيا ملموسا على الوجه الذي يمكنه من إجراء تحضير كامل للدعوى حتى يتسنى للتشكيلة الجماعية الفصل فيها بعد الإلمام التام

⁽¹⁶¹⁾ مسعودي عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2010، ص 252.

⁻ عليلي مراد، المرجع السابق، ص 54.

⁻ كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 15.

⁽¹⁶²⁾ طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 27.

⁻ فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 132.

بوقائعها بإعتبار التحقيق الإضافي طريق من طرق الإثبات الخاصة في منازعة الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، يلجأ إليه القاضي الإداري لتحري الوقائع و الوصول إلى الحقيقة القضائية بالنظر في ملف الدعوى الضريبية برمته بمجرد إثارة وسائل جديدة من طرف المكلف بدفع الضريبة قبل الحكم في الدعوى⁽¹⁶³⁾.

هكذا فالتحقيق الإضافي إلزامي إذا تحققت شروط قانونية و هي؛ إثارة المكلف بالضريبة وسائل جديدة في الدعوى، و أن تقدم هذه الوسائل التي من شأنها أن تغير مسار القضية قبل صدور الحكم و إذا ما وافق القاضي على هذا التحقيق الإضافي فإنه تتبع نفس الإجراءات المتعلقة بالتحقيق الإداري بصفة عامة⁽¹⁶⁴⁾.

إن الوسائل و الأوجه الجديدة التي يقدمها المكلف بالضريبة تتمثل في كل الطلبات المقدمة منه في صورة محددة تكشف عن الجدية، بما فيها من طلبات إستيفاء الدعوى و إتخاذ وسائل الإثبات المناسبة لتحضير الدعوى، التي لا يمكن للقاضي الإداري الفصل في المنازعة إلا بعد تحصيل علم كاف و دراية كاملة بشأنها، مما يخوله الأمر بإجراء تحقيق إضافي مراعاة لحقوق الدفاع بين أطراف الدعوى⁽¹⁶⁵⁾. كما يجب أن تكون الوسائل الجديدة التي يثيرها المكلف بالضريبة لإفتتاح التحقيق الإضافي، قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى، المشرع هنا لم يقصد بعبارة "الحكم" الأحكام الصادرة قبل الفصل في النزاع لإتخاذ تدبير مناسب من تدابير التحقيق كالحكم الصادرة للأمر بالخبرة، و إنما ينصب قصده على الحكم الصادر في موضوع الدعوى، كما لم يقصد المشرع أيضا الحكم الإبتدائي بل الحكم النهائي في الدعوى الضريبية، فإذا غاب على المكلف بالضريبة إثارة الوسائل الجديدة التي تكون سببا لإفتتاح التحقيق

⁽¹⁶³⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 99.

⁽¹⁶⁴⁾- زعزوعة فاطمة، "القاضي الإداري و المنازعات الخاصة: المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 4، 2008، ص 111.

⁽¹⁶⁵⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 100.

⁻ طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 27.

الإضافي على مستوى المحكمة الإدارية كأول درجة تنظر في المنازعة الضريبية، فيمكنه إثارة هذه الوسائل لأول مرة أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية النظر في دعوى الإستئناف، و لا يخل ذلك بمبدأ عدم جواز تقديم طلبات جديدة أمام قضاء الإستئناف، طالما أن الوسائل المكلف بالضريبة ترمي إلى إستخلاص دليل الإثبات في الدعوى، مما يصح إثارتها لأول مرة أمام مجلس الدولة لأن الحكم الفاصل في موضوع النزاع لم يصبح نهائيا، و إذا أثارها المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة يتولى المستشار المقرر إتخاذ تدابير التحقيق الإضافي وجوبا لتمحيص وقائع الدعوى⁽¹⁶⁶⁾.

فيما يخص طبيعة الوسائل المثارة من المكلف بالضريبة لم يبين المشرع الجزائري نوع الوسائل التي يقتضي فيها الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إذا ما أثارها المكلف بدفع الضريبة قبل صدور الحكم في الدعوى، مما يمكن الإستنباط من إستقراء المادة 85 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية أن كل الوسائل المثارة تصلح كسبب للأمر بالتحقيق الإضافي⁽¹⁶⁷⁾، لكن تدخل القضاء الإداري بالإجتهاادات لتحديد نوع الأسباب التي تسمح بإجراء التحقيق الإضافي بمبادرة من المكلف بالضريبة، و في هذا الصدد يمكن ذكر القرار رقم 09/00075، حيث أعتبر إثارة المكلف بالضريبة لأسبقية دفع الرسوم و الضرائب المباشرة لفائدة الخزينة العمومية تأسيسا على كشف الضرائب المقدم قبل الفصل في النزاع لإثبات المخالصة، وسيلة جديدة تبرر الأمر بإجراء تحقيق إضافي في الدعوى المرفوعة من مديرية الضرائب لولاية غليزان⁽¹⁶⁸⁾.

⁽¹⁶⁶⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص ص 100-101.

⁽¹⁶⁷⁾- المرجع نفسه، ص 101.

⁽¹⁶⁸⁾- قرار مجلس قضاء غليزان رقم 09/00075، صادر عن غرفة الإدارية بتاريخ 01/03/2009 غير منشور (أشار إليه أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، المرجع السابق، ص 199).

الفرع الثاني

إثارة المدير الولائي للضرائب وقائع جديدة في الدعوى

يستنبط من إستقراء الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه: " و عندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع و أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً للفقرة الثانية من المادة 2/84 أعلاه"⁽¹⁶⁹⁾.

تجدر الإشارة في البداية إلى أن المشرع الجزائري وقع في خطأ حيث أحلنا في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إلى المادة 84 فقرة 2 من نفس القانون، رغم إلغائها بموجب القانون رقم 12/07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، مع الإشارة إلى أن المشرع لم يصحح رغم صدور عدة قوانين مالية منذ سنة 2008.

المشرع ألحق الطابع الوجوبي للتحقيق الإضافي بالوسائل التي يتذرع بها المدير الولائي للضرائب، و هو ما أورده في الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاء فيها مايلي: "... يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد"، أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية لإعادة النظر في الملف بأكمله⁽¹⁷⁰⁾، فالمسألة إذا ليست تحت سلطة التقديرية للقاضي الإداري فهو مجبر بالأمر بإجراء التحقيق الإضافي، و مهما كانت طبيعة الوسائل التي تثيرها إدارة الضرائب مدعية كانت أو مدعى عليها، وذلك

⁽¹⁶⁹⁾ المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

⁽¹⁷⁰⁾ صالح العبد، المرجع السابق، ص 109.

– DENIDENI Yahia, "Le contentieux Fiscal", contribution au sèminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supèrieur de Gestetion et de Planifcation, Alger, 29–30 et 31 mai 2004, p 35.

رغبة منه في خلق التوازن بين وسائل المكلف بدفع الضريبة في الدفاع، و الوسائل التي تتمسك بها الإدارة الجبائية⁽¹⁷¹⁾.

كما أقر المشرع إخطار المكلف بالضريبة بوقائع و أسباب التي تدرع بها مدير الضرائب بالولاية لم يسبق للمكلف علم بها⁽¹⁷²⁾، و يتم تبليغ المكلف بهذه الوقائع و الأسباب برسالة مضمنة مع الإشعار بالإستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الإقتضاء، مع الإشار في التبليغ إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحددة من طرف القاضي لرد المكلف على الوسائل الجديدة التي أثارها إدارة الضرائب، يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق عملا بنص المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما تبليغ نسخ الوثائق المرفقة للإدعاء الذي أبداه المدير الولائي للضرائب و ذلك بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون إستخراج نسخ منها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم، للإطلاع عليها بأمانة الضبط، عملا بنص المادة 841 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁷³⁾.

هكذا فبعلم المكلف بالضريبة بالوقائع و الأسباب التي تدرعت بها إدارة الضرائب، يمكن له إبداء ملاحظاته كتابيا لعل في ذلك ما يدحض به صحة هذه الوقائع و الأسباب، و إذا لم يقدم المكلف رغم إعداره أية مذكرة دفاعه يعتبر قابلا بالوسائل التي أثارها المدير الولائي للضرائب، فالمشرع بخلق فرص متكافئة بين طرفي الدعوى الضريبية في الإثبات سمح بذلك للقاضي المقرر في إستخلاص قرائن قانونية من مواقف أطراف الدعوى بعد المبادرة بإجراء التحقيق الإضافي⁽¹⁷⁴⁾.

⁽¹⁷¹⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 104.

⁽¹⁷²⁾- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 27.

⁽¹⁷³⁾- المواد 840 و 841 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

⁽¹⁷⁴⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 105.

المطلب الثاني

مراجعة التحقيق

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فإنه يمكن أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد الأعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول⁽¹⁷⁵⁾.

طبقا للفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أن المشرع الجزائري قد ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف لوسائل جديدة إصدار الأمر بالقيام بتحقيق إضافي و بهذا قد أعطاه السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت ضرورة التحقيق كما يلي:

*يقوم أحد أعوان الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول بمراجعة التحقيق.

*في مراجعة التحقيق يحضر المكلف أو وكيله و هذا يعد ضمانا له.

*كما يمكن أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة.

*بعد إنتهاء العون المكلف من مراجعة التحقيق، يقوم بتحرير محضر يضمنه الوقائع و ملاحظات المكلف و عند الإقتضاء و في الحالات المذكورة أعلاه، يضمنه ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كما يقوم بإبداء رأيه هو أيضا، كما يقوم العون بإحالة محضر التحقيق على مدير الضرائب الذي يقوم

¹⁷⁵⁾ -TROTABA Louis, COTTERT Jean Marie, Op.Cit, p310.

-عليلي مراد، المرجع السابق، ص 54.

-فيلاللي مراد، لوني يوسف، المرجع السابق، ص46.

بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية بعد تضمينه إقتراحاته⁽¹⁷⁶⁾.

هكذا لدراسة هذا المطلب سوف نستعرض حالات الأمر بمراجعة التحقيق في (الفرع الأول) و تنفيذ عملية مراجعة التحقيق في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

حالات الأمر بمراجعة التحقيق

المشروع في الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، منح القاضي سلطة واسعة لتقدير مدى ملائمة الأمر بمراجعة التحقيق حسب ما تحصل فيه إقتناعه من عناصر الإثبات الواردة في ملف التحقيق، خالفا للأمر بإجراء التحقيق الإضافي الذي تدخل المشروع في تنظيم حالات الأمر به ، و المشروع في تقريره لإجراء مراجعة التحقيق جعل الغاية منه تنصب على محل الإثبات ذاته بحيث يستبعد أي مبادرة للمكلف بالضريبة في إيجاد الحالات الملائمة بهذا الإجراء لأنه يدخل في صميم تقدير المحكمة الإدارية وحدها، أي إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بذلك⁽¹⁷⁷⁾.

فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق مباشرة بمسألة الإثبات فلا يحتاج أطراف المنازعة لإدعاءات أو وقائع جديدة في الدعوى حتى تأمر المحكمة الإدارية بالإجراء كما

⁽¹⁷⁶⁾-قصاص سليم، المرجع السابق، ص 121.

-طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 27.

-صالح العبد، المرجع السابق، ص 109، 110.

⁽¹⁷⁷⁾- اغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 119.

-صالح العبد، المرجع السابق، ص 109.

هو الحال بالنسبة لإجراء التحقيق الإضافي و هو ما تؤكد المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁷⁸⁾، حيث المشرع في التحقيق الإضافي إعتد على معيار شخصي في تحديد حالات الأمر بهذا الإجراء؛ أي بتمكين طرفي المنازعة الضريبية من إثارة الوسائل الجديدة لإفتتاح التحقيق الإضافي⁽¹⁷⁹⁾.

إن المشرع الجزائري أضفى على الإجراء طابعا تحكيميا، ينزل على إرادة المحكمة و ما حصلت فيه رؤيتها من وقائع الدعوى و الأدلة المتوفرة لإثباتها، دون أن يكلف أطراف الدعوى أي عناء في إثبات توفر الحالات الملائمة للأمر بالمراجعة، فللقاضي سلطة واسعة بشأن تحديد الملائمة للحالات التي يقدر فيها حاجة الأمر بمراجعة التحقيق، خلافا لإجراء التحقيق الإضافي أضفى المشرع عليها طبعاً إلزامياً، خول فيه لأطراف الدعوى دوراً كبيراً في بيان حالاته⁽¹⁸⁰⁾.

مما تقدم يتضح أن أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى أي غير جاهزة للحكم، و هو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بإنتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية محل هذا الأمر، و هو يخضع لرقابة المستشار المقرر ضمناً لحقوق المكلف بالضريبة و الحرص على عدم إهدارها من جراء إنحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية، مع الإشارة إلى أن هذا العون غير الذي قام بالتحقيق الإضافي⁽¹⁸¹⁾.

⁽¹⁷⁸⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 119.

-DENIDENI Yahia, Op. Cit, p 35.

⁽¹⁷⁹⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 97.

⁽¹⁸⁰⁾- المرجع نفسه، ص ص 120-121.

⁽¹⁸¹⁾- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 79.

- صالح العبد، المرجع السابق، ص 109.

الفرع الثاني

تنفيذ عملية مراجعة التحقيق

تستند عملية مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب⁽¹⁸²⁾، مما يزيد من إمتيازات الإدارة الجبائية و يعزز حظوظها في كسب الدعوى الضريبية، بالنظر إلى سهولة ميل هذا العون في أداء مأموريته لتقرير ما يخدم مصالح مديرية الضرائب كطرف في الدعوى، و الأعمال التي يبادر بها العون المكلف بمباشرة عملية مراجعة التحقيق لم يتم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، فيعود تحديد هذه الأعمال إلى أمر من المحكمة الإدارية⁽¹⁸³⁾.

تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله، كما تتم بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين إثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁸⁴⁾، وهذا ضمانا للمكلف بالضريبة أثناء تنفيذ عملية مراجعة التحقيق بالإضافة إلى أن هذا الإجراء يقوم به أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول⁽¹⁸⁵⁾.

بعد الإتمام من عملية التحقيق و التدقيق، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمه ملاحظات المشتكي و كذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يبدي رأيه و يرسل

(182)- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 133.

(183)- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 127.

(184)- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص ص 133-134.

- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 79.

(185)- صالح العيد، المرجع السابق، ص 109.

مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا بإقتراحاته⁽¹⁸⁶⁾، ثم يتولى المستشار المقرر دراسته للإطلاع على تفاصيل الأعمال التي قام بها العون الإداري في التحقيق المنوط به، ومحاولة إدراك منطقية النتائج التي توصل إليها هذا العون، و يعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات و له حجية في إثبات المنازعة الضريبية، لكنها حجية بسيطة لا ترقى إلى مرتبة الحجية التي تترتب عن الأوراق الرسمية، و القاضي المقرر غير ملزم بالأخذ بما توصل إليه المحضر من نتائج، لكن ينبغي عليها بيان أسباب إستبعادها له عند الفصل في النزاع⁽¹⁸⁷⁾.

المطلب الثالث

الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية إحدى الإجراءات التحقيق التي يأمر بها القضاء⁽¹⁸⁸⁾ للفصل في مسألة ذات طابع فني خاص ليس بمقدوره الإلمام بها لكونها مسألة فنية، لذلك يحتاج القاضي إلى من يساعده في فهم هذه المسائل، و لهذا أجاز القانون للقضاة الإستعانة بالخبراء و ذوي الكفاءات و التقنيات العالية و كل من له دراية و معرفة في علم من العلوم المختلفة و هذا لتبيان و إيضاح اللبس، و تقديم المعلومات الضرورية الخاصة و التي لا يلمس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية بها، و هذا للفصل في مثل

⁽¹⁸⁶⁾- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 79.

- صالح العبد، المرجع السابق، ص 110.

⁽¹⁸⁷⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 134-135.

⁽¹⁸⁸⁾- بوصنوبر خليل، "الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية،

جامعة 8 ماي 1945 قالم، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 143.

- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 134.

- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 80.

- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المالية العامة، معهد

الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985، ص 91.

هذه النزاعات، و إيجاد الحل الأنسب و الأدق المبني على أسس علمية سلمية⁽¹⁸⁹⁾، و هكذا فالخبرة تأمر بها المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة تلقائياً أو بناء على طلب أحد الأطراف أو كليهما⁽¹⁹⁰⁾، عندما يتعلق الأمر ببعض المسائل ذات الطابع التقني التي تحتاج إلى أصحاب الاختصاص من أجل تنوير الجهة القضائية⁽¹⁹¹⁾، و إجراء الخبرة يتم فيما يتعلق بالمسائل الفنية، دون القانونية كمسألة الإثبات مثلا وهو ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر في 2007/02/14⁽¹⁹²⁾.

تعرف الخبرة القضائية؛ أنها بمثابة شهادة فنية في بعض العلوم و التخصصات التي لا يلم القاضي بها، لذلك أوجبوا تحقق العدالة في الخبر على إعتبار إن ذلك شرط في الشهادة⁽¹⁹³⁾، كما يمكن تعرفها على أنها إحدى طرق الإثبات التي يمكن أن يلجأ إليها الأطراف في الدعوى، كما أن للقاضي أن يلجأ إليها من تلقاء نفسه كلما دعت الحاجة للتثبيت من مسائل فنية إختصاصية، فمهما كانت المواقف من الخبرة فإنها تتفق في أنها طريقة يتم اللجوء إليها لحسم المنازعات ذات الطبيعة الخاصة⁽¹⁹⁴⁾. بالنسبة لإجراء الخبرة القضائية تم تنظيمه في القواعد العامة، و نظمه المشرع في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية و التي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، كما

⁽¹⁸⁹⁾- بوضويز خليل، المرجع السابق، ص 143.

⁽¹⁹⁰⁾- طاهري حسين، المنازعة الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 28

⁽¹⁹¹⁾- بلول فهيمة، المرجع السابق، ص ص 99، 98.

⁽¹⁹²⁾- فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص 134.

⁽¹⁹³⁾- مقدادة كوروغلي، ترجمة نسيم بورنان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002.

⁽¹⁹⁴⁾- MOKADAD Kouroughli, "L'expertise en matière administrative", Revue du Consiel d' etat, n° 1, 2002.

⁽¹⁹²⁾- قرار مجلس الدولة رقم 32694، صادر بتاريخ 2007/02/14، قضية (ك-ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (قرار غير منشور).

⁽¹⁹³⁾- بوضويز خليل، المرجع السابق، ص 144.

⁽¹⁹⁴⁾- واصل محمد، حسين بن علي الهاللي، الخبرة الفنية أمام القضاء: دراسة مقارنة، المكتب الفني، عمان، 2004،

تطرق إليه قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و 86 منه و المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و لدراسة هذا المطالب سوف نتطرق في (الفرع الأول) إلى الأمر بإجراء الخبرة القضائية، و في (الفرع الثاني) نتطرق إلى تنفيذ الخبرة القضائية في مادة المنازعات الضريبية.

الفرع الأول

الأمر بإجراء الخبرة القضائية

إن المحكمة الإدارية يمكن لها أن تأمر بالخبرة تلقائيا أو بناء على طلب من الأطراف المتنازعة، فالخبرة تتميز بالطابع الإختياري، بحيث يمكن أن تأمر بها المحكمة تلقائيا أو بطلب من طرف الخصوم، و هو ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرار لها⁽¹⁹⁵⁾، و يأمر بإجراء الخبرة وفقا للأحكام والشروط الواردة في قانون الإجراءات الجبائية و المتمثلة فيما يلي:

فيما يخص تعيين الخبراء؛ يتم تعيين الخبير من ضمن قائمة معتمدة لدى الجهة القضائية إستثناء⁽¹⁹⁶⁾ ويمكن إسنادها إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الأطراف ذلك، بحيث يعين كل طرف خبيره و تعين المحكمة الخبير الثالث⁽¹⁹⁷⁾، لكن عمليا هذا الإجراء (تعيين ثلاثة خبراء) غير معمول به من طرف الجهات القضائية⁽¹⁹⁸⁾، كما لا يجوز تعيين الأشخاص التاليين كخبراء و هم؛ الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق، ويعين

⁽¹⁹⁵⁾- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 62731، صادر بتاريخ 10/02/1990، المجلة القضائية، عدد 04 لسنة 1991، ص ص 224-226.

⁽¹⁹⁶⁾- بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 99.

⁽¹⁹⁷⁾- فيلاي موراد، لوني يوسف، المرجع السابق، ص 46.

⁻ فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 135.

⁽¹⁹⁸⁾- بوضنوبر خليل، المرجع السابق، ص 152.

⁻ MOKADAD Kouroughli, Op.Cit, p 38.

خبيرا آخرًا إذا رفض الخبير المعين أداء مهامه⁽¹⁹⁹⁾، كما أنه يجب أن يتضمن القرار الذي تم تعيين الخبير بموجبه، تحديد دقيق لمهمة هذا الأخير.

أما بالنسبة لرد الخبير؛ فيجوز لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة، و كذا خبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة، و في هذه الحالة يوجه الطلب إلى المحكمة في أجل 08 أيام كاملة، إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف، تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله الرد قبل بداية إجراء الخبرة⁽²⁰⁰⁾، وطلب الرد هذا لا يمكن أن يقبل إلا كان معللا أو مبني على سبب جدي، وبيبت في هذا الطلب بتا عاجلا⁽²⁰¹⁾.

الفرع الثاني

تنفيذ الخبرة القضائية في مادة المنازعات الضريبية

تتجز الخبرة القضائية بصفة عملية تحت مسؤولية الخبير المعين من طرف المحكمة فهو الذي يقوم بتسيير الخبرة، و هو من يحدد يوم و ساعة بدئ العملية و يعلم بذلك المصلحة المعنية و المحتج و إذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة أيام على الأقل⁽²⁰²⁾، طبقا لأحكام المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية و الملاحظة في هذا الإطار هو إختلاف المدة بين قانوني الإجراءات المدنية الذي جعلها بخمسة

⁽¹⁹⁹⁾- صالح العبد، المرجع السابق، ص 111.

⁻ فيلالى موراد، لوني يوسف، المرجع السابق، ص 46.

⁽²⁰⁰⁾- صالح العبد، المرجع السابق، ص 111.

⁻ طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 28.

⁽²⁰¹⁾- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 81.

⁽²⁰²⁾- بوصنوبر خليل، المرجع السابق، ص 152.

⁻ فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 137.

⁻TROTABAS Louis, COTTERT Jean Marie, Op.Cit, p 310.

أيام⁽²⁰³⁾، أما قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لم يحددها، لكن جعل المحضر هو من يبلغ الخبير⁽²⁰⁴⁾. يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة و كذا المشتكي أو ممثله، و إذا إقتضى الأمر ذلك بحضور رئيس لجنة الدائرة حيث يقومون بالمهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية⁽²⁰⁵⁾، (إن هذا الإجراء غير مطبق حاليا من طرف أية جهة قضائية).

يجب على الخبير تنفيذ المهمة الموكلة إليه، الإنتقال لمعاينة موضوع النزاع و جمع كل المعلومات المتعلقة به، و يكون ذلك بسؤال الخصوم و الأشخاص و سماعهم كشهود بعد تحليفهم أي اعتبار الأقوال المدلى بها أمام الخبير إقرار قضائيا⁽²⁰⁶⁾.

يلتزم الخبير المعين لإجراء الخبرة بتنفيذ ما جاء في القرار التمهيدي الذي حدد مهامه بدقة مع إحترامه للأجال التي يجب عليه أن يقوم بهذه الخبرة، عن طريق إعداد تقريره و إيداعه لدى كتابة الضبط، مع ضرورة إرفاق هذه الخبرة بمحضر يحرر عن الإدارة الجبائية و يدون فيه ملاحظاته حول النزاع، و هنا يثار تساؤل عن غرض و أهمية هذا المحضر خاصة و أن موقف الإدارة الجبائية معروف مسبقا والخبرة يجب أن تتم بعيدا عن الإدارة، و إلا فما هو الغرض من الأمر بهذه الخبرة، و فيما يخص إعداد الخبرة يمكن أن ينجز في تقرير واحد، أما في حالة اختلاف آراء الخبراء حول النتيجة التي توصل إليها كل واحد منهم، فيمكن أن يقوم كل خبير بإعداد تقريره الخاص⁽²⁰⁷⁾.

⁽²⁰³⁾- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص 81، 82.

⁽²⁰⁴⁾- عليي مراد، المرجع السابق، ص 54.

⁽²⁰⁵⁾- مقداد كوروغلي، المرجع السابق، ص 50.

- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 137.

⁽²⁰⁶⁾- قرار المحكمة العليا رقم 296003 الصادر بتاريخ 2005/06/22، مجلة المحكمة العليا، عدد الأول، لسنة 2005،

ص ص 75-78.

⁽²⁰⁷⁾- بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 100.

بعد أن يخطر الأطراف بمحضر الخبرة الموضوع لدى كتابة الضبط المحكمة للإطلاع عليها، في أجل عشرين يوماً، يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل تقرير و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبدى بخصوصها ملاحظاته⁽²⁰⁸⁾. لكن عملياً يتم الرجوع في الدعوى بعد الخبرة لمن له مصلحة، غير أنه و في جميع الحالات إذا رأت المحكمة بأن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة فإن لها أن تأمر بخبرة جديدة تكميلية⁽²⁰⁹⁾.

بعد إنتهاء الخبر من المهام الموكلة إليه يقوم بإرفاق تقرير الخبرة ببيان يتضمن حقوقه المالية المترتبة على تنفيذ الخبرة⁽²¹⁰⁾، و الجدير بالذكر أن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 نصت على أنه: "يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقاً للتشريع و التنظيم المعمول بهما و يحدد مقدار هذه المكافأة القاضي الذي عينه و تحت رقابة النائب العام"⁽²¹¹⁾.

هكذا؛ فالطابع الفني و المحاسبي للمنازعة الضريبية يتطلب الحصول على معلومات فنية و دقيقة للفصل فيها، مما يجعل القاضي عند الفصل في القضية الإستعانة بأهل الإختصاص.

لا شك أن القاضي الإداري بالنظر إلى خصوصية المنازعات الضريبية، لا يستطيع بمفرده وبالإمكانات المحدودة و بالنظر لقلة القضاة المتخصصين و كثرة القضايا المعروضة عليه، أن يصل

⁽²⁰⁸⁾ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 83.

⁽²⁰⁹⁾ DENIDENI Yahia, Op.Cit, p36.

⁽²¹⁰⁾ لجريد نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل درجة الماستر في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012، ص32.

⁽²¹¹⁾ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95، مؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين و كفاءاتهم كما يحدد حقوقهم و واجباتهم، ج ر، عدد 60.

إلى كل الحقائق و أن يقوم بالدور المنوط به على أكمل وجه، لذلك فإنه من الضروري في بعض القضايا المعقدة اللجوء إلى الخبرة، و مع ذلك يبقى رأي الخبير غير ملزم للقاضي⁽²¹²⁾.

في الأخير يمكن القول في هذا المجال أن معظم القضايا الجبائية التي تعرض على القضاء الإداري يتم إحالتها مباشرة إلى الخبرة حتى و لو كان موضوع النزاع ربما لا يتطلب ذلك، خاصة إذا تعلق ببعض المسائل التي يستطيع القاضي الفصل فيها دون اللجوء إلى الخبرة، و هذا ما يؤدي إلى عدم إستيعاب الخبراء لعدد القضايا التي تعرض عليهم لإجراء الخبرة، مما يجعلهم لا ينجزون الخبرة في آجال معقولة، و هذا ما يؤثر سلبا على حقوق المكلف بالضريبة.

⁽²¹²⁾- بوضنوبر خليل، المرجع السابق، ص 156.

خاتمة

كخاتمة لدراستنا يمكن إستنباط أن التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يتميز بخصوصيات ومميزات ينفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى التي تعرض على القاضي الإداري.

تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية في إجراءات سير تحقيق الدعوى خلافا لإجراءات التحقيق العامة المتبعة في مجال المنازعة الإدارية عموما و التي نص عليها المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنه في مجال المنازعة الضريبية خصها المشرع بإجراءات خاصة نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

في المنازعة الضريبية بمجرد وصول العريضة الإفتتاحية للدعوى إلى كتابة ضبط المحكمة و إخطار رئيس المحكمة بمحتوى العريضة، تبلغ إلى المدعى عليه ثم يقوم رئيس المحكمة بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، و يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين المستشار المقرر بمجرد تعيين هذا الأخير يفتتح التحقيق القضائي، و إذا رأى القاضي أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية و لم تؤد إلى المقصود منها و النتيجة المرجوة منها أمر بإجراءات التحقيق الخاصة عملا بالمادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، و التي تتمثل في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، وهذه الإجراءات فاحصة تحقيقية يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى.

باستقراء المادة 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²¹³⁾ يستتبط إخفاق المشرع في كفل توازن أطراف المنازعة الضريبية، حيث نص على الإجراءات الخاصة للتحقيق دون تنظيمها بكيفية توفق بين إمتيازات الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة.

⁽²¹³⁾ أنظر المواد 85-86 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

و يتبين ذلك من خلال الجمود بخصوص تقرير إجراء التحقيق الإضافي حيث يستمر عجز المكلف بالضريبة عن مقاومة الوسائل الجديدة التي يتدرع بها المدير الولائي للضرائب إنطلاقاً من الإمتيازات التي تتجلى بها الإدارة الضريبية في الإثبات أمام القضاء، الأمر الذي يحدث فوارق شاسعة بين مراكز الطرفين عند التحقيق في الدعوى.

كما تظهر حقيقة المركز القانوني للمكلف بالضريبة في إجراء مراجعة التحقيق حيث أوكل المشرع مباشرة الإجراء إلى إدارة الضرائب التي تعين عون إداري من بين موظفيها، و هو ما يثير الشبهة في إنحياز العون لخدمة مصالح الإدارة الضريبية.

و كما يظهر أيضاً إخفاق المشرع في كفل توازن أطراف المنازعة الجبائية في إجراء الخبرة القضائية عند النص في الفقرة 7 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على إختصاص عون إدارة الضرائب في تحرير محضر بيدي فيه رأيه حول أعمال الخبرة المنجزة على أساس ما له من دور رقابي على تنفيذ الخبير لمأموريته، و في هذا الإجراء الأخير المشرع لم يحترم القواعد العامة المنصوص عليها في المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حول عدد التقارير التي يعدها الخبراء عن مهمة واحدة، فبينما إقتضى في قانون إجراءات الجبائية منح الأولوية للخبراء في الإختيار بين الإدلاء بنتائج خبرتهم في تقرير واحد أو في تقارير منفردة، أورد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حكماً مفاده إعداد الخبراء لتقرير واحد حتى و لو اختلفت آراؤهم، و في هذه الحالة يسبب كل خبير رأيه المختلف عن باقي الخبراء في نفس التقرير.

و لهذا نقترح المشرع بتعديل النص الوارد في قانون الإجراءات الجبائية لأن وجود عدة تقارير في حالة تعدد الخبراء يتقل كاهل أطراف المنازعة، وينهك جهد المحكمة الإدارية عند الإطلاع على التقارير لذا من المستحسن إعداد تقرير واحد في حالة تعدد الخبراء.

خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية تظهر أيضا في تنظيم عبء الإثبات حيث القاعدة العامة في الإجراءات القضائية التنازعية أن المدعى هو من يتحمل عبء الإثبات لكن في المنازعة الضريبية نجد أن عبء الإثبات يتقاسمه أطراف المنازعة أحيانا يقع على المكلف بالضريبة و أحيانا أخرى يقع على الإدارة الضريبية، لكن هذا وارد في الإجهادات القضائية، فنناشد المشرع بوضع قواعد خاصة في قانون الإجراءات الجبائية لتدعم مركز المكلف بالضريبة عن طريق توسيع مجالات تدخل القاضي المقرر لإلزام الإدارة الجبائية بتقديم وسائل الإثبات حتى و لو كانت في مركز المدعى عليه، تحت غرامة تهديدية توقع شخصا على ممثل الإدارة عند التماطل في تنفيذ أوامر قضاء التحقيق. كما تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، من حيث دور القاضي في مباشرة إجراءات التحقيق و البحث عن الدليل، فعدم تساوي بين أطراف النزاع باعتبار الإدارة الضريبية الطرف القوي التي تحوز المستندات و المكلف بالضريبة الطرف الضعيف، منح القاضي دورا تدخليا في الدعوى، فالقاضي المقرر يعتبر سيدا للخصومة الإدارية و مسيرا لها و يسعى قصد إثبات الوقائع، لكن رغم إستحداث المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مكانة قانونية أكدت على الدور الإيجابي للقاضي الإداري و ملكيته فعلا لخصومته بحيث منح المشرع فيه للقاضي الإداري سلطات واسعة عبر كل مراحل الخصومة منها ما تعلق بمرحلة تنفيذ القرار الصادر منه، إلا أن القاضي بقي محتشما في موقفه تجاه مركز الإدارة فيما يخص تقديم الوثائق التي تحوزها و التي تساعد على إيجاد الدليل الحاسم في النزاع.

كما أن الدور المنوط للقاضي المقرر عند التحقيق الخاص في المنازعة الضريبية لا ينتظر منه إفادة المشتكي بدليل الإثبات، ففي إجراء التحقيق الإضافي قد يستخلص القاضي قرينة قبول المكلف بدفع الضريبة لهذه الوسائل و بالتالي تهيئة الفصل في الدعوى لصالح الإدارة الجبائية، و كذا في إجراء مراجعة

التحقيق فالقاضي المقرر كثيرا ما يثق من محتويات المحاضر التي يسلمها أعوان الإدارة، و بالنسبة لإجراء الخبرة أيضا نجد رقابة أعوان الإدارة الضريبية للتقرير الذي يقوم به الخبير.

في الأخير نناشد المشرع أن يحرص أكثر على كفل التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية و يمنح سلطة واسعة و حقيقية للقاضي الجبائي، بوضع نصوص قانونية صارمة، وكذا تكوين قضاة مختصين للفصل في النزاع الضريبي بذلك لا يكون إلزامي تدخل الإدارة الضريبية لتوضيح بعض الأمور التقنية. كما يجب على المشرع الجبائي عند وضع أو تعديل النصوص القانونية التنسيق بينها و بين النصوص الملغاة، على سبيل المثال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحلنا إلى المادة 84 من نفس القانون، و كذا على المشرع مراعاة القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية عند وضع النصوص الجبائية مثلا عند النص على إجراء الخبرة الذي تطرقنا إليه مسبقا.

قائمة المراجع

أولا باللغة العربية:

1 . الكتب:

- 1- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الاداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، تيزي وزو، 2012.
- 2- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 3- الشامي عايدة، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
- 4- الشتيوي سعد، التحقيق الإداري في نطاق الوظيفة العامة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2008.
- 5- المنجي إبراهيم، المرافعات الإدارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1999.
- 6- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 7- بريارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط 2، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009.
- 8- بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
- 9- بن شيخ أث ملويا لحسين، دروس في المنازعات الإدارية: وسائل المشروعية، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 10- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009.
- 11- بن ملحّة الغوثي، قواعد و طرق الإثبات و مباشرتها في النظام القانوني الجزائري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.

- 12- بوضياف عمار، المنازعات الإدارية: القسم الأول، دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- 13- بوضياف عمار، المنازعات الإدارية: القسم الثاني، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- 14- ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد: ترجمة للمحكمة العادلة، ط 2، موفم للنشر، الجزائر، 2011.
- 15- رمضان جمال كامل، شرح دعوى إثبات الحالة معلقا عليها بأحدث أحكام المحاكم، ط 3، توزيع مكتبة الألفى القانونية بالمنيا، مصر، 2000 .
- 16- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
- 17- شادية إبراهيم المحرقى، الإجراءات في الدعوى الإدارية: دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2005.
- 18- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: ج 1، الأنظمة القضائية المقارنة و المنازعات الإدارية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 19- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: ج 2، الهيئات و الإجراءات أمامها، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 20- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: ج 3، نظرية الاختصاص، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 21- صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2008.
- 22- صخري مصطفى، النزاعات الإدارية: نصوصها القانونية، دار الثقافة لنشر و التوزيع، الأردن، دت.
- 23- طاهري حسين، شرح وجيز لقانون الإجراءات المدنية، المنشورات القانونية ، الجزائر، 1992.

- 24- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، ط 2، دار الخلدونية ، الجزائر، 2007.
- 25- عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية: التحقيق في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 26- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- 27- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 28- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة لنشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
- 29- محيو أحمد، المنازعات الإدارية: ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 30- واصل محمد، حسين بن علي الهالي، الخبرة الفنية أمام القضاء: دراسة مقارنة، المكتب الفني، عمان، 2004.

II. الرسائل و المذكرات الجامعية

أ- الرسائل الجامعية

- 1- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، دت.
- 2- محمد علي محمد عطا الله، الإثبات بالقرائن في القانون الإداري و الشريعة الإسلامية: دراسة فقهية مقارنة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه، القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أسبوط، 2001.
- 3- بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، فرع تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006/2005.

ب- المذكرات

ب- 1/ المذكرات الجامعية

1/ مذكرات الماجستير

1- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2010/2011.

2- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة و المالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/2002.

3- براهيمى فايزة، الأثر المالي لعدم تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، في شعبة الحقوق الأساسية و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011/2012.

4- بلول فهيمة، آليات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الإستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011/2012.

5- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.

6- شيخي شفيق، إنعدام الإستقلال الوظيفي للقضاة في الجزائر، مذكرة لنيل درجة الماجستير، في القانون العام، فرع تحولات الدولة ، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/2011.

7- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/05/05.

- 8- **فريجة حسين**، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في الإدارة و المالية العامة، معهد الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1985.
- 9- **فنيديس أحمد**، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006.
- 10- **قاضي أنيس فيصل**، دولة القانون و دور القاضي الإداري في تكريسها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات الإدارية و السياسية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.
- 11- **قصاص سليم**، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
- 12- **كمون حسين**، ظاهرة عدم تنفيذ الإدارة للأحكام القضائية الصادر ضدها، مذكرة لنيل درجة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، دت.
- 13- **مسعودي عبد الرؤوف**، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2010.

II / مذكرات الماستر

- 1- **سالمي براهيم، يحيوي وهيبية**، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012.
- 2- **كويسي لحسن**، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

3- لجريد نعيمة، دريال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012.

ب-2/ مذكرات التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء

1- علي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 17، 2009/2006.

2- فيلاي موراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 15، 2007/2004.

III. المقالات

1- بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 9-29.

2- بوبشير محند أمقران، "حدود الصلاحيات المستحدثة للقضاء الإداري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد الأول، لسنة 2010، ص 34-66.

3- بودريوة عبد الكريم، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة؛ تقليد أم تقييد"، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد الأول، لسنة 2007، ص 39-60.

4- بودريوة عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر - الواقع و الأفاق"، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 9-22.

5- بولحية شهيرة " مدى سلطة القضاء الإداري على الإدارة "، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثاني، 2005، ص ص 269-279.

6- زعزوعة فاطمة، " القاضي الإداري و المنازعات الخاصة: المنازعات الضريبية "، مجلة العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص ص 108-114.

7- شرون حسينة، بن مشري عبد الحليم، " سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر الإدارة بين الحظر و الإباحة "، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثاني، سنة 2005، ص ص 227-245.

8- مقدار مروغلي، ترجمة نسيمة بورنان، " الخبرة في المجال الإداري "، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2011.

IV. أعمال الملتقيات:

1- بن صاولة شفيقة، " السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع "، مداخلة أقيمت بمناسبة الملتقى الوطني المنعقد بجامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، يومي 28 و 29 أبريل 2009، مركز البحوث القانونية و القضائية، وزارة العدل، ص ص 01-18.

2- بوصنوبرة خليل، "الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أبريل، ص ص 144-157.

V. النصوص القانونية :

1- الدستور:

-دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28/11/1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 07/12/1996، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 08/12/1996، معدل و متمم .

2- النصوص التشريعية:

- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يوليو سنة 1966، ج ر عدد 49، صادر في 21 صفر 1386 الموافق 11 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات، معدل و متمم.

- أمر رقم 75-58، مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، ج ر عدد 78، صادر 30 سبتمبر 1975، الصادر في 30 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، معدل و متمم.

- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2007، و المتضمن قانون الاجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 07-21، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، مؤرخ في 31 ديسمبر 2007، و بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 31 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، الصادر في 21 ديسمبر 2009، وبموجب قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 03/12/2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

_ قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فبراير 2008، ج ر عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، معدل و متمم.

3- النصوص التنظيمية:

- المرسوم التنفيذي رقم 310/95، مؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين و كفياته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم ج ر عدد، 60.

VI . القرارات القضائية:

1- قرارات المحكمة العليا:

- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54003، صادر بتاريخ 06/06/1987، المجلة القضائية، عدد 03 لسنة 1990، ص ص 198-201.

- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54687، صادر بتاريخ 1989/03/25، المجلة القضائية، عدد 03 لسنة 1990، ص 202.

_ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 64747، صادر بتاريخ 1990/02/10، المجلة القضائية، عدد 03 لسنة 1991، ص ص 184-187.

- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 62731، صادر بتاريخ 1990/02/10، المجلة القضائية، عدد 04 لسنة 1991، ص ص 224 - 226.

_ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 296003، صادر بتاريخ 2005 /06 /22، مجلة المحكمة العليا ، عدد الأول، لسنة 2005، ص ص 75-78.

2- قرارات مجلس الدولة:

- قرار مجلس الدولة رقم 32694، صادر بتاريخ 2007/02/14، قضية (ك-ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (قرار غير منشور).

- قرار مجلس الدولة رقم 018557، صادر بتاريخ 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية"، 2007، ص ص 13-16.

- قرار مجلس الدولة رقم 038542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، لسنة 2009، ص 76.

VII . موقع الانترنت:

- علي هادي عطية الهلالي، "مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية"،
2014/02/26، www.law.thiqa.uni.org/munazat.doc

A- Ouvrages :

1-DEBBASH Chaerles et RICCI Jean claude, Contentieux

Administratif, 4^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1985.

2-GUSTAVE Peiser, Droit Administratif General, 20^{eme} édition,

Dalloz, Paris, 2002.

3-LOOTEN Jean Pierre, Guide de Procédure Fiscale: Obligation,

Droit et Recours, édition liaisons, Paris,1997.

4-TROTABAS Louis, COTTERET Jen Marie, Droit Fiscal, 8^{eme}

édition, Dalloz, Paris, 1997.

B- Thèse :

LAMBERT-WIBER Sophie, Contribution du droit civil a une

apparoche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal,

Thèse de Doctorat, Université de Rouen, France, 1996.

C- Articles et Contribution

1- DENIDENI Yahia,"Le Contentieux Fiscale", contribution au

séminaire sur contentieux fiscal, Institut supérieur de gestion et de

planification, Alger, 29-30 et 31 Mai 2004, pp 05-65.

2- **MOKDAD Kouroughli**, "L'exepertise en matière administrative,
Revue du Conseil d'etat, n°1, 2002, pp 31-40.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

- 2----- مقدمة:
- 6----- الفصل الأول: الطابع الإستقصائي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية
- 8----- المبحث الأول: خصوصية تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
- 8----- المطلب الأول: طبيعة إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
- 9----- الفرع الأول: الطابع التحقيقي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
- 10----- الفرع الثاني: الطابع الوجاهية لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
- 12----- الفرع الثالث: الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
- 13----- المطلب الثاني: تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية
- 15----- الفرع الأول: القاعدة العامة لتنظيم عبء الإثبات في المنازعة الإدارية عموماً
- 17----- الفرع الثاني: خصوصية تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية
- 20----- الفرع الثالث: تحديد وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية
- 21----- أولاً: وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية
- 24----- ثانياً: وسائل الإثبات الخاصة في المنازعة الضريبية
- 25----- المبحث الثاني: خصائص تنظيم مراكز أطراف خصومة التحقيق في إثبات المنازعة الضريبية
- 26----- المطلب الأول: دور الأطراف في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية
- 26----- الفرع الأول: دور المكلف بالضريبة في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية
- 28----- الفرع الثاني: دور الإدارة الضريبية في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية
- 30----- المطلب الثاني: دور القاضي المقرر في مباشرة إجراءات التحقيق

- 31 ----- الفرع الأول: دور القاضي في كفل التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية
- 32 ----- أولاً: دور القاضي المقرر في رقابة سير إجراءات التحقيق
- 34 ----- ثانياً: دور القاضي المقرر في تسيير عملية البحث عن الدليل
- 36 ----- الفرع الثاني: حدود سلطة القاضي الإداري في تنظيم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية
- 36 ----- أولاً: إجازة توجيه القاضي أوامر للإدارة
- 39 ----- ثانياً: إجازة حلول القاضي محل الإدارة
- 40 ----- **الفصل الثاني:** تنوع قواعد تنظيم إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية
- 42 ----- المبحث الأول: إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية
- 42 ----- المطلب الأول: إفتتاح التحقيق في المنازعة الضريبية
- 43 ----- الفرع الأول: تبليغ المذكرات ومستندات الدعوى
- 43 ----- أولاً: كيفية تبليغ المذكرات ومستندات الدعوى
- 45 ----- ثانياً: مهل تقديم المذكرات ومستندات الدعوى
- 45 ----- ثالثاً: إعلام الخصوم بالأوجه المثارة تلقائياً
- 45 ----- رابعاً: جزاء الإمتناع عن تقديم المذكرات
- 46 ----- خامساً: التقديم الجبري للمستندات الضرورية للفصل في الدعوى
- 47 ----- الفرع الثاني: تدابير التحقيق في الدعوى الضريبية
- 49 ----- المطلب الثاني: عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية
- 50 ----- الفرع الأول: الطلبات المقابلة في المنازعة الضريبية
- 51 ----- أولاً: إرتباط الطلب المقابل بالطلب الأصلي

52	ثانيا: إبداء الطلب المقابل قبل إختتام التحقيق
52	الفرع الثاني: التدخل في المنازعة الضريبية
54	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية
56	المطلب الأول: التحقيق الإضافي
57	الفرع الأول: إثارة المكلف بالضريبة لأوجه جديدة في الدعوى
60	الفرع الثاني: إثارة المدير الولائي للضرائب وقائع جديدة في الدعوى
62	المطلب الثاني: مراجعة التحقيق
63	الفرع الأول: حالات الأمر بمراجعة التحقيق
65	الفرع الثاني: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق
66	المطلب الثالث: الخبرة القضائية
68	الفرع الأول: الأمر بإجراء الخبرة القضائية
69	الفرع الثاني: تنفيذ الخبرة القضائية في مادة المنازعات الضريبية
73	خاتمة
78	قائمة المراجع
90	الفهرس