

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم قانون الأعمال

## خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في تسوية المنازعة الضريبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

فرع قانون الأعمال

تخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

\* الدكتور أغليس بوزيد

من إعداد الطالبان:

\* إيوكنان حفيظة

\* حمشاش فايزة

### لجنة المناقشة

الأستاذة: بن شعلال كريمة، أستاذة مساعدة قسم "أ"، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،..... رئيسة.

الدكتور: أغليس بوزيد، أستاذ محاضر قسم "ب"، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،..... مشرفا ومقررا.

الأستاذة: بلال نورة، أستاذة مساعدة قسم "أ"، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،..... ممتحنة.

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

نشكر الله سبحانه وتعالى أولاً ونحمده كثيراً على أن يسر لنا أمرنا

في القيام بهذا العمل.

كما نتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى اللذين حملوا رسالة العلم والمعرفة.

ولا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتوجه بالشكر الجزيل والامتنان الكبير.

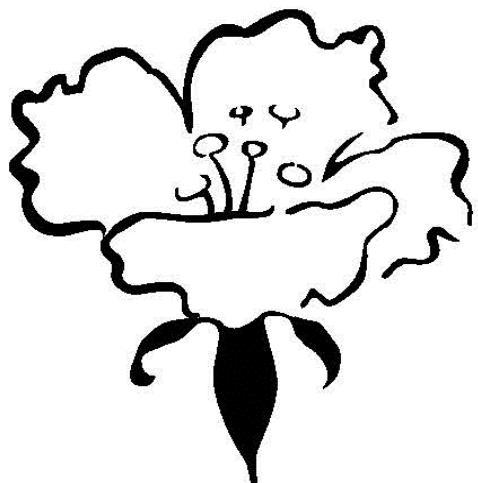
إلى الأستاذ المشرف "أخليس بوزيد" على توليه الإشراف على هذه المذكرة وعلى كل ملاحظاته القيّمة الذي أضاء أمامنا سبيل البحث، وجزاه الله عن ذلك كل خير، والذي كان لنا الشرف أن يكون مشرفاً علينا.

كما لا يفوتنا في هذا المقام، إلا أن نتقدم بالشكر الخاص إلى الأساتذة الكرام بشكل عام.

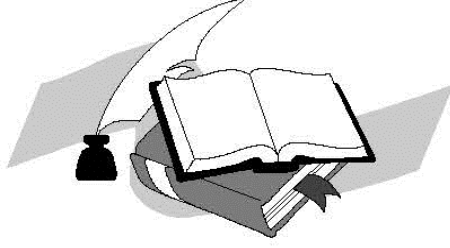
وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل وكل من ساعدنا على إتمامه، وإلى كل من خصنا بنصيحة أو دعاء.

ويطيب لنا تقديم خالص الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول فحص وتدقيق هذه المذكرة.

نسأل الله أن يحفظهم وأن يجازيهم خيراً.

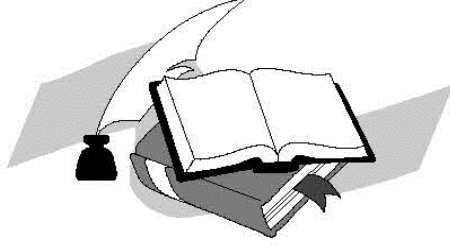


## الأهداء



أهدي ثمرة جهدي إلى:  
روح أختي "نورية" رحمها الله  
إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما  
إلى إخوتي وأخواتي خاصة أختي "سليما"  
وإلى كل العائلة والأصدقاء.

# الأهداء



أهدي ثمرة جهدي

إلى الوالدين الكريمين، اللذان

كان لي سندا في المشوار

الدراسي.

إلى إخوتي وأخواتي الذين كانوا دوماً في فكري وقلبي

وترقبوا نجاحي، وإلى زوجاتهم وأزواجهن،

وإلى كل أبنائهم،

وإلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع سائلاً الله

عز وجل أن يحفظهم

من كل سوء.

-فايزة-

## قائمة المختصرات

---

أ. باللغة العربية:

- ج ر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ج: جزء.
- د. س. ن: بدون سنة النشر.
- د. ب. ن: بدون بلد النشر.
- د. ط: دون طبعة.
- ص ص: من الصفحة إلى الصفحة.
- ص: صفحة.
- ط: الطبعة.
- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجنائية.
- ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ب. باللغة الفرنسية:

- **D.G.I** : Direction Générale des Impôts.
- **I.G.P.C**: Instruction Générale sur les Procédures contentieuses.
- **Op.C it** : Ouvrage Précédemment Cité.
- **p**: Page.
- **pp** : de la Page jusqu'à la Page.

حقك حقة

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها، فالضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، إنما لتمكينه من تحقيق منافع عامة، والعدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب<sup>(1)</sup>.

مهما تكن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبة بالمكلف بالضريبة، فإن أهم الأسباب المؤدية إلى النزاع الضريبي، تتمثل أساسا في الأخطاء المادية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، إضافة إلى الصلاحيات وإمتهادات السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، على هذا الأساس تكون الرقابة القضائية هي الضامنة لحقوق المكلفين بالضريبة من أخطاء وتعسف الإدارة مما يجعل اللجوء إلى القضاء أمرا حتميا نظرا للحياد المفترض فيه، من هذه النقطة يبرز دور القاضي الإداري في تحقيق العدالة.

يقع على عاتق القضاء الإداري مسؤولية كبيرة لأنه يؤدي رسالة جليلة لها تأثير على الدولة والمجتمع معا، فهو المسؤول على إقرار العدالة الإدارية وحماية الحقوق العامة للمواطنين في إطار سيادة القانون<sup>(2)</sup>، وكل هذا وفقا للمبادئ المقررة والمعترف بها في الدستور، وتتمثل أساسا في العدالة والمساواة، التي تلزم مشاركة أفراد المجتمع في أداء الضريبة على أساس القدرة التكبفية للفرد.

---

(1)-شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014/2013، ص 3.

(2)-قريمو مرية، الإثبات في المنازعة الإدارية والعوامل المؤثرة فيه في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص7.



نجد في القانون الجزائري أنه تم تكريس هذه المبادئ بموجب مختلف الدساتير التي عرفتها الجزائر منذ الاستقلال<sup>(3)</sup>، وأقرها دستور 1996<sup>(4)</sup>.

إن المنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها بها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وهذا الغير يتمثل في المكلف بدفع مبلغ الضريبة<sup>(5)</sup>.

تتميز المنازعات الجبائية في إثباتها بتدخل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق، لاتخاذ التدابير اللازمة لحسم الخلاف المطروح قضاء بين الإدارة العامة والفرد الخاضع لها بشأن نشاط من نشاطاته القانونية، فالقاضي الإداري لا يظهر بدور سلبي مثلما يكون عليه نظيره المدني<sup>(6)</sup>، وإنما تتعدى وظيفته مجرد تطبيق النصوص القانونية في حالة وجودها، وتفسيرها في حالة غموضها، إلى تكملتها في حالة نقصها، وذلك من خلال استخلاص الحلول الواجبة التطبيق.

تزداد أهمية هذا الدور الذي يقوم به القضاء، لقلة التشريعات المتعلقة بالنشاط الإداري لسرعة تطور هذا الأخير، ما يلقي على عاتق القاضي الإداري مهمة استخلاص القاعدة القانونية، في حالة سكوت التشريعات عن تبيان الحكم الذي يحسم النزاع، من خلال الاجتهادات القضائية.

والاجتهاد لغة معناه بذل جهد في إستنباط الحكم من مصادره، والمجتهد هو كل من كان أهلا لاستنباط الاحكام من مصدرها، أما "قضائياً" فيطلق لفظ القضاء عادة على المحاكم وأحياناً أخرى

(3)-عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/05/05، ص 5.

(4)-دستور الجمهورية الجزائرية الشعبية، المصادق عليه في إستيفاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/02/07، ج ر، عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08 معدل ومتمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر، عدد 25، صادر بتاريخ 2002/04/14 وبالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63، صادر بتاريخ 2008/11/16، وبالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06، ج ر عدد 14، صادر بتاريخ 2016/03/07.

(5)-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، 2008/2007، ص 83.

(6)-بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 4.

على تطبيق القواعد القانونية من جانب هذه المحاكم، أما "إداريا" فكونه صادر عن القضاء الإداري<sup>(7)</sup>.

مما سبق يتضح أن الاجتهاد القضائي الإداري، هو إضافات القضاة ونتائج جهودهم في تفسير القانون، وما يميز القضاء الإداري عن غيره هو ما يتمتع به من خصوصيات نذكر منها تجاوز القاضي الإداري لدوره كحكم في النزاع، بهذا فإن الاجتهاد القضائي، هو ذلك الحل الذي تتخذه الجهة القضائية في قضية معروضة أمامها في حالة عدم وجود النص القانوني الواجب التطبيق أو غموضه، وعدم كفايته<sup>(8)</sup>، فالمشرع يوجب على القضاء الفصل في كل قضية ترفع إليه، والأكثر من ذلك لا يجوز للقضاء السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية في حالة تعددها.

وبعد استنفاد جميع إجراءات التحقيق، هذا لا يعني أن الملف جاهزا للفصل فيه، إنما يمكن لأحد الإجراءات السالفة الذكر أن يشوبها عيب سواء تعلق الأمر بالشكل أو الموضوع، الأمر الذي يمكن للقاضي المقرر من الأمر بإبطاله من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم.

فالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يخضع لمجموعة من الأعمال الإجرائية المتتابعة، ففي حالة إقتران أحد هذه الأعمال بعيب إجرائي، يمكن لأحد أطراف النزاع الدفع بإبطاله أو من طرف القاضي المقرر نفسه، والعيب الإجرائي المذكور قد يشوب العمل الإجرائي سواء في الشكل أو في الموضوع، ومن هنا يمكن تعريفه على أنه ذلك الإجراء القانوني الذي يعد جزءا من الخصومة القضائية، أما البطلان فيعرف بأنه وصف للعمل الاجرائي الذي يتطابق مع نموذج القانوني من ثمة يؤدي إلى إنتاج الآثار التي يربتها القانون عليه لو كان صحيحا<sup>(9)</sup>.

أما الدفع بالبطلان فيقصد به الوسيلة التي يجيب بها الخصم على طلب خصمه بقصد تقاضي الحكم لخصمه لما يدعيه، والبطلان المقصود في المنازعة الضريبية، هو الجزء الإجرائي المقرر

(7) - عبد الجليل مفتاح، "دور القاضي الإداري: وضع القاعدة القانونية أم تطبيقها؟" مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثاني، 2005، ص 116.

(8) - بغدادي جيلالي، "الاجتهاد القضائي"، من أعمال الندوة الوطنية للقضاة، الديوان الوطني للأشغال التربوية، نادي الصنوبر، أيام 23 و24 و25 فيفري 1991، ص 157.

(9) - تيزرارين زهرة، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2016، ص 15.

لحماية تدابير التحقيق، التي لو ظل العيب موجودا لما استطاع القاضي الإداري كشف الحقيقة، كون هذا العمل الإجرائي المشوب بعيب يفترق إلى مقوماته وشروطه، وبشكل جزاء البطلان الضمانة القانونية لتفعيل القاعدة الإجرائية ويهدد الخصم بسلب آثار العمل الإجرائي للمقتضيات التي تملئها القاعدة الإجرائية المنظمة له في الدعوى<sup>(10)</sup>.

والمشروع الجزائري رصد نظرية البطلان بتنظيم قانوني يحول دون المبالغة في تركها تحت لواء السلطة التقديرية للقاضي الإداري، حرصا على عدم تعسفه في تقرير أثر البطلان، من هنا عمد المشروع إلى تحديد حالات البطلان وشروطه وكذا تنظيم سلطة للقاضي الإداري في تقرير البطلان مع تقيده بالنص القانوني.

لكن هذا لا يعني أنه ليس للقاضي المقرر دور في تقرير جزاء البطلان، إذ لا بد من إقتناعه بوجود عيب في الإجراءات التحقيق ومفاد ذلك أن جزاء البطلان مقترن بالقناعة الشخصية للقاضي الإداري، وفكرة الجزاء الإجرائي لها نطاق واسع يمتد لمختلف الوسائل التي تسير بها الخصومة الجبائية، لتصل إلى صدور الحكم المبني على إجراءات تحقيق صحيحة، كما يعتبر الجزاء ضمانة لتفعيل القاعدة الإجرائية.

كذلك هناك مسألة ضياع الحقوق الموضوعية بسبب الإفراط في تقرير جزاء البطلان، وهذا يعني أن التفعيل المفرط للبطلان يترتب عنه إهدار للحقوق الموضوعية، والتخفيف من حدته يؤدي كذلك إلى توفير الفرص لحماية الحقوق الموضوعية، من هذه النقطة يظهر دور القاضي الإداري، لذلك يمكن القول أن القاضي عندما يثير مسألة بطلان العمل الاجرائي لعيب شابه أو أثرت نفس المسألة من طرف الخصوم، فإنه يتأكد أولا من صحة الدفع بالبطلان قبل الإقرار به، في نفس الوقت يراعي الحقوق الموضوعية، محاولا بذلك التوفيق بين الشكل والموضوع.

من هنا يبدو أن الجزاء الإجرائي له أهمية بالغة لدقة إجراءات التحقيق، هذه الدقة تتمحور في صعوبة التوفيق بين القاعدة الإجرائية والحقوق الموضوعية، بينما يرتكز المشروع في تنظيمه للقواعد

<sup>(10)</sup> -أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 20/06/2011، ص72.

القانونية على حماية المقتضيات الشكلية لإجراء التحقيق في المنازعة الضريبية، ينعكس ذلك سلبا على الموضوع بينما بمراعاة الحقوق الموضوعية وحمايتها من الضياع ذلك من خلال التقليل من البطالان، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بالموضوع على حساب الشكل، لذلك دور القاضي الإداري ينحصر في التوفيق بين الشكل والموضوع.

يحظى بحثنا بأهمية بالغة، ذلك أنه موضوع ذو مجال خصب للمعالجة، وللتعمق في تفاصيله، كون قانون الضرائب ملئ بالثغرات القانونية التي أغفلها المشرع الجبائي ولم يتداركها رغم الإصلاحات المتتالية من خلال القوانين المالية، هذا الفراغ فتح المجال للقضاء للإجتهد فيه من أجل تداركه، إضافة إلى أن المنازعة الضريبية تبلغ من التعقيد حدا كبيرا عند مرحلة التحقيق، لدقة إجراءاته وحرصا على الوصول إلى الحقيقة القضائية.

وللإلمام بهذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها، يكون جديرا في البحث طرح إشكالية: **بماذا يتميز الدور المنوط للقاضي الإداري في تسوية المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى؟** وترتبط لذلك تستدعي الدراسة لهذا الموضوع، التطرق إلى ما استقر عليه الإجتهد القضائي عند سير إجراءات التحقيق إضافة إلى الدور الذي يلعبه خلال سيرها.

لذلك كان الهدف من هذه الدراسة تحديد دور القاضي الإداري في المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية في ظل القانون الجديد المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، لهذا قسمنا موضوع دراستنا إلى فصلين على النحو الآتي:

**الفصل الأول:** خصوصية الدور الإجتهد للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق.

**الفصل الثاني:** خصوصية الدور الإجتهد للقاضي الإداري في تطبيق جزاء البطالان على إجراءات سير المنازعة الضريبية.

الفصل الأول

خصوصية الدور

الاجتهادي للقاضي

الإداري في مراقبة

سير إجراءات

التحقيق

تعتبر إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية نفسها المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة، والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية<sup>(11)</sup>. بحيث تتمتع هذه الإجراءات بطبيعة خاصة ومميزة تسمح بتحقيق ضمانات كافية وخلق التوازن العادل بين طرفي النزاع الضريبي<sup>(12)</sup>، واستنادا للأحكام المنصوص عليها في القانون 09/08<sup>(13)</sup>، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنه بعد رفع الدعوى عن طريق قيدها أمام كتابة الضبط وتبليغ العريضة الافتتاحية إلى المدعى عليه، تباشر المحكمة الإدارية عملية التحقيق في القضية المعروضة أمامها<sup>(14)</sup>، وقد تضمنتها المواد من 838 إلى 857 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تتمثل الإجراءات التي نص عليها المشرع في كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، في إجراءات التحقيق العامة التي من خلالها يسعى القاضي جاهدا لكفل التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية (المبحث الأول) وإجراءات التحقيق الخاصة، التي من خلالها نحاول إبراز دور القاضي الإداري في مراقبتها (المبحث الثاني).

(11) - استحدث المشرع الجزائري قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

(12) - شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 7.

(13) - قانون رقم 08-09، مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ليوم 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.

(14) - أنظر المواد من 838 إلى 857 من ق. إ. م. إ، المرجع نفسه.

## المبحث الأول

### خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق

#### العامة

يعد التحقيق في الدعوى الضريبية مرحلة مهمة في سيرها، ويتعين بذلك دراستها لتوضيح خصوصية هذه المرحلة مقارنة بالدعاوي الإدارية الأخرى، وهذا من خلال الدور الذي يلعبه القاضي الإداري، والذي يتصف بأنه دور لا يستهان به<sup>(15)</sup>، لما له من سلطات واسعة من أجل تحقيق العدالة. يظهر دور القاضي الإداري من خلال مباشرة إجراءات التحقيق العامة من أجل تحقيق التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة، لما يتمتع به من سلطات مخولة له قانونا (المطلب الأول).

يستلزم الأمر من القاضي الإداري خلال الدعوى الضريبية الوصول إلى الحقيقة، لذلك يلزم الطرفين بإثبات إدعائهم بواسطة الوسائل الضرورية، فخصوصية تحمل عبء الإثبات إذا كان يعد عبئا بالنسبة لمن يتحمله فينبغي تحديد المكلف به (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول

### دور القاضي الإداري في مباشرة إجراءات التحقيق العامة

تتمتع الإدارة الجبائية بامتيازات واسعة خلال سير إجراءات التحقيق، تضعها في موقع الطرف القوي خلافا عن المكلف بالضريبة، والسبب يعود لامتلاكها جميع المستندات الخاصة بالقضية. تؤدي الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية إلى اختلال التوازن من الطرفين، الأمر الذي منح للقاضي الإداري سلطة لإعادة التوازن بينهما (الفرع الأول).

تعتبر المنازعة الضريبية من منازعات القضاء الكامل، ما يعني أن القاضي الإداري يتمتع بسلطات واسعة مقارنة بالقاضي العادي، لكن الواقع غير ذلك، إذ يواجه ضوابط تحد من هذه السلطات اتجاه الإدارة الجبائية (الفرع الثاني).

(15) -عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008، ص 171.

## الفرع الأول

### دور القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية

من خلال الدور الذي يتميز به القاضي الإداري فإنه يسعى الى تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية، بحكم أن الإدارة الضريبية تتمتع بامتيازات واسعة في الدعوى الضريبية. بحيث يقوم القاضي الإداري بتبليغ العرائض إلى الخصوم مع إنذارهم بإيداع مذكراتهم الحيوية (أولاً)، وكما يقوم كذلك بأمر الأطراف المتنازعة للحصول على كل الأدلة المقنعة والضرورية التي تخدم الدعوى (ثانياً).

### أولاً: دور القاضي الإداري في توجيه تبادل المذكرات بين أطراف المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بالطابع التحقيقي الذي يمنح للقاضي الإداري سلطة المبادرة في تسيير الدعوى<sup>(16)</sup>، بحيث تودع مذكرات الدفاع أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، لتبلغ كل الإجراءات وتدابير التحقيق إلى الخصوم وفقاً للمادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي الإداري وفقاً للمادتين 838 و 841 من نفس القانون<sup>(17)</sup>. ومن بين السلطات التي يتمتع بها القاضي الإداري، تبليغ العرائض إلى كل مدعى عليه في الدعوى مع إنذارهم بإيداع مذكراتهم الجوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وفي الآجال التي يحددها، وفي حالة تجاوز هذه الآجال يمكن له إعلان إختتام التحقيق دون إشعار مسبق<sup>(18)</sup>. وكما أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تجعل الإجراءات تطول وبالتالي التأخر في صدور الأحكام، غير أن هذه الإجراءات مسيرة والقاضي يتحكم فيها ويوجهها وله صلاحية تحديد المهلة للإجابة<sup>(19)</sup>.

(16) - شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 33.

(17) - أنظر المواد 838-840-841 من ق. إ. م. إ، مرجع سابق.

(18) - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 117.

(19) - قصاص سليم، مرجع سابق، ص 113.



## ثانياً: دور القاضي الإداري في تسيير عملية البحث عن الأدلة

يسعى القاضي الإداري إلى البحث عن الأدلة وذلك لإعادة التوازن المفقود بين أطراف المنازعة الضريبية، بحيث نجد أن الإدارة الضريبية تملك كل الأدلة في يدها، بينما المكلف بالضريبة يجد نفسه خال من أي دليل لإثبات ما يدعيه<sup>(20)</sup>.

يتمتع القاضي الإداري بسلطة الضغط على الأطراف المتنازعة للحصول على الأدلة المقنعة له<sup>(21)</sup>، وكما نجده أيضاً يأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية، إذ أجازت له المادة 860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سماع مأموري الإدارة أو طلب حضورهم لتقديم التوضيحات، كما يجوز له كذلك طبقاً للفقرة الثانية من نفس المادة، الأمر بموجب أمر شفوي بحضور أحد ممثلي الإدارة شخصياً لإجراء الاستجواب أو تقديم أية وثيقة يراها ضرورية في الدعوى<sup>(22)</sup>.

وكما للقاضي الإداري سلطة البحث عن الدليل بواسطة وسائل إثبات حديثة عن طريق تسجيل سمعي أو بصري أو سمعي بصري، طبقاً لنص المادة 864 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(23)</sup>، وهذا من قبيل مسايرة التطورات العلمية والتكنولوجية المستخدمة في مجال الإثبات القضائي<sup>(24)</sup>.

كما يمكن للقاضي الإداري أن يطلب من الإدارة تسليم الوثائق الضرورية التي يراها حاسمة للنزاع والتي يتعذر على المكلف بالضريبة تقديمها<sup>(25)</sup>، وعلى هذا جاء الإجتهد القضائي، في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ 1987/06/06 " ... من المقرر أيضاً أن على

(20) - بونعاس نادية، قيصر علي، "تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، د.س.ن، ص 210.

(21) - 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. 377.

(22) - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 118.

(23) - بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، يومي 28 و29 أبريل 2009، ص 13.

(24) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، ص 78.

(25) - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 136.

القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذا المبدأ يعيب القرار بعدم الصحة القانونية...<sup>(26)</sup>.

كما تبرز كذلك سلطات القاضي الإداري في البحث عن الدليل في إمكانية استنباطه للقرائن القضائية لصالح المدعي، مثل غياب الإدارة عن الجلسة أو عدم تقديمها لمذكرة جوابية رغم استدعائها، وهذا يعد قرينة على قبولها لطلبات المدعي<sup>(27)</sup>.

كما يظهر دور القاضي الإداري في تقديمه طلب للإدارة بتسليم الوثائق الضرورية في التحقيق، رغم الطابع السري الذي تتصف به الإدارة الضريبية، وهذا للتأكد من احترام المكلف بالضريبة لإلتزاماته المرتبطة بوجوب تقديم التصريح الجبائي خلال الموعد المحدد، ومرفقا بالوثائق التي تدعم ذلك التصريح، وهذا حتى لا تجد الإدارة الجبائية مجالا لفرض الضريبة عليه تلقائيا، وإذا تأكد القاضي الإداري من صحة الإجراءات المتخذة من قبل المكلف بالضريبة تيقن من تعسف الإدارة الجبائية فيقوم بتحرير تقرير يلفت به المحكمة إلى هذا التعسف<sup>(28)</sup>.

ولهذا فالإجتهاد القضائي أعطى وزنا كبيرا لهذا الدور الذي يقوم به القاضي الإداري، ولقد جعله من النظام العام<sup>(29)</sup>، بحيث جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ 1987/09/06 على: "... عن الوجه المثار تلقائيا وبدون حاجة لفحص أوجه العريضة، حيث أن المجلس القضائي رفض عريضة المتقاضي على الحالة المقدمة بها اعتمادا على ما مؤداه أن هذا الأخير وبالرغم من إعداره المرات العديدة بتقديم قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التحقيق الضريبي، فإنه لم يستجب.

- حيث أن المعنية تتمسك بكونها لم تبلغ البتة بالوثيقة الآتفة الذكر.

<sup>(26)</sup> -قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/06/06، مجلة قضائية، عدد03، لسنة 1990، ص 201.

<sup>(27)</sup> -بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 141.

<sup>(28)</sup> -أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 82.

<sup>(29)</sup> -المرجع نفسه، ص 83.

- حيث أنه وحسب مبدأ قانوني معمول به فإن الطاعن الذي يبرر إستحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمها وكذا في حالة عدم تبليغه يعفى من تقديمه.
- حيث أنه كان يتعين على القاضي المحقق في إطار السلطات التي يتوفر عليه طبقا للمادة 171 من قانون الإجراءات المدنية السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع.
- حيث أنه يعد من النظام العام الوجه المأخوذ من أن المحكمة التي ترفض الطلبات على الحالة المقدمة بها لم تستنفذ سلطاتها القضائية.
- حيث يستخلص مما سبق أن القرار المطعون فيه مشوب بعيب عدم الصحة القانونية، ويستوجب من أجل هذا الإلغاء<sup>(30)</sup>.

## الفرع الثاني

### حدود سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية

تبدو صلاحيات القاضي الإداري أثناء نظره في الدعوى الضريبية واسعة، نظرا لكون أن المنازعة الضريبية تنتمي إلى القضاء الكامل، غير أن الأمر غير ذلك لأن القاضي الإداري يواجه بضوابط تحد من سلطته اتجاه الإدارة التي تقاوم رقابة القضاء في ظل مبدأ الاستقلالية عن السلطة القضائية<sup>(31)</sup>، فالمرجع الجزائري اعتبر القضاء سلطة مستقلة بموجب المادة 138 من دستور 1996/11/28 بعدما كانت تصفه سابقا بالوظيفة، وتقاديا للمساس بمبدأ الفصل بين السلطات وغياب نص صريح خاص في القوانين الضريبية يسمح للقاضي تجاوز هذه الحدود، وتكتفي بما هو منصوص في الأحكام العامة المتعلقة بالمنازعة الإدارية<sup>(32)</sup>.

لذا سنبين محدودية سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية، في كل من إمكانية توجيهه القاضي أوامر للإدارة (أولا)، وإمكانية حلول القاضي محل الإدارة (ثانيا).

<sup>(30)</sup> -قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/09/06، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص 198.

<sup>(31)</sup> -عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 137.

<sup>(32)</sup> -بوشير محند أمقران، عن انقضاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006/2005، ص 293.

أولاً: إمكانية توجيه القاضي أوامر للإدارة

تراجع القضاء الإداري في الجزائر عن توجيه أوامر للإدارة، وباطلاعنا على معظم قرارات الغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقاً ومجلس الدولة حالياً، نلاحظ انغلاق اجتهاد القضاء الإداري، بحيث تقرر فيه أنه ليس من اختصاص القاضي الإداري أن يوجه أوامر للإدارة، ويفسر الفقهاء ذلك باعتبار أنه يرجع إلى مبدأ الفصل بين السلطات الذي استند إليه الاجتهاد القضائي، وإلى عدم قدرة القضاء على إرغام الإدارة في تنفيذ التزاماتها<sup>(33)</sup>.

وبالرغم من أن مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة لم يشر إليه أي نص قانوني إلا أن القضاء كرسه بقرارات معينة، وأن صياغة كثير من الأحكام تشير بما لا يدع مجالاً للشك أن القاضي يوجه أوامر للإدارة بفعل شيء أو أمرها بالامتناع عن فعل شيء<sup>(34)</sup>، وكما يبدو أن القاضي الإداري قد ألزم نفسه بعدم توجيه أوامر للإدارة، حتى في تنفيذها لأحكام صادرة عنه ضدها<sup>(35)</sup>.

وكما أن المشرع الجزائري عمل على ضمان سمو الإدارة عن القضاء، بحيث يعاقب القضاة الذين يتجاوزون حدود سلطاتهم بالتدخل في القضايا الخاصة بالسلطات الإدارية، وهذا طبقاً للمادة 2/116 من قانون العقوبات<sup>(36)</sup>.

نلاحظ أن القاضي الإداري لم يقف صامداً أمام هذا المبدأ بحيث لديه سلطة توجيه أوامر للإدارة كالأوامر المتعلقة بسير إجراءات الخصومة، كما يملك صلاحية استيفاء ملف الدعوى الإدارية،

<sup>(33)</sup> -أغليس بوزيد: التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 45.

<sup>(34)</sup> -بودريوة عبد الكريم، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة، تقليد أم تقييد"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2007، ص 48.

<sup>(35)</sup> -شرون حسينة، بن مشري عبد الحليم، "سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة بين الخطر والإباحة"، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005، ص 229.

<sup>(36)</sup> -أمر رقم 66-156، مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يوليو سنة 1966، ج ر عدد 49، صادر في 21 صفر 1386 موافق ل 11 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم.

وباعتباره يفصل في نزاع يكون الطرفين غير متساويين يجب عليه أن يتقصى الحقيقة من المستندات وأوراق الدعوى وأن يأمر الإدارة أثناء الإجراءات باعتبارها هي الحائزة على المستندات الثبوتية<sup>(37)</sup>.  
وكما نلاحظ في بعض قرارات القضاء الإداري في اجتهاداته، اعتبار سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة ممكنة في غير دعاوى القضاء الكامل التي نجد منها المنازعة الضريبية، وذلك بحكم وجود علاقة سابقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، مما لا يصح توجيه أوامر إليها لما قد يمتد ذلك إلى مبادرة القاضي بالبحث عن الدليل في الدعوى<sup>(38)</sup>.

### ثانيا: إمكانية حلول القاضي محل الإدارة

يعتبر الحلول وسيلة رقابة يمارسها الرئيس على مرؤوسيه، ولممارستها يجب أن يكون العضو مندمجا في الإدارة، ولكن بحكم القاضي أجنبي عن الإدارة فإن عدم حلوله محل الإدارة يعتبر أمرا طبيعيا، فلا يستطيع أن يحل محل الإدارة أو أن يقوم بعمل يدخل في اختصاصها<sup>(39)</sup>.  
ولكن نجد هناك بعض الاستثناءات أين نجد القاضي الإداري يتمتع بسلطة الحلول محل الإدارة في مجال المنازعة الضريبية، فتختص سلطته بإلغاء الضريبة غير المشروعة وكذا إلغاء قرار الوزير المختص المحدد للوعاء الضريبي الخاص بضريبة معينة، و كما له إلغاء مبلغ الضريبة عند التأكد من عدم شرعيتها أو أن يخفض مبلغها الذي حددته الإدارة<sup>(40)</sup>.  
في الأخير يمكن أن نقول أن دور القاضي الإداري يبقى دورا محتشما اتجاه مركز الإدارة، رغم استحداث المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية مكانة قانونية أكدت على الدور الإيجابي للقاضي الإداري.

(37) -كمون حسين، ظاهرة عدم تنفيذ الإدارة للأحكام القضائية الصادرة ضدها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ب.س.ن، ص ص 46-47.

(38) -أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 51.

(39) -عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 138.

(40) -شباطي صونية، عميركاتية، مرجع سابق، ص 39.

## المطلب الثاني

### دور القاضي الإداري في توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

يعتبر الإثبات ذو أهمية كبيرة لدى القاضي، لأنه لا يوجد حق بدون إثبات، وكما يعتبر مرحلة أساسية في سير كل الدعاوي أمام القضاء<sup>(41)</sup>.

فالإثبات هو إقامة الدليل على حقيقة أو صحة أمر ويتمثل موضوع الإثبات في الواقعة التي على المتمسك بوجود الالتزام إثباتها وفق ما يقتضيه القانون والذي يرجع للقاضي الإداري تطبيق قواعده<sup>(42)</sup>.

وإذا كانت القاعدة العامة تفر بتحميل الطرف المدعي عبء الإثبات، فإن الأمر يختلف في مجال المنازعات الإدارية نظرا لانعدام التوازن بين الأطراف المتنازعة، وهذا ما يدفعنا إلى البحث على من يقع عليه عبء الإثبات في المنازعة الضريبية<sup>(43)</sup>.

لذا سندرس في هذا المطلب القاعدة العامة لعبء الإثبات في المنازعة الإدارية (الفرع أول) وخصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية (الفرع الثاني) ثم نتناول دراسة طرق الإثبات في المنازعة الضريبية (الفرع الثالث).

---

(41)-لحمين كريم، طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي: محاولة في التحليل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة مولاي إسماعيل، مكناس، 2009/2008، ص 146.

(42)-القديدي بسمة، وسائل الإثبات المعتمدة لدى القاضي الإداري، محاضرة ختم التمرين، الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي، تونس، 2011، ص 37.

(43)-عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 118.

## الفرع الأول

### القاعدة العامة لعبء الإثبات في المنازعة الإدارية

يقع عبء الإثبات في المنازعة الإدارية أمام القاضي الإداري على عاتق الطرفين أي المكلف والإدارة، وليس على عاتق المدعى فقط.

فالدعوى الإدارية تقوم بين الطرفين أحدهما الإدارة وهي الطرف الأقوى نظرا لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة والثاني وهو الطرف الضعيف.

ومن خلال الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة فإنها تقف في مركز المدعى عليه في حين يقف الفرد في مركز المدعي، وهذا ما ينشأ بينهما ظاهرة عدم التوازن بين الطرفين في الدعوى<sup>(44)</sup> بحكم أن الإدارة تملك كل أدلة الإثبات مما يجعلها في موقع تواجه به الفرد الطرف الضعيف والذي يكون في موقع خال من أي أدلة إثبات، الأمر الذي يجعل من العدل والمساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الدعوى الإدارية<sup>(45)</sup>.

يلعب القاضي الإداري دورا إيجابيا من حيث الموازنة بين الطرفين وترجيح الكفة لأحد الطرفين على الآخر فالقاضي لا يكلف بالإثبات في الأصل وإنما يكلف الخصوم، بحيث يقوم كل منهما بتدعيم إدعاءاته بالحجج المختلفة ومن ثم الموازنة بينها واستخلاص الحقائق منها<sup>(46)</sup>.

وعلى هذا فإن القاضي الإداري يتمتع بسلطة إلزام الإدارة بتقديم ما لديها من أدلة إثبات لحل القضية المعروضة عليه وهذا قصد تحقيق التوازن بين الطرفين، وهذا ما أكده الإجتهد القضائي الإداري الجزائري في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 117973 بتاريخ 1994/07/24 جاء فيه: "... إن قضاة الدرجة الأولى المقتنعين بإستحالة تقديم المقرر المطعون

(44)-شتيوي زهور، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص 11.

(45)-DEBBASCH Charles, RICCI Jean claude, Contentieux administratif, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz , Paris, 2001, p. 537.

(46)-قصاص سليم، مرجع سابق، ص 117.

فيه من طرف الطاعن لعدم تبليغه له، هم المخولون بإجبار الإدارة مصدرة القرار على تقديم نسخة منه وكذا استخلاص النتائج الواجب استخلاصها عند الاقتضاء...<sup>(47)</sup>.

## الفرع الثاني

### خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

لقد نصت على هذه الخصوصية المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية كالاتي: "... في الإختلاف مع المفتش أو المحقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من الإشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيه"<sup>(48)</sup>، والتي ألزمت المكلف بالضريبة أن يثبت بأن الضريبة التي فرضت عليه مبالغ فيها.

و عبء الإثبات في المنازعة الضريبية لا يلقى على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة، وللقاضي الإداري صلاحية إلزام الإدارة الحائزة للمستندات اللازمة لحل النزاع بتقديمها، وهذا طبقا للطابع التحقيقي الذي تتميز به المنازعة الضريبية<sup>(49)</sup>.

أما ما يتعلق بالإجتهاد القضائي الإداري فقد أقر بأن عبء الإثبات يطبق على المدعي أحيانا وعلى المدعى عليه أحيانا أخرى، وعلى هذا فقد جاءت قرارات المحكمة العليا منها: القرار رقم 64747 الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ 10/02/1990، أين ألقى عبء الإثبات على المكلف بالضريبة حيث جاء فيه: "من المقرر قانونا أنه في ميدان الضرائب المكلف بالضريبة هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمه، ومن ثم فإن النص على القرار المطعون فيه غير مؤسس. ولما 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

<sup>(47)</sup> -قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 117973، صادر بتاريخ 24/07/1994، (نقلا عن عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 119).

<sup>(48)</sup> -أنظر المادة 44 من قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، صادر في 31 ديسمبر 2013.

<sup>(49)</sup> -قصاص سليم، مرجع سابق، ص 118.



المجلس برفضهم الدعوى التي أقامها الطاعن ضد إدارة الضرائب طبقوا القانون تطبيقاً صحيحاً، ومتى كان كذلك استوجب تأييد القرار المطعون فيه...<sup>(50)</sup>.

وفي قرار آخر صادر بتاريخ 1989/03/25 تحت رقم 54687 ألقى عبء الإثبات على إدارة الضرائب حيث جاء فيه: "إذا كان قانون الضرائب المباشرة يرخص للغرفة الإدارية إقامة المسؤولية التضامنية للوكلاء، في تحصيل الضرائب، فإنه يتعين ومن وجهة أخرى إثبات وجود هذا الدين وإثبات استحالة تحصيل الضرائب بسبب مناورات تدليسية أو عدم المراعاة المتكررة لمختلف الالتزامات الجبائية، ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سليم ويتعين رفضه، ولما كان من الثابت -في قضية الحال- أن الطاعن (مديرية الضرائب) تؤكد أن الشركة مدنية دون أن تقدم أي مستند ضريبي تثبت به وجود هذا الدين الضريبي، فإن قضاة المجلس برفضهم طلب الطاعنة الهادف إلى النطق بإعتبار أن المسيرين الوكيلين مسؤولين بالتضامن، فيما بينهما وممتلكاتهما الشخصية عن تسديد الضرائب المتابعة بها الشركة طبقوا القانون التطبيق السليم، ومتى كان ذلك، استوجب تأييد القرار المطعون فيه"<sup>(51)</sup>.

ومن خلال اجتهاد القضاء الإداري الجزائري، نلاحظ أنه قد ألقى عبء الإثبات بين الطرفين أي الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

بحيث إذا كان المكلف بالضريبة قد قام بالتصريح في المدة المحددة قانوناً، فهو غير مطالب بتقديم الدليل إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بتقديم الدليل وعليها يقع عبء الإثبات، وأما في حالة إذا لم يتم المكلف بالضريبة بالتصريح فإنه يتحمل عبء الإثبات<sup>(52)</sup>.

<sup>(50)</sup> -قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 64747، صادر بتاريخ 1990/02/10، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1991، ص 184.

<sup>(51)</sup> -قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54687، صادر بتاريخ 1989/03/25، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1990، ص 202.

<sup>(52)</sup> -أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 76.

## الفرع الثالث

### طرق الإثبات في المنازعة الضريبية

يقصد بالإثبات إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها<sup>(53)</sup>.

وتتنوع طرق الإثبات في المنازعة الضريبية من وسائل خاصة ووسائل عادية التي يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل حل المنازعة الضريبية، بغية الوصول إلى تحديد الإثبات وعناصره الأساسية التي يقوم عليها<sup>(54)</sup>.

وهكذا سوف ندرس وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية (أولا)، ووسائل الإثبات الخاصة في المنازعة عن الضريبة (ثانيا).

#### أولا: وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية

يقصد بطرق الإثبات العادية الوسائل القانونية التي تقدم لإثبات ادعاءات أطراف الخصومة أمام القضاء<sup>(55)</sup>.

يعتمد عليها القاضي الإداري أثناء بحثه للحقيقة في إصدار حكمه، فلا يقتصر أثناء بحثه للحقيقة على الثبوتية المنصوص عليها في القانون بل يعتمد في المنازعة الضريبية على كل دليل مقنع<sup>(56)</sup>.

وسنحاول توضيح طرق الإثبات العادية من خلال التطرق للكاتب وكذا المحررات الرسمية والعرفية ونتطرق أيضا في الأخير إلى أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية.

تعتبر الكتابة من أهم طرق الإثبات، فتكمن أهميتها من الناحية العملية في ضمان حقوق الأفراد كونها دليل يمكن إعداده مسبقا أي عند صدور التصرف القانوني وقبل قيام النزاع<sup>(57)</sup>، ووفقا

<sup>(53)</sup> -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم قانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010/2009، ص 88.

<sup>(54)</sup> -العشماوي عبد الوهاب، إجراءات الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، مصر، 1985، ص 215.

<sup>(55)</sup> -لعصامي عبد الرحمان، الإثبات باليمين في القانون المدني الجزائري مقارنة مع بعض القوانين الوضعية والقانون الفرنسي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بن عكنون، الجزائر، 1986، ص 15.

<sup>(56)</sup> -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 131.

<sup>(57)</sup> -شنتوي زهور، مرجع سابق، ص 14.

لأحكام المادتين 1 و 11 من قانون الإجراءات الجبائية، فالكتابة في المنازعة الضريبية تعد إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية الأموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية<sup>(58)</sup>، بحيث عندما يطرح النزاع أمام القاضي الإداري، فكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يدعيان وللقاضي الإداري سلطة جمع وفحص المستندات المقدمة من طرف كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، بحيث يقوم بفحصها بتمعن ويتحقق من جزئيتها وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/11/23<sup>(59)</sup>.

وتعتبر الكتابة كدليل للإثبات في المنازعة الضريبية استنادا إلى أحكام المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(60)</sup>.

فمن المعلوم أن التصريحات المكتوبة، وفقا لأحكام المادة 66 الفقرتين الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية تصب في المحررات الرسمية أو العرفية والتي يأخذ بها القاضي الإداري كدليل في المنازعة الضريبية وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/09/20<sup>(61)</sup>.

فالمحررات الرسمية يقصد بها السندات أو الأوراق أو الوثائق التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود ما تم على يديه أو ما أدلى به صاحب الشأن في حضوره<sup>(62)</sup>.

وتكون الورقة الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يثبت بها المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، وكما تثبت الحجية للورقة الرسمية لأطرافها وفي مواجهة الغير، ما لم

(58) -أنظر المادتان 1-11 من ق، إ، ج، مرجع سابق.

(59) -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 132-133.

(60) -كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 210.

(61) -شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 22.

(62) -قرينو مرية، مرجع سابق، ص 30.

يطعن فيها بالتزوير وفقا لأحكام المادة 324 من القانون المدني، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/10/15<sup>(63)</sup>.

أما المحررات العرفية فهي تخص أوراقا مكتوبة بشأن تصرف قانوني، ولا يتدخل موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها<sup>(64)</sup>، فيمكن لمن احتج عليها بها إنكارها فضلا عن إمكانية الطعن فيها بالتزوير، فإن أنكرها فإن عبء الإثبات يتحول إلى خصمه الذي يقع عليه إثبات صحتها<sup>(65)</sup>.

وكما أن المصدر القانوني الوحيد لإنشاء السند العرفي وإكسابه الحجية في الإثبات الضريبي، هو التوقيع الذي يعتد به، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/02/17<sup>(66)</sup>.

أما ما يتعلق بأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية، فهي تتنوع من أدلة ذات قوة محدودة فيما يخص حجيتها (البينة والقرائن بنوعيتها) وأدلة أخرى يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار واليمين)<sup>(67)</sup>.

فأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة تتكون من البينة والقرائن، فالإثبات بالبينة أجاز المشرع الإثبات بالشهود وفقا للمادة 336 من القانون المدني، وفي المسائل الضريبية البينة كدليل في الإثبات غير ملزمة للقاضي الإداري<sup>(68)</sup>.

أما بالنسبة للإثبات بالقرائن فهي نوعين: قرائن قانونية تعتبر دليلا من أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية فهي تساعد على إقامة الدليل أمام القاضي الإداري.

<sup>(63)</sup> -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ص 135-136.

<sup>(64)</sup> -السنهوري عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني: نظرية الإلتزام بوجه عام، الإثبات، آثار الإلتزام، ج 2، منشأة المعارف، مصر، 2004، ص 148.

<sup>(65)</sup> -علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعة الضريبية، كلية الحقوق، جامعة ذي قار، د ب ن، 2011، ص 35.

<sup>(66)</sup> -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 138.

<sup>(67)</sup> -كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 221.

<sup>(68)</sup> -بن شيخ آث ملويا لحسين، مرجع سابق، ص 217.

أما القرائن القضائية فهي تعتبر من طرق الإثبات ذات القوة المحدودة في الإثبات وهي القرائن التي يستنتجها القاضي بإجتهاده وذكائه في موضوع الدعوى وظروفها<sup>(69)</sup>.

والقرائن 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، وبالتالي ينقل هذا العبء إلى إدارة الضرائب، أما للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في الأخذ بالقرائن في الإثبات، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/05/20<sup>(70)</sup>.

أما الطرق المعفية من الإثبات تتمثل في الإقرار واليمين، فالإقرار هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر سواء قصد ترتيب هذا الحق في ذمته أو لم يقصد، ويترتب عليه إنهاء النزاع بصحة الواقعة المقر بها بين الخصوم<sup>(71)</sup>.

وأما اليمين فيستبعد كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية، باعتبار أن ممثل إدارة الضرائب ليست له علاقة شخصية مباشرة في الدعوى الضريبية، وباعتبار اليمين يلزم أن تتعلق الواقعة بشخص من جهته له اليمين هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يوجد أي قرار للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا أو مجلس الدولة قضى بقبول اليمين كدليل للإثبات في المنازعة الضريبية<sup>(72)</sup>.

### ثانيا: وسائل الإثبات الخاصة في المنازعة الضريبية

تلعب المحاضر التي يحررها أعوان إدارة الضرائب دورا هاما في إثبات إدعاءات المكلف بالضريبة أمام القاضي الإداري، وعليه فإن للقاضي الإداري سلطة تقديرية واسعة في وسائل الإثبات، من خلال تقدير الأدلة المعروضة أمامه بحسب طبيعة كل دليل، وتشكل المحاضر والمستندات

(69) -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ص 146-147.

(70) -المرجع نفسه، ص 148.

(71) -الكساسبة عبد الرؤوف، الشوايكة سالم، "وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، الأردن، 2006، ص 303.

(72) -كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 247.

الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المنازعة الضريبية، ويتم ذلك عادة عن طريق إجراء المعاينة أو الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي الذي يتضمن التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق<sup>(73)</sup>.

ويقصد بالمحاضر الضريبية: "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية"<sup>(74)</sup>.

فبالنسبة لمحضر المعاينة، فالإثبات في المنازعة الضريبية يقوم على البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو المعاينات الميدانية، بحيث يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير محاضر للمهمة التي أسندت إليهم، سواء تعلق المحاضر بمعاينات ميدانية أو برقابة جبائية<sup>(75)</sup>.

أما بالنسبة لمحضر الرقابة الجبائية فهي تعد أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيذا<sup>(76)</sup>.

وأما ما يتعلق بمحضر التحقيق فهو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، وهو يعتبر من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق<sup>(77)</sup>.

فمحضر التحقيق المحاسبي يكمن دوره في مراجعة الملفات التي أقر بها المكلف بالضريبة والإطلاع عليها في عين المكان<sup>(78)</sup>.

وأما محضر التحقيق المعمق فيعتبر امتدادا منطقيًا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، ويشمل جميع العمليات التي تهدف إلى العمل على البحث في مدى التطابق بين ما صرح به المكلف بالضريبة من جهة وبين ما هو موجود في الواقع من جهة أخرى.

(73) -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 92.

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

(75) -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ص 92-93.

(76) -شباطي صونية، عميركاتية، مرجع سابق، ص 25.

(77) -كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 108.

(78) -صالح العبد، مرجع سابق، ص 37.

## المبحث الثاني

### خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق الخاصة

منح المشرع الجبائي للقاضي الإداري للفصل في المنازعات الجبائية صلاحيات واسعة إضافة إلى سلطة التحقيق العامة، بحيث خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الضريبية في حد ذاتها، متمثلة في إجراءات التحقيق الخاصة<sup>(79)</sup>، فلفظها يدل على خصوصيتها إذ تنفرد بها الدعوى الجبائية عن غيرها من الدعاوي الإدارية، ففي حالة ما إذا رأى القاضي الإداري أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية ولم تؤدي إلى المقصود المرجو منها، أمر بإجراء تحقيقات خاصة<sup>(80)</sup>، عملاً بنص المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية.

حدد المشرع الجزائي إجراءات التحقيق الخاصة في: مراجعة التحقيق، يأمر به القاضي الإداري من أجل تعزيز ملف التحقيق بأدلة الإثبات (المطلب الأول)، أما الإجراء الثاني، فيتمثل في الخبرة القضائية التي يأمر بها القاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم في المسائل الفنية (المطلب الثاني).

(79) - أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعة الضريبية، 2003، ص 39.

(80) - TROTABAS Louis, COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, 8<sup>eme</sup> Edition, Dalloz, Paris, 1997, p. 310.

## المطلب الأول

### دور القاضي الإداري في مراقبة سير إجراء مراجعة التحقيق

بمقتضى المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه يمكن للقاضي الإداري بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر بإجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون<sup>(81)</sup>. وبالرجوع إلى نص المادة 01/85<sup>(82)</sup>، من قانون الإجراءات الجبائية، نصت على إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال. من استقرائنا لنص المادتين السالفتين الذكر، نستنتج أنه يمكن للقاضي الإداري أن يأمر بإجراءات تحقيق خاصة بطلب من أحد أطراف النزاع، أو من تلقاء نفسه، لكن في الحدود التي يسمح بها القانون.

من هذا المنطلق، سنقوم في هذا المطلب بدراسة الدور الذي لعبه القاضي الإداري من أجل الوصول إلى مقاصد العدل والإنصاف وفي الإطار الذي يسمح به القانون، وذلك من خلال دراسة دوره في مراقبة سير إجراء مراجعة التحقيق من خلال منحه سلطة تقديرية للأمر به، وفي نطاق ذلك يمكن تصور مجمل الحالات التي تسمح بالأمر بمراجعة التحقيق (الفرع الأول)، ثم الدور الذي يتمتع به في الأمر بمراجعة التحقيق (الفرع الثاني).

(81) - أنظر المادة 75 من ق. إ. م. إ، مرجع سابق.

(82) - أنظر المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 49 من القانون 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

والتي تنص:

- "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة.

- ملغاة..."، ما يعني أن في قانون المالية السابق، كانت إجراءات التحقيق الخاصة محددة في: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، لكن بعد التعديل، تم إلغاء إجراء التحقيق الإضافي.



## الفرع الأول

### نطاق الأمر بمراجعة التحقيق

لم يحدد المشرع الجزائري مجمل الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر بمراجعة التحقيق، إنما أناط تعيين حدود هذا الأمر للقاضي الإداري وحده دون سواه، من غير قيد ينبغي مراعاته، وفي المادة 03/85 من قانون الإجراءات الجبائية منح المشرع للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية لتقدير مدى ملائمة الأمر بمراجعة التحقيق، وهذا من شأن أن ييسر من مهمة القضاء الإداري، كون أن المشرع في تقريره جعل الغاية منه تتصب على محل الإثبات ذاته مستبعدا مبادرة المكلف بالضريبة في إيجاد الحالات الملائمة للأمر بهذا الإجراء<sup>(83)</sup>.

يعني ذلك أن المشرع يريد أن يرفع عن المكلف بالضريبة عبء الإثبات الفعلي بالنسبة للشروط القانونية التي تحدد حالات تناسب اتخاذ إجراء مراجعة التحقيق عندما تأمر به المحكمة الإدارية.

وطالما أن تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق يعد من المسائل الموضوعية التي تقدرها المحكمة الإدارية، فإنها لا تخضع لرقابة مجلس الدولة كهيئة قضائية عليا، بشرط أن تبرر موقفها حول هذه المسألة بتسبب قرار عدم الأمر بمراجعة التحقيق أو قرار الأمر بهذا الإجراء حسب كل حالة<sup>(84)</sup>، لكن بالنظر إلى الطبيعة الحصرية لتعداد وسائل التحقيق الخاصة في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بموجب المادة 01/85 من قانون الإجراءات الجبائية، نرتقب موقفا إيجابيا للمحكمة الإدارية يتمثل في الرجوع إلى الأمر بمراجعة التحقيق، لعدم إمكانية تعزيز ملف التحقيق بعناصر الإثبات الكافية من أجل الفصل في الدعوى الضريبية.

إن ما نص عليه المشرع الجزائري في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية تبين تنوع الأساليب التي تنظم بها إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية<sup>(85)</sup>.

(83)- DENIDENI Yahia, « Le Contentieux Fiscal », contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29-30 et 31 Mai 2004, p. 34.

(84)- GHANEMI A., « Le contentieux fiscale en Algérie », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial : Le contentieux fiscal 2007, p. 48.

(85)- فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 93.

فأضفى بذلك على الإجراء طابعا تحكيميا ينزل على إرادة المحكمة الإدارية، ففي مراجعة التحقيق، نلاحظ أن المشرع وسع من دور القضاء الإداري في تحديد نطاق الإجراء التحقيقي إلى درجة أن يكلف أطراف الدعوى بإجراء تحقيقي لم تكن لهؤلاء مبادرة في تدبيره، دون أن يكون مقيدا بشرط قانوني أو بطلب شخصي للأطراف، ذلك طبقا لما يلتزم فيه القاضي الإداري من مراعاة إجراءات الإثبات المنصوص عليها قانونا من أجل الوصول إلى الحقيقة والإلمام بظروف الدعوى والعوامل المحيطة بها<sup>(86)</sup>.

### الفرع الثاني

#### دور القاضي الإداري في الأمر بمراجعة التحقيق في المنازعة الضريبية

لقد جزم المشرع الجزائري في نص المادة 03/85 من قانون الإجراءات الجبائية، بتحويل المحكمة الإدارية سلطة اتخاذ تدابير مراجعة التحقيق، والتحليل المنطقي لنطاق السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية يبين ضرورة التأسيس في الأمر بمراجعة التحقيق بعدم كفاية عناصر الإثبات في المنازعة الضريبية<sup>(87)</sup>.

من مميزات مراجعة التحقيق كإجراء من إجراءات التحقيق الخاصة التي يأمر بها القضاء الإداري في المنازعة الضريبية الناشئة عن مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال نجد توسيع المشرع لسلطة القاضي في تقدير أسباب الأمر بهذا الإجراء<sup>(88)</sup>.

وما استقرت عليه أغلب الدراسات التي آلت إلى القول بأن المشرع وسع من صلاحيات المحكمة الإدارية في اتخاذ إجراء مراجعة التحقيق<sup>(89)</sup>، ويظهر دور القاضي من خلال هذا الإجراء بحيث يتولى تحديد المسائل التي ينص عليها التحقيق، والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق حسب ما نصت عليه المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالمراقبة الأولى.

<sup>(86)</sup> -فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985، ص 100.

<sup>(87)</sup> -أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 126.

<sup>(88)</sup> -المرجع نفسه، ص 127.

<sup>(89)</sup> -عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 123.

وكما أغفل المشرع عن تحديد المدة التي يتم من خلالها مراجعة التحقيق، تاركا إياها للسلطة التقديرية للقاضي بحسب نوع وأهمية النزاع المطروح أمامه<sup>(90)</sup>.

كما يظهر دور القاضي الإداري في إجراء مراجعة التحقيق في تحديد مهام العون القائم بهذا الإجراء على ضوء تكليفه بمراجعة الوثائق أو غيرها، حتى يهتدي برأيه للفصل في الدعوى<sup>(91)</sup>، وفي محضر مراجعة التحقيق الذي يعتبر آخر عمل يقوم به العون الإداري المكلف بالعملية يتضمن النتائج التي توصل إليها العون بعد عرضه لكل الأعمال التي قام بها في إطار المأمورية المحددة له بموجب أمر القاضي.

ويزداد هذا المحضر أهمية نظرا للاعتماد عليه من طرف المحكمة الإدارية لاستخلاص يقينها في تسوية النزاع الضريبي المعروض عليها، وبعد تحرير هذا المحضر، يتم إرساله ضمن ملف التحقيق، يتولى القاضي الإداري دراسته للإطلاع على تفاصيل الأعمال التي قام بها العون الإداري في التحقيق المنوط له.

ويعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، لما له من حجية إثبات في المنازعة الضريبية، بالرغم من ذلك إلا أنها حجية بسيطة لذلك يجوز الطعن بعدم سلامة النتائج التي توصل إليها العون الإداري من خلال عمليات التحقيق، فيكون ذلك وجها من أوجه إثارة الشك في ذهن القاضي الإداري، مما يؤثر ذلك على إجراءات التحقيق، وفتح مجال لتحقيق آخر لاستكمال تهيئة الدعوى وتحفيزها للفصل فيها، وهو التحقيق القائم بتدابير الخبرة<sup>(92)</sup>.

<sup>(90)</sup>—أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 78.

<sup>(91)</sup>—أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 132.

<sup>(92)</sup>—TROTABAS Louis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit, p. 317.

## المطلب الثاني

### دور القاضي الإداري في مراقبة سير إجراء الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة وسيلة من الوسائل التي قد يلجأ إليها القاضي لتحديد المراكز القانونية للأطراف في بعض أنواع الدعاوي المدنية أو التجارية<sup>(93)</sup>. كما تعتبر حسب ما ورد تعريفها<sup>(94)</sup> في "الفهرس التطبيقي لدالوز" العملية المستمدة من طرف القاضي إما تلقائياً وإما بناء على اختيار الأطراف أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم...". وفي المنازعة الضريبية في كثير من الأحيان، يتوقف الفصل فيها على إجراء الخبرة، إذ تعدّ الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل فيها في القضية<sup>(95)</sup>، وقد نصت عليها المادة 86<sup>(96)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية. ونظراً لأهمية الخبرة القضائية لتحقيق مقاصد العدالة يتم تعيين الخبير للقيام بمهمة إجراء الخبرة (الفرع الأول) ومن خلال تعيين هذا الخبير يظهر دور القاضي الإداري في مسألة تعيين الخبير من خلال ما توصلت إليه الاجتهادات القضائية في هذا المجال (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### تعيين الخبير للقيام بإجراء الخبرة

يقوم بعملية الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، كما يمكن أن يقوم بها ثلاث خبراء، اثنان يعينهما أطراف النزاع الضريبي، أما الثالث فتعينه المحكمة الإدارية، ويكون مسؤولاً عن عملية الخبرة. وقد نصت المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(97)</sup> على الخبرة أنها: "تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"، أما المادة 126 من نفس القانون فقد نصت

<sup>(93)</sup> -محمد واصل، حسن بن علي الهلالي، الخبرة الفنية أمام القضاء: دراسة مقارنة، المكتب الفني، مسقط، 2004، ص 20.

<sup>(94)</sup> -مقداد كوروغلي: ترجمة نسيم بوزيان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، لسنة 2001، ص 42.

<sup>(95)</sup> -أمقران عبد العزيز، مرجع سابق، ص 41.

<sup>(96)</sup> -أنظر المادة 86 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

<sup>(97)</sup> -أنظر المادتان 125-126 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

على تعيين الخبير، لذلك فالتعيين هي الآلية القانونية التي يتم على أساسها بتحديد من يقوم بالخبرة<sup>(98)</sup>.

من خلال نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نخلص إلى تعيين الخبير يكون إما من طرف القاضي (أولا) أو بطلب من الخصوم (ثانيا).

### أولا: سلطة القاضي الإداري في تعيين الخبير

وفقا لنص المادة 01/86 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد منح للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية للاستدلال برأيهم، إذ ما عرضت عليه قضايا للفصل فيها وتحتاج إلى اختصاص فني وتقني خاص، وهو نفس ما نصت عليه المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي بموجبها منح المشرع للقاضي حرية الاستعانة بالخبير في المسائل الفنية التي تخرج عن دراسته القانونية، إما من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم كلما استدعى الأمر ذلك.

وعليه فقد منح المشرع للقاضي حرية وسلطة لا يستهان بهما في مجال تعيين الخبير بهدف استشارته للبحث عن الدلائل اللازمة للفصل في الدعوى، وعليه فإجراء الخبرة اختياري يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، ولهذا الأخير سلطة الأمر بها حتى بغير طلب الخصوم، وحتى بعد معارضتهم إذ تبين له أنها ضرورية<sup>(99)</sup>.

بالرغم من ذلك، يبقى القاضي مقيدا بالوقائع التي يتمسك بها أطراف الخصومة، فلا يمكنه أن يحقق في واقعة خارجة عن الوقائع التي أبدت في القضية<sup>(100)</sup>.

### ثانيا: تعيين الخبير بطلب من الخصوم

نصت المادة 01/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا أو بطلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية"، وتقابلها المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي نصت أيضا على ما يلي: "يجوز للقاضي

<sup>(98)</sup> -جريرد نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012/2011، ص 5.

<sup>(99)</sup> -بن خاوة جلول، جبوري أحمد، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008، ص 47.

<sup>(100)</sup> -بغاشي كريمة، الخبرة الفنية في المواد المدنية، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 78.

من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم تعيين خبير أو عدّة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة".

ومن استقراء نص المادتين السابقتين، نخلص للقول أنه يمكن لأي طرف في الخصومة المعروضة أمام القضاء مدعيا كان أو مدعى عليه أن يطلب بإجراء الخبرة لإثبات ما إدعاه أو نفيه. ووجب على الخصم الذي يطلب تعيين الخبير أن يبين في طلبه، من أجل إنجاز الخبرة بوضوح النقاط الفنية التي يريد إجراء الخبرة فيها، كذلك يذكر بالتفصيل الأسباب الداعية لإجرائها<sup>(101)</sup>.

وللقاضي باعتبار أن القانون منح له السلطة التقديرية الواسعة في تحديد ضرورة تعيين الخبير من عدمه، أن يرفض الطلب المتضمن تعيين الخبير رغم أن المكلف بالضريبة هو من طلب ذلك، لكن هذه المسألة أثارت جدالا كبيرا بين الفقهاء بين من يرى في تسبب ذلك القرار ضرورة ملحة يزيل بموجبه كل الشك في مصداقية القضاء، وبين من يرى أن القانون منح السلطة التقديرية الكاملة للقاضي في تعيين الخبير من عدمه، لذا فهو غير مجبر على تسبب قرار القاضي برفض تعيين الخبير<sup>(102)</sup>.

### الفرع الثاني

#### دور القاضي الإداري في مسألة تعيين الخبير

تبعاً للتعريفات التي انتهجها المشرع في القانون الجديد، عرف الخبرة من خلال الهدف المرجو من وراء الأخذ بها، وفقا للمادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو توضيح وقائع مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.

فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي، كالمحاسبة والطب والهندسة، ولا يشمل بأي حال الأسباب القانونية، ونظرا لغياب نص مماثل للمادة 125 أعلاه، ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كانت بعض الجهات القضائية تقوم بتكليف

(101)- لجريد نعيمة، دربال حياة، مرجع سابق، ص 7.

(102)- قصاص سليم، مرجع سابق، ص 125.

الخبراء من أجل القيام بإجراءات هي من صميم مهام القاضي، مما يشكل تنازلاً عن صلاحياته لفائدة أهل الفن<sup>(103)</sup>.

وينسجم النص الجديد مع موقف المحكمة العليا المعبر عنه في إحدى قراراتها: "من المقرر قانوناً أن دور الخبير ينحصر في المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية، فلا يجوز أن ينتدب للقيام بعمل يعد من صميم مهام القاضي، مثل إجراء تحقيق وسماع الشهود، فمهمة الخبير تقتصر على إبداء رأيه في المسائل الفنية التي على القاضي استقصاءها بنفسه دون المسائل القانونية"<sup>(104)</sup>.

وفي الإجتهد القضائي للمحكمة العليا<sup>(105)</sup>، أكدت جهة النقض أنه من المقرر قانوناً وقضاء أن يأمر القاضي بإجراء الخبرة وتعيين الخبير مع توضيح مهمته التي تكتسي طابعاً فنياً بحثاً مع مراعاة عدم التخلي عن صلاحيات القاضي لفائدة الخبير والحكم الذي يتضمن أمر الخبير بإجراء تحقيق مع سماع الشهود ثم اعتماد نتائج التقرير للفصل في موضوع الدعوى يعدّ مخالفاً للقانون<sup>(106)</sup>.

<sup>(103)</sup> -بريارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، دار بغدادي، الجزائر، 2009، ص 131.

<sup>(104)</sup> -قرار رقم 34-653 مؤرخ في 1985/11/20، مجلة قضائية عدد 4، لسنة 1992، ص 61.

<sup>(105)</sup> -قرار رقم 97774 مؤرخ في 1993/07/07، مجلة قضائية عدد 2، لسنة 1994، ص 108.

<sup>(106)</sup> -بريارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 132.

الفصل الثاني  
خصوصية الدور  
الاجتهادي للقاضي  
الإداري في تطبيق  
جزاء البطالان على  
إجراءات سير المنازعة  
الضريبية



يجسد البطلان إحدى صور الجزاء الذي يلحق العمل الإجرائي المعيب<sup>(107)</sup> خلال سير المنازعة الضريبية، وتخضع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، لنموذج نظامي حدده المشرع في قواعد أصولية وأخرى خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا قانون الإجراءات الجبائية<sup>(108)</sup>.

يتمتع القاضي الإداري بسلطة إثارة البطلان على إجراءات سير المنازعة الضريبية، وذلك من خلال رقابته على تطبيق قواعد البطلان الإجرائي في المنازعة الضريبية (المبحث الأول) وكما يبرز دوره كذلك من خلال دوره في الوقاية من آثار بطلان إجراءات المنازعة الضريبية (المبحث الثاني).

---

(107) – عبد العزيز محمد العبد اللطيف، أحكام البطلان في نظام المرافعات السعودي على ضوء الفقه الإسلامي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2004، ص 51.

(108) – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 138.

## المبحث الأول

### رقابة القاضي الإداري على تطبيق قواعد البطلان الإجرائي في المنازعة الضريبية

خول المشرع الجزائري للقاضي الإداري سلطة الرقابة على تطبيق قواعد البطلان الإجرائي في المنازعة الضريبية، وذلك لتفادي مخالفة القاعدة القانونية الإجرائية.

يتصدر البحث في بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، في تحديد أسس بطلان إجراءات التحقيق لأن تحليل هذه الأسس يؤدي إلى فهم نظرية البطلان (المطلب الأول)، إضافة إلى عرض هذه الأسس نحدد المحل الذي ترد عليه إجراءات الدفع بالبطلان (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### أسس بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

بين المشرع الجزائري الأسس التي تحكم الحالات التي يتقرر فيها جزاء البطلان، وهي عبارة عن ضوابط أقرها المشرع ضمن القواعد العامة لتنظيم بطلان الأعمال الإجرائية<sup>(109)</sup>.

يقتضي الأمر لدراسة الضوابط التي يقوم عليها بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، بإظهار مخالفة القواعد الإجرائية في المنازعة الضريبية (الفرع الأول) ثم يليه الأثر المترتب عن المخالفة الإجرائية في المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### مخالفة القواعد الإجرائية في تطبيق إجراءات التحقيق

تتميز القاعدة القانونية الإجرائية بتحديد مفترضات وأركان وشروط صحة الإجراء، كما تحدد الظروف الزمانية والمكانية التي يتخذ الإجراء فيها، كما تحدد أيضا صفة القائم باتخاذ الإجراء<sup>(110)</sup>.

فإذا اتخذ الإجراء مطابقا لمفترضات القاعدة الإجرائية، أدى إلى توليد هذا الإجراء لجميع الآثار التي يرتبها القانون، وفي هذه الحالة يعتبر الإجراء موافقا للقانون<sup>(111)</sup>. وعلى العكس من ذلك

(109) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016/2015، ص ص 14-15.

(110) - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، مصر، د.س.ن، ص 46.

(111) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 18.

إذا حصلت مخالفة بين العمل الإجرائي المتخذ بالفعل وبين نموذج القاعدة القانونية كما هو وارد في القانون وما هو محدد في عنصر مفترض القاعدة الإجرائية فيكون هذا الإجراء مخالف لنموذجه.

بحيث يترتب على هذه المخالفة عدم توليد النتائج التي كان مثل هذا العمل أن يولدها لو كان مطابقاً لنموذجه القانوني<sup>(112)</sup>، ومن خلال نص المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(113)</sup>، نفهم أن إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي يجب أن تكون في إطار ما يسمح به القانون، ولا يأمر القاضي بإجراءات تحقيقية لا يسمح بها القانون.

يتخذ جزاء البطلان في عدم مطابقة العمل الإجرائي للنموذج القانوني كما تنص عليه القاعدة القانونية، بحيث يتم التوصل إلى بيان المخالفة الإجرائية عن طريق القاضي وهذا من خلال بحثه لشروط قبول الإجراء أو لشروط صحته وما يقوم به من مقارنة لنموذج الإجراء الوارد في القاعدة القانونية<sup>(114)</sup>.

وكما يعتبر أساس التمسك بالبطلان، هو مخالفة النموذج القانوني للقاعدة الإجرائية، بحيث أن التمسك بالبطلان يرد على من شرع البطلان لمصلحته أن يتمسك به، فيجب أن يكون للتمسك بالبطلان الخاص غير المتعلق بالنظام مصلحة مباشرة في مراعاة القواعد المنصوص عليها بالنسبة للإجراء الباطل<sup>(115)</sup>.

كما أن القاضي ليس له أن يقضي بالبطلان من تلقاء نفسه<sup>(116)</sup>، حتى وإن غاب الخصم صاحب المصلحة وتحقق القاضي من وجود عيب في الإجراء، وليس له أيضاً أن يقضي بالبطلان، استناداً إلى وجه لم يتمسك به الخصم، كما لا يمكن له أن يقضي بالبطلان بناءً على طلب شخص لم يتقرر البطلان لمصلحته<sup>(117)</sup>. لكن استثناءً إذا كان البطلان المترتب عن مخالفة القواعد الإجرائية

(112) - نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 47.

(113) - أنظر المادة 75 من ق. إ. م. إ، مرجع سابق.

(114) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 21.

(115) - أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، البطلان الإجرائي وأثره على الدعوى التأديبية، دار الفكر العربي، مصر، 2006، ص 192.

(116) - صلاح الدين محمد شوشاري، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 342.

(117) - هندي أحمد، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999، ص 22.

التحقيقية متعلقا بالنظام العام، فيلتزم القاضي بإثارته من تلقاء نفسه، دون حاجة إلى التمسك به من طرف الخصوم<sup>(118)</sup>، عملا بنص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

نص المشرع الجزائري على إجراء الخبرة الفنية من طرف خبير واحد أو ثلاث خبراء، وهذا استنادا إلى نص المادتين 126 و127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية، وتنفيذ إجراء الخبرة يجب أن يرد وفق ما نصت عليه القواعد الإجرائية المحددة لشكليات هذا الإجراء، إذ يتطلب أن يكون الخبير أو الخبراء المأمورين بأداء الخبرة مسجلين في جدول الخبراء المعتمدين، مع إلزامية تنفيذ الخبير للمهام المحددة له شخصيا، واستدعاء الخصوم بالشكل المنصوص عليه قانونا<sup>(119)</sup>، يؤدي احترام القواعد الشكلية في إجراء الخبرة إلى مشروعية عملية التحقيق، ولكن إذا خالف الشكل القانوني الذي تتعد به إجراءات الخبرة يتقرر عندئذ جزاء البطلان اتجاه هذه الإجراءات المعيبة.

## الفرع الثاني

### الأثر المترتب عن المخالفة الإجرائية في المنازعة الضريبية

يشترط في الأثر المترتب عن المخالفة الإجرائية أن يحدث عيبا يلحق بالأعمال الإجرائية، بحيث يتخذ هذا العيب صور تتعدد بتعدد مخالفة القاعدة الإجرائية.

يتخذ العيب الإجرائي صورة يكون فيها البطلان مقرا في الشكل وصورة أخرى يكون فيها البطلان مقرا في الموضوع (أولا)، وكما يقوم القاضي الإداري من خلال سلطته بإثبات العيب الإجرائي (ثانيا).

### أولا: حالات العيب الإجرائي في تنفيذ إجراءات التحقيق

تتخذ صور العيب الإجرائي الموجب لبطلان إجراءات التحقيق القضائي حالة البطلان لعيب في الشكل وحالة البطلان لعيب في الموضوع.

(118) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ص 23-24.

(119) - المرجع نفسه، ص ص 25-26.

وطبقا لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية<sup>(120)</sup>، نصت على صورة البطلان لعيب في الشكل.

يعرف الشكل بأنه ذلك الوجه الذي يظهر به هذا الإجراء في الخصومة، بحيث تقترن صحة الإجراء بتوفر الشكلية التي نص عليها القانون بمظاهرها و مفترضاتها، والإخلال بهذا الوجه يترتب عيبا يلحق بالإجراء في الشكل ويكون معرضا لجزاء البطلان<sup>(121)</sup>.

يتضح من خلال نص المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(122)</sup>، ضرورة اتباع إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون، وأن تنفيذ إحدى وسائل التحقيق كالخبرة القضائية يتطلب مراعاة الجانب الشكلي الذي يقرره القانون، وهذا بدأ بالبيانات الشكلية التي يجب أن يتضمنها الحكم الأمر بإجراء الخبرة، مروراً بتنفيذ مأمورية الخبرة بالنموذج القانوني المحدد<sup>(123)</sup>.

نجد كذلك صورة أخرى من صور العيب الإجرائي وهي بطلان إجراءات التحقيق لعيب في الموضوع.

يستفاد من نص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(124)</sup>، أن بطلان إجراءات التحقيق من حيث موضوعها محددة في انعدام الأهلية للخصوم، بحيث الشخص الذي توفرت فيه الأهلية تكون إجراءات التحقيق صحيحة من الناحية الموضوعية، وأما إذا انعدمت هذه الأهلية يترتب البطلان على إجراءات التحقيق لعيب موضوعي، وكما تضيف المادة أن انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي يترتب عنه بطلان إجراءات التحقيق لعيب في الموضوع.

يجوز للقاضي الإداري إثارة البطلان تلقائيا لعيب في الموضوع، مثل العيب الناشئ عن عدم الأهلية، وهذا طبقا لنص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكما يجوز له أيضا إثارة البطلان تلقائيا لانعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي<sup>(125)</sup>.

(120) – أنظر المادة 60 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(121) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 30.

(122) – أنظر المادة 75 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(123) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 30.

(124) – أنظر المادة 64 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(125) – أنظر المادة 65 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

### ثانيا: دور القاضي الإداري في إثبات العيب الإجرائي

يعتبر دور القاضي الإداري في إثبات العيب الإجرائي محدودا لإثارة البطلان لسبب عيب في الشكل، و يزيد هذا الدور اتساعا في إثارة البطلان لسبب عيب في الموضوع.

وفقا لنص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تنص: "لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا لمن تقرر البطلان لصالحه"، بحيث يفهم من نص هذه المادة أن بطلان الأعمال الإجرائية من حيث الشكل لا يتقرر إلا لمن تقرر البطلان لصالحه، بحيث يقع إثبات العيب الإجرائي على الخصم، ويكمن دور القاضي الإداري في رقابة شروط أعمال الخصم لحقه في الدفع بالبطلان وكما يتحقق من وجود المخالفة القانونية الإجرائية<sup>(126)</sup>، وكما يقوم القاضي الإداري أيضا بالتحقق من قابلية الإجراء المشوب بالبطلان للتصحيح، بحيث يقوم بتصحيحه ويمنح أجل لذلك، ويقدر الأجل الذي سيمنحه للخصوم<sup>(127)</sup>.

وأما إذا كان للإجراء الباطل ميعاد لتصحيحه فيجب أن يحصل في الميعاد القانوني المحدد لذلك، أما إذا لم يكن هناك ميعاد لتصحيح الإجراء الباطل فيجوز للقاضي منح ميعاد أو أجل قانوني للخصم لتصحيح الإجراء المشوب بعيب لكن بشرط عدم بقاء أي ضرر<sup>(128)</sup>، وهذا ما ورد في نص المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على ما يلي: "يجوز للقاضي أن يمنح أجلا للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح....".

وكما يقوم القاضي أيضا برقابة ظروف التمسك بالبطلان لأسباب شكلية، بحيث إذا كان الخصم الذي تقرر البطلان لصالحه قد أثار العيب الشكلي ودفع به بعدما قدّم دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان، فإن رقابة القاضي الإداري لهذه الأوضاع والشروط في

(126) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 44.

(127) - زيان خوجة سعيد، البطلان في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسلطة القاضي في تقريره، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2010/2007، ص 52.

(128) - زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د.س.ن، ص 369.

إثبات العيب الشكلي من المسائل الموضوعية التي لا يخضع فيها القاضي الإداري لرقابة قضاء مجلس الدولة<sup>(129)</sup>.

يظهر دور القاضي الإداري في إثبات العيب الإجرائي المتعلق بالمقتضيات الموضوعية لإجراءات التحقيق، والتي نصت عليها المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(130)</sup>، بحيث حددتها على سبيل الحصر، وتعتبر هذه المقتضيات مرتبطة بالنظام العام وبالتالي يترتب البطلان على إجراءات التحقيق بمجرد حصول المخالفة، وهذا دون اشتراط إثبات العيب الإجرائي من طرف الخصم<sup>(131)</sup>، وكما نصت المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(132)</sup>، أن القاضي يثير تلقائياً العيب الموضوعي الذي شاب إجراء التحقيق بسبب انعدام الأهلية وكما يثيره أيضاً تلقائياً لانعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي.

### المطلب الثاني

#### أثر جزاء البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية

يمتد أثر القرار القضائي الصادر ببطلان إجراء من إجراءات التحقيق إلى لحظة اتخاذ الإجراء المعيب، مما نستنتج أن أثر بطلان إجراء التحقيق غير مكنون في ذاته وإنما يلحق الإجراءات التالية لسير المنازعة الضريبية<sup>(133)</sup>.

نتطرق في هذا المطلب إلى بيان أثر البطلان في إجراء التحقيق ذاته (الفرع الأول)، ثم نخرج إلى تبيان أثر البطلان في الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

(129) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ص 44-45.

(130) - أنظر المادة 64 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(131) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 45.

(132) - أنظر المادة 65 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(133) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 87.

## الفرع الأول

### أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته

يعتبر القرار القضائي الصادر بإعلان بطلان إجراء تحقيقي في المنازعة الضريبية حكم كاشف، لأن الإجراء يعتبر باطلاً من تاريخ اتخاذه وليس من يوم الحكم بإعلان بطلانه، وبالتالي تترتب آثاره من لحظة القيام بالإجراء التحقيقي، وتتحدد آثار البطلان في أن الإجراء التحقيقي الذي أعلن بطلانه يعتبر كأنه لم يباشر إطلاقاً خلال سير المنازعة الضريبية<sup>(134)</sup>، حيث متى قضي ببطلان إجراء تحقيقي ما فإن أثر ذلك هو إلغاؤه واعتباره كأنه لم يكن<sup>(135)</sup>، ولا تترتب عليه آثار قانونية<sup>(136)</sup>.

تطبيقاً لذلك فإن تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية يكتسب حجيته في عملية التحقيق، إلى أن يثار بطلانه لعيب شابه، فيتقرر البطلان بحكم يستبعد هذا التقرير من ملف الدعوى التي بنى عليها الحكم فيعتبر كأن لم يكن<sup>(137)</sup>.

وبالرجوع إلى نص المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي توجب تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم، الذي يعد إجراء يضمن الوجاهية والحق في الدفاع أثناء التحقيق<sup>(138)</sup>، فإن إغفال تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بذلك يقرر البطلان إزاء إجراءات التحقيق، وهذا ما يؤدي إلى استبعاد هذه الإجراءات وعدم الاعتماد عليها للفصل في الدعوى، وبالتالي تزول كافة آثارها في إثبات المنازعة<sup>(139)</sup>، وقد جاء في إحدى القرارات

(134) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 166.

(135) - أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، مرجع سابق، ص 216.

(136) - مصطفى محمود الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، د ط، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص 473.

(137) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 166.

(138) - بريارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 448.

(139) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 167.



الصادرة عن محكمة النقض المصرية أنه عدم إعلان أحد الخصوم بمحتوى الأعمال الإجرائية التحقيقية يرتب البطلان المقرر لمصلحة هذا الخصم، وله التمسك به لإلغاء آثار هذه الأعمال<sup>(140)</sup>. كرس القضاء أثر جزاء البطلان في أحكام عديدة، يجعل هذا الأثر يقتصر على العمل الإجرائي المعيب ذاته، وقد أصدر مجلس الدولة الجزائري قرارا بإبطال خبرة قضائية في المادة الجبائية، وأمر بخبرة جديدة مع تقرير صحة باقي الإجراءات، باعتباره أن العيب الذي أثارته الإدارة الجبائية كسبب للبطلان يقتصر أثر على إجراء الخبرة فقط من مرحلة التحقيق<sup>(141)</sup>.

## الفرع الثاني

### أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة

تعتبر المنازعة الضريبية وحدة قانونية تتميز بالحركة والتتابع في الزمن، فالقيام بالإجراء التحقيقي يفرض عملا لاحق مرتبطا بالسابق، فهو عبارة عن حلقة من حلقات التسلسل القانوني للخصومة<sup>(142)</sup>، وعلى هذا يترتب على بطلان العمل الإجرائي المتخذ أثناء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بطلان الإجراءات اللاحقة المرتبطة به<sup>(143)</sup>، بحيث يكون الإجراء التحقيقي الباطل مكملها لا يمكن انفصالها عنه، تطبيقا للقاعدة العامة التي مفادها أن كل ما بني على الباطل فهو باطل<sup>(144)</sup>.

إذا كان العمل الإجرائي اللاحق المتخذ أثناء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية مبنيا على العمل الإجرائي السابق، بحيث أن هذا العمل يعتبر مقدمة ضرورية وشرط هام لصحة العمل

(140) - قرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1967/01/05، سنة قضائية عدد 18، (نقلا عن أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، هامش رقم 227، ص 167).

(141) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ص 81-82.

(142) - إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص، د ط، منشأة المعارف، مصر، د.س.ن، ص 418.

(143) - يحيوي وهبية، سامي براهيم، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012، ص 50.

(144) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 168.

التالي، فإن بطلان العمل السابق يؤثر بلا شك على العمل اللاحق، لأن العمل السابق الذي تم إبطاله يعتبر أساسا للعمل اللاحق، فإذا ما أ بطل الأساس فإن جميع ما ترتب عليه يعتبر باطلا<sup>(145)</sup>.

لذا فإن العمل الإجرائي الذي تم إبطاله يؤدي إلى تعيب العمل اللاحق له إذا كان مبنيا عليه أو بينهما ارتباط قانوني معين، ولكن لا يؤثر على الأعمال المستقلة عنه حتى وإن كانت لاحقة عليه طالما لا تكن مبنية عليه أو مرتبطة به<sup>(146)</sup>.

وتطبيقا لذلك فإن بطلان إجراء التحقيق الإضافي المتخذ في المنازعة الضريبية لا يمتد إلى بطلان إجراء تبليغ العريضة الافتتاحية<sup>(147)</sup>، ومن أمثلة بطلان الإجراء اللاحق بسبب الإجراء التحقيقي الباطل الذي سبقه، مثلا بطلان تقرير الخبير بسبب عدم قيامه بحلف اليمين قبل أداء مهمته<sup>(148)</sup>، وبطلان قرار المحكمة الإدارية التي اعتمدت تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية من قبل الخبير الذي استلم تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف مباشرة من الخصوم، ذلك لأن هذه الخبرة تعتبر باطلة قانونا بحسب ما ورد في مقتضى المادة 01/140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعد الإحالة إليها بموجب المادة 858 من نفس القانون<sup>(149)</sup>.

وكذلك عملا بنص المادة 08/86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن عدم تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بإيداع تقرير الخبير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، يتضمن خرقا لإجراءات التحقيق وإخلالا بحقوق الدفاع، مما يلحق بهذه الإجراءات بطلان يمتد أثره إلى حكم المحكمة إذا صدر دون تصحيح الإجراء المعيب عن طريق تبليغ هذا الطرف وإخطاره بالإيداع، ليتمكن من إبداء دفاعه بشأنه، وبالتالي فهذا الحكم يعتبر باطلا لقيامه في هذه الحالة على إجراء باطل أثر في قضائه لوجود الارتباط القانوني<sup>(150)</sup>.

(145) – عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 384.

(146) – مصطفى محمود الشربيني، مرجع سابق، ص 479.

(147) – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 168-169.

(148) – مصطفى محمود الشربيني، مرجع سابق، ص 386.

(149) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 88.

(150) – Ministère des Finances, D. G. I, " Le contentieux devant la justice" , I. G. P. C, septembre 1995, p. 46.

نشير في سياق ذلك إلى ما قضت به محكمة النقض المصرية على اعتبار ذلك من الإجراءات الجوهرية التي يترتب عن إغفالها ضرر الخصم، ومما جاء في قرارها الصادر بتاريخ 1983/02/17 نذكر ما يلي: "... من الطبيعي أن يستلزم المشرع إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبير، لمتابعة حضور الجلسات التي كانوا قد أعفوا من حضورها أثناء قيامه بمهمته، وإن كان المشرع لم يرتب البطلان على عدم إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبرة، إلا أن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الإجراءات التي تتلو استدعاء الخصوم يلحقها البطلان إذا شابها عيب جوهري يرتب عليه ضرر للخصم، كأن يحكم في الدعوى على أساس التقرير الذي لم يقم الخبير بإخطار الخصوم بإيداعه، فلم يبدوا دفاعهم بشأنه مما يرتب عليه بطلان التقرير والحكم المؤسس عليه..."<sup>(151)</sup>.

نستخلص أن ارتباط عمل بالأعمال اللاحقة أو استقلالها عنه مسألة دقيقة في غاية الأهمية تتعلق بالاعتبار الذي يجعل بطلان العمل الاجرائي يمتد للأعمال اللاحقة له.

(151) - قرار رقم 808، صادر بتاريخ 1983/02/17، سنة قضائية عدد 48، (نقلا عن أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الاداري: الدعوى الضريبية نمودجا، مرجع سابق، هامش رقم 233، ص 170).

## المبحث الثاني

### خصوصية دور القاضي الإداري في الوقاية من آثار بطلان إجراءات المنازعة الضريبية

حدد المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية قواعد تنظم تطبيق جزاء البطلان على إجراءات التحقيق القضائي، وكما يمارس القاضي الإداري دورا هاما في الوقاية من جزاء البطلان. نتناول القواعد المرتبطة باستعمال الحق في التمسك ببطلان إجراءات التحقيق (المطلب الأول) وبيان دور القاضي الإداري في الوقاية من بطلان إجراءات التحقيق (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### القواعد المرتبطة باستعمال الحق في التمسك ببطلان إجراءات التحقيق

يظهر من قواعد جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن المشرع يسعى إلى الوقاية من خطورة آثار جزاء البطلان، وذلك من خلال تنوع التدابير الوقائية المنظمة لجزاء البطلان<sup>(152)</sup>.

وتتمثل أهم التدابير الوقائية في الأوضاع الشكلية في تقييد حق الدفع بالبطلان (الفرع الأول) وفي الترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### الأوضاع الشكلية في تقييد حق الدفع بالبطلان.

يتضح من تحليل نص المادتين 60 و 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تقرير الأوضاع الشكلية للتمسك بالبطلان<sup>(153)</sup>، وبموجب المادة 60 من نفس القانون، أنه يجب أن ينص القانون صراحة على بطلان الأعمال الإجرائية في الشكل، وبالتالي يجوز التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا شاب الإجراء عيب شكلي وهذا إذا نص القانون صراحة على ذلك<sup>(154)</sup>.

(152) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 125.

(153) – أنظر المادتان 60-63 من ق.إ.م.إ.، مرجع سابق.

(154) – العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، د ط، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 78.

يعتبر جزاء البطلان مقيد بالنص عليه صراحة في القانون، وإذا غاب النص الصريح على تقرير البطلان إثر المخالفة الإجرائية يتولى القاضي استبعاد جزاء البطلان عن التطبيق<sup>(155)</sup>.

وكما تضيف المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراء حيث "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه"، ويفهم من ذلك أن القاضي المقرر لا يقضي ببطلان العمل الإجرائي المتخذ في إطار عملية التحقيق المرتقب في تسوية المنازعة الضريبية لمجرد النص عليه في القانون، وإنما يحكمه فوق ذلك أيضا ضابط تحقق الضرر<sup>(156)</sup>.

ربط المشرع الجزائري حق الدفع بالبطلان بإثبات المصلحة بحيث نصت المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا لمن تقرر البطلان لصالحه"، وعلى هذا فإن بطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من حيث الشكل يرتبط بالمصلحة الخاصة.

يتقرر الحق في التمسك به لصاحب هذه المصلحة وحده<sup>(157)</sup>، وليس لغير الخصم صاحب المصلحة التمسك بهذا البطلان المقرر لحماية مصالحه، كما لا يكون للقاضي أن يقضي بهذا البطلان من تلقاء نفسه<sup>(158)</sup>، وتكون إثارته خلال القيام بالإجراء التحقيقي، حيث لا يعتد بالدفع بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان<sup>(159)</sup>، عملا بنص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن أمثلة التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، نشير إلى تخلف الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه بموجب الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية حيث تنص المادة 83-02 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يجب أن

(155) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 130.

(156) – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 141.

(157) – زيان خوجة سعيد، مرجع سابق، ص 38.

(158) – هندي أحمد، مرجع سابق، ص 21.

(159) – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 155.

تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن توقف بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه، وبالتالي فإن مباشرة التحقيق في المنازعة دون أن يتضمن ملف الدعوى لهذا الإشعار يحول للمدعي عليه وحده حق الدفع ببطلان التحقيق المباشر في الدعوى بغياب هذا الإشعار، غير أنه إذا رأت المحكمة قابلية تصحيح الإجراء أمرت بإيداع هذا الإشعار في ملف التحقيق لتفادي الحكم بالبطلان<sup>(160)</sup>، عملاً بنص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

### الفرع الثاني

#### الترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان

يهدف المشرع من ربط استعمال الحق في الدفع ببطلان إجراءات التحقيق بقواعد الترتيبات للوقاية من جزاء البطلان والتقليل من آثاره، ومن خلال نص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قيد حق الدفع بالبطلان بترتيب زمني يقتضي به إثارة الدفع قبل الكلام في الموضوع<sup>(161)</sup>. يعتبر المشرع الدفع بالبطلان دفعا شكليا يجب إيدأؤه قبل الكلام في الموضوع، وهذا لحماية المراكز القانونية للخصوم واقتصاد النفقات التي يكلفها استمرار السير في الإجراءات إلى حين تهيئة القضية للفصل فيها<sup>(162)</sup>.

وكما يجد تقييد حق الدفع بالبطلان بالترتيب الزمني المحدد "بمجرد الكلام في الموضوع" تبريراً في أن المشرع قد حدد لإجراءات التحقيق شكلاً إجرائياً راعى فيه مصلحة معينة، وبمخالفة هذا الشكل يحصل الضرر للخصم الذي اتخذ الإجراء ضده، ولهذا يجب إيداء الدفع بالبطلان من الخصم المتضرر فور حصول المخالفة الشكلية التي تضرر منها دون تأخير، لأن هذا التأخر يؤدي إلى ضياع الوقت والنفقات، فضلاً على أن السير الحسن لمرفق القضاء يقتضي ضرورة البحث في مدى صحة العمل الإجرائي من حيث الشكل قبل التطرق إلى الموضوع<sup>(163)</sup>.

(160) – أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 155-156.

(161) – أنظر المادة 61 من ق. إ. م. إ، مرجع سابق.

(162) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 136.

(163) – المرجع نفسه، ص 139.

وكما أن الدفع بالبطلان يخضع لترتيبات اقتضاها النظام الإجرائي، فوفقا للمادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجب إثارتها في آن واحد قبل إبداء أي دفاع في الموضوع وهذا تحت طائلة عدم القبول<sup>(164)</sup>.

يجب على الخصم الذي يتمسك بهذا الدفع أن يراعي هذه الترتيبات التي تحكم مكانة الدفع بالبطلان مع بقية الدفع الإجرائية، ولهذا لا يكفي إبداء الدفع بالبطلان قبل الكلام في الموضوع بقدر ما يجب إبدائه في نفس الزمن الذي تثار فيه كافة الدفع الشكلية<sup>(165)</sup>.

### المطلب الثاني

#### دور القاضي الإداري في الوقاية من بطلان إجراءات المنازعة الضريبية

حرص المشرع على إعطاء القاضي الإداري دور فعال في توجيه الإجراءات وذلك لهدف بلوغ الوقاية وترتيب الإجراءات لنتائجها الإجرائية خلال سير مرحلة التحقيق<sup>(166)</sup>.

يظهر هذا الدور المنوط للقاضي الإداري في توسيع سلطته في مجال الحكم بجزاء البطلان (الفرع الأول) وفي مجال الرقابة القضائية على سير إجراءات التحقيق للوقاية من تطبيق جزاء البطلان (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### نطاق سلطة القاضي الإداري في تفعيل الوقاية من جزاء البطلان.

يظهر دور القاضي الإداري في تفعيل الوقاية من جزاء البطلان من خلال السلطة التي منحها له المشرع الجزائري.

نتناول دراسة نطاق سلطة القاضي الإداري في الوقاية من بطلان إجراءات التحقيق من خلال التطرق للسلطة التقديرية للقاضي الإداري في مجال الحكم بجزاء البطلان (أولا)، ثم للسلطة الجوازية للقاضي الإداري في توقيع جزاء البطلان (ثانيا).

(164) - أنظر المادة 50 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(165) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ص 140-141.

(166) - المرجع نفسه، ص 145.

### أولاً: السلطة التقديرية للقاضي الإداري في مجال الحكم بجزاء البطلان

يتمتع القاضي الإداري بسلطة تقديرية في مجال الحكم بجزاء البطلان على إجراءات التحقيق، ومن خلال هذه السلطة التي منحها له المشرع فإن القاضي الإداري يتحقق من صحة الدفع المثار من الخصوم للطعن في صحة تنفيذ تدابير التحقيق، لمعرفة مدى استيفاء هذا الدفع لمقوماته وشروطه الأساسية، لأن وقوع المخالفة الإجرائية وإثارة الدفع عنها لا يعني دائماً تقرير جزاء البطلان، بل يبقى للقاضي الإداري دور كبير لتفحص صحة وجود المخالفة واستيفاء الدفع بمقوماته القانونية<sup>(167)</sup>، وكما يقوم أيضاً من تلقاء نفسه بإعمال سلطته في التقدير بصدد الدفع بعدم القبول، وهذا لانقضاء صفة المدعى عليه ووجد أن هذا الدفع مؤسس<sup>(168)</sup>.

ومن خلال نص المادة 84 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نلاحظ أن القاضي الإداري يمكن له أن ينتقل خارج دائرة اختصاصه للقيام بإجراء التحقيق وتنفيذه والإشراف عليه ومراقبته<sup>(169)</sup>، وللقاضي الإداري أيضاً سلطة إعمال الجزاء الإجرائي عند حصول العيب في العمل الإجرائي، بحيث يمكن له إثارة العيب من تلقاء نفسه وإعمال الجزاء المترتب على ذلك، ويرجع ذلك إلى أن العيب في مثل هذه الحالة يكون من الجسامة بحيث يؤثر على مصالح تغلو على مصالح الخصوم، وكما تمس مصالح حسن سير العدالة وهي تتعلق بالنظام العام<sup>(170)</sup>.

يقوم القاضي الإداري بتقدير قيام النظام العام، ويقدر مساس المخالفة به ويتم هذا التقدير بناء على مسائل الواقع المطروح ومسائل القانون التي يعرفها وعلى ضوء الصالح العام الذي ينتهي إلى أن قيام العيب في العمل الإجرائي يؤثر عليه<sup>(171)</sup>.

### ثانياً: السلطة الجوازية للقاضي الإداري في توقيع جزاء البطلان

خول المشرع الجزائري للقاضي الإداري سلطة جوازية في مجال تطبيق جزاء البطلان. ومن استقراء نص المادتين 62 و 66 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، نلاحظ أن المشرع أجاز

(167) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 147.

(168) - نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 231.

(169) - أنظر المادة 84 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(170) - نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 231.

(171) - المرجع نفسه، ص 232.



للقاضي الإداري بتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان والالتزام بعدم القضاء ببطلان الإجراءات عند وجوب إمكانية التصحيح<sup>(172)</sup>.

وكما أن المشرع قد أتاح للقاضي بإثارة العيوب المترتبة عن انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي للسلطة التقديرية، ولكن رغم العيب المترتب عن انعدام التفويض يلحق الإجراءات من حيث موضوعها، إلا أن المشرع لم يلزم القاضي بإثارة البطلان تلقائياً بل جعلها مسألة جوازية تبقى لتقدير القاضي وحده<sup>(173)</sup>.

ومن سلطة القاضي الجوازية أيضاً قيامه بتوضيح العيوب ويلفت نظر الخصوم، وكما يطالب الخصوم باتخاذ الإجراء بشكل صحيح وذلك للمحافظة على القاعدة الإجرائية وبالتالي يكون إعمال القانون الموضوعي قد تم من خلال أعمال إجرائية سليمة<sup>(174)</sup>.

## الفرع الثاني

### الإعتراف للقاضي الإداري بسلطة الرقابة على تنفيذ إجراءات التحقيق.

يقوم القاضي الإداري بمراقبة إجراءات التحقيق، ومن خلال هذا الدور الرقابي الذي يمتاز به، نقوم بدراسة مبررات الرقابة القضائية للوقاية من جزاء البطلان (أولاً) ثم تقدير مدى فعالية رقابة القاضي الإداري في الوقاية من جزاء البطلان (ثانياً).

### أولاً: مبررات الرقابة القضائية للوقاية من جزاء البطلان

يستفاد من نص المادة 02/838، 839 و 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنه بعد طرح القضية الإدارية في التحقيق يتم تبادل المذكرات عن طريق التبليغ، تحت إشراف ورقابة القاضي إلى غاية الأمر باختتام التحقيق<sup>(175)</sup>، بحيث تثير الدفوع التي تفترض تنفيذ تدابير التحقيق حاجة تدخل الخصوم في شأن مخالفة الأوضاع الشكلية والموضوعية لإجراء التحقيق.

(172) – أنظر المادتان 62-66 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(173) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 150.

(174) – نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 240.

(175) – أنظر المواد 838-839-840، من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

وكما تقتضي الموازنة بين اعتبارات المصلحة في توقيع جزاء البطالان والمصلحة في تقاضي آثاره، السماح للقاضي بأداء دور إيجابي لتوجيه الخصوم إلى تنفيذ إجراءات التحقيق وكما يخول للقاضي تقدير ملاءمة توقيع جزاء البطالان في نطاقه التشريعي المحدد.

### ثانياً: تقدير مدى فعالية رقابة القاضي الإداري في الوقاية من جزاء البطالان

إن الدور المخول للقاضي الإداري في تنفيذ تدابير التحقيق قد أثار اعتراضاً من جانب بعض الفقهاء، منددين بذلك لاعتبارات يتنافى فيها هذا الدور مع حياد القاضي وسيادة الخصوم على سير الإجراءات.

تعتبر رقابة القاضي الإداري صادرة من أصل العمل المنوط للقاضي، بحيث لا يظهر من هذه الرقابة ما يمس بحياد القاضي بين الخصوم لكونه يقوم بعمل يدخل في صميم وظيفته<sup>(176)</sup>، بحيث يعتبر حياد القاضي التزامه بنطاق الادعاء كما طرحه عليه الخصوم، فهو لا يستطيع من تلقاء نفسه أن يضيف إلى الوقائع أو يحذف منها ولا يستطيع أن يحكم بما لم يطلبه الخصوم، ولا بأكثر مما طلبه الخصوم، وكما عليه احترام النطاق الشخصي للخصومة.

يتعين على القاضي بحكم وظيفته أن يدخل لتصحيح الأوضاع وليس في ذلك أي خرق لمبدأ حياده، ومن جهة أخرى لا يمكن للقاضي أن يتحول إلى خصم وحكم في آن واحد، لأن القاضي حينما يكشف العيب في العمل الإجرائي يطرحه للمناقشة ثم يكلف الخصوم بإعادة العمل الإجرائي بشكل صحيح، وباعتبار أن إعادة تنفيذ الإجراء يكون من طرف الخصم، فإذا ما تم ذلك فإن العمل يكون قد تم بواسطة الخصم نفسه وليس بواسطة القاضي<sup>(177)</sup>.

(176) - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 156.

(177) - نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص ص 245-246.

خاتمة

من خلال عرضنا لإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية على ضوء قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، نخلص إلى القول أن القاضي الإداري سعى إلى التوفيق بين أطراف المنازعة في الدعوى الضريبية من خلال ما قام به من إجتهاادات قضائية محاولا فرض التوازن بينهما في كثير من النقاط، خصوصا وأن إدارة الضرائب تتمتع بامتيازات منحت لها مركز الطرف القوي لتفرض سلطتها على المكلف بدفع الضريبة، والذي يتمركز في موقع الطرف الضعيف لعدم تمكنه من الحصول على المستندات الضرورية لإثبات دفاعه، على خلاف الإدارة الجبائية التي يوجد في يدها جميع الوثائق الضرورية للدعوى، هذا يظهر لنا أن هناك عدم توازن في مراكز الخصوم، من هنا يبرز دور القاضي في إحداث هذا التوازن من خلال ما استقر عليه الإجتهااد القضائي.

أما ما يخص إجراءات التحقيق الخاصة، فقد نظمها المشرع في ظل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 85 منه وحصرها في: التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق والخبرة، لكن بصور قانون المالية لسنة 2017، تم إلغاء الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على التحقيق الإضافي، لتقتضي إجراءات التحقيق الخاصة منحصرة في مراجعة التحقيق والخبرة، ومن خلال هذين الإجراءين يظهر دور القاضي الإداري.

وما لا حظناه في إجراء الأمر بمراجعة التحقيق، أن المشرع لم يحدد الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر به، تاركا حدود هذا الأمر للقاضي المقرر، مانحا إياه سلطة تقديرية لتقدير مدى ملائمة الأمر بمراجعة التحقيق، كما يظهر دوره من خلال تحديده للمسائل التي ينص عليها التحقيق الثاني والضرورية لحل النزاع المطروح أمامه كذلك يظهر دوره في تحديد مهام العون القائم بمراجعة التحقيق والذي نظم قانون الإجراءات الجبائية طبيعة هذا الإجراء بحيث يتم إجراءه من طرف عون من أعوان إدارة الضرائب من غير العون الذي قام بإجراء التحقيق الأول.

أما إجراء الخبرة فيتم تعيين الخبير من طرف المحكمة الإدارية، في حالة ما إذا رأت أن هناك حاجة لإجرائها ويعين الخبير في المسائل الخارجة عن إختصاص القاضي الإداري.

أثناء إجراء تدابير التحقيق، يمكن لأحدها أن يشوبه عيب إجرائي، يؤدي إلى عدم ترتيبه لأثره القانوني، الأمر الذي يستدعي من القاضي الإداري بإبطال إجراء التحقيق، ويأمر به من تلقاء نفسه، كلما رأى أن الإجراء التحقيقي مشوب بعيب إجرائي سواء في الشكل أو في الموضوع، وقد نظم المشرع إجراء الدفع بالبطلان في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بشكل يمنع القاضي الإداري من استخدام سلطته التقديرية في تقريره.

ويظهر دور القاضي الإداري في إثبات العيب الإجرائي من خلال رقابة شروط أعمال الخصم لحقه في الدفع بالبطلان، كذلك يتحقق من وجود المخالفة الإجرائية، إضافة إلى التحقق من قابلية الإجراء المشوب بالبطلان للتصحيح.

وبممارسة القاضي دورا بارزا في الوقاية من جزاء البطلان وتجنب لتطبيقه وفقا لما منحه المشرع له من سلطة تقديرية من خلال الإشراف على التحقيق، إضافة إلى أنه يتحقق من طبيعة الدفع المثار أمامه في مواجهة تنفيذ تدابير التحقيق القضائي، وفي حالة إثارة الدفع في مواجهة الإجراء الباطل بصفة دفع آخر بعدم القبول من قبل الخصوم يمكن للقاضي إعادة تكييفه.

أما السلطة الجوازية التي حولها له المشرع في مجال جزاء البطلان، إذ أجاز المشرع للقاضي تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، والإلتزام بعدم بطلان الإجراءات القابلة للتصحيح.

وبناء على ما تقدمت دراسته، يتبين لنا أن المشرع إنتهج نظاما متميزا، من خلال التوسيع من سلطات القاضي ودوره البارز أثناء سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، والتي من خلالها يقوم بمراقبة سيرها والإشراف عليها، كذلك له سلطة أثناء الدفع ببطلان أحد إجراءات التحقيق، وهذا يعني أن دوره لا يتوقف عند الإنتهاء من تدابير التحقيق، إنما يتعدى ذلك الحد.

إذ بإمكانه إبطال أحد هذه التدابير في حالة ما إذا رأى أنه مشوب بعيب إجرائي، كما يتحقق من صحة الدفع ببطلان الإجراء الذي يتمسك به الخصوم، لذلك فدوره يتعدى حدود الرقابة على سير إجراءات التحقيق ليصل إلى التأكد والتحقق من صحة التحقيق.

## خاتمة

---

لكن رغم ما منحه المشرع القاضي الإداري من دور أثناء سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية والتي من خلالها يقوم بمراقبة سيرها والإشراف عليها إضافة إلى الدور الذي يتمتع به أثناء الدفع ببطلان هذه الإجراءات إلا أن هذا الدور يبقى محتشما، مما يقتضي على المشرع إعادة الإعتبار للمكلف بدفع الضريبة من خلال تعديل القوانين المنظمة للمنازعة الضريبية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، البطلان الإجرائي وأثره على الدعوى التأديبية، دار الفكر العربي، مصر، 2006.
2. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، تيزي وزو، 2012.
3. أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
4. إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص، د.ط، منشأة المعارف، مصر، د. س. ن.
5. السنهوري عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني: نظرية الإلتزام بوجه عام، الإثبات، آثار الإلتزام، جزء 2، منشأة المعارف، مصر، 2004.
6. العشماوي عبد الوهاب، إجراءات الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، مصر، 1985.
7. العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، د.ط، منشورات أمين، الجزائر، 2009.
8. بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط2، دار بغدادي، الجزائر، 2009.
9. بغاشي كريمة، الخبرة الفنية في المواد المدنية، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
10. بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
11. زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د. س. ن.
12. صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.



## قائمة المراجع

13. صلاح الدين محمد شوشاري، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
14. علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعة الضريبية، كلية الحقوق، جامعة ذي قار، د. ب. ن، 2011.
15. فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
16. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
17. محمد واصل، حسن بن علي الهيلالي، الخبرة الفنية أمام القضاء: دراسة مقارنة، المكتب الفني، مسقط، 2004.
18. مصطفى محمود الشرييني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، د. ط، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006.
19. نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، مصر، د. س. ن.
20. هندي أحمد، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، د. ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999.

### ب. الرسائل والمذكرات الجامعية

#### ب.1. الرسائل الجامعية

1. أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016/2015.
2. بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006/2005.

## قائمة المراجع

3. عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008.

4. كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم قانون عام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010/2009.

### ب.2. 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، 2011/06/20.

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

3. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.

4. عبد العزيز محمد العبد اللطيف، أحكام البطلان في نظام المرافعات السعودي على ضوء الفقه الإسلامي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2004.

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

6. فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة و المالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985.

## قائمة المراجع

7. 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، 2008/2007.

8. كمون حسين، ظاهرة عدم تنفيذ الإدارة للأحكام القضائية الصادرة ضدها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، د. س. ن.

9. لعصامي عبد الرحمان، الإثبات باليمين في القانون المدني الجزائري مع بعض القوانين الوضعية والقانون الفرنسي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بن عكنون، الجزائر، 1986.

### ب.3. مذكرات الماستر

1. تزرارين زهرة، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم القانون الخاص، تخصص القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016/2015.

2. شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014/2013.

3. شتيوي زهور، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

4. قريمو مرية، الإثبات في المنازعات الإدارية والعوامل المؤثرة فيه في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

5. لجريد نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012/2011.

## قائمة المراجع

6. لحمين كريم، طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي: محاولة في التحليل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة مولاي إسماعيل، مكناس، 2009/2008.

7. يحياوي وهيبية، سالمى براهيم، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012.

### ب.4. مذكرات تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء

1. بن خاوة جلول، جبوري أحمد، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008.

2. زيان خوجة سعيد، البطلان في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسلطة القاضي في تقريره، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2007-2010.

### ج. النصوص القانونية

#### ج.1. الدستور

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، المعدل والمتمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر عدد 25، صادر بتاريخ 2002/04/14، وبالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63، صادر بتاريخ 2008/11/16، وبالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06، ج ر عدد 14، صادر بتاريخ 2016/03/07.

## قائمة المراجع

### ج.2. النصوص التشريعية

1. 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 ومتمم.
2. قانون رقم 08-09، مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ليوم 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.
3. قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر 1435 الموافق 2013/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2013.
4. قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الأول 1438 الموافق 2016/12/28، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
5. قانون الإجراءات الجبائية.

### د. المقالات

1. أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعة الضريبية، 2003، ص ص 16-47.
2. الكساسبة عبد الرؤوف، الشوابكة سالم، "وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، الأردن، 2006، ص ص 297-340.
3. بونعاس نادية، قيصر علي، "تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، د. س. ن، ص ص 208-231.
4. بودريوة عبد الكريم، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة تقليد أم تقييد"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2007، ص ص 39-60.

## قائمة المراجع

5. شرون حسينة، بن مشري عبد الحليم، "سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة بين الخطر والإباحة"، مجلة الإجتهد القضائي، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005، ص ص 227-245.
6. عبد الجليل مفتاح، "دور القاضي الإداري: وضع القاعدة القانونية أم تطبيقها؟"، مجلة الإجتهد القضائي، العدد الثاني، 2005، ص ص 116-126.
7. مقداد كوروغلي، ترجمة نسيم بوزيان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001، ص ص 42-54.

### هـ. أعمال الملتقيات

1. بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، يومي 28-29 أبريل 2009، ص ص 01-18.
2. بغدادي جيلالي، "الإجتهد القضائي"، من أعمال الندوة الوطنية للقضاة، الديوان الوطني للأشغال التربوية، نادي الصنوبر، أيام 23، 24 و 25 فيفري 1991، ص ص 145-159.

### ن. القرارات القضائية

#### ن.1. قرارات المحكمة العليا

1. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54003، صادر بتاريخ 06/06/1987، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1990.
2. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54003، صادر بتاريخ 06/09/1987، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1990.
3. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 54687، صادر بتاريخ 25/03/1989، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1990.

## قائمة المراجع

4. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 64747، صادر بتاريخ 10/02/1990، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1991 .
5. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 34-653 مؤرخ في 20/11/1985، مجلة قضائية، عدد 4، لسنة 1992.
6. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 97774 مؤرخ في 07/07/1993، مجلة قضائية، عدد 2، لسنة 1994.
7. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 117973 صادر بتاريخ 24/04/1994، (نقلا عن عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/05/05، ص 119).

### ن.2. قرارات محكمة النقض المصرية

1. قرار محكمة النقض المصرية صادر بتاريخ 05/01/1967، سنة قضائية عدد 18، (نقلا عن أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، هامش رقم 227، ص 167).
2. قرار رقم 808، صادر بتاريخ 17/02/1983، سنة قضائية عدد 48، (نقلا عن أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، هامش رقم 233، ص 170).

### و. المحاضرات

القديدي بسمة، وسائل الإثبات المعتمدة لدى القاضي الإداري، محاضرة ختم التمرين، الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي، تونس، 2011، (غير منشورة).

ثانيا: باللغة الفرنسية

### A. Ouvrages

1. DEBBASH Charles et RICCI Jean Claude, Contentieux administratif, 4<sup>eme</sup> édition, Dalloz, Paris, 2001.
2. TROTABAS Louis, COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, 8<sup>eme</sup> édition, Dalloz, Paris, 1997.

### B. Thèses de Doctorat

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.

### C. Articles et Contribution

1. DENIDENI Yahia, « Le Contentieux Fiscal », contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29-30 et 31 Mai 2004, pp. 05-65.
2. GHANEMI A., « Le contentieux fiscal en Algérie », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial : Le contentieux fiscal, 2007, pp. 37-53.

### D. Documents

Ministère des Finances ; D.G.I « Le contentieux devant la justice », Instruction Générale sur les procédures contentieux, septembre, 1995.



# الفهرس

2	مقدمة.....
8	الفصل الأول: خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق .....
9	المبحث الأول: خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق العامة....
9	المطلب الأول: دور القاضي في مباشرة إجراءات التحقيق العامة .....
10	الفرع الأول: دور القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية.....
10	أولاً: دور القاضي الإداري في توجيه تبادل المذكرات بين أطراف المنازعة الضريبية .....
11	ثانياً: دور القاضي الإداري في تسيير عملية البحث عن الأدلة .....
13	الفرع الثاني: حدود سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية .....
14	أولاً: إمكانية توجيه القاضي أوامر للإدارة.....
15	ثانياً: إمكانية حلول القاضي محل الإدارة.....
16	المطلب الثاني: دور القاضي الإداري في توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية.....
17	الفرع الأول: القاعدة العامة لعبء الإثبات في المنازعة الإدارية .....
18	الفرع الثاني: خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية.....
20	الفرع الثالث: طرق الإثبات في المنازعة الضريبية.....
20	أولاً: وسائل الإثبات العامة في المنازعة الضريبية.....
23	ثانياً: وسائل الإثبات الخاصة في المنازعة الضريبية.....
25	المبحث الثاني: خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في مراقبة سير إجراءات التحقيق الخاصة..
26	المطلب الأول: دور القاضي الإداري في مراقبة سير إجراء مراجعة التحقيق .....
27	الفرع الأول: نطاق الأمر بمراجعة التحقيق .....
28	الفرع الثاني: دور القاضي الإداري في الأمر بمراجعة التحقيق في المنازعة الضريبية .....
30	المطلب الثاني: دور القاضي الإداري في مراقبة سير إجراء الخبرة القضائية.....
30	الفرع الأول: تعيين الخبير للقيام بإجراء الخبرة.....
31	أولاً: سلطة القاضي الإداري في تعيين الخبير .....
31	ثانياً: تعيين الخبير بطلب من الخصوم .....

32	الفرع الثاني: دور القاضي الإداري في مسألة تعيين الخبير .....
	<b>الفصل الثاني: خصوصية الدور الإجتهادي للقاضي الإداري في تطبيق جزاء البطلان على إجراءات سير</b>
35	المنازعة الضريبية.....
36	المبحث الأول: رقابة القاضي الإداري على تطبيق قواعد البطلان الإجرائي في المنازعة الضريبية.....
36	المطلب الأول: أسس بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.....
36	الفرع الأول: مخالفة القواعد الإجرائية في تطبيق إجراءات التحقيق .....
38	الفرع الثاني: الأثر المترتب عن المخالفة الإجرائية في المنازعة الضريبية.....
38	أولاً: حالات العيب الإجرائي في تنفيذ إجراءات التحقيق .....
40	ثانياً: دور القاضي الإداري في إثبات العيب الإجرائي.....
41	المطلب الثاني: أثر جزاء البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية .....
42	الفرع الأول: أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته.....
43	الفرع الثاني: أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة.....
46	المبحث الثاني: خصوصية دور القاضي الإداري في الوقاية من آثار بطلان إجراءات المنازعة الضريبية .
46	المطلب الأول: القواعد المرتبطة بإستعمال الحق في التمسك ببطلان إجراءات التحقيق .....
46	الفرع الأول: الأوضاع الشكلية في تقييد حق الدفع بالبطلان .....
48	الفرع الثاني: الترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان.....
49	المطلب الثاني: دور القاضي الإداري في الوقاية من بطلان إجراءات المنازعة الضريبية.....
49	الفرع الأول: نطاق سلطة القاضي الإداري في تفعيل الوقاية من جزاء البطلان .....
50	أولاً: السلطة التقديرية للقاضي الإداري في مجال الحكم بجزاء البطلان.....
50	ثانياً: السلطة الجوازية للقاضي الإداري في توقيع جزاء البطلان .....
51	الفرع الثاني: الإعتراف للقاضي الإداري بسلطة الرقابة على تنفيذ إجراءات التحقيق .....
51	أولاً: مبررات الرقابة القضائية للوقاية من جزاء البطلان .....
52	ثانياً: تقدير مدى فعالية رقابة القاضي الإداري في الوقاية من جزاء البطلان .....

## الفهرس

---

54 .....	خاتمة
58 .....	قائمة المراجع
68 .....	الفهرس

## الملخص

تعتبر المنازعة الضريبية من أهم النزاعات التي تطرح أمام القضاء، باعتبارها من الموارد الهامة التي تمول ميزانية الدولة.

تبرز خصوصية دور القاضي الإداري في إجراءات التحقيق من حيث القواعد المنظمة لها، بحث تتوزع بين قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، وتتميز هذه الإجراءات بالتعقيد مما أدى بالمشرع إلى منح القاضي الإداري سلطة الرقابة على هذه الإجراءات.

كما تعتبر كل مخالفة للنموذج القانوني الذي حدده المشرع لهذه الإجراءات إلى تطبيق جزاء البطلان، بحث يتم التوصل إلى إظهار تلك المخالفة الإجرائية عن طريق ما يقوم به القاضي من خلال دوره الرقابي والوقائي الممنوح له.

رغم الدور الذي منحه المشرع للقاضي الإداري في تسوية المنازعة الضريبية، إلا أنه يبقى دورا محتشما، مما يقتضي على المشرع إعادة الإعتبار للمكلف بالدفع الضريبة من خلال تعديل القوانين المنظمة للمنازعة الضريبية.

## Résumé

Le contentieux fiscal est parmi les contentieux les plus exposés devant les magistrats de par l'importance de son apport financier pour les caisses de l'Etat.

La spécificité du rôle du juge administratif dans les procédures de vérification repose sur les bases juridiques qui les régissent, et qui sont constituées du code de procédure civile et administrative et du code de procédure fiscale. La complexité de ces procédures a motivé le législateur à octroyer l'autorité de veiller sur leur application au juge administratif.

Toute infraction au modèle de loi prévu par le législateur pour ces procédures mène à leur peine de nullité. La constatation de cette infraction procédurale se fait à travers le rôle dont s'acquitte le juge administratif dans la prévention et la veille à l'application des lois.

En dépit du pouvoir que le législateur a laissé à la discrétion du juge administratif dans le règlement du contentieux fiscal, le rôle de ce dernier demeure diffus, ce qui nécessite de la part du législateur une reconsidération du statut juridique du contribuable à travers la réforme des textes de lois qui encadrent le contentieux fiscal.