



جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية-
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم القانون العام

جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa



عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص القانون الإداري

تحت إشراف الدكتورة
بلول فهيمة

من إعداد الطالبتين:
حميطوش نجاة
زايدي نبيلة

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذة: بن شعلال كريمة رئيسا
الأستاذة: بلول فهيمة، أستاذة محاضرة قسم "ب" مشرفا و مقررا
الأستاذة مقدار فتيحة ممتحنا

السنة الجامعية: 2020-2021

الإهداء

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب و معنى الحنان و التفاني... إلى
بسمة الحياة و سر الوجود إلى من دعائها سر نجاحي... و حنانها بلسم

جراحي إلى ست الحبايب أمي الحبيبة.

إلى من علمني العطاء دون انتظار... إلى من أجمل اسمه بكل افتخار... أرجو
أن يمد الله في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار... و ستبقى
كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم و في الغد و إلى الأبد والدي الحبيب.

إلى من معهم أكبر و عليهم أعتد... إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي إلى
من و جودهم أكتسب قوة و محبة لا حدود لها إلى من عرفت معهم معنى

الحياة إخواني بلال ، صالح ، يوسف .

إلى أعز صديقة و رفيقة الدرب إيمان

إلى كل زملائي و صديقاتي

ولللأحبة .

عريطوش نجاة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى

"روح جدتي _ رحمة الله عليها _ و أسكنها روضة من رياض الجنة و أن يسكنها فسيح
جنانه "

كما أهدي عملي إلى أسباب النجاح و أسرار الصلاح و الفلاح إلى من أكن لهما الامتتان و
المحبة الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما اللذان غرسا في فؤادي حب العلم والمعرفة
إلى شراعي و شاطئ الأمين زوجي العزيز له جزيل الشكر و التقدير لي ما قدمه من مساندة
و على ما أدائه من تفهم و إلى عائلته الكريمة .
إلى قرة عيني و فلذة كبدي أبنائي : فراح ، أدم ، سارة .

إلى أخواتي الحبيبات اللواتي أتمنى لهن النجاح

إلى أفراد عائلتي و إلى كل صديقاتي و أصدقائي و زملائي

شكر و عرفان

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

أما بعد :

نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير إلى الأستاذة " بلول فهيمة "

عن قبولها الإشراف على هذه المذكرة و التي زودتنا بتوجيهاتها و نصائحها

القيمة أثناء جميع مراحل إعداد هذا العمل و كان لها الفضل في إنهاء هذه

المذكرة.

قائمة المنصرات

أ/ باللغة العربية:

ج ر.ج.ج: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ج: الجزء

د . ت.ن: بدون تاريخ النشر

ص: صفحة

ص ص: صفحة إلى صفحة

ط : الطبعة

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

ق إ ج: قانون الإجراءات الجبائية

ب/ باللغة الفرنسية:

DGI : Direction Générale des Impôts

O P .CIT : (Opere Citato) référence Précédemment Citée.

P : Page

PP : de la Page Jusqu'à La Page .

مقدمة

تعد الضريبة من أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها، فهي اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل لتغطية أعباء الدولة، في سبيل تحقيق منافع عامة ولتحقيق العدالة الضريبية يقتضى الأمر أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته ولتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب¹.

قد ينتج عن إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها عدة نزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وتعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها ما دامت تتصل بأعمال السلطة العامة، وبالنظر أيضا إلى أطرافها أو القانون الواجب التطبيق عليها وهو القانون الضريبي الذي يعتبر فرعا من فروع القانون العام.

يختلف موضوع المنازعة الضريبية بالنظر إلى طبيعة الضريبة وإجراءاتها، إلا أنّ أهم الأسباب التي تساهم في ظهور مثل هكذا منازعات هي تلك الأخطاء المادية المتعلقة بالوعاء الضريبي وتصفيته بإضافة الامتيازات والصلاحيات 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، من هنا يبدأ دور القاضي الإداري في تحقيق العدالة، وتقع على عاتقه مسؤولية كبيرة لأنه هو المسؤول عن تحقيق العدالة وحماية حقوق الأشخاص وتكريس دولة القانون.

¹ لقد كرس المؤسس الدستوري الجزائري مبدأ المساواة أمام الضريبة في المادة 82 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 07/12/1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ر.ج. عدد 76، صادر في 08/12/1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03 مؤرخ في 10/04/2002، ج.ر.ج. عدد 25 صادر في 14/04/2002، والقانون رقم 08-19 مؤرخ في 15/11/2008، ج.ر.ج. عدد 63، صادر في 16/11/2008، وبالقانون رقم 16-01 مؤرخ في 06/03/2016، ج.ر.ج. عدد 14، صادر في 07/03/2016، والمرسوم الرئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، ج.ر.ج. عدد 82، 30 ديسمبر 2020.

فالمنازعة الضريبية تُعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة لعدم قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة والشكوى الضريبية أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعة.

تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية 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 يظهر بدور إيجابي على عكس القاضي المدني²، إنما تتعدى وظيفته مجرد تطبيق النصوص القانونية في حالة وجودها، وتفسيرها في حالة غموضها، إلى تكملتها في حالة نقصها، وذلك من خلال استخلاصه الحلول الواجبة التطبيق.

مما يقتضي أن يكون تدخل القاضي المقرر بكثير من التحفظ في الإثبات إلى جانب المدعي، بحيث يقوم بالتحريات اللازمة والمناسبة من أجل الوصول إلى الفصل في الدعوى ويكون ذلك بناء على قناعته، لأن الإدارة الجبائية تتمتع بالطابع السلطوي بسبب الامتيازات التي تتمتع بها مما يسمح لها أن تحوز على الوثائق والمستندات الضرورية التي لا نجدتها في حوزة المدعي³.

كما تظهر الخصوصية في إجراءات التحقيق القضائي للمنازعة الضريبية لتمييزها بالطابع الوجيه والتناوبي بين الأطراف والقاضي المقرر في تقديم وتحصيل الأدلة الثبوتية حتى تتوفر لكل طرف معرفة شاملة بعناصر الدعوى ويتمكن بالتالي من الإطلاع عليها ومناقشتها.

² بدائية 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، ص 4.

³ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، (الدعوى الضريبية نموذجاً)، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، ص،

إضافة إلى القواعد العامة التي تنظم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية، الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، يسعى القاضي المقرر إلى تمحيص وقائع المنازعة والتدقيق في كل جوانبها من خلال الاعتماد على إجراءات تحقيق تبنها المشرع حسب خصوصية المنازعة الضريبية والمتمثلة في مراجعة التحقيق والخبرة القضائية.

يحضى موضوع هذا البحث بأهمية بالغة ذلك أنه موضوع إجرائي تبرز فيه أهمية القواعد التي تحكم القضاء الإداري أثناء رفع الدعوى الضريبية والتحقيق فيها، وهذا الوضع يعكس خصوصية العمل الإجرائي عند التحقيق في المنازعات الضريبية، كما أن المنازعات الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري تبلغ حدا كبيرا من التعقيد عند مرحلة التحقيق نظرا لارتباطها بالعديد من القواعد التي يملها نظام قانوني مزدوج تختلف نصوصه أحيانا بين قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية ولإلمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها يكون جديراً بنا طرح الإشكالية عن:

ما مدى توفيق المشرع الجزائري في إرساء نظام إجرائي خاص لتسوية المنازعة

الضريبية أثناء مرحلتها رفع الدعوى والتحقيق فيها؟

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري خلال مراحل في غاية الأهمية متمثلة في مرحلة رفع الدعوى وهذا بهدف توضيح وشرح الإجراءات التي ينبغي إتباعها أثناء مرحلة رفع الدعوى والتحقيق فيها ليتمكن القاضي الإداري من الفصل فيها.

تتجلى أهمية هذه الدراسة في جانبين علمية وعملية:

- **أهمية علمية:** تظهر الأهمية العلمية من خلال تطبيق النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

⁴ قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ج. عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008.

- أهمية عملية: تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة في مدى نجاعة هذه النصوص والإجراءات القانونية عند نشوء النزاع الضريبي، ودراسة المنازعة الضريبية في جانبها الإجرائي نظرا لكثرة التعديلات لمختلف النصوص الضريبية عبر قوانين المالية، مما أدى إلى تعقيدها وصعوبة فهمها وعدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة لكي يتمكنوا من الاقتناع بما تحتويه هذه النصوص، وبالتالي هذا ما يؤدي إلى امتناعهم عن تسديد ما عليهم من حقوق ضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية.

أما فيما يخص أسباب اختيارنا لهذا الموضوع فتتمثل في:

تعود الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع إلى ميولنا لمواضيع القانون الإداري والمنازعات الإدارية، ورغبتنا في معرفة الطريقة المعتمدة في تسوية المنازعات الضريبية باعتبارها من أهم المنازعات التي تطرح أمام القاضي الإداري، بحيث تتفرد بإجراءات خاصة بها غير تلك المألوفة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في بعض الحالات، هذا ما يثير الفضول للبحث في هذا الموضوع لتوسيع معارفنا أكثر في هذا المجال وكذلك المساهمة في إعطاء حافز للباحثين للتوغل أكثر في هذا الموضوع.

تتمثل أهم الدوافع الموضوعية في اختيار موضوع دراستنا في خضوع قوانين الضرائب لتعديلات مستمرة بموجب قوانين المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم الإلمام بها كلها ليس فقط من طرف المكلف بالضريبة ولكن حتى من طرف إدارة الضرائب، كما تتميز النصوص الضريبية بالطابع التقني ما يؤدي إلى غموضها وإبهامها وعدم استيعابها وهذا ما يدفع القاضي الإداري إلى محاولة استيعابها لإيجاد الحلول للمنازعات التي تثار في هذا الإطار.

صادفتنا أثناء إنجاز هذه المذكرة عدّة صعوبات أهمها الطابع التقني لموضوع الضريبة وصعوبة الإلمام بها، هذا ما يبرر نقص المراجع المتخصصة في هذا الموضوع، بالإضافة إلى عدم الاستقرار التشريعي في المادة الضريبية.

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة المنهج التحليلي وذلك بهدف تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا، بحيث استندنا إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بالشكل الذي جعلنا نبين مدى كفايتها وفعاليتها في تبيان خصوصية الإطار الإجرائي للمنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري، كما استوجب الأمر العودة في بعض الحالات إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالاعتماد على قاعدة الخاص يقيد العام.

نسعى أن تكون دراستنا عملية تطبيقية بحيث قمنا بالاستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية، سواء تلك الصادرة عن المحكمة العليا أو مجلس الدولة فيما يخص تسوية المنازعات الضريبية.

وبهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة أعلاه فإن دراستنا ستركز أساساً حول البحث عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية أمام القاضي الإداري ولذلك قسمنا دراستنا إلى فصلين:

الفصل الأول: بعنوان خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أثناء مرحلة رفع الدعوى وينقسم بدوره إلى مبحثين **(المبحث الأول)** سنتناول فيه عريضة افتتاح الدعوى الضريبية (بين العمومية والخصوصية)، بينما في **(المبحث الثاني)** سنتناول فيه الشكوى الضريبية إجراء خاص والزامي لقبول الدعوى.

الفصل الثاني: بعنوان عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أثناء مرحلة التحقيق، الذي بدوره ينقسم إلى مبحثين في **(المبحث الأول)** درسنا فيه إجراءات تنظيم عبء الإثبات في المادة الضريبية بينما في **(المبحث الثاني)**، خصصناه لخصوصية إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري.

الفصل الأول

عن خصوصية إجراءات
تسوية المنازعات الضريبية
أثناء مرحلة رفع الدعوى

لقد اشترط المشرع الجزائري من أجل إتباع طريق التظلم الإداري قبل رفع الدعوى الجبائية بهدف التقليل من عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية وكذلك للوصول إلى إيجاد حل على مستوى الإدارة وإعطاء فرصة لها لإعادة النظر في القرارات التي تصدرها في حق المكلف بالضريبة لأنه المتضرر من هذه القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع نزاعه أمام الجهات القضائية يطالب فيها بإبطال القرارات الصادرة عن الإدارة.

مما لا شك فيه ان الدعوى ترفع أمام المحاكم الإدارية من أجل الوصول إلى إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد قيمة الضريبة أو عند تسويتها والوصول إلى إصدار حكم قضائي يحمي حقوق المكلف بالضريبة سواء بإلغاء تلك الضريبة أو تخفيضها، علما أن رفع الدعوى أمام القضاء يتم وفقا لشروط خاصة وإلا سوف تكون تحت طائلة عدم القبول.

عليه سنحاول من خلال هذا الفصل عرض خصوصيات إجراءات النزاع الضريبي أثناء مرحلة رفع الدعوى ابتداء من عريضة افتتاح الدعوى الضريبية (المبحث الأول)، وصولا إلى الشكوى الضريبية باعتبارها إجراء خاصا وإلزامي لقبول الدعوى الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

عريضة افتتاح الدعوى الضريبية

(بين العمومية والخصوصية)

تختص المحكمة الإدارية تطبيقا للمعيار العضوي في النظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب، وهذا ما تناولته المادة 800¹ من القانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقيّد المشرع الجزائري رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة يقدمها المدعى سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بتوفر مجموعة من الشروط والإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعليه سوف نتناول في هذا المبحث الشروط الشكلية الخاصة لقبول الدعوى الضريبية (المطلب الأول) والشروط الخاصة بموضوع الدعوى الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الشروط الشكلية الخاصة لقبول الدعوى الضريبية

لكي تنظر المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية لا بد من توفر مجموعة من الشروط وارتباطها بمجموعة من الإجراءات لقبولها سواء مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب.

¹ راجع نص المادة 800 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

سنقوم بتبيان أهم الشروط الضرورية لقبول الدعوى الضريبية وذلك بالاعتماد على مبدأ الخاص يقيد العام، بمعنى أنه في حالة عدم وجود نص في قانون الإجراءات الجبائية نعود مباشرة إلى الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: الشروط الخاصة ببيانات العريضة الافتتاحية

بالعودة إلى المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها تنص بأنه ترفع الدعوى في شكل عريضة مكتوبة وموقعة ومؤرخة تودع لدى أمانة الضبط وهي الجهة القضائية المختصة¹، وباعتبار النزاع الضريبي من المنازعات الإدارية التي يختص بها القضاء الإداري فإن رفع الدعوى يجب أن يتضمن عريضة بكل البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من نفس القانون وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى².

الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يحدد بيانات خاصة ينبغي توفرها في عريضة افتتاح الدعوى الضريبية وأشارت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية إلى ضرورة التوقيع على عريضة افتتاح الدعوى من طرف صاحبها الذي هو إما المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أو من طرف وكيل عن المكلف بالضريبة.

أولاً - تحديد الاختصاص القضائي: يعتبر تحديد الاختصاص القضائي من الشروط الأساسية لقبول الدعوى، وعليه سنتطرق إلى الاختصاص النوعي في النقطة الأولى، ثم إلى الاختصاص الإقليمي في النقطة الثانية.

أ- الاختصاص النوعي: لقد نصت المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، واعتبار المنازعة الضريبية

¹ بلول فهيمة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة في الحقوق، تخصص القانون،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2020. ص35

² راجع نص المادة 15 من ق إ م إ، المرجع السابق.

³ راجع نص المادة 800 من نفس القانون.

من المنازعات الإدارية لهذا فإن المحاكم الإدارية هي المختصة في الفصل في الدعوى الضريبية.

نلاحظ أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية نتج إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، حيث نص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801/2 من نفس القانون¹، وعدم الاقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية الإدارية للدولة والولاية والبلدية، كذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية الرامية لطلب التعويض، فلم يعد هناك إشكال حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعاوى الضريبية، نجد أيضا أن القانون شدد فيما يخص قواعد الاختصاص النوعي باعتبارها من النظام العام، حيث أوجب على القاضي إثارته من تلقاء نفسه، كما أجازت للأطراف إثارته في أي مرحلة كانت فيها الدعوى².

من أهم الإصلاحات التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 أنه خول للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممرضة على مستوى الولاية، بعدما كان هناك جدل حول اعتبارها هيئة مستقلة عن الولاية وهناك من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية³، حيث نصت المادة 801/3 قانون الإجراءات المدنية والإدارية عن اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة بالطرق الخاصة⁴، ونص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم

¹ راجع نص المادة 801/2 من ق إ م إ، المرجع السابق.

² شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات)، ط 6، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 175.

³ بوضياف عمار، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 116.

⁴ راجع نص المادة 801/3 من ق إ م إ، المرجع السابق.

الإدارية¹، في حين ينعقد في الغرف الإدارية على مستوى المجالس القضائية بالولايات التي لم يتم تنصيب محاكم إدارية على مستواها.

لقد أسند المشرع الجزائري مسألة الاختصاص النوعي فيما يخص الدعوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية، وهذا بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواء تعلقت بالضرائب المباشرة أو الضرائب الغير المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أو حقوق التسجيل، فالجهة المختصة بالنظر والفصل في كل هذه الدعاوى مع اختلاف أنواعها هي القضاء الإداري.

مع الإشارة أن قواعد الاختصاص النوعي من النظام العام كما جاء ذلك في نص المادة 807 من ق ا م² التي تبين أنه لا يمكن مخالفة الاختصاص النوعي كما يمكن إثارته تلقائيا من طرف القاضي أو أحد الأطراف وفي أية مرحلة كانت عليها الدعوى. بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع شدد فيما يخص قواعد الاختصاص النوعي باعتباره من النظام العام، حيث أوجب على القاضي إثارته من تلقاء نفسه، كما أجازت للأطراف إثارته في أي مرحلة كانت عليها³، ولا يجوز للأطراف الاتفاق على مخالفتها ولو بشكل مسبق في العقود والاتفاقيات مع الإدارة، حيث نصت المادة 36 من ق ا م ا على ما يلي: " عدم الاختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائيا في أي مرحلة كانت عليها الدعوى "⁴، وبما أن الدعوى الضريبية تكيف على أنها دعوى إدارية فإن طبيعة الاختصاص فيها تتحدد بما ورد في القواعد العامة مع وجود بعض الخصوصيات.

¹راجع نص المادتين 82 و173، من قانون الإجراءات الجبائية ، الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2020.

² راجع نص المادة 807 من ق ا م ا ج، المرجع السابق.

³ راجع نص المادة 807 من ق ا م ا، المرجع نفسه.

⁴ راجع نص المادة 36 من نفس القانون.

ب-الاختصاص الإقليمي: نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ على أنه يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمواد 37 و 38 من القانون المذكور²، فالقاعدة العامة تقر أنه يؤول الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك³، و في حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم .

أما عن خصوصية الدعوى الضريبية كاستثناء عن القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نصت المادة 804 / 1 من نفس القانون⁴ على أن ترفع الدعاوى في الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

لقد أقر المشرع الجزائري بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، مما يترتب عليه إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وكذا وجوب إثارته تلقائيا من طرف القاضي⁵.

هكذا ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب و الرسوم إلى المحكمة الإدارية والتي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضرائب و الرسوم، وتعتبر الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة سواء كانت الدعوى من المكلف أو من إدارة

¹ راجع نص المادة 803 من ق إ م إ، المرجع السابق.

² راجع نص المادتين 37 و 38 من القانون نفسه.

³ بدائية يحي، المرجع السابق، ص 139.

⁴ راجع نص المادة 804¹، من ق إ م إ، المرجع السابق.

⁵ انظر المادة 807، من ق إ م إ، المرجع السابق.

الضرائب¹، و هذا انطلاقا من أحكام القانون الإجرائي العام (قانون الإجراءات المدنية و الإدارية)، وما ينبغي الإشارة إليه أن ق إ ج لم يتطرق إلى تحديد الاختصاص القضائي مما يستوجب العودة إلى القواعد العامة هذا لعدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية الاختصاص الإقليمي باعتباره قانونا خاصا في المادة الإجرائية الجبائية واكتفاء المادة 1/82 منه بذكر المحكمة الإدارية.²

ثانيا: تحديد أطراف الدعوى وممثليهم: لعل من البديهي القول بأن الدعاوى الضريبية كغيرها من الدعاوى تتوفر على طرفين، طرف مدعي وطرف مدعى عليه حيث تكون الإدارة في أغلب هذه الدعاوى مدعي عليها باعتبار أن لها سلطة التنفيذ المباشر،³ وفي كلتا الحالتين يستوجب توفر مجموعة من الشروط بالنسبة للمدعى أو المدعى عليه في الدعوى الضريبية.

أ - المدعي: يقصد به الطرف الذي يبادر لرفع الدعوى وسعيه لطلب الحماية القضائية لحقوقه عندما يتبين له أن هناك تعدي على حق من حقوقه، وما يميز الدعوى الضريبية أن المكلف بالضريبة يحوز في أغلب القضايا الضريبية صفة المدعى لأنه المبادر لمخاصمة جهة الإدارة باعتبارها صاحبة امتيازات وأكد أن رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة يكون سببه وجود نزاع مع إدارة الضرائب سواء حول مقدار الضريبة الواجبة الدفع أو حول مختلف إجراءات التحصيل الجبري التي تستعملها الإدارة لضمان تحصيل الديون العمومية.

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة إن لم يرضى بقرار الإدارة يمكنه اللجوء إلى القضاء للمطالبة بالحماية، كذلك بالنسبة للمكلف بالضريبة في حالة رفض مطالبه من طرف وزير المالية ومن ينوب عنه أو عدم الجواب عليهما خلال الميعاد المحدد قانونا الذي هو الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة بأن ترفع القضية إلى المحكمة المختصة للنظر والفصل

¹ بدارية يحي، المرجع السابق، ص 131.

² راجع نص المادة 82: 1 من ق إ م إ، المرجع السابق.

³ كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،

الجزائر، 2011، ص 34.

فيها¹، وفي هذا الصدد نقول أن الطعن أمام القضاء لا يقبل إلا من طرف المكلف بالضريبة شخصيا، وقد اعتبر المشرع أن هذه الشروط من النظام العام يمكن للقاضي أن يثيرها تلقائيا في حالة انعدامها² فالدعوى الضريبية لا تقبل إلا إذا كان للمدعي حقا أو مركزا قانونيا لنفسه هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما إذا كان الطاعن شخصا معنويا فإن الطعن القضائي لا يمكن أن يرفع إلا باسم من يمثلها قانونا.³

كما يجب أن يتمتع المدعي بالأهلية القانونية لممارسة حقه في اللجوء إلى القضاء وذلك ببلوغه سن الرشد القانوني أما بالنسبة للشخص المعنوي فالأهلية تقتضي أن يكون متمتعا بالشخصية المعنوية.⁴

ب- المدعي عليه: هو بصفة عامة ذلك الطرف في النزاع الذي ترفع ضده الدعوى من طرف المدعي، وبصفة خاصة هو ذلك الطرف الذي ترفع ضده الدعوى الضريبية سواء المكلف بالضريبة في حالة رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب أو تكون إدارة الضرائب في مركز المدعي عليها وذلك في حالة رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.

لقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الدعاوى حيث نص في المادة 13 منه على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له الصفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون⁵، وجعلت نفس المادة في فقرتها الثانية الصفة فقط دون المصلحة من النظام العام عندما نصت على أن التقاضي يقرر من تلقاء نفسه

¹ فنيدس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2014، ص 132.

² زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2017، ص 66.

³ بلول فهيمة، المرجع السابق، ص، 92 .

⁴ المرجع نفسه، ص 93.

⁵ زاقي دين، المرجع السابق، ص، 66.

انعدامها في المدعي أو المدعى عليه، كما أن هذه المادة لم تشر إلى الأهلية مما يعني أن المشرع تبني الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس شرط الدعوى.

1-الصفة: أي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق أي المصلحة التي أعتدي عليها، هذا بالنسبة للمدعي، أما بالنسبة للمدعى عليه فيجب أن يكون هو الشخص الذي وجه له الادعاء و بصفة عامة تثبت الصفة بمجرد إثبات الحق وحصول الاعتداء عليه فيكون لصاحب الحق المعتدى عليه صفة في مقاضاة المعتدي، والأصل أن يستعمل كل شخص حقوقه بنفسه أو بواسطة شخص ينوب عنه، ولكن قد يكون الشخص في استحالة مادية تمنعه من استعمال حقه بنفسه كالشخص المعنوي، وعليه يتولى القانون منح سلطة مباشرة الدعوى أمام القضاء لشخص آخر غير صاحب الحق في الدعوى، وهنا لا يتعلق الأمر بالصفة في الدعوى ولكن يتعلق بالصلاحية لمن يباشر الإجراءات أمام القضاء.¹

لقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² على أن شرط الصفة في المدعي والمدعى عليه (المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى) من النظام العام يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى وهذا ما أكدته المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، أما بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، فإن لديه الصفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي، كما يمكنه تفويض صلاحياته حسب المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.⁴

¹ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 36.

² تنص المادة 13 من القانون رقم 09/08 بأنه: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون."

³ راجع نص المادة 67 من ق إ ج م إ، المرجع السابق.

⁴ راجع نص المادة 78 من ق إ ج، المرجع السابق.

كما أن للقاضي أن يثير شرط الصفة سواء في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه، و ذلك بموجب الصلاحية التي أقرها له المشرع الجزائري.¹

2- المصلحة في التقاضي: يعتبر شرط المصلحة من أهم شروط قبول الدعوى نظرا لمبدأ " لا دعوى بدون مصلحة" هذا ما نصت عليه المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² بعبارة (له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون).

عليه يجب أن تكون المصلحة مشروعة قانونا، وتقدر المصلحة وقت رفع الدعوى القضائية ويرجع الأمر للقاضي لتقدير وجودها عند رفع الدعوى أو أثناء سير الخصومة. وتختلف طبيعة المصلحة بحسب نوع الدعوى، ففي دعوى تجاوز السلطة، يكفي للمدعي أن يثبت وجود مصلحة عادية لاحقة شخصا كما تراعى فيها المصلحة المحتملة وبالمقابل يشترط في دعاوى القضاء الكامل وجود حق شخصي.³

أما بالنسبة للمنازعات الضريبية، فالمكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية، كما أن هذه الأخيرة إن قامت برفع الدعوى فهي تهدف إلى حماية حقوق الخزينة العامة.

3- الأهلية في التقاضي: الأهلية كقاعدة عامة في القضاء المستعجل لا يشترط لقبول الدعوى أن تتوفر لدى الخصوم الأهلية الكاملة للتقاضي⁴ والأهلية عند أغلب الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فإذا باشر الدعوى من هو ليس أهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون باطلة.

¹ مسعودي عبد الله، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 15.

² انظر المادة 13 من ق إ م إ، المرجع السابق.

³ زاقي درين، المرجع السابق، ص 67.

⁴ العمري زينب، المرجع السابق، ص 70.

من خلال نص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ نجد أن المشرع نص صراحة بأنه يترتب البطلان بقوة القانون انعدام الأهلية وجعلها من النظام العام، يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، وهذا حسب نص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، على خلاف الصفة والمصلحة المنصوص عليهما في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن شروط الدعوى.³

ثالثاً- إلزامية إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه: من الشروط الشكلية الواجب على المكلف بالضريبة مراعاتها أثناء رفع الدعوى هو ضرورة إرفاقها بنسخة من القرار المتضمن رد الجهة المختصة على شكواه التي تتضمن رفض طلبات المكلف أو قبولها⁴، وقد أكد نص المادة 83 في فقرتها الثانية من ق إ ج⁵ على ضرورة إرفاق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، وذلك بهدف مراقبة المحكمة الإدارية مدى قيام المكلف بالتظلم المسبق، وفي نفس الوقت مراقبة مدى احترام أجل رفع الدعوى لأن تاريخ التبليغ هو المعيار الذي يعتمد عليه القاضي لحساب الآجال، ويعتبر هذا الشرط من أهم الشروط التي ألح عليها المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المادة 819⁶ التي ألزمت رافع الدعوى الإدارية أن يرفقها بالقرار الإداري موضوع الاعتراض تحت طائلة عدم القبول الدعوى.

كما أشارت نفس المادة إلى أنه إذا لم يتمكن المدعي من تقديم القرار بسبب امتناع الإدارة عن تمكينه من الوثائق أمرها القاضي بتقديمه في أول جلسة، مما يفيد انه يجب على

¹راجع نص المادة 64 من ق إ م إ، المرجع السابق.

²راجع نص المادة 65 من ق إ م إ، المرجع نفسه.

³شيهوب مسعود، المرجع السابق، ص 323.

⁴بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 96.

⁵راجع نص المادة 83 من ق إ ج، المرجع السابق.

⁶راجع نص المادة 819 من ق إ م إ، المرجع السابق.

المكلف بالضريبة تحت طائلة عدم قبول دعواه، أن يرفق عريضته بالقرار المطعون فيه وهذا بهدف تمكن القاضي في استيعاب محتوى النزاع.

الفرع الثاني: خصوصية أجل رفع الدعوى الضريبية

حدد المشرع شروطا لقبول الدعوى الضريبية من طرف القاضي الإداري، فعلى المدعي التأكد والحرص على أن تكون إجراءاته وفقا لأحكام المادة 82 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص " يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 الفقرة الثانية والمادة 77 أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال (04) أشهر الموالية للأجل المذكور أعلاه".¹

وسنتناول في هذا الفرع ميعاد رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة (أولا) و ميعاد

رفع الدعوى بالنسبة لإدارة الضرائب (ثانيا).

أولا- بالنسبة للمكلف بالضريبة: حددت المادتين 2/81 و 2/82 من ق إ ج² ميعاد رفع

الدعوى الضريبية بمدة (04) أشهر يبدأ حسابها وفقا للحالات:

1- من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار مدير الضرائب بشأن تظلمه سواء تم هذا الرد قبل انتهاء المدة المحددة أو بعدها وهي المذكورة في المادة 76 / 2 من ق إ ج³، وتمتد إلى ستة أشهر أو ثمانية أشهر في حالة أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.

2- أما في حالة سكوت الإدارة بفوات الأجل السالف الذكر دون أن يستلم المكلف إشعار بالرد فيرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة الأشهر الموالية للأجل المذكورة في المادة 2/76 وهو 06 أو 08 أشهر، وما يلفت الانتباه في تحديد بداية حساب أجل الأربعة أشهر المذكورة في الحالات السابقة أن المشرع خرج عن القاعدة المعمول بها في مجال

¹راجع نص المادة 82 من ق إ ج ، المرجع السابق.

²راجع نص المادتين 2/81 و 2/82 من ق إ ج ، المرجع نفسه .

³راجع نص المادة 76 / 2 من ق إ ج ، المرجع السابق.

الإجراءات العامة التي تنص على أن يبدأ سريان المواعيد من يوم التبليغ أو اليوم الموالي لانتهاء الأجل.

3- أما القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي اللجان فإنه لم يحدد تاريخ بدء حساب الأربعة أشهر حسب المادة 3/82 مع العلم أن اللجان تصدر آراءها في أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة، أما في حالة سكوت اللجنة بعد فوات الأربعة أشهر للرد فإن سكوتها يعد رفضا ضمنا فيمكن للمكلف أن يطعن أمام المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح أربعة أشهر الأولى.

ما يمكن ملاحظته من خلال الآجال المقررة لرفع الدعوى الضريبية أنها محددة بأربعة أشهر إلا أنها قابلة للتمديد في الوضعيات التي تم الإشارة إليها، وهذا يعتبر من الخصوصيات التي تتميز بها إجراءات التقاضي في المادة الضريبية

ثانيا- بالنسبة لإدارة الضرائب: إن اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فقط، بل يجوز كذلك للإدارة وذلك بأن تعرض الأمر على الهيئة صاحبة الاختصاص، بالنظر في منازعة الضرائب، لكن بشرط أن تحترم الإجراءات التالية:

- عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية.
- طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية¹ وفي كلتا الحالتين يطعن مدير الضرائب بالولاية في أجل شهر من تاريخ صدوره مع إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك.²

وتقوم إدارة الضرائب برفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر من تاريخ النطق بالرأي طبقا لنص المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة³.

¹ فنييس أحمد، المرجع السابق، ص.ص 136-137.

² لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2015 ص 42.

³ راجع نص المادة 301 من ق إ ج، المرجع السابق.

من خلال نص المادة 4/81 من ق إ ج نرى بأنه على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب القيام برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصداره ذلك الرأي.¹

المطلب الثاني

الشروط الخاصة بموضوع الدعوى

نجد أن إدارة الضرائب من حيث تنظيمها الإقليمي أنها موحدة، بحيث توجد على مستوى كل ولاية مديرية واحدة للضرائب، ولكنها من الناحية التقنية مقسمة إلى عدة مصالح منها:

مصلحة الوعاء أوكلت إليها عمليتا الوعاء والتصفية حيث تتدخل هذه المصلحة لتحديد مقدار الوعاء الضريبي والنزاعات التي قد تتوفر في هذه المرحلة وهي منازعات الوعاء الضريبي، ومصلحة التحصيل حيث يقوم قابض الضرائب بتحصيل الضرائب المختلفة، أين تنشأ أيضا نزاعات أثناء مرحلة التحصيل.²

سوف نتناول في هذا المطلب منازعات الوعاء الضريبي (الفرع الأول) ومنازعات التحصيل (الفرع الثاني).

الفرع الأول: منازعات الوعاء الضريبي

إن الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا، سلعة، عمل، حياة، تكون مصدر للضريبة، وتنشئ المنازعة وعاء ضريبي عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها لهذا على

¹ لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 43.

² فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص 52.

المكلف بالضريبة أن يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته.

أولاً-المقصود بمنازعات الوعاء: تعني " المرحلة الإدارية التي تقوم فيها الإدارة الضريبية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل المكلف وفق أنظمة متعددة منها نظام التقدير الجزافي، ونظام الربح الحقيقي..."¹، وعليه، فمنازعات الوعاء الضريبي تشمل العمليات والإجراءات المرتبطة بأساس فرض الضريبة وحسابها.

وهي تلك المنازعات المتعلقة بتأسيس الضريبة الناتجة عن التحقيق في الوثائق أو عن التحقيق في محاسبة المكلف في حالة النقص في التصريح أو انعدامه، وهي ما تسمى أيضا بمنازعات أساس الضريبة، والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في الوعاء الضريبي أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي.²

ثانياً: أهم أسباب ظهور منازعات الوعاء الضريبي: هنا نضيف إلى أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية حيث أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي من خلال التحديد الجزافي كلما كان ذلك دائما لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين إذ في هذا التظلم يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية.

أ-أسباب تتعلق بالمكلف: يعتبر المكلف أهم طرف في النظام الضريبي والذي يتم تطبيق القانون الضريبي عليه وما يقابل هذا هو محاولة تملص المكلف من الإيفاء بالتزاماته المقررة قانونا اتجاه الإدارة الضريبية، اعتقادا منه أن الإدارة الضريبية تحاول دوما نهب أمواله بأخذها نسبا مرتفعة ويمكن ذكر أهم أسباب النزاع الضريبي المتعلقة بالمكلف كما يلي:

¹ RICHER Daniel, les procédures fiscales, presse universitaires du France, 1^{er} édition, paris,1990, p63 .

² راجع نص المادة 70 من ق إ ج،المرجع السابق.

-نقص الوعي والثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة يتجلى في المجال الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية.

- امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية.

-تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي، وهذه تأخذ الصفة الجزائية وتكون من اختصاص الجزائي تمثله المحاكم.¹

ب- أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية: تساهم الإدارة الضريبية في نشوب النزاع الضريبي لان الإدارة الضريبية قائمة على تطبيق التشريع الضريبي وقائمة أيضا على التزام المكلفين بالواجب الضريبي ومن بين هذه الأسباب نذكر ما يلي:

-المراقبة الجبائية كأهم سبب للمنازعة الضريبية فان المنازعات التي تثور بمناسبة التحقيق في الوثائق او في عين المكان متنوعة قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو الموضوع.

-الفساد الضريبي يعد بيئة العمل الضريبي مجالاً للفساد من قبل موظفي الإدارة الضريبية فكلما قل تدخلهم وقلت سلطتهم التقديرية الواسعة الممنوحة لهم وفعلت مستويات رقابتهم من الإدارات الأعلى وتحملت الإدارة الضريبية مسؤوليتها عن الأخطاء التي ترتكبها في حق المكلف كلما ازدادت المنازعات التي تشوب بينها وبين المكلف بالضريبة.²

- تدنى مستوى تأهيل وتدريب الأطر الضريبية وتدنى مستوى ثقافتها الضريبية لتحقيق دورها الذي يجب أن تقوم به في علاقتها بالمكلفين بالشفافية.

يعتبر التقييم التلقائي للضريبة من الوسائل الخطيرة التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية من أجل استيفاء ديون الخزينة العمومية، فهي عقوبة تفرض على المكلف بحسب تفاعله مع أداء واجباته اتجاه الإدارة الضريبية، مما يجعل المكلف يلجأ للقضاء لطلب إلغاء التقييم الضريبي.

¹ فنديس أحمد، المرجع السابق، ص78.

² زاقى درين، المرجع السابق، ص16.

الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

إذا كان هناك بعض المكلفين الذين يلتزمون بتسديد الضريبة في الوقت المحدد بدون وجود أي نزاع و تخوف أيضا من الغرامات التأخيرية، فإن هناك مكلفون آخرون لا يقومون بالتسديد رغم علمهم بآجال الدفع، كما يجعل مصالح الإدارة الضريبية تشجع في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري عن طريق استعمال مجموعة من الوسائل لضمان تحصيل هذه الضرائب¹ خاصة في حالة امتناع المكلف عن التسديد وديا وذلك عن طريق استخدام عدة وسائل كالحجز على أموال المدين الحجز التحفظي، الغلق المؤقت ... الخ.

تتخذ إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة مختلف الإجراءات دون اللجوء إلى القضاء من أجل ذلك وهذا يدخل ضمن مختلف السلطات والامتيازات التي منحها القانون لإدارة الضرائب لضمان عدم التهرب عن تسديد الديون.²

ينتج عن هذه الوسائل التي تستعملها الإدارة نزاعات واعتراضات من طرف المكلفين بالضريبة بالعودة إلى أحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية³ يمكن تلخيص أهم المتابعات التي يمكن لإدارة الضرائب ممارستها في إطار السلطات الواسعة التي منحها المشرع لهذه الإدارة باعتبارها المعنية بضمان تحصيل الديون العمومية.

وكل هذه الإجراءات التي تلجأ إليها مصالح الإدارة الضريبية المعنية ستؤدي لا محالة إلى اعتراض المكلف بالضريبة مما ينتج نزاعا بين الطرفين قد تصل إلى القضاء وتتمثل هذه الاعتراضات التي تظهر خلال التحصيل فيما يلي:

أولا - الاعتراض على المتابعات: يكون هذا الاعتراض على سند التحصيل لعدم احترام إدارة الضرائب لإحدى الإجراءات الشكلية، يتم تبليغ المكلف بالإجراء الذي اتخذته الإدارة كما قد

¹ بلول فهيمة، المرجع السابق، ص، 31.

² كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 15.

³ راجع نص المادة 153 من ق إ ج، المرجع السابق.

يمس الاعتراض الجانب الموضوعي ويتعلق هذا الاعتراض بموضوع المتابعة وليس بإجراءاتها وهذا ما نصت عليه المادة 153 من ق إ ج¹.

يتم اللجوء إلى هذا الاعتراض في حالة عدم احترام مصالح الإدارة الضريبية لبعض الشروط والإجراءات الشكلية المتعلقة بالمتابعة حيث أن في الأصل يجب على العون المختص بالمتابعات اعدار المكلف بالضريبة قبل القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري².

أما الاعتراض على التحصيل الجبري فهو ذلك الاعتراض الذي يهدد موضوع الالتزام ككل أو جزء منه وفي كلتا الحالتين يجب على المكلف أن يحترم بعض الشروط الشكلية خاصة ما يتعلق بآجال رفع الاعتراض الذي يجب أن يقدم خلال شهرين ابتداء من تاريخ تبليغه بالإجراء وهذا ما تضمنته المادة 153 مكرر من ق إ ج.

ثانيا- طلب إرجاء الدفع (تأجيل الدفع): بالموازنة مع تقديم شكوى إلى المدير الولائي أتاح المشرع للمكلف فرضه تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب المفروضة.

ويقصد بطلب تأجيل الدفع حسب نص المادة 74 من ق إ ج تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة³.

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع الشروط المحددة في المادة 112-113-115 – 116 أدناه في صحة أو مقدار الضرائب من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه

² بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 33.

³ صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2014، ص.ص 204-205.

الضرائب إذا طلب الاستفادة من كتابه صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 119 من ق إ ج¹.

ثالثاً- طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات: من أهم الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة هو إمكانية الحجز على أموال الضريبة.²

بالرغم من إجازة المشرع للإدارة بالحجز على أموال المكلف لاستفادة ديون الخزينة العامة إلا انه قيد هذه الإجازة بإجراءات توجيه إنذار للمكلف بتسديد ما عليه من ديون، وقد أوجب المشرع على القابض أن يعلم المكلف بان الإنذار يتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني ما لم يتم بالتسديد وهذا ما تنص عليه المادة 144 من ق إ ج³.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض أمام مدير الضرائب في إجراءات الحجز حسب ما نص عليه المادة 154 من ق إ ج⁴، وبعد ذلك يرفع دعوى قضائية لإلغاء الحجز المشوب بعيب الشكل ومخالفة الإجراءات كما يمكن للمكلف أن يبادر بطلب استرجاع الأموال المحجوزة وذلك بتقديم طلب في أول الأمر أمام المدير الولائي للضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز.⁵

يكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز ويشترط أن يقدم ويدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.⁶

إن المدير الولائي بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز، يبادر بتبليغ القابض المختص بتوقيف إجراء البيع لحين الفصل في الموضوع و اتخاذ القرار بالرفض أو بالقول بالتالي رفع الحجز

¹راجع نص المادة 119 من ق إ ج، المرجع السابق.

² بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 36.

³راجع نص المادة 144 من ق.إ. ج، المرجع السابق.

⁴راجع نص المادة 154 من ق.إ.ج. المرجع نفسه.

⁵ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 52 .

⁶ بلول فهيمة، المرجع السابق، ص 37.

وفي حالة ما رفض طلب المكلف أو لم يرد منه في الآجال المحددة يمكنه اللجوء إلى القضاء وذلك بعد انقضاء الآجال الممنوح للقابض وهذا ما نصت عليه المواد 153 و 154 من ق إ ج.¹

رابعا - طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعه: لقد منح المشرع إدارة الضرائب في المادة 145 من ق إ ج² إمكانية غلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة وذلك كإجراء استثنائي في حالة عدم التنفيذ الودي للضرائب وذلك قيد شروط معينة، وهذا طبقا للمادة 154 من نفس القانون.

يمكن في هذه الحالة للمكلف بالضريبة أن يطعن في قرار الغلق المؤقت على أساس أنه إجراء المتابعة أو الاعتراض على التحصيل القسري، وذلك في أجل شهر من تبليغ السند كما يمكن للمكلف أيضا أن يطعن في أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال.

¹راجع نص المادتين 153 و 154 من ق إ ج .

²راجع نص المادة 145 من ق إ ج، المرجع نفسه.

المبحث الثاني

الشكوى الضريبية إجراء خاص وإلزامي لقبول الدعوى الضريبية

لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في المنازعات الضريبية وذلك بموجب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية¹، وهو ما يعتبر استثناء عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الإداري جوازيا والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذ تنص المادة 830 من القانون نفسه² الذي ينص على ما يلي " يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية المصدرة للقرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه".

يعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة، غير أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظرا لخصوصياتها وتمتعها بالطابع التقني وهذا ما يبرر التوسع في هذا الإجراء باعتباره إجراء أولى وضروري لقبول الدعوى الضريبية.

سنتناول في هذا المبحث الشكوى الضريبية و شروطها (المطلب الأول) مع البحث عن المبررات التشريعية للقرار الطابع الإلزامي لهذا الإجراء (المطلب الثاني) .

¹راجع نص المادة 71 من ق إ ج ، المرجع السابق.

²راجع نص المادة 830 من ق إ م إ، المرجع السابق.

المطلب الأول

الشكوى الضريبية وشروطها

مصطلح الشكوى من المصطلحات التي ارتبطت بالقانون الجبائي و ببعض المسائل الجبائية، لكن المشرع الجبائي تبناها في قانون الإجراءات الجبائية كإجراء إلزامي لحل المنازعة الضريبية قبل اللجوء للقضاء، مما دفع بنا من خلال الدراسة لمحاولة الإلمام بإجراءاتها ومبادئها الأساسية كخطوة أولية في طريق تحديد طبيعتها القانونية.

ونظرا لأهمية هذا الإجراء الشكلي لقبول الدعوى الضريبية فإنه ينبغي التوسع في تحديد معنى الشكوى الضريبية (الفرع الأول)، وكذا شروط قبولها (الفرع الثاني)، وعملية التحقيق والفصل في الشكوى (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية

تعتبر الشكوى من بين الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها القانون قبل اللجوء إلى القضاء، وفيما يلي تقديم أهم التعاريف التي وجهت لها.

أولا: التعريف القانوني: المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للشكوى الضريبية واقتصر فقط على ذكر حالات وجودها وذلك بعد استقراء المادة 70 من ق إ ج¹ التي تنص على أنه:

" تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها، الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

ثانيا - التعريف الفقهي: تعرف الشكوى كما يلي: " التعبير غير المقيد الذي يصدر من المدعى عليه أو ممن يمثله يوجه إلى هيئة التحقيق " فمن خلال هذا التعريف يتضح

¹راجع نص المادة 70 من ق إ ج ، المرجع السابق.

أن الشكوى ترفع من المتضرر ضد مسبب الضرر إلى جهة تتولى الفصل في صحة الضرر من عدمها".¹

لقد عرفها أيضا الأستاذ خلوفي رشيد بأنها "التظلم الإداري المسبق هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم، إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري".²

كما "تعتبر الشكوى وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية " مما يفيد أنّ الشكوى الضريبية هو اعتراض على الضريبة المفروضة أو إجراءات تحصيلها يرفعها المكلف بالضريبة أمام المصلحة المختصة وهذا تحت طائلة عدم قبول الدعوى القضائية.

الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية

ألزم المشرع الجزائري توفر شروط يجب أن تحتوي عليها الشكوى ولكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، يجب أن تحتوي على شروط شكلية وأخرى موضوعية والتي سنبينها على النحو التالي:

أولاً-الشروط الشكلية: لكي تكون الشكوى مقبولة لابد من توفرها على مجموعة من الشروط الشكلية وقد وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها في:

¹ أمقران عبد العزيز، المجلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص14.

² الشكوى إجراء يعبر عنه بعدة مصطلحات، هناك من يطلق عليه بالشكاية أو الشكوى النزاعية وهو المصطلح الأكثر تداولاً في المواد الجبائية، وهناك من يطلق عليه بالطعن النزاعي أو التظلم الإداري المسبق الذي يجد أساسه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1- يجب أن تكون الشكاوى فردية: ما عدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركتهم، فهؤلاء يمكنهم أن يتنازعو في الضرائب المفروضة على عاتق الشركة بتقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء فيها.¹

فالشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة تكون بصفة منفردة وهذا يعني عدم تعلقها بنشاطات أخرى أو أنواع أخرى من الضرائب والرسوم، كما لا يجب أن تتضمن نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة ارتكاب الإدارة الضريبية لخطأ مادي أو للتخفيض في حالة إفسار المكلف بالضريبة.²

2- أن تكون مكتوبة: يجب أن تقدم الشكوى على شكل رسالة عادية مكوبة على ورق عادي غير مدموغ وغير خاضع لحقوق الطبع، فالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل الشكاية ومعناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها لا تكفي، وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب³ وعلى حسب ما نصت عليه المادة 2/73 من قانون الإجراءات الجبائية نستخلص أن التظلم يكون مكتوبا على ورق عادي.⁴

3- توقيع المتظلم: يجب أن يكون التظلم ممضي من طرف المتظلم شخصيا مثلما نصت عليه المادة 4/73 من ق إ ج ويقدمها بنفسه لكن يمكن تقديمها من الغير شريطة استظهار وكالة قانونية محرر على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير الخاضعة للطابع أو

¹ حركات بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007 ص 22.

² أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 19.

³ خيشان ليلة، المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بكلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017، ص 19 .

⁴ فريجة حسين، المرجع السابق، ص 19 .

إجراءات التسجيل، ويعفى المحامين المسجلين في نقابة المحامين من ذلك¹، أي أن المشرع اشترط أن تكون الشكوى موقعة من طرف المعني، أو وكيله القانوني.

4- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم قبول البيانات الأساسية: ذكرت هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر ومن بين هذه البيانات، ذكر الضريبة المعترض عليها بالإضافة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة محل النزاع .

5- تعيين موطن المشتكي: تنص الفقرة الأخيرة من المادة 75 من ق إ ج أنه يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنًا في الجزائر، هناك اختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعي أو معنوي، إذا كان الشخص طبيعي فيجب عليه أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر أما إذا كان مقيمًا بالخارج فيتوجب عليه اتخاذ موطن له بالجزائر.²

أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، كانت هذه المعاملات خاضعة للضرائب أوجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلًا عنها مقيمًا بالجزائر.

ثانيا- الشروط الموضوعية للشكاية: بعد التطرق إلى مجموعة من الشروط الشكلية التي ألزمها المشرع لقبول الدعوى سنتطرق الآن إلى الشروط الموضوعية التي يجب توفرها والتي تتمثل فيما يلي:

- يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بعرض محتوى الشكاية والدفع التي يقدمها بها وطبيعة الاعتراضات وحجمها ومبرراتها وبالتالي يقع عبء الإثبات.³

فالشروط الموضوعية لرفع الشكاية (التظلم المسبق) أمام الإدارة تتمثل فيما يلي:

¹ فريجة حسين، المرجع السابق، ص 34.

² أغيث مسيكة، وحيد وش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015، ص61.

³ صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص89.

- يجب أن تتضمن الشكوى البيانات التي نصت عليها المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية¹ تتمثل فيما يلي:

- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وإرفاق الجدول لقيمة الاقتطاع أو الدفع.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحدد طلبات سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

توقيع صاحبها باليد، يجب التوقيع باليد من طرف المكلف بالضريبة، بمعنى التوقيع الذي يقابل في الشكوى، وإذا كان الشاكي أمياً فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانوناً باسم المكلف أو ممثله القانوني، أو الوصي لحساب القاصر أو لأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك.²

لقد تم ضبط شروط وإجراءات الشكوى في قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة عدم قبولها و تتمثل هذه الشروط في:

ثالثاً: شرط الميعاد: أوجب المشرع مدة إلزامية لكي تقبل الشكوى وذلك من خلال مدة زمنية معينة وأن تستوفي الشروط المحددة حتى يتم قبواها من طرف مدير الضرائب وإلا كانت محل رفض³، بحيث نجد المشرع الجبائي حدد هذه الآجال حيث نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية وعلى المكلف بالضريبة لكي تكون الشكوى مقبولة قانوناً أن يقدمها وفقاً لهذه الآجال .

كقاعدة عامة يتم قبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو الحصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى مثلاً إذا أدرج

¹راجع نص المادة 4/73 من ق إ ج ، المرجع السابق.

²خيشان ليلة، المرجع السابق، ص 24 .

³فريجة حسين ن المرجع السابق، ص، 21 .

⁴راجع نص المادة 72 من ق إ ج ، المرجع السابق.

الجدول التحصيل في شهر جانفي 2020 فإن الأجل المحدد لرفع الشكوى سير إلى غاية 2021/12/31 سواء تعلق الأمر بـ:

- الحالات التي تكون فيها الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول كحالة الاقتطاعات من المصدر فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- في حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

- يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقديم رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم.

- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

رابعا- الشروط المتعلقة بمحتوى الشكوى: لقد نصت المادة 73 فقرة 4 من قانون

الإجراءات الجبائية أن تحتوي الشكاوى التي تكون تحت طائلة عدم قبولها على ما يلي:

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية، وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقسيم مقدار الوعاء الضريبي.¹

- حالة الخطأ المادي البسيط في هذه الحالة يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية، كارتكاب خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير رقم الأعمال.¹

¹ أعراب محمد "خصوصية الإجراءات لحل المنازعات الجبائية"، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع وأفاق"، المنعقد يوم 11 أكتوبر 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص، 123.

- عرض المكلف بالضريبة لطلباته بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل حق سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

كما نصت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية² يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه ويترتب على قبول الإدارة الضريبة لطلب المكلف تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار في الشكاية.

من أجل قبول طلب التأجيل القانوني للدفع لا بد من استفاضة الشروط الواردة في نفس المادة و التي تتمثل فيما يلي :

- 1- تضمين الشكاية طلب صريح بتأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب فقط.
- 2- تقديم الشكاية ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72 ، 73 ، 75 من قانون الإجراءات الجبائية³ ولضمان صحة الطلب على المكلف أن يثبت بأنه يقدم لقابض الضرائب مبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة ويسلم وصل بذلك ويعتبر هذا الوصل شرطا مهما لقبول الطلب ومن أجل الفصل في هذا الطلب تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها الشكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع وبعد التأكد من توافر الشروط الشكلية والموضوعية تقوم بتحديد المبلغ الضريبي وإرجاء تأجيل دفعه تبعا للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة ثم يتم إعلام قابض الضرائب المختص إقليميا والمكلف بتحصيل الضرائب بطلب المشتكي تأجيل الدفع وقابض الضرائب

¹ كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص، 143.

² راجع نص المادة 74 من ق إ ج ، المرجع السابق.

³ انظر المواد 72 ، 73 ، 75 من قانون إ ج.

المختص إقليمياً يقوم بإصدار القرار فيما يخص طلب إرجاء الدفع، حيث يقوم بتبليغه ويتخذ إجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء أما في حالة قبوله فإنه يقوم بوقف إجراءات المتعاقبة .

أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يوقف سريانه إلا أنه يقطع مواعيد دعوى التحصيل.

3- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب بتحفيظه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

4- دفع مبلغ يساوي 30% من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص وتمثل هذه الحصة المدفوعة ضماناً لتحصيل الضريبة وبالتالي المكلف يستفيد من إيقاف دفع نسبة 70% من مبلغ الضرائب المستحقة والمتنازع بشأنها.

5- ألا يتعلق طلب تأجيل الدفع بمنازعة تخص الضرائب المثقلة بزيادات مطبقة في حالة الغش الجبائي.

ينبغي الإشارة إلى أن الإرجاء القانوني للدفع بناء على طلب المكلف يمكن أن يكون محلاً للإلغاء من طرف السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء وهذا ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى والفصل فيها

بعد أن تستوفي الشكوى جميع الشروط القانونية والإجراءات، يقوم المكلف بإرسالها لمديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليمياً¹ وقبل اتخاذ المفتش المختص إقليمياً بتسيير الملف

¹ بن شريف ليديّة، بلقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في المنازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015-2016، ص 16.

الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات حول النزاع المطروح كما ورد في المادة 76 من ق إ ج.¹

أولا-التحقيق في الشكوى: يتمثل التحقيق في الشكوى الضريبية المعروضة على الإدارة الجبائية في إتباع جميع الإجراءات والمراحل القانونية لتحقيق جملة العمليات الهادفة للوقوف من جهة على صحة ودقة المعلومات المقدمة والوصول من جهة أخرى للاستنتاجات والبيانات النهائية التي تساعد وتساهم في العملية التي تليها وهي اتخاذ القرار النهائي بصفة واضحة وشفافة.

يتم التحقيق في الشكوى الضريبية من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة ويعود السبب في ذلك إلى كون المفتش مؤسس الضريبة أعلم من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة.²

عليه فعملية التحقيق في الشكوى تعتبر أساس القرار المتخذ ضمن مرحلة عرض النزاع على الإدارة الجبائية، وبالتالي نجد حرص المشرع على ضبط هذه الإجراءات وتحديد مختلف العمليات بالدقة الواجبة إجرائها.³

يتضمن التحقيق في الشكوى بالأساس ثلاث إجراءات أساسية تتخللها مجموعة من العمليات وتتمثل أولا في الاستقبال والفحص الأولي للشكوى ثم إرسال الشكاوي للمصالح المختصة التحقيق الأولي و من ثم الفحص النهائي في شكل و مضمون الشكوى.

أ - استقبال و فحص الشكوى: تتم عملية تقديم الشكوى من قبل المكلف شخصيا سواء عن طريق ايداعها أمام الجهة المختصة وإرسالها عن طريق البريد وبالعودة إلى المادة 71 من ق

¹ تنص المادة 76 من ق إ ج: " يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي أعدت الضرائب "

² DGI, direction du contentieux « instruction générale sur les procédures contentieuses », juillet, 2005,p11.

³ بدائية يحي، المرجع السابق، ص 54 .

إ ج¹ والتي قد تكون مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب أو إحدى المفتشيات التابعة لها، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب.²

1_ تسجيل الشكوى: وفقا لأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم تسجيل الشكوى على مستوى المصلحة المكلفة بالمنازعات الجبائية، وذلك في السجل المختص بالشكاوى ويقدم وصل للمكلف من قبل المصلحة، أما في حالة الإرسال يتم إرسال الوصل للمعني حيث يعتد بتاريخ تقديم الوصل، تطبيقاً لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية على المكلفين بالضريبة لتقديم الشكوى للمصلحة التابع لها نشاطه مهما كانت قيمة الضرائب المفروضة، لكن بصفة عامة يتحدد مقدار الاختصاص لكل هيئة أو مصلحة من مصالح الضرائب على مستوى مقدار الضرائب المفروضة، وبعد ذلك تقوم المديرية الفرعية للمنازعات لكل من المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب والمركز الجوّاري للضرائب بعد استقبال الشكاوى وتسجيلها، وإرسال الطلب المقدم من قبل المكلف لمصلحة الشكاوى ويتم تسجيل المعطيات .

2- فحص الشكوى: بعد تلقي الإدارة الجبائية الشكوى من طرف المكلف بالضريبة

وتسجيلها في سجل خاص تسلم وصلاً بذلك ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها، لأنه يملك معلومات أكثر من غيره حول فرض الضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية³ ويتم التحقيق في الشكوى من جانبين كما يلي :

- من حيث شكل الشكوى: عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكوى، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي يقصد بالتحقيق من جانبه الشكلي لشكوى التأكد من ورود جميع الشروط التي جاءت في المادة 73 من القانون الإجراءات المتعلقة بالشكل ومضمون الشكوى، وكذا

¹راجع نص المادة 71 من ق إ ج، المرجع السابق.

²DGI, Op-cit, p 11 .

³راجع نص المادة 76 من ق إ ج، المرجع السابق.

التأكد من تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية والتأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية وعند التأكد من توفر كل الشروط والاقتناع بأحقية طلبات المكلف بكتب المفتش على الطلب ملاحظة طلب مقبول شكلا .

أما إذا كان ملف الشكوى ناقص من أية وثيقة مذكورة من طرفه من شأنها دعم طلباته فإن الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 73¹ من قانون الإجراءات الجبائية أتاحت للمكلف المشتكي فرصة لاستدراك ذلك النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلباته، إذ يقوم مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكاية بتبليغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتبنيه المشتكي بضرورة إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى، وذلك خلال أجل 30 يوما اعتبار من تاريخ استلام الرسالة الموصى بها الموجهة من قبل إدارة الضرائب و التي بموجبها منح هذه الفرصة، وفي هذه الحالة لا تسري الآجال الممنوحة لإدارة الفصل في تلك الشكايات والمنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية²، إلا اعتبار من تاريخ استلام الإدارة جواب المكلف بالضريبة، وإذا قدم الرد خلال الآجال أو كان هذا الرد ناقصا قامت الجهة المكلفة بالفصل في الشكوى بتبليغ قرار عدم قبولها الشكاية للمعني الذي له الخيار بين الطعن في هذا القرار أمام لجان الطعن الإدارية المختصة أو اللجوء بشأنه للمحكمة الإدارية مع الإشارة إلى أن هذا القرار قابل للطعن أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية حسب الفقرة الأخيرة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية³.

- من حيث موضوع الشكوى: بعد إتمام مفتش الضرائب تفحص الشكوى من الجانب الشكلي وينتقل إلى الجانب الموضوعي ويقوم في هذه المرحلة بالتحقق من صحة المعلومات الوقائع الواردة في الشكوى وتفحص دراسة الوسائل القانونية المعروضة من المكلف دعما

¹راجع نص المادة 73 من ق إ ج، المرجع نفسه.

²راجع نص المادتين 76 و 77 من ق إ ج، المرجع السابق.

³راجع نص المادة 73 من ق إ ج، المرجع نفسه.

لادعاءاته، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كل المعلومات والتوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع شكواه، كما له الانتقال إلى عين المكان لإجراء التحقيقات الضرورية وله كذلك الاتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الإطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعد في إجراءات التحقيق وللوصول إلى أفضل النتائج، على المفتش المكلف بالتحقيق أن يحقق في الشكوى، كذلك من أجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات .

بعد انتهاء المفتش من جمع المعلومات والقيام بجميع التحريات اللازمة في الموضوع يقوم بتحرير اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع وذلك في شكل تقرير يرسله إلى الإدارة الجبائية التي كفلته بإجراء التحقيق، من أجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع الشكوى.

ثانياً - الفصل في الشكوى: بعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى من قبل المفتش المكلف بذلك وإرسال التقرير المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كفلته بذلك والمتمثلة في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب.

1/ البث في الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب

بموجب المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية¹ يصدر المدير الولائي للضرائب قرار حول الشكاوى المقدمة من المكلف بالضريبة وفق للمقتضيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه وذلك في إطار الاختصاص الموكل قانوناً، مع الإشارة إلى أن الطعن الموجه إليه لا يوقف الدفع، غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل الدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 من القانون نفسه².

¹راجع نص المادة 76 من ق إ ج، المرجع السابق.

²راجع نص المادة 74 من ق إ ج، المرجع نفسه.

أ- مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية: يبيت المدير الولائي للضرائب في

الشكاوى التالية:

- تلك المتعلقة بالقضايا التي تقل أو تساوي أو يتجاوز مبلغها الإجمالي مائة وخمسون مليون دينار جزائري (150.000.000) مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوى تتعلق بالشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي مع الحقوق والغرامات الوعاء الضريبي للمبلغ المذكور أعلاه على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي المواقف للإدارة المركزية تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية¹ على ما يلي " يتعين على مدير الضرائب التماس الرأي المطلق للإدارة المركزية ، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 د ج)².

طبقا للمادة 78 من ق إ ج حيث يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يفوض سلطة اتخاذ القرار للأعوان الموضوعين تحت سلطته مع مراعاة شروط التفويض التي يحددها وبناء على التقرير الذي يعده مفتش الضرائب يقوم المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار مسبب ومعلل بالأسس القانونية و ذلك تطبيقا لنص المادة 77 الفقرة الخامسة من ق إ ج³ التي تفرض على الهيئات الإدارية (المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب) أن تراعي عند اصدار قرار نهائي مهما كانت طبيعة الأسباب و الأحكام التي يثبت عليها .

يمكن أن يتضمن قرار مدير الضرائب بالولاية رفضا كليا أو جزئيا لطلبات المكلف بالضريبة أو تخفيضها جزئيا أو كليا و يقوم بتبليغ القرار للمكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكاية بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول.

¹ راجع المادة 79 من ق إ ج، المرجع نفسه.

² راجع نص المادة 79 من ق إ ج، المرجع السابق.

³ راجع نص المادة 5/77 من ق إ ج، المرجع نفسه.

ب- الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكوى: فيما يخص الأجل الممنوح

للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاية فينبغي أن نميز الحالات التالية:

1- يجوز له أن يفصل في الشكاية فوراً إذا تعلقت بشكوى يشوبها عيب في الشكل ليجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، مع الإشارة أنه في حالة طلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكوى فلا يبدأ سريان الآجال إلا من يوم استلام الإدارة لجواب المكلف كما يمكنها إذا اكتشفت خطأ ظاهراً ارتكب عند إعداد الضريبة أن تمنح تخفيضاً للحصص أو جزءاً منها وهذا طبقاً لنص المادة 95فقرة 1 من ق . إ . ج .¹

2- كما يقوم بالفصل في الشكوى خلال شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3- أما بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق أو الموافق للمديرية العامة للضرائب، فإنه يفصل فيها في غضون ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة ويمدد هذا الأجل شهرين ليصبح ثمانية (08) أشهر.

ج- إمكانية الطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية:

1- **الطعن أمام اللجان:** طبقاً لنص المادة 80 الفقرة الثالثة فإنه يحق للمكلف بالضريبة إما أن يختار الطريق القضائي للطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية وعندئذ يفقد حقه في اللجوء للجان الطعن مرة أخرى أو أنه يستعمل حقه في الطعن أمام الجان و يحتفظ بحقه في الطعن في القرارات الصادرة عنها أمام الجهة الإدارية المختصة .

لقد أشارت المادة 80 الفقرة الرابعة² أنه يحق للمكلف بالضريبة أن يطعن أمام رئيس لجنة الطعن المختصة، بعد استبعاد الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73، 75 من ق إ ج والمتعلقة بشكل ومحتوى الشكاية وضرورة توفر الصفة، غير أنه لا بد أن يرفع الطعن

¹ راجع نص المادة 95 / 1 من ق إ ج، المرجع نفسه.

² راجع نص المادة 80 من ق إ ج، المرجع السابق .

أمام اللجنة المختصة في غضون أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي للضرائب.

وفقا للمادة 1/82 ق. إ ج¹ يمكن اللجوء للجنة الطعن قصد تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج من حكم تشريعي أو تنظيمي، فلا يمكن اللجوء إليها بخصوص الردود الضمنية بالرفض (السكوت) ويوجه هذا الطعن حسب الحالة أما :

- لرئيس اللجنة الولائية بخصوص قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصريح بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من ق إ ج وذلك بالنسبة للشكاوى التي تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال² التي يساوي أو يقل مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفسه إجراء فرض الضريبة عن عشرين مليون دينار (20.000.000 د ج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة الجهوية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ورسوم رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة 20 مليون دينار (20.000.000 د ج) ويقل أو يساوي 70 مليون دينار (70.000.000 د ج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرار الرفض الكلي أو الجزئي³.

_ إلى اللجنة المركزية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبالغ من حقوق

¹ راجع نص المادة 82 / 1 من ق إ ج ، المرجع نفسه .

² راجع نص المادة 81 مكرر من ق إ ج، المرجع السابق.

³ بن شريف ليدية، بلقبة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام لأعمال، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016، ص18.

وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة و عن نفس إجراء فرض الضريبة سبعين 70 مليون دينار (70.000.000 دح) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

في كل الحالات فإن الطعن أمام الجان لا يوقف دفع الضرائب محل النزاع غير أن الشاكي يمكنه الاستفادة من تأجيل الدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في مادة 74 والمذكورة سابقا، زيادة على ضرورة تسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع من جديد .

2- مدى إمكانية الطعن في قرارات اللجان: على اللجنة المختصة أن تفصل في الطعن الموجه إليها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامها له حسب المادة 81 فقرة 2 من ق إ ج¹ وينبغي أن تكون قراراتها معلة وذلك تطبيقا للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية ويأخذ قرار اللجنة أحد الأشكال التالية:

- المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهب إليه وهو ما يعتبر رفضا للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كليا أو جزئيا في هذه الحالة يحق للشاكي رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل (04) أربعة أشهر من تاريخ التبليغ بقرارها في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال مهلة 4 أشهر الممنوحة لها، حيث اعتبرت الفقرة الثالثة من المادة 81 من ق إ ج² ذلك رضا ضمنيا يجبر المكلف برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للبت في الطعن.

¹ راجع نص المادة 2/81 من ق إ ج، المرجع السابق.

² راجع نص المادة 81 من المرجع نفسه.

_ وفق ما نصت عليه المادتين 1/80 و 81 مكرر من ق إ ج¹ نستنتج أن الطعن أمام اللجنة المختصة بالنظر في القرارات الصريحة التي يصدرها هذا الأخير فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

- عندما يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن قضائي في القرار الصادر عن اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية أمام المحكمة الإدارية تقوم هذه الأخيرة بالفصل لصالحه وذلك بإلغاء القرار المتضمن إعفاء أو تخفيض الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمل المكلف بالضريبة المصاريف القضائية وذلك وفقا لما نصت عليه المادة 2/100 من ق إ ج².

- عدم المصادقة على تقرير الإدارة وهو ما قد يعتبر قبولا لطلبات المكلف كليا أو جزئيا وعند تدرجه على اللجنة تحديد مبالغ التخفيض أو الوفاء الذي يقترحه لفائدة الشاكي.

يبلغ الشاكي بمضمون هذا القرار من طرف الجهة التي نظرت في التظلم الإداري الأول (الهيئات الإدارية) في أجل شهر واحد من تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة، وفي هذه الحالة نصت المادة 81/4 من ق إ ج³ لإدارة المصدرة للقرار محل الطعن للشاكي الحق فيما يلي:
الأصل أن قرارات مختلف اللجان تكون نافذة (ملزمة) واستثناءا عندما تكون هذه القرارات مخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فعندئذ لا تكون نافذة. في هذه الحالة يحق لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب ويبلغ الشاكي بذلك، كما يمكن لتلك الهيئات الإدارية رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال شهرين (02) من تاريخ إبلاغها واستلامها رأي اللجنة وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك.⁴

¹راجع نص 1/81 و 81 من المرجع نفسه.

²راجع نص المادة 2/100 من ق إ ج ، المرجع السابق .

³راجع نص المادة 81/4 من المرجع نفسه.

⁴ فنادري خديجة، بيرم منى عيشوش، التظلم القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون الإداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016 - 2017، ص 43.

المطلب الثاني

لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لحل المنازعة الضريبية

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بقرار مدير الضرائب بالولاية أن يلجأ مباشرة للمحكمة الإدارية المختصة محليا من دون ممارسة حقه في الطعن أمام الجان وينظر ردها بخصوص طلباته ومن ثم إذا لم يكن قرارها مرضيا له أن يلجأ إلى القضاء.

الفرع الأول: الفصل في الطعن

تتنوع الجهة المختصة بالفصل في الشكوى بالنظر إلى الجهة المختصة باستقبال الشكاوى، هذا ما سوف نتوسع فيه فيما يلي:

أولاً- البث في الشكاية من قبل رئيس مركز الضرائب: أجازت الفقرة الثانية من المادة 79 من ق إ ج للمكلف بالضريبة اللجوء لرئيس مركز الضرائب بعد استفاء الشروط الشكلية والموضوعية المتعاقبة بالشكاية، وهذا التظلم لا يعلق دفع الضريبة غير أنه يمكن للشاكي ان يقدم طلبا للاستفادة من أحكام المادتين 74 و 80 فقرة 2 ق إ ج ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تتوفر الشروط التي تم ذكرها أعلاه (المادة 74)

1- مجالات اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل في التظلمات: يختص رئيس الضرائب بالفصل باسم مدير الضرائب الولائي في القضايا النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي وغرامات الوعاء الضريبي الناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن خمسين مليون دينار أو يساويها (50.000.000 د ج).

2- أجل الفصل من قبل رئيس مركز الضرائب: على رئيس الضرائب أن يفصل في الشكاية طبقا لأحكام المادة 76 فقرة 2¹ خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الشكوى ينبغي أن تكون القرارات الصادرة منه بموجب رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، كما ينبغي أن تكون هذه القرارات مسببة ومعللة بأحكام المواد التي بينت عليها وذلك لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونها من ممارسة حقه في الطعن فيها خلال 4 أشهر متن تاريخ استلامه أمام الهيئات.

ثانيا- البث في الشكاية من قبل رئيس المركز الجوازي للضرائب: لقد نصت المادة 79 الفقرة 2 لرئيس المركز الجوازي للضرائب صلاحية الفصل باسم المدير الولائي للضرائب في بعض القضايا بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة والرامية للاستفادة من تخفيض كلي أو جزئي التي ينازعون بشأنها.

في حين يكون لرئيس المركز الجوازي للضرائب الاختصاص النوعي للتدخل ضمن نطاق النظر الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين الاختصاص مركزه كما يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات الوعاء الضريبي بعشرين مليون (20.000.000 دج).

الفرع الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية

تلتزم لجان الطعن لجانب إصدار آرائها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة كما يجب أن تعلل هذه الآراء وتبلغ لأطراف النزاع².

¹راجع نص المادة 76 / 2 من ق إ ج، المرجع السابق.

² قصورى خليل، عزيرى حميد أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفقا للتشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية حقوق وعلوم سياسية جامعة أكلى محند اولحاج، البويرة، 2018، ص 32.

أولاً: صدور آراء لجان الطعن: تصدر اللجان الثلاث آرائها كما رأينا بموافقة أغلبية الأعضاء على رأي اللجنة وفي حالة تساوى الأصوات يرجح صوت الرئيس كما يجب أن توقع الآراء الصادرة من طرف رئيس اللجنة.¹

كما يشترط كذلك في الرأي الصادر عن اللجان أن يكون معتل وعلى اللجان أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء.

ثانياً-تبليغ آراء لجان الطعن الإدارية: يتم تبليغ آراء اللجنة حسب الحالة:

أ- إلى إدارة الضرائب: بالنسبة لآراء لجنة الولاية ولجنة المديرية الجهوية فإنها تبليغ بواسطة الكاتب بعد الإمضاء حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ب- إلى المكلف بالضريبة: وفقاً للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية تبليغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة من طرف رئيس اللجنة إثر انتهاء اجتماع اللجنة وبيبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، وتجدر الإشارة إلى أن أحكام هذه المادة شملت جميع أنواع اللجان وذلك لورودها على وجه العموم.

ثالثاً-الطبيعة القانونية لآراء اللجان: تعتبر آراء اللجان نافذة، باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المعمول به وفقاً لنص المادة 81 من ق ا ج في حالة كون آراء اللجان مخالفة للقانون والتنظيم² يصدر مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب قراراً برفضها مع التسبب وتبليغه للشاكي³.

¹ راجع نص المادة 81 مكرر من ق إج، المرجع السابق.

راجع نص المادة 81 من نفس المرجع.²

³ يذكر أن المادة 81 كانت تجبر إدارة الضرائب على إحالة رأى لجان الطعن على المحكمة الإدارية إذا كان مخالف للقانون أو التنظيم الساري المفعول، بينما في تعديل 2016 أصبحت الإدارة تتمتع بسلطة الرفض مع التسبب وهو في رأينا مجحفاً للمكلف بالضريبة كونه يجعل إدارة الضرائب تتعسف في بعض الأحيان.

هذا ما يجعل آراء هذه اللجان تتسم بالطابع الإلزامي بالنسبة للإدارة الضريبية أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فان لم يرضه الرأي الصادر عن اللجان فله حق اللجوء إلى القضاء.

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال ما سبق أن ما يميز المنازعة الضريبية هو الطابع التقني الذي جعلها تمتاز بنوع من الخصوصية سواء من خلال مختلف النزاعات التي تثار في هذا المجال، أو بالنظر إلى أطراف الدعوى الضريبية أين يلاحظ عدم التكافؤ والتوازن بين الطرفين، طرف يحوز على امتيازات ويمارس كل الامتيازات والسلطات الممنوحة له قانوناً إلا وهي الإدارة الضريبية وأما الطرف الآخر فهو المكلف بالضريبة الذي لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى الجهاز القضائي.

وهناك مجموعة من الشروط الخاصة التي تتميز بها الدعوى الضريبية على عكس الدعوى الإدارية الأخرى، فعلى كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية احترام ذات الشروط التي هي من خصوصيات إجراءات تسوية النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري.

الفصل الثاني

عن خصوصية إجراءات

تسوية المنازعات الضريبية

أمام القاضي الإداري أثناء

مرحلة التحقيق

تعتبر مرحلة التحقيق القضائي المرحلة ما قبل الفصل في المنازعة القضائية، ونظرا لأهمية هذه المرحلة في تنوير القاضي الإداري بوقائع النزاع فقد أولى لها المشرع اهتمام خاص عن طريق النص على الكثير من المراحل التحقيقية التي ينبغي العمل بها للوصول إلى حل النزاع المعروض على القاضي بشكل يضمن عدم التعدي على حقوق أي طرف من أطراف الخصومة القضائية.

والحديث عن التحقيق القضائي في المادة الضريبية يعني ذلك الحديث عن مرحلتين أساسيتين هما مرحلة البحث عن الدليل أو ما يسمى مرحلة الإثبات القضائي باعتبارها حق للخصوم (المبحث الأول)، ومرحلة البحث عن الوسيلة التحقيقية التي ينبغي على القاضي الأمر بها حسب خصوصية وطبيعة كل منازعة كما هو الأمر بالنسبة للمنازعة الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

خصوصية تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية بصفة عامة

والضريبية بصفة خاصة

تعتبر المنازعة الضريبية نموذج لدعاوى القضاء الكامل و ذلك بوجود علاقات سابقة تربط بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع لدفع الضريبة قبل صدور القرار المطعون فيه أمام القاضي الإداري و هذا ما يسهل عملية الإثبات.

بحيث تتميز إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية بطابع خاص تسيطر عليها بعض السمات و الخصائص العامة المميزة و اللصيقة بها، والتي تعتبر بالنسبة للمتقاضين ضمانات قوية لعدالة الأحكام الإدارية¹، أما بالنسبة للقاضي الإداري فتعتبر وسيلة لتحقيق التوازن بين الطرفين، و سنوضح فيما يلي سلطات القاضي الإداري في مجال الإثبات (المطلب الأول)، مع التركيز على خصوصية نظام الإثبات بالنسبة للمنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

سلطات القاضي الإداري في مجال الإثبات في المنازعة الإدارية

باعتبار إن إجراءات الخصومة الضريبية ذات طابع مكتوب فإن عملية التحقيق أمام القاضي الإداري تلعب دورا مهما بالنظر للطبيعة التقنية للنزاع الضريبي الذي يستوجب من أجل حله توفير الكثير من المستندات و الوثائق الثبوتية، و نظرا لطبيعة العلاقة بين أطراف الدعوى الإدارية التي يسودها عدم التوازن بين أطرافها لوجود جهة الإدارة طرفا فيها لما لها من امتيازات واسعة، فإنهدد تؤثر على كيفية البحث عن الدليل بسبب ضعف سلطة الفرد و

¹ شياطي صونية، عمير كاتية، المرجع السابق، ص 8.

قوة سلطة الإدارة، وسنبين فيما يلي طبيعة إجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية (الفرع الأول)، وكيفية قواعد تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: طبيعة إجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية

تتميز المنازعة الضريبية بمجموعة من الخصائص التي تبيّن طبيعتها الخاصة و التي تميزها عن الإجراءات الأخرى المتبعة أمام القضاء العادي، حيث تتمثل هذه الطبيعة في الطابع التحقيقي (أولاً)، الطابع الوجاهي (ثانياً)، و أخيراً الطابع المكتوب (ثالثاً).

أولاً - الطابع التحقيقي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية: يتميز الإثبات القضائي في المادة الإدارية بالطابع التحقيقي الذي يتجلى من خلال منح الدور الأساسي للقاضي تسيير الدعوى بحيث تكون له سلطة المبادرة لاتخاذ الإجراء الذي يراه مناسباً.¹

كما يتفحص الوثائق التي يقدمها كل طرف لتقديم مطالبه، ومن أجل الوصول إلى الحقيقة فله أن يطلب من الخصوم تقديم أي وثيقة ضرورية للفصل في القضية و له أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات و الأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق و ذلك من أجل قناعته، و له أن يأمر بإدخال أي طرف في الدعوى.²

إن الطابع التحقيقي للخصومة الإدارية يعطي للقاضي سلطة واسعة في مجال التحقيق في الدعوى و ذلك من خلال تبيان وضعية أطراف الدعوى الإدارية من أجل مواجهة المدعي عليه حيث تكون الإدارة خصماً قوياً بامتلاكه وسائل الإثبات التي يحتاج إليها المدعي وفي حالة عدم تدخل القاضي، فإنه من الصعب على المدعي الحصول على هذه الوسائل، و السبب الثاني هو أن الإدارة تقف في غالبية الأحيان موقف المدافع في الخصومة و هذه الوضعية تلقي على المدعي عبء إثبات ما يدعيه.

¹ فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2006، ص 124.

² شياطي صونية، عمير كاتية، المرجع السابق، ص 9.

يتمتع القاضي بالسلطة التقديرية في تقدير الأدلة التي لم يحددها القانون و في استخلاص القرائن إلى غير ذلك من المظاهر التي تساعد من استنباط الحقيقة و الكشف عنها قبل الفصل في الدعوى إلا أن القاضي الإداري يتمتع بالدور الايجابي من حيث متابعة إجراءات الإثبات ممثلا عندما تخطر الإدارة بالدعوى يمكنها أن تقدم من تلقاء نفسها بجميع الإيضاحات و المستندات التي تؤكد موقفها و هذا هو الوضع الطبيعي لكن في حالة ما إذا سكتت و رفضت تقديم المستندات، في هذه الحالة يتدخل القاضي بموجب دوره الايجابي عن طريق إلزامها بتقديم الإيضاحات التي يراها لازمة، فإذا امتنعت يمكن أن يعتبر هذا الموقف من جانبها قرينة تنقل عبء الإثبات إليها مما يساعد في تحقيق صعوبات الإثبات بالنسبة للمدعي.¹

ثانيا- الطابع الوجاهي لإجراءات الإثبات في المادة الإدارية: تعتبر الوجاهية من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي لحماية حقوق الدفاع من هنا يكون دور القاضي هو ضمان تساوي المراكز القانونية بين الخصوم أمام القضاء و تحقيق المواجهة في جميع مراحل التقاضي و ذلك قصد ضمان الشفافية و الدفاع عن الحقوق، وتحقيق المحاكمة العادلة.²

وهذا ما تم التأكيد عليه ضمن المادة 3 الفقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه " يلتزم الخصوم و القاضي بمبدأ الوجاهية " و ذلك بتمكين الخصوم من الاطلاع على جميع المستندات و وسائل الدفاع القانونية المثارة و إلزام القاضي بضمانها.³

¹ بدران مراد، المرجع السابق، ص 21.

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

³ راجع نص المادة 3/3 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

من خلال استقراء و تحليل نص هذه المادة نلاحظ أن القاضي يلزم الخصوم بمبدأ
الوجاهية، معناه أنه يسهر على سير إجراءات التقاضي بين الخصوم و ذلك بتبليغ المدعى
عليه حسب الوسائل و الطرق القانونية و ضمن الآجال المحددة قانونا.

ووفقا لمبدأ المواجهة لا يجوز للقاضي أن يبني حكمه على مسند لم يفحصه الخصم
و لم يطلع عليه فهذا تجاوز لحقوق الدفاع و انتهاك لمبدأ حياد القاضي، و لا يجوز للقاضي
أن يقبل دليلا و يقتنع به دون عرضه على الخصم الآخر لمناقشته.¹

يجب على القاضي إدخال الغير في الخصومة في حالة ما إذا كان الإجراء يتعدى
أطراف الدعوى، كما يفترض على القاضي المختص أن لا يثير من تلقاء نفسه هذا الدفعا
ما يتعلق بالنظام العام دون أن يمكن الأطراف من مناقشة هذا الوجه.

ثالثا - الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية: يقوم التحقيق في المنازعات
الإدارية على مبدأ الكتابة، وتتم الإجراءات بموجب مذكرة مكتوبة يقدمها أطراف الدعوى وتضم
هذه المذكرات طلبات الأطراف و دفوعهم.²

يتم التأكيد على الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات أن المحكمة الإدارية غير ملزمة
بالرد على الأوجه المقدمة شفويا بالجلسة تدعيما للطلبات أو الدفوع ما لم تؤكد بمذكرة
كتابية، و لقد أشارت المادة 844 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية أنه " يجوز
للخصوم عند جلسة الحكم بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية أنه
يتقدموا بملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الخطية أو الكتابية."³

تساعد هذه الخصوصية القاضي الإدارية و ذلك بتمكينه من تقرير مدى صلاحية
القضية للفصل فيها حين تكون جميع الأدلة و أغلبيتها مكتوبة، إلا أن القاضي يقوم

¹ بوضياف عمار، المنازعات الإدارية، القسم الأول (دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية، المحكمة العليا و مجلس الدولة و
محكمة التنازع)، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 318.

² فنديس أحمد، المرجع السابق، ص، 124.

³ راجع نص المادة 844 / 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

باستخدامها لإيضاح الأدلة المكتوبة و بغرض إلقاء الضوء عليها عند فصله في الدعوى فينبغي أن يستند على دليل مكتوب و موجود في الملف.¹

وبواسطة الكتابة القاضي الإداري يستطيع أن يقوم بدراسة ملف الدعوى، حيث يمكنه من الإلمام بالوقائع و الحجج و بذلك يستطيع استيعاب الموضوع أثناء دراسته بهدوء، لذلك أصبحت الوسيلة الرئيسة لإثبات في القانون الإداري، تتمثل في الأوراق و المستندات، غير أن الإدارة هي الحائزة عادة على المستندات الإدارية هذا ما يؤدي بالقاضي للتدخل بشكل ايجابي عن طريق إلزام الإدارة على تقديم المستندات التي هيحوزتها، وبهذا أصبحت الكتابة تضي آثار جوهرية على الإثبات الإداري.

الفرع الثاني: خصوصية تنظيم عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الإدارية

يقصد بعبء الإثبات في المنازعة الضريبية إلزام الخصوم بإثبات الواقعة المتنازع عليها، حيث يكون انتقال عبء الإثبات بين الخصوم خلال المرافعات، و يسمى عبئاً لأن من يكلف به يكون أضعف مركز في القضية، و يكون ملزم بإثبات الواقعة محل النزاع وتتجلى أهمية تحديد الطرف الذي يقع عليه الإثبات بالنظر للأدلة التي يقدمها والتي تكون لها علاقة بطبيعة الحكم الذي يصدره القاضي، لأن المدعي يخسر دعواه في الكثير من الحالات لكونه لا يملك تقديم الدليل الذي يبين حقه أو بمجموع مركزه القانوني الذي يطالب بحمايته.

في هذا الصدد يوجد مبدأ ثابت في الإجراءات المدنية و الإدارية و الذي يجب تفحص معناه الحقيقي في الإجراءات الإدارية، هذا المبدأ هو أن " عبء الإثبات يقع على المدعي " كأصل عام بحيث تكون له سلطة المبادرة في تقديم الدليل، فالدعوى نتيجة لنشاط

¹GUSTAVEPiser, Droit administratif général, 20^{ème} édition,Dalla, Paris, 2000, P 238.

المدعي، أما المدعى عليه يجد نفسه أمام القاضي بفعل المدعى، لأن المدعي هو من يقدم ادعاءاته أمام القضاء ولكي يتم الاستجابة له عليه الإتيان بالإثبات.¹

تتميز الدعوى الإدارية بانعدام التوازن بين طرفيها و كما أن المنازعة الضريبية تعتبر من دعاوى القضاء الكامل أي الدعوى الإدارية و ذلك بتطبيق عليها القاعدة العامة ذات المعمول بها (أولا) كما ينبغي البحث عن مبررات تميز عبء الإثبات في المادة الإدارية (ثانيا).

أولا - القاعدة العامة لعبء الإثبات في المنازعة الإدارية: إذا سلمنا بأن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي فإن هذا لا يعني بالضرورة أنه يجب عليه شخصيا أن يقدم الدليل لأن الطرف الآخر أي المدعى عليه إذا ادعى بوقائع أخرى فيجب عليه أن يقوم بإثباتها، و يقوم طرفي المنازعة بالإثبات بوسائل الإثبات التي يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل فض المنازعة الضريبية.

يقع عبء الإثبات في المنازعة الإدارية أمام القاضي الإداري على عاتق المدعي كأصل عام لكن هذا لا يعني إرهاب المكلف بالضريبة بتقديم كل الأدلة خاصة إذا كانت الإدارة الضريبية هي التي تحوز الدليل، فوجود الإدارة كطرف في الدعوى الإدارية و التي عادة ما تكون في مركز المدعي عليه، و هي تحوز على أدلة الإثبات، يجعلها في موقع ممتاز في مواجهة الفرد الذي يكون في أغلب الأحيان أعزل، و هو ما يطهر انعدام التوازن بينهما، الأمر الذي يجعل من العدل و المساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة.²

فالدعوى الإدارية تقوم بين الطرفين أحدهما الإدارة و هي الطرف الأقوى نظرا لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة و الثاني هو الطرف الضعيف، و من خلال هذه الامتيازات التي تحوزها فإنها تقف في مركز المدعى عليه في حين يقف الفرد في مركز

¹ بن شيخ آت ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص. ص 68 - 69.

² DEBBASCH Charles et RICCI Jean-Claude, Contentieux Administratif, 7^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1999, p 537.

المدعي، و هذا ما ينشأ ظاهرة عدم التوازن بين الطرفين في الدعوى¹، بحكم أن الإدارة تملك كل أدلة الإثبات مما يجعلها في موقع تواجه به الفرد الطرف الضعيف و الذي يكون في موقع خال من أي أدلة إثبات، الأمر الذي يجعل من العدل و المساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الدعوى الإدارية.

يلعب القاضي الإداري دورا إيجابيا من حيث الموازنة بين الطرفين لترجيح الكفة لأحد الطرفين على الآخر فالقاضي لا يكلف بالإثبات في الأصل و إنما يكلف الخصوم، بحيث يقوم كل منهما بتدعيم ادعاءاته بالحجج المختلفة و من ثم الموازنة بينهما و استخلاص الحقائق.²

وعلى هذا فإن القاضي الإداري يتمتع بسلطة إلزام الإدارة بتقديم ما لديها من أدلة الإثبات لحل القضية المعروضة عليه بهدف تحقيق التوازن بين الطرفين، و هذا ما أكدته الاجتهاد القضائي الإداري الجزائري في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 117973 بتاريخ 24 / 07 / 1994 جاء فيه: "... إن قضاة الدرجة الأولى المقتنعين باستحالة تقديم المقرر المطعون فيه من طرف الطاعن لعدم تبليغه له، هم المخولون بإجبار الإدارة مصدرة القرار على تقديم نسخة منه و كذا استخلاص الواجب استخلاصها عند الاقتضاء...".³

ثانيا-مبررات خصوصية نظام الإثبات في المادة الإدارية: إنّ وجود الإدارة طرفا في المنازعة الإدارية يبرر خصوصية وسائل الإثبات وإجراءاته في هذه المادة، ويمكن تقديم أهم المبررات التي تساهم في خصوصية الإثبات الإداري فيما يلي:

¹ شنييتوري زهور، الإثبات في الدعوى الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2013 / 2014، ص 11.

² قصاص سليم، المرجع السابق، ص 117.

³ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 117973، صادر بتاريخ 24/07/1994، (نقلا عن: عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص، 119).

أ. امتيازات السلطة العامة: إذا كان الهدف من وجود المرافق الإدارية هو ممارسة الوظيفة الإدارية بهدف تحقيق المصلحة العامة فإنّ هذا المبرر يعتبر كاف لمنح الكثير من الامتيازات لجهة الإدارة أثناء ممارسة مهامها والتعامل مع المخاطبين بالقرارات الإدارية¹.

الأمر الذي يفيد أنّ استعمال الإدارة لمختلف سلطاتها قد يساهم في ظهور النزاع الإداري الذي تختلف أسبابه حسب طبيعة كل نزاع، وإن كان المشرع قد منح للإدارة امتيازات فهذا ما يوحي باحتمال تعسف الإدارة والإضرار بالمتعاملين معها، مما يسمح بضرورة تخصيص نظام إثبات خاص يحكم النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمتعاملين معها.

ب. المركز الضعيف للمتعامل مع الإدارة: مقارنة مع الامتيازات الممنوحة لجهة الإدارة يبقى الشخص المتعامل مع هذه الأخيرة في موقف ضعيف لا يستطيع مواجهة الإدارة مما يجعله لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى اللجوء إلى القضاء باعتباره الجهاز الذي يحمي حقوق الأفراد، على هذا الأساس يتدخل القاضي الإداري ليمارس دور إيجابي في مجال الإثبات عن طريق إلزام جهة الإدارة بالمساهمة في الإثبات وتقديم الوثائق المفيدة في النزاع.

المطلب الثاني

خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

كما اتضح لنا سابقا فالإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء بوجود واقعة قانونية تعد أساسا لحق مدعي به، فمسؤولية إقامة الدليل تقع على من يدعي، لأن القاعدة تقتضي بأنّ البينة على من ادعى و هذه المسؤولية تشكل عبئا على المكلف بها لأنه سوف يخسر الدعوى أمام خصمه الذي يكتفي بالوقوف موقفا سلبيا في الدعوى، إذا لم يستطيع هذا

¹ راجع للمزيد حول امتيازات السلطة العامة:

- كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2018، ص، 165.

المكلف بالعبء إثبات ما يدعي عند حدوث النزاع و ذلك إلزام إثبات الواقعة المتنازع عليها، و ينتقل بين الخصوم خلال المرافعات في الدعوى، و يسمى عبئا لأن من يكلف به يكون في مركز أضعف في القضية المنظورة.

مما يفيد أنّ لأطراف الدعوى الضريبية دور في إثبات ما يدعيه كل طرف وهو حق لهم من خلاله تمنح لهم فرصة توضيح حقيقة النزاع وتبرير طلباتهم (المطلب الأول) وتزداد خصوصية نظام الإثبات في المادة الضريبية بالنظر إلى الأحكام الخاصة التي تتميز بها الدعوى الضريبية (المطلب الثاني).

الفرع الأول: دور أطراف الدعوى الضريبية في الإثبات القضائي أمام القاضي الإداري

إن تقديم عناصر كافية لتكوين اقتناع القاضي في المنازعة الضريبية، يعد في هذا الصدد مسألة هامة يتعين على أطراف النزاع الالتزام بها وذلك لكي يتمكن القاضي من ممارسة نشاطه القضائي وباعتبار أنّ المكلف بالضريبة هو الذي يحوز مركز المدعي فله الدور الأساسي في إثبات ما يدعيه (أولاً)، أما الإدارة الضريبية فلها دور في الإثبات الإداري باعتبارها تملك امتياز إصدار قرارات إدارية ضد المكلف بالضريبة (ثانياً).

أولاً- دور المكلف بالضريبة في الإثبات: يلتزم المدعي بإثبات دعواه وفقاً لمبدأ القاضي بإلقاء عبء الإثبات على عاتق المدعي، و طالما أن الإدارة الضريبية تكون غالباً في مركز المدعي عليها في الدعوى¹، فإن المكلف بدفع الضريبة يلتزم بإثبات عدم صحة قرار الإدارة محل الطعن أمام القضاء في الوقت الذي قد يكون فيه مجرداً من أي سند أو وثيقة تؤيد دعواه، مما يشكل عائق على سير عملية التحقيق و إثبات الحقيقة، خاصة وأنّ القاضي المقرر لا ينتظر من الإدارة أن تعترف بأخطائها حتى يبيث في إجراءات التحقيق².

فالمكلف بالضريبة يقف أمام القاضي الإداري في مركز المدعي الذي يلقي عليه عبء إثبات دعواه، في الوقت الذي يبدو ذلك متعذراً بالنظر إلى تجرده من وسائل الإثبات

¹ يامة ابراهيم، المرجع السابق، ص 220.

² أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري (الدعوى الضريبية نموذجاً)، المرجع السابق، ص 27 .

المطلوبة في مركزه كمدعي، والتي تحوزها الإدارة الضريبية بناء على ما تحتكره من امتيازات.¹

إن التبرير الذي يمكن إعطاؤه لقاعدة " البينة على من ادعى "يتمثل في كون المدعي هو الذي بادر بالدعوى لذلك وجب عليه تحمل عبء الإثبات، لأن الخصومة هي النتيجة المترتبة على نشاط المدعي، أما المدعي عليه فإنه سيجد نفسه أمام القاضي بفعل عمل المدعي وعلى ذلك يجب على الجهة التي تدعي بشيء ما أمام القضاء أن تقدم الدليل من أجل الحصول عليه.²

بما أن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي فإن هذا لا يعني بالضرورة أنه يجب عليه شخصيا أن يقدم الدليل لأن الطرف الآخر المدعي عليه إذا ادعى بوقائع أخرى فيجب عليه أن يقوم بإثباتها وعلى الرغم من ذلك يجب التقيد هنا بالمبدأ المتمثل في أن المدعي يجب عليه أن يقدم الدليل على ما يدعيه، فإذا لم يأتي بدليل كاف فإن مزاعمه تسقط، و بالتالي يجب عليه تحمل عبء الإثبات تحت طائلة رفض مطالبه.³

ووفقا لمقتضيات المادة 891 من ق إ م إ أن تكون العريضة التي يقدمها المكلف بالضريبة مرفقة تحت طائلة عدم القبول بالقرار المطعون فيه و بالمستندات و الوثائق التدعيمية لذات العريضة.⁴

ثانيا- دور الإدارة الضريبية في الإثبات: تعتبر القرارات الإدارية من أهم الامتيازات التي تتمتع بها جهة الإدارة باعتبارها وسيلة تتحدى بها مراكز قانونية في مواجهة الأفراد المخاطبين بها دون أن تظهر إرادتهم في اتخاذها أو تنفيذها، لذلك فإن القرارات التي تتخذها تبقى

¹ بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 139

² بدران مراد، المرجع السابق، ص، ص 13 - 14.

³ DEBBASCH CHAERLES et RICC Jean Claude, Contentieux Administratif, 4^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1985, p 514.

⁴ بدران مراد، المرجع السابق، ص 16 .

مصدرا لجعلها طرفا ممتازا في الدعوى المرفوعة ضدها،¹ و تلك الامتيازات العديدة تولدت عن فكرة السلطة العامة التي تخدم الصالح العام من شأنها أن يؤثر على التحقيق في المنازعة القائمة بينها و بين المكلف بدفع الضريبة أمام القضاء الإداري.²

أما القواعد القانونية التي يطبقها القاضي الإداري في الدعوى تعكس الامتياز الذي توجد فيه الإدارة تجاه الخصم، لأنها قواعد تخدم المصلحة العامة على المصلحة الفردية و بالتالي فإن تطبيقها في النزاع يقتضي مراعاة المركز الممتاز الذي تتمتع به الإدارة تجاه الأفراد، إذ أنها تتمتع بحياسة المستندات و الأوراق الإدارية لأن عملها الإداري مبني على أوراق مكتوبة بتطلبها التحقيق في الدعوى الضريبية المرفوعة من المكلف بالضريبة كما أنها تقف طرفا محتكرا للوثائق الإدارية التي تتطلبها عملية البث في الدعوى، و كذا التنفيذ المباشر لقراراتها المتخذة في سياق تفعيل العمل الإداري و تحقيقا لمقاصد السلطة العامة.³

فالامتيازات التي تتمتع بها إدارة الضرائب لها تأثير معتبر من شأنه أن يلحق صعوبة في الوصول إلى تبيان الحقيقة من وراء التحقيق في المنازعة الضريبية، فحيازتها للأوراق و المستندات الضرورية للفصل في الدعوى الذي يشمل صدق إدعاءات المكلف بالدفع الضريبية على أساس أن دعواه تبقى مفتقرة للأسس و الأسانيد القانونية والواقعية التي يعزز بها طلباته.⁴

وإذا كان المكلف بالضريبة هو الطرف الضعيف في المنازعة الضريبية باعتباره الطرف الذي يلتزم بتقديم الدليل كأصل عام على أساس أنه المبادر برفع الدعوى لمخاصمة جهة الإدارة التي في حقيقة الأمر لا تهتم بتقديم الدليل إلا إذا كانت هي المبادرة برفع الدعوى الضريبية، كحالة الطعن في قرارات لجان الطعن المختصة أين منح المشرع للمدير

¹ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص، ص 28- 29 .

² بن شيخ آث ملويا لحسين، المرجع السابق، ص 246 .

³ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المرجع السابق، ص 379 .

⁴ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 35 .

الولائي للضرائب إمكانية الطعن قضائياً في قرار اللجنة، ففي هكذا حالات يجب على المدير الولائي للضرائب أن يثبت عدم صحة القرار الصادر عن اللجنة باستعمال وسائل الإثبات المقررة قانوناً.

الفرع الثاني: تحميل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

تعد فكرة تحديد عبء الإثبات أهم قواعد الإثبات إذ إن إلقاء عبء الإثبات على أحد الخصمين معناه أن يحكم له إذا استطاع الإثبات و لخصمه إذا لم يستطيع الإثبات، و تأسيساً على ذلك اهتمت التشريعات الحديثة بتوزيع عبء الإثبات لما لذلك من أثر كبير على مركز الخصوم في الدعوى.

و كما اتضح سابقاً فإن الإثبات حق و واجب على الخصوم، و لكن لا يعد واجب على الخصمين في أن واحد، لان ذلك معناه عدم إمكانية الفصل في النزاع، فكل خصم سوف يلقي العبء على الخصم الآخر و بالتالي يكون العبء واجبا على من يدعي سواء من المشتكي أو المشتكي عليه، و ما على الطرف الآخر دحض أدلة المدعي بدليل عكس.¹

أولاً- اختلاف موقف الفقه في تحميل عبء الإثبات في المادة الضريبية: هناك من يرى أن إدارة الضرائب التي يقع عليها عبء الإثبات باعتبارها ممثلة الدولة و من الحجج التي قدموها لكي يبينوا موقفهم:

أنّ طبيعة العلاقة بين الدولة وممثلة الدولة في إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تعد من علاقات القانون العام، وقد وافق المكلفون بالضريبة على هذه العلاقة عندما يصادق ممثلهم في البرلمان سنوياً على قانون المالية.

لكن الرأي الراجح يذهب إلى القول بأنه لا يمكن التمسك بتطبيق مبدأ البينة على من ادعى لأنها لا تنتم إلى طبيعة النزاع الضريبي فغالبا ما يكون المكلف بالضريبة هو الطرف

¹ خالد شعبان أحمد مصطفى، عبء الإثبات في منازعة ضريبة الدخل وفقاً للقرار رقم (8)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا، جامعة الحاج الوطنية، 2011، ص 68.

المدعي فيقع على عاتقه إثبات ما يدعيه و لكن في نفس الوقت نلاحظ أن إدارة الضرائب و التي غالبا ما تتمتع بسلطة مقيدة في الميدان الجبائي عليها أن تثبت أمام القضاء أن تطبيقها للمقتضيات الجبائية كان سليما.¹

أما بالنسبة لموقف المشرع فقد جاءت النصوص الضريبية فقيرة من أحكام صريحة تحدد الطرف الذي يقع عليه الإثبات كقاعدة عامة باستثناء بعض النصوص المتفرقة، مثل ما نصت عليه المادة 44/9 من ق إ ج،² والتي ألزمت صراحة المكلف بالضريبة الذي ينازع الضريبة التي فرضت عليه تلقائيا بأن يثبت بأنها مبالغ فيها.

مما يفيد أنّ 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.³

ثانيا - موقف الاجتهاد القضائي فيما يخص توزيع عبء الإثبات في المادة الضريبية:

لقد اختلف الاجتهاد القضائي فيما يخص توزيع عبء الإثبات في المادة الضريبية ولا بأس أن نقدم بعض النماذج التي تفيد تحميل المكلف بالضريبة عبء الإثبات وتلك التي تلقيه على المكلف بالضريبة:

B إلقاء عبء الإثبات على المكلف بالضريبة: من أهم القرارات القضائية الصادرة في هذا

الصدد نجد:

¹ عبيد ريم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2015. ص، 69.

² تنص المادة 44/9 من ق إ ج: " حالة الاختلاف بين المفتش لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت لها أو تخفيضها دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ ".

³ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 118 .

- القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 25486 الذي جاء في إحدى حيثياته: " حيث أن التسوية الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية كانت نتيجة لرفض المحاسبة وفي هذه الحالة فإن عبء الإثبات يقع على المستأنفة التي يتعين عليها إثبات بأن الضريبة المفروضة عليها مبالغ فيها"¹.

- القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 2042819، والذي جاء فيه: "حيث كما سبق القول على الوجهين الأول والثاني فإن قضاة الموضوع سببوا بما فيه الكفاية قرارهم وبينوا أن المستأنف تعرّض للمراجعة نتيجة ضريبة إضافية بمبلغ 572.667 دج تمثل الضرائب على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وغرامات التأخير ولم يثبت أن المراجعة كانت بناءً على كشف حسابه البنكي والذي صبت فيه ديون مدنية سابقة على نشاطه التجاري وبالتالي هذا هو التسبب القانوني مما يتعين رفض الوجه المثار وينجز عنه تأييد القرار".

ب. إلقاء عبء الإثبات على الإدارة الضريبية: من هذه القرارات نجد:

- قرار مجلس الدولة رقم 047141 الذي جاء فيه: "... حيث أنه بالرجوع للضريبة في الحالات المحددة بالمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ومنها حالة عدم تقديم المكلف لتصريحاته من جهة، وأن النظام الجبائي من جهة أخرى نظام تصريحي وبالتالي لا يمكن إعادة النظر في التصريح الجبائي، إلا إذا ثبت الإخفاء، أي أن التصريح يعتبر صحيحاً ما لم يثبت عكسه، وبالتالي ثبوت تقديم المستأنفة لتصريحاتها وعدم تقديم المستأنف عليها لأي دليل يثبت أن المستأنفة حققت رقم أعمال عكس ما جاء في التصريحات السنوية

¹قرار مجلس الدولة، ملف رقم 25486، الصادر بتاريخ: 2006/03/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، 2006، ص.ص 190 - 192.

²قرار مجلس الدولة، ملف رقم 042819، الصادر بتاريخ: 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 79.

يتعين معه القول أن الضريبة المفروضة غير مبررة قانونا وبالنتيجة إلغاء القرار المستأنف ومن جديد إلغاء الضريبة محل النزاع"¹.

من خلال القرارات يتبين لنا اختلاف الاجتهاد القضائي فيما يخص توزيع عبء الإثبات في المادة الضريبية، وهذا ما يعزز أيضا خصوصية المنازعة الضريبية وتميز النظام الإجرائي الذي يحكمها في مرحلة الإثبات القضائي.

المبحث الثاني

إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إجراءات التحقيق لا تختلف عن تلك المعمول بها في المنازعات الإدارية العادية نظرا للطابع الاستقصائي للمنازعة، بالإضافة إلى الإجراءات العامة للتحقيق هناك إجراءات خاصة تتبع إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية، حيث إذا كان النزاع يحتاج إلى تحقيق خاص لأنه لا يفصل في القضية إلا بعد انتهاء إجراءات التحقيق الخاصة.

يفهم باستقراء نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية²، أنّ إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرو الرسم على رقم الأعمالتمثل في مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية.

وهكذا سوف نستعرض في هذا المبحث إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية كما وردت في نص المادة 85 من ق إ ج وهي مراجعة التحقيق (المطلب الأول) والخبرة القضائية (المطلب الثاني).

¹ قرار مجلس الدولة رقم 047141، الصادر بتاريخ 2009/04/15، (قرار غير منشور).

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المطلب الأول

مراجعة التحقيق: إجراء تحقيقي في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية

يعتبر هذا الإجراء من الوسائل الخاصة التي لا تجد مجالاً للتطبيق إلا في المادة الضريبية بالنظر إلى الطبيعة الخاصة والمعقدة للنزاع الضريبي، وبهدف التدقيق في إجراءات الأمر بهذا الإجراء التحقيقي ينبغي في البداية تعريف الإجراء وتبيان حالاته (الفرع الأول)، وكذا تبيان كيفية تنفيذ هذا الإجراء (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف مراجعة التحقيق وحالات اللجوء لهذا التدبير التحقيقي

لقد خول المشرع الجزائري للقاضي الإداري السلطة التقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق و لم يقيد بها في ذلك في حالات محددة، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الفصل في الدعوى.

أولاً: تعريف مراجعة التحقيق: هو الإجراء الذي يلجأ إليه القاضي الإداري من أجل الفصل في النزاع المطروح أمامه و إذا كانت القضية المطروحة أمامه غير جاهزة للحكم يلجأ من خلاله إلى هذا الإجراء، عندما يتبين له نقص في المعلومات التي يحتاجها أو غموضها. يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، طبقاً للمادة 85 فقرة 3 من ق إ ج¹ و يتم هذا وفق الشروط التالية:

¹ راجع المادة 85 / 3 من ق إ ج ، المرجع السابق .

- يتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

- تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله.

- يعين العون الكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب .

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون و المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.

- وبعد الانتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، ويبيدي رأيه و يرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها يعرض الملف على المحكمة خلالها مهمته.¹

ثانيا- حالات الأمر بمراجعة التحقيق: لقد نصالمشرع الجزائري في الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، منح القاضي سلطة واسعة لتقدير مدى ملائمة الأمر بمراجعة التحقيق اقتناعه من عناصر الإثبات الواردة في ملف التحقيق، خالف لأمر بإجراء مراجعة التحقيق جعل الغاية منه تنصب على محل الإثبات ذاته بحيث يستبعد أي مبادرة للمكلف بالضريبة في إيجاد الحالات الملائمة بهذا الإجراء لأنه يدخل في صميم تقدير المحكمة الإدارية وحدها أي إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة بذلك.²

فمعيار تحديد الحالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق مباشرة بمسألة الإثبات فلا يحتاج أطراف المنازعة لادعاءات أو وقائع جديدة في الدعوى حتى تأمر المحكمة الإدارية بإجراء مراجعة التحقيق.

إن المشرع الجزائري أضاف على الإجراء طابعا تحكيميا ينزل على إرادة المحكمة و ما حصلت فيه رؤيتها من وقائع الدعوى و الأدلة المتوفرة لإثباتها، دون أن يكلف أطراف الدعوى أي عناء في إثبات توفر الحالات الملائمة للأمر بمراجعة التحقيق، خلافا لإجراء

¹ أنظر المادة 85 / 3 من ق إ ج، المرجع السابق.

² أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 119.

التحقيق الإضافي الذي أضفى المشرع عليه طابعا إلزاميا، خول فيه لأطراف الدعوى دورا كبيرا في تبيان حالاته.

مما تقدم يتضح أن أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى أي غير جاهزة للحكم و هو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في أمر أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية محل هذا الأمر، وهو يخضع لرقابة المستشار المقرر ضمانا المكلف بالضريبة وحرصا على عدم إهدارها من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية.¹

الفرع الثاني: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق وحجبتها

نظرا لأهمية هذا التدبير التحقيقي فقد حدد المشرع كيفية تنفيذ الإجراء بعد الأمر به من طرف القاضي باعتباره الموجه للإجراءات والحارس على سلامتها (أولا)، ولكي تظهر أهمية هذا الإجراء أكثر ينبغي البحث عن القيمة الثبوتية التي يحوزها الإجراء (ثانيا).

أولا- تنفيذ عملية مراجعة التحقيق: تستند عملية مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب،² مما يزيد من امتيازات الإدارة الجبائية و يقرر حظوظها في كسب الدعوى الضريبية، بالنظر إلى سهولة ميل هذا العون في أداء مأموريته لتقرير ما يخدم مصالح مديرية الضرائب كطرف في الدعوى و الأعمال التي يبادرها العون المكلف بمبادرة عملية مراجعة التحقيق لم يتم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، فيعود تحديد هذه الأعمال إلى أمر من المحكمة الإدارية.³

تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله، كما تتم بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة في

¹ أمزيان عزيز المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 79 .

² فنديس أحمد، المرجع السابق، ص 137 .

³ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 127 .

الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية،¹ وهذا كضمانة للمكلف بالضريبة أثناء تنفيذ عملية مراجعة التحقيق، بالإضافة إلى أن هذا لإجراء يقوم به أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.²

بعد إتمام عملية التحقيق التدقيق يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتقرير محضر يضمه ملاحظات المشتكي و كذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي و يبدي رأيه و يرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته، ثم يتولى المستشار المقرر دراسته للاطلاع على تفاصيل الأعمال التي قام بها العون الإداري في التحقيق المنوط به، و محاولة إدراك منطقية النتائج التي توصل إليها هذا العون.

ويعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات وله حجية في إثبات المنازعة الضريبية، لكنها حجية بسيطة لا ترقى إلى مرتبة الحجية التي تترتب عن الأوراق الرسمية، والقاضي المقرر غير ملزم بالأخذ بما توصل إليه المحضر من نتائج لكن ينبغي عليه بيان أسباب إتمامها له عند الفصل في النزاع.³

ثانيا - حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء الإداري: بعد تحرير محضر مراجعة التحقيق من العون المكلف بذلك و إرساله ضمن ملف التحقيق من طرف المدير الولائي للضرائب إلى المحكمة الإدارية، يتولى المستشار المقرر دراسته للاطلاع على تفاصيل الأعمال التي قام بها العون الإداري في التحقيق المنوط به و محاولة إدراك منطقية النتائج التي توصل إليها هذا العون.

ويعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية وله حجية في إثبات المنازعة الضريبية، لكنها حجية بسيطة لا ترقى إلى

¹ فنديس أحمد، المرجع السابق، ص 109 .

² صلاح العبد، المرجع السابق، ص 109.

³ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري، المرجع السابق، ص 134 .

مرتبة الحجية الكاملة التي تترتب عن الأوراق الرسمية، نظرا لإمكانية اعتراض المكلف بالضريبة على محتواه والوصول إلى دحضه، أو استبعاده من طرف القاضي، و تصبح المنازعة في صحة محتوى المحضر ممكنة بكافة الوسائل باستثناء الوثائق الرسمية التي أرفقها العون الإداري بهذا المحضر فلا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير.

المطلب الثاني

خصوصية الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

تعتبر الخبرة القضائية من أهم إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي للفصل في المنازعات التي تعرض عليه عندما يجد نفسه غير قادر على استيعاب المسائل التي يتضمنها الملف القضائي بسبب وجود بعض الوقائع والمسائل التي يصعب على القاضي استيعابها لوحده و لذا يجب الاستعانة بأهل الاختصاص حسب موضوع المنازعة بهدف توضيح المسائل التقنية المهمة في ملف الدعوى و من أجل الفصل فيها.¹

ونظرا لأهمية هذا الإجراء التحقيقي في المادة الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة فقد حدد المشرع الجزائري إجراءاته، وهذا ما سنقوم بتوضيحه من خلال البحث عن الإطار الإجرائي الذي يحكم الخبرة القضائية (الفرع الأول)، وخصوصية عملية تدب الخبير القضائي في المنازعة الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإطار الإجرائي للخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

تم تنظيم هذا الإجراء التحقيقي في القواعد العامة و الخاصة، حيث نظمه المشرع في المادة 858 من ق إ م إ و التي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، كما تطرق إليها ق إ ج في المادتين 85 و 86 منه، بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

¹كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 250 .

والخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، و قد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى، إضافة لانتفاء تناورها مع روابط القانون العام.¹

وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار الأشخاص من ذوي الاختصاصو تمنح لهم مهمة تقنية و يبذلون بملاحظاتهم و يقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات.²

وستنطبق في هذا الفرع إلى تعريف الخبرة (أولاً) وندب الخبير القضائي في المادة الضريبية (ثانياً).

أولاً- تعريف الخبرة: الخبرة هي إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة بهدف الحصول على معلومات فنية في المسائل التي تعرض على القاضي و لا يستطيع العلم بها، وقد اختلف الفقهاء في وضع تعريف لهذا الإجراء التحقيقي ومع ذلك نشير إلى بعض التعاريف:

فقد عرفت على أنها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاصاً لنتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة"³، كما عرفت على أنها " تدبير تحقيقي يقصد منه الحصول على معلومات ضرورية بواسطة أصحاب الاختصاص للبت بأمور فنية تكون محل نزاع بعد أن يبدي الخبير أو صاحب الاختصاص رأيه بشأنها أو يستثبوتقائعمادية أو حالة واقعية معينة

¹ اسكندر محمود توفيق، الخبرة القضائية، دار الهومة، الجزائر، 2002، ص 26 .

² فريجة حسين، المرجع السابق، ص 93 .

³ الحديدي علي الشحات، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 09.

تكون محل نزاع حاصل أو محتمل حصوله في مستقبل قريب، وتتناول الخبرة الوقائع المادية دون المسائل القانونية التي تبقى من اختصاص القاضي وحده".¹ من خلال التعاريف التي سبق الإشارة إليها يتبين لنا أنّ الخبرة القضائية وسيلة قانونية للتحقيق، ذات طابع تقني لأنه لا يتم الأمر بها إلا في حالة وجود مسائل تقنية بعيدة عن تخصص القاضي، بالإضافة إلى أنها إجراءات مكتوبة لاسيما تقرير الخبرة.² و بالتالي لا يمكن للمحكمة أن تقضي في المسائل الفنية بعملها بل يجب أن تكلف هذه المهمة لذوي الاختصاص و تمنح لهم مهام تقنية أو فنية يقومون بإبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات قصد الوصول إلى معلومات فنية صعب على القاضي فهمها و إدراكها.

بحيث تعتبر الخبرة وسيلة للإثبات تساعد القاضي على تكوين قناعته و بالتالي مساعدته للفصل في الدعوى المعروضة عليه، سواء كان ذلك تلقائياً أو بطلب من الخصومة الإدارية، هذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة الإدارية في قراراتها، هذا إذا كان المبدأ يقضي بأن اللجوء إلى الخبرة من وسائل الإثبات، إلا أن القاضي غير ملزم بها لأن المبدأ الموازي يقضي بضرورة لجوء القاضي إلى الخبرة في كل المسائل التي تستلزم معرفة في أمور فنية لا تدخل في اختصاصه، كذلك لا يستغني عنها إلا بعد تأكده أنها غير منتجة.³

ثانياً - تحديد صفة الخبير المختص في المادة الضريبية: ما يميز إجراء الخبرة في مادة الضرائب أنه لا يتم انتداب أي خبير لإعداد تقرير الخبرة إنما يمنح هذا الدور لأصحاب التخصص فقط في مجال المحاسبة أو ما يسمى بالخبير المحاسبي الذي يختص في إعادة

¹ غصون عبده جميل، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية، "دراسة مقارنة"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 2010، ص 326.

² راجع للمزيد حول مميزات الخبرة القضائية:

- بلول فهيمة، "الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، العدد 01، 2017، ص 351.

³ بلول فهيمة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 130.

النظر في العمليات الحسابية التي قامت بها الإدارة الضريبية، ومن أجل التأكد من مدى صحتها أو وجود أخطاء في تلك المحاسبة من أجل ممارسة المهمة بتدخل طرف آخر يساعد القاضي و يوضح له المسائل التقنية المهمة باعتباره مختص في علم من العلوم حيث يتميز الخبير بالطابع التقني في مجال معين¹.

قبل أن نتطرق إلى كيفية اعتماد الخبراء المحاسبين ينبغي وضع تعريف للخبير القضائي بصفة عامة، فقد عرف على أنه " كل شخص طبيعي أو معنوي توفرت فيه شروط خاصة تستعين بها المحكمة في سبيل إثبات أو إدراك وقائع تتعلق بتخصصات علمية أو فنية أو مهنية تعجز عنها إمكاناتها وصولاً منه إلى الحكم في الموضوع دون أن تلتزم المحكمة بما يصدر عن هذا الخبير ".²

كذلك هناك من اعتبره شخص له خبرة في اختصاصها مهنية معينة يقوم بالمهام المسندة إليه بموجب حكم قضائي لغرض إنارة الجهة القضائية التي عينته قصد الفصل في الدعوى، و من الفقه الفرنسي من اعتبر الخبير أنه:

« L'expert est un technicien qui ses lumière au magistrat des lors qu'une question de nature technique ou scientifique se pose et fait problème, homme départ, spécialité ... »².

1- كيفية اكتساب صفة الخبير في المحاسبة: قبل التطرق إلى الشروط و الإجراءات الواجب توفرها للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين، ينبغي إعطاء لمحة عن مهنة الخبير المحاسب باعتباره المختص في القضايا الضريبية ، نظراً لطبيعتها الحسابية، و ذلك بالعودة إلى الأحكام التي يضمنها القانون 10-01 المتعلق بكيفية ممارسة هذه المهنة .³

¹ بلول فهمية، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 122.

² DUMOULIN Laurence, « L'expert technicien, témoin ou acteur de justice , journées européennes du droit consacrées au thème (juge en Europ), Organisé à Paris le 20 novembre 2009, p 02 .

³ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ر.ج. عدد 42، صادر في 11 جويلية 2010.

فالخبير المحاسبي هو ذلك الخبير المهني الذي يحترف المحاسبة ، و يمارس مهمته بنفسه و تحت مسؤوليته تنظيم ، فحص، تقويم و تحليل المحاسبة لمختلف زبائنه بشرط أن يلتزم بواجب النصح و تقديم المعلومة لزبائنه و إعداد تقارير باحترافية في تبيان الشروط و كيفية اعتماد الخبراء المحاسبين المختصين في القضايا الضريبية، نظرا لطبيعتها الحسابية، القانون المختص هو و ذلك بالعودة إلى الأحكام التي يتضمنها القانون 01-10 المتعلق بكيفية ممارسة هذه المهنة.¹

2- حالات التنافي في مهنة الخبير المحاسبي: يقصد بالتنافي تعارض المهنة التي يمارسها الخبير مع بعض الأوضاع الأخرى التي تجعل ممارسة المهنة بوجود الأمور التي ستؤثر سلبا على ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، و تؤثر أيضا على مصداقية هذه المهام.² وفقا للمادة 64 من القانون رقم 01-10 المنظم لمهن الخبراء في مجال المحاسبة³، حيث حددت لنا الأوضاع التي يكون فيها الخبير في حالة التنافي، يعني الحالات التي تمنع عليه ممارسة المهنة⁴.

الفرع الثاني :خصوصية إجراءاتندب الخبير القضائي في المادة الضريبية

بما أن الاستعانة بالخبرة أمر متروك تقديره للمحكمة التي تنظر في موضوع النزاع فيمكن لها أن تأمر بها في أي مسألة تعرض عليها للفصل فيها و تجد صعوبات تقنية و

¹ القانون رقم 01-10، المرجع السابق.

² بلول فهيمة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 128.

³ أنظر المادة 64 من القانون رقم 01-10، المرجع السابق.

⁴ تتمثل حالات التنافي:

أ - ممارسة النشاط التجاري الذي يمنع على الخبير المحاسبي ممارسة أي نشاط تجاري، لاسيما تلك النشاطات المتعلقة بالمعاملات التجارية و المهنية.

ب- الجمع بين المهن و تخصص المحاسبة فلا يمكن للخبير المحاسبي أن يجمع بين مهنتين، لأن القانون حدد شروط ممارسة كل مهنة لوحدها.

ج- طب الخدمة من الزبون لقد أقرت المادة 70 من ق رقم 01-10 يمنع على الخبراء المحاسبين السعي لدى الزبون من أجل طلب مهمة أو خدمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، أو البحث عن الزبائن من أجل خدمتهم أو تخفيض الأتعاب أو استعمال أية وسيلة من أجل إشهار ذلك .

فنية تعجز عن فهمها و يكون ذلك من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم¹ وللتذكير فحسب الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الخبرة إجراء من إجراءات التحقيق الخاصة²، حيث يستعملها القاضي الإداري من أجل حسم المنازعة الضريبية المعروضة عليه.

أولا - الأمر بتعيين الخبير القضائي في المادة الضريبية: يتمتع القاضي الإداري بالسلطة التقديرية في اللجوء إلى الخبرة فيجوز له أن يأمر بها في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها³، لأن لقاضي الإداري في بعض الدعاوى يجد صعوبة في الفصل فيها مما يؤدي به إلى الاستعانة بالخبير المختص في ذلك المجال من أجل الوصول إلى الحل الفاصل في تلك الدعوى المعروضة عليه .

1- سلطة القاضي في تعيين الخبير: وفق المادة 86 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية⁴، فقد منح للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة و الخبرة الفنية للاستدلال برأيهم إذا ما عرضت عليه قضايا للفصل فيها و تحتاج إلى اختصاص فني و تقني خاص.

وهذا ما أكدته المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي بموجبها منح المشرع للقاضي حرية الاستعانة بالخبير في المسائل التي تخرج عند درايته القانونية ويكون ذلك من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم كلما رأى ضرورة ذلك.

لقد منح المشرع الجزائري للقاضي حرية في مجال تعيين الخبير بهدف استشارته للبحث عن الدلائل اللازمة للفصل في القضية المعروضة أمامه وكذا لتكوين قناعته⁵، وما

¹ راجع نص المادة 126 من ق إ م إ، المرجع السابق.

² راجع نص المادة 85 من ق إ ج، المرجع السابق.

³ BOULEZ Jaques, Expertise judiciaire (Désignation et mission de l'expert, procédure selon la juridiction), 17^{ème} édition, Delmas, Paris, 2016, P 206.

⁴ راجع نص المادة 86 من ق. إ. ج، المرجع السابق.

⁵ لجريدة نعيمة وديال حياة، المرجع السابق، ص 9 .

يبير السلطة التقديرية الممنوحة للقاضي هو الطابع الموضوعي للخبرة الضريبية التي تجعل القاضي يسعى لإيجاد الحل للمنازعة المعروضة عليه من خلال الاستعانة بخبير مختص¹.

2_ تعيين الخبير بطلب من الخصوم: لقد أقر المشرع الجزائري على إمكانية طلب الخصوم تعيين الخبير في جميع المجالات على غرار المادة الجبائية وهذا ما تضمنته عدة نصوص قانونية منها:

المادة 86 الفقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه: " يمكن أنتأمر المحكمة الإدارية بالخبرة و ذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية"²، و نصت أيضا المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: " يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم تعيين الخبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة"³.

من خلال المادتين يمكن لنا القول بأنه يجوز لأي طرف في الخصومة المعروضة أمام القضاء مدعيا كان أو مدعيا عليه أن يطلب إجراء الخبرة لإثبات ما يدعيه أو ينفيه.

ثانيا: إجراءات الخبرة القضائية: يقوم الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية بإنجاز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسته، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة و ذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة 06 من المادة 86 من ق إ ج⁴، إذ يقوم بتحديد يوم و ساعة بدء العملية و يعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية و إذا اقتضى الأمر بها بعشرة أيام 10 على الأقل قبل بدأ العمليات⁵.

¹ MONGO André, L'expertise et les autres mesures d'instruction en contentieux administratif, Thèse de Doctorat en Droit Public, UFR de Droit, Université de Tours, 2000, P 247.

² راجع نص المادة 86 / 1 من ق إ ج، المرجع السابق.

³ راجع نص المادة 126 من ق إ م إ، المرجع السابق.

⁴ راجع نص المادة 86 / 6 من ق إ ج، المرجع السابق.

⁵ ساري كهيبة، المرجع السابق، ص 69.

قد ورد في القانون الفرنسي أن رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدأ العمليات و يخطر بذلك الخبراء و أطراف الدعوى، و إذا اقتضى الأمر رئيس البلدية أو ممثلي اللجنة البلدية.¹

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة، و يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها أن تطلع عليها في أجل عشرين (20 يوما كاملة).²

تتميز الخبرة بالطابع النسبي يعني أن اللجوء إليها غير ملزمة للقاضي الإداري، و ذلك من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده ، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة حتى على المستوى المحاسبي، و هو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002 : " حيث أن إدارة الضرائب طغنت في مصداقية الخبرة وصحتها و نزاهتها كونها لم يشارك فيها الخبير، لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب، حيث أنه فعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها و القيمة التي حددها الخبير فان الفرق شاسع و كبير يفوق نسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل شك في صحتها"³.

الفرع الثالث: حجية الخبرة القضائية في إثبات المنازعة الضريبية

للخبرة القضائية وقت محدد يلتزم بها الخبير بموجب حكم قضائي غير فاصل في الموضوع، ينتج عن نهاية تلك المهلة وجوب إبداع الخبرة في المحكمة الإدارية المختصة بنسب الخبير تضمن تقرير بيانات تستخدمها من حل النزاع المعروض أمامها.

¹ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 131 .

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط2 ، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 79 .

³ قرار رقم 005722، صادر بتاريخ 15 نوفمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص102.

يتضمن تقرير الخبرة المهام التي قام بها الخبير إضافة إلى رأيه في المسائل المطروحة عليه من طرف القاضي الإداري المختص، لكن لا يمكن للقاضي المختص الفصل في الدعوى المعروضة أمامه ما لم يمنح للأطراف المعنيين بالنزاع المهلة التي وردت في المادة 86 الفقرة 6 من ق إ ج ب 20 يوما من تاريخ إيداع تقرير الخبرة للاطلاع عليه¹.
أولا- مناقشة تقرير الخبرة: يستوجب على الخبير أن يرفق تقرير خبرته بالنتائج التي انتهى إليها حول المسألة الفنية التي انتدب من أجلها، مبينا فيها رأيه من خلال النتائج التي توصل إليها، والهدف من ذلك تمكين القاضي الإداري وأطراف النزاع من استيعاب ما توصل إليه الخبير المنتدب من خلال مناقشة ما ورد في تقرير الخبرة .

1- مناقشة الخصوم و القاضي لتقرير الخبرة: إن مناقشة الخبرة يستدعي إبلاغ الأطراف بمضمونها قبل النداء على الدعوى ضمانا لحق الأطراف في الدفاع، حتى يتسنى لهم إبداء ملاحظاتهم و أقوالهم حول أعمال الخبير باعتبار أن تقرير الخبير قابل للمناقشة، بحيث يمكن لمن قدم التقرير في مصلحته أن يستند على ما تضمنه من أبحاث و آراء و ما توصل إليه الخبير من نتائج و ما اشتمل عليه التقرير من أعمال و أقوال و ملاحظات للتدليل على صحة إدعاءه ويكون له سندا في دفاعه².

إن مناقشة تقرير الخبرة من حق كل طرف في الخصومة الجبائية للدفاع عن مصلحته خاصة في الدعوى حيث أن المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية لا تدافع عن المصالح الخاصة إنما تركز على إظهار الحقيقة و تطبيق القانون و تبيان مآل النزاع المعروض عليه، وفي حالة وجود غموض تقرير الخبير أو عدم وضوحه يأمر بإجراء خبرة تكميلية أو جديدة.

¹راجع نص المادة 86 / 6 من ق إ ج، المرجع السابق.

² ساري كهيبة، الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2016، ص

مما يفيد أن الدور الأساسي يلعبه أطراف الخصومة فيما يخص مناقشة تقرير الخبرة والبحث عن الخلل الذي قد يعتريه، أما دور القاضي فيتجلى أكثر في حالة عدم احترام الخبير للإجراءات الشكلية الواجب إتباعها للأمر بالخبرة، وإذا كان الأصل أنّ مناقشة التقرير يكون من خلال تبادل المذكرات الجوابية بين الأطراف، فإنه يمكن للقاضي أن يطلب حضور الخبير من أجل مناقشة محتوى تقريره عندما لا يتمكن القاضي من استيعابه لاسيما عندما يتضمن مسائل تقنية.

2_ تدارك عيوب و نقص أعمال الخبير: بعد الانتهاء من مناقشة تقرير الخبرة يجب على المحكمة الإدارية تدارك النقائص و العيوب في الأعمال و الأبحاث التي قام بها الخبير، و ذلك بإعادة المأمورية لنفس الخبير من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من الخصوم لكن يبقى هذا الطلب جوازي على المحكمة حيث يمكن لها رفض هذا الطلب.

لقد نصت المادة 86 الفقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تقضي أنه: "إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية...."¹

ونفس المبدأ قضت به المادة 141 من ق إ م إ إذ نصت على ما يلي: " إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق ..."²

مما يفيد أنه في حالة عدم إنجاز الخبير لتقرير خبرته حسب ما طلب منه، فإنه يتدخل القاضي لإعمال سلطته التقديرية سواء عن طريق استبعاد التقرير وعدم الأخذ به أو الأمر بإكمال النقص عن طريق خبرة تكميلية.

ثانيا- مدى تفيد القاضي الإداري بنتائج الخبرة: بعد إيداع تقرير الخبرة واستدعاء أطراف النزاع لمناقشة ما توصل إليه الخبير من نتائج و تفاصيل حول المهام المستندة إليه يأتي

¹راجع نص المادة 86 / 10 من ق إ ج، المرجع السابق.

²راجع نص المادة 141 من ق إ م إ، المرجع السابق.

دور القاضي و سلطته التقديرية لتقدير القوة التدليلية لتقرير الخبرة ، باعتباره الخبير الأعلى لكن و من جهة أخرى يكون القاضي ملزم بصفة مطبقة و قبل المصادقة على تقرير الخبرة من عدمها أن يقوم بدراسة الخبرة بكل جوانبها و خاصة ما قدمه الخصوم به من دفوع بشأن الخبرة.

1- القاضي غير ملزم بنتائج الخبرة كمبدأ: تنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹ على أنه: " يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة، القاضي غير ملزم برأي الخبير غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة "

و عليه لا تنقيد المحكمة في حكمها كقاعدة عامة برأي الخبير الذي ضمنه نتائج تقريره فلا تلتزم بأن تأخذ به، كما أسلفنا القول، بل لها السلطة التقديرية في ذلك، فلها أن ترفض الخبرة و تأمر نهائيا بخبرة جديدة، ولها أن تحكم ببطلانها أو أن تأمر باستدعاء بالخبير إلى الجلسة للإجابة عن بعض النقاط الغامضة فيها، و لها أن تأمر بالخبرة التكميلية إذا رأت أن الأولى غير وافية أو كانت ناقصة.

مع أنّ منح السلطة التقديرية للقاضي في التعامل مع محتوى التقرير لا يعني ذلك أنّ القاضي قد يرفض التقرير بدون مبرر بل يجب أن يبرر استبعاده لتقرير الخبرة، أي يقدم الأدلة التي اقتنع من خلالها بعدم صلاحية التقرير للاستعانة به أثناء الفصل في الدعوى الضريبية.

2- القاضي ملزم بنتائج الخبرة كاستثناء: لقد أقر القانون أن للقاضي واسع النظر إزاء تقرير الخبير في الأخذ به أو إقامة حكمه على أسباب كثيرة وكافية لحمله مما في ملف الدعوى من أدلة و قرائن و هذا راجع إلى كون رأي الخبير لا يخرج عن كونه عنصر للإثبات يسمح لمحكمة الموضوع الأخذ أو عدم الأخذ و دون معقب عليها في ذلك.

¹ راجع نص المادة 144 من ق إ م إ، المرجع نفسه.

ومع ذلك قد يجد القاضي الإداري نفسه أمام تقرير خبرة يتضمن معلومات تقنية وحسابية بعيدة عن تخصصه الأمر الذي يجعله يأخذ بنتائج الخبرة وهو مجبر على ذلك بالنظر إلى عدم تكوينه في مادة الضرائب وعدم تمكنه من مناقشة محتوى التقرير ويبقى دوره فقط في مراقبة مدعى احترام الإجراءات الشكلية¹.

¹ راجع للمزيد حول أهمية التقرير الذي يعده الخبير المحاسب بالنسبة لمصير المنازعة الضريبية: - بلول فهيمة، "الخبير المحاسب فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية"، مجلة القانون، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي أحمد زبانة- غليزان، العدد 02، 2021، ص. ص. 43- 61.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يتضح لنا أن الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية تهدف إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية فيما بالقرارات التي تصدرها هذه الأخيرة .

تبين لنا من كل ما سبق أن سير الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري تتميز بمجموعة من الخصوصيات و ذلك يعود للطابع اتقني و المعقد الذي يتميز بها الخصومة الضريبية، و على هذا الأساس نجد القاضي الإداري يتمتع بسلطات واسعة تمليها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في الأمر خال إجراءات التحقيق بتعين خبير أثناء مرحلة التحقيق .

أما بالنسبة للإجراءات الخاصة بسير الدعوى الضريبية فلها خاصة يغلب عليها طابع التفحص أين يكون للقاضي الإداري تعيين خبير مختص كون الخبرة القضائية تعد وسيلة إثبات أمام القاضي الإداري .

خاتمة

خاتمة

من خلال تناولنا لمختلف الإجراءات القانونية التي تخضع لها المنازعة الضريبية نلاحظ خصوصية هذه المنازعة عن باقي المنازعات الأخرى سواء فيما يخص الإجراءات الخاصة بتسويتها إداريا أو أثناء عرضها أمام القضاء الإداري و يرجع ذلك لخضوع المنازعة الضريبية للتشريع الجبائي الذي يتميز بالمرونة لتعرضه لعدة تعديلات الأمر الذي يؤدي إلى تعقيده و صعوبة الإلمام به، و بالتالي نشوء نزاع ضريبي مما يبين نقص كفاءة الإدارة و مستوى التأهيل أو بسبب قلة الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة، ومهما كانت الأسباب فإنّ الضريبة تأخذ شكلين إما أن تنشأ في موضوع الضريبة وتسمى بمنازعة الوعاء أو تنشأ بسبب إجراءات تحصيل الضريبة، و تعرف بمنازعة التحصيل.

ولتسوية المنازعة الضريبية كفل المشرع عدة طرق للمكلف للدفاع عن حقوقه لمواجهة امتيازات الإدارة، الهدف منها المحافظة على مصالح الخزينة العمومية، وذلك بدءا بالتنظيم الإداري كإجراء إلزامي أي تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر بين أطراف النزاع، حيث تصدر الإدارة قرارا صريحا أو ضمنيا، ينتج عنه في حالة عدم القبول المكلف لهذا القرار التوجه نحو لجان الطعن الإدارية أو إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة.

تتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، ووجاهي، مما يسمح من خلال صيرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم تخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب اللجوء إلى استخدام الإجراءات الخاصة للتحقيق في المادة الضريبية كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا استيعاب بعض المفاهيم العامة للضريبة والمنازعات الضريبية وصولا إلى تفصيل بعض جوانب الموضوع وارتأينا في الأخير إلى استخلاص

خاتمة

بعض النتائج والملاحظات في موضوع المنازعات الضريبية نبرز أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

✓ إن المنازعات الضريبية في النظام الجزائري تتميز بخصوصيات ومميزات تتفرد بها مقارنة مع المنازعات الإدارية الأخرى إذ جعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات وهذا بسبب الطابع التقني الذي يطغى على العملية الضريبية.

✓ خضوع المنازعة الضريبية لقانون مرن وسريع التطور، بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكامه باستمرار بموجب قوانين المالية مما يستوجب تعديل معلوماته لمسايرة هذه التعديلات، وهذا يمكن تدعيمه بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية لاكتساب الثقافة الضريبية من طرف المتعاملين مع هذا المجال.

✓ أن منازعات الوعاء الضريبي تعتبر المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، والتي تقوم على تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية ولقد منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بأن يرفض تسديد الضريبة لأي سبب يتمسك به كأن يدفع بأنها غير مؤسسة أو تعسفية لحماية حق المكلف بالضريبة فقد منح له المشرع إمكانية الاعتراف، فهي هذه الحالة يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقديم الشكاية.

✓ إن الوصول إلى هذه المرحلة يعطي الفرصة لإدارة الضرائب لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه وذلك بغرض التقليل من عدد القضايا الضريبية التي أمام القضاء.

✓ أنّ الشكوى الضريبية إجراء يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، كما ينمي الثقة بين الطرفين خاصة في حالة تراجع الإدارة عن قراراتها الخاطئة، وعلى هذا الأساس اعتبرها المشرع إجراء إلزامي.

خاتمة

✓ وفق ما أقره المشرع الجزائري نجد إلزامية هذا الإجراء (الشكاية) بحيث يجب على المكلف أن يتوجه بشكواه المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق حسب الحالة إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

✓ إن إجراءات الرد على الشكاية المقدمة أمام الإدارة الجبائية تتميز بالبطء فالأجل الممنوح للجهة المختصة بالنظر في شكاوى المكلفين طويلة جدا، كما تختلف الآجال بالنظر إلى طبيعة كل منازعة.

✓ أنّ المشرع الجزائري حاول خلق توازن بين الطرفين ولحمايتهما حيث يمكن للمكلف أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع والإعفاءات الضريبية والتخفيض إلى غير ذلك.

✓ أما فيما يخص آراء اللجان الإدارية نجد أنها غير ملزمة بحيث يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها وهذا في الحالة يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني.

✓ أنّ المشرع الجزائري حاول وضع أحكام خاصة في المادة الضريبية لكنها تبقى غير كافية لتسوية المنازعات الضريبية دون العودة إلى الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولكي نختم هذه الدراسة ينبغي تقديم جملة من الاقتراحات المتمثلة لاسيما في:

✓ ضرورة إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية، ووضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى لتكون أكثر وضوحا.

✓ النص على مواعيد ثابتة وموحدة ومناسبة تساعد المكلفين بالضريبة بالنقد بشكاويهم أمام الإدارة الجبائية بحيث تأتي مبسطة حتى تفصل في الخلاف في

خاتمة

- أقصر مدة ممكنة وتكون كضمانة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة وتكون فعالة في الفصل في النزاعات.
- ✓ إسناد عملية التحقيق إلى أعوان آخرين محايدين عوض إسنادها إلى أعوان مصلحة الضرائب.
- ✓ ضرورة تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي حتى يتمكنوا من الفصل في خلافات أطراف النزاع على وجه السرعة والفعالية.
- ✓ ينبغي على المشرع وضع قانون إجرائي خاص بالمنازعة الضريبية بالنظر إلى خصوصية هذه المنازعة وتفاذي الإحالة على القواعد العامة.
- ✓ ضرورة تحقيق الاستقرار التشريعي في المادة الضريبية لاسيما ما يتعلق منها بالإطار الإجرائي لتسوية المنازعات الضريبية.

قائمة المراجع

أولا - باللغة العربية:

I - الكتب:

1. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، (الدعوى الضريبية نموذج)، دار الأمل، تيزي وزو، 2012.
2. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005.
3. اسكندر محمود توفيق، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002.
4. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، جامعة عنابة، د س ن.
5. بوضياف عمار، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008.
6. بوضياف عمار، المنازعات الإدارية، القسم الأول، دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية المحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
7. بن شيخ اث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط2، دار هومة، للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006.
8. غصون عبده جميل، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية، "دراسة مقارنة"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 2010.
9. هلال العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط 2، منشورات ليجو ند، برج الكيفان، الجزائر، 2019.
10. كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة للطباعة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

11. —، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة للطباعة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015 .
12. ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، ترجمة للمحاكمة العادلة ط 2، موقع للنشر، الجزائر، 2011.
13. شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية(الهيئات الإدارية)، طبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
14. فريجة حسين، المبادئ الأساسية في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2013.
15. فنيديس أحمد، منازعات الضرائب في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، 2014.
16. صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.

II – الأطروحات والمذكرات الجامعية:

أ- أطروحات الدكتوراه:

1. بلول فهيمة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2020.
2. كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.
3. كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2008.

4. واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية، دراسة مقارنة، أطروحة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران2، 2015.

ب- مذكرات الماجستير:

1. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.

2. زاقي درين، النظام القانوني للمنازعات الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مذكرة الدكتوراه، تخصص الدولة و المؤسسات والعمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، 2017.

3. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة للدكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2015.

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

5. فنيديس أحمد، المنازعات الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2006.

6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منوري، قسنطينة، 2008.

7. شعبان خالد، أحمد مصطفى، عبء الإثبات في المنازعة ضريبية الدخل وفقا لقرار رقم (8) ، أطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعة الضريبية، بكلية الدراسة العليا، جامعة الحاج الوطنية، 2010.

ج- مذكرات الماستر:

1. أغيث مسيكة وحميدوش ثبينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية تخصص قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015.

2. بن شريف ليدية، بلقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.

3. العمرى زينب النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر مشروع أولى لمذكرة مكملة لمتطلبات لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون الإداري، قسم الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

4. خيشان ليلة المرحلة الإدارية تسوية المنازعة الإدارية مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.

5. زموري سعاد، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، فرع قانون عام، تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2019.

6. شياطي صونية عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014.

7. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق و العلوم السياسية، الشعبة الحقوق، تخصص قانون العام لأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
8. لجريدة نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع القانون العام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012.

III- المقالات والملتقيات:

أ. المقالات:

1. أمقران عبد العزيز، "عن شكوى الضريبة في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.
2. بلول فهيمة، "الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، العدد 01، 2017، ص ص 347-366.
3. _____، "الخبير المحاسب فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية" مجلة القانون، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي أحمد زبانة- غليزان، العدد 02، 2021، ص. ص. 43- 61.
4. عبيد ريم، "الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي (دراسة مقارنة)"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد 11، 2014، ص. ص. 442- 458.
5. يامة إبراهيم، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية"، مجلة القانون والمجتمع، مخبر القانون والمجتمع، جامعة أدرار، العدد الثالث، 2014، ص. ص. 215 - 241.

ب. المداخلات:

- أعراب محمد "خصوصية الإجراءات لحل المنازعات الجبائية"، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع و أفاق"، المنعقد يوم 11 أكتوبر 2015، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.

IV - النصوص القانونية:

أ- الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 1996/12/07، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ج.ج. عدد 76، صادر في 1996/12/08، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03 مؤرخ في 2002/04/10، ج.ج.ج. عدد 25 صادر في 2002/04/14، والقانون رقم 08-19 مؤرخ في 2008/11/15، ج.ج.ج. عدد 63، صادر في 2008/11/16، وبالقانون رقم 16-01 مؤرخ في 2016/03/06، ج.ج.ج. عدد 14، صادر في 2016/03/07، والمرسوم الرئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، ج.ج.ج. عدد 82، 30 ديسمبر 2020.

ب. النصوص التشريعية:

1. قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ج.ج. عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008.
2. قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ج.ج. عدد 42، صادر 11 جويلية 2010.
3. قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2020.

V - الاجتهاد القضائي:

1. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 632731، صادر بتاريخ 10/02/1990،
المجلة القضائية، عدد 04، 1991.
2. قرار المحكمة العليا رقم 64255، الصادر بتاريخ 07/07/1991، الغرفة الإدارية،
المجلة القضائية، العدد 04، 1991.
3. قرار رقم 005722، صادر بتاريخ 15 نوفمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد
خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
4. قرار مجلس الدولة، ملف رقم 25486، الصادر بتاريخ 15/03/2006، مجلة
مجلس الدولة، العدد الثامن، 2006، ص. ص 190 - 192.
5. قرار مجلس الدولة، ملف رقم 042819، الصادر بتاريخ 11/06/2008، مجلة
مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009.
6. قرار مجلس الدولة رقم 047141، الصادر بتاريخ 15/04/2009، (قرار غير
منشور).

ثانيا- باللغة الفرنسية:

A-Ouvrages :

1. BOVIER Michel BOVIER, Introduction au droit fiscal général et à la
théorie des impôts 9^{ème} édition, Paris, 2008.
2. BOULEZ Jaques, Expertise judiciaire (Désignation et mission de l'expert,
procédure selon la juridiction), 17^{ème} édition, Delmas, Paris, 2016.
3. DEBBASCH CHAERLES et RICC Jean Claude, Contentieux
administratif, 4^{ème} édition , Dalloz , Paris , 1985.
4. GUSTAVE Piser, Droit administratif général, 20^{ème} édition, DALLA, Paris,
2000.
5. RICHER Daniel, les procédures fiscales, presse universitaires du France,
1^{er} édition, paris, 1990.

B- Thèse :

- MONGO André, L'expertise et les autres mesures d'instruction en
contentieux administratif, Thèse de Doctorat en Droit Public, UFR de Droit,
Université de Tours, 2000.

C- Article:

- DUMOULIN Laurence, « L'expert technicien, témoin ou acteur de justice, journées européennes du droit consacrées au thème (juge en Europ), Organisé à Paris le 20 novembre 2009, PP 01-19.

D- Document:

1- DGI, direction du contentieux « instruction générale sur les procédures contentieuses », juillet, 2005.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العناوين
5-1	مقدمة
7	الفصل الأول عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أثناء مرحلة رفع الدعوى
8	المبحث الأول: عريضة افتتاح الدعوى الضريبية (بين العمومية والخصوصية)
8	المطلب الأول: الشروط الشكلية الخاصة لقبول الدعوى الضريبية
9-8	الفرع الأول: الشروط الخاصة ببيانات العريضة الافتتاحية
11-9	أولاً: تحديد الاختصاص القضائي
14-11	ثانياً: تحديد أطراف الدعوى و ممثليهم
15-14	ثالثاً: إلزامية إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه
17-15	الفرع الثاني: خصوصية أجال رفع الدعوى الضريبية
17	المطلب الثاني: الشروط الخاصة بموضوع الدعوى
19-17	الفرع الأول: منازعات الوعاء الضريبي
21-19	الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
22	المبحث الثاني: الشكوى الضريبية إجراء خاص و إلزامي لقبول الدعوى
23	المطلب الأول: الشكوى الضريبية و شروطها
24-23	الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية
29-24	الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية

الفهرس

29	الفرع الثالث:التحقيق في الشكوى والفصل فيها
31-29	أولاً: التحقيق في الشكوى
36-31	ثانياً: الفصل في الشكوى
36	المطلب الثاني:لجان الطعن الإدارية كمرحلة اختيارية لحل المنازعة الضريبية
37-36	الفرع الأول: الفصل في الطعن
38-37	الفرع الثاني : اراء لجان الطعن الإدارية
39	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية امام القاضي الإداري أثناء مرحلة التحقيق
51	المبحث الأول:خصوصية تنظيم إجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية بصفة عامة و الضريبية بصفة خاصة
51	المطلب الأول: سلطات القاضي الإداري في مجال الإثبات في المنازعة الإدارية
51	الفرع الأول: طبيعة إجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية
52-51	أولاً :الطابع التحقيقي لإجراءات الإثبات في المنازعة الضريبية
53-52	ثانياً : الطابع الوجاهي للإجراءات الإثبات في المادة الإدارية
54-53	ثالثاً: الطابع الكتابي لإجراءات الإثبات في المنازعة الإدارية
54	الفرع الثاني:خصوصية تنظيم عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الإدارية
56-54	أولاً: القاعدة العامة لعبء الإثبات في المنازعة الإدارية
56-55	ثانياً: مبررات خصوصية نظام الإثبات في المادة الإدارية
57	المطلب الثاني: خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

الفهرس

57	الفرع الأول :دور أطراف الدعوى الضريبية في الإثبات القضائي أمام القاضي الإداري
57	أولاً : دور المكلف بالضريبة في الإثبات
58	ثانياً: دور الإدارة الضريبية في الإثبات
59	الفرع الثاني: تحميل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية
60	أولاً:اختلاف موقف الفقه في تحميلعبء الإثبات في المادة الضريبية
62-61	ثانياً: موقف الاجتهاد القضائي فيما يخص توزيع عبء لأثبات في المادة الضريبية
62	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري
62	المطلب الأول: مراجعة التحقيق اجراء تحقيقي في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية
63	الفرع الأول: معنى مراجعة التحقيق وحالات اللجوء إلى هذا التدبير التحقيقي
63	أولاً: تعريف مراجعة التحقيق
64-63	ثانياً : حالات الامر بمراجعة التحقيق
64	الفرع الثاني : تنفيذ عملية مراجعة التحقيق وحجيتها
65-64	أولاً : تنفيذ عملية مراجعة التحقيق
65	ثانياً: حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء الإداري
66	المطلب الثاني:خصوصية الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

الفهرس

66	الفرع الأول: الاطار الإجرائي للخبرة القضائية في المنازعة الضريبية
67	أولاً : تعريف الخبرة
69-67	ثانياً: تحديد صفة الخبير المختص في المادة الضريبية
69	الفرع الثاني : خصوصية إجراءات ندب الخبير القضائي في المادة الضريبية
71-70	أولاً: الامر بتعيين الخبير في المادة الضريبية
71	ثانياً إجراءات الخبرة القضائية
72	الفرع الثالث: حجية الخبرة القضائية في اثبات المنازعة الضريبية
73-72	أولاً: مناقشة تقرير الخبرة القضائية
74-73	ثانياً: مدى تقيد القاضي الإداري بنتائج الخبرة
75	خلاصة الفصل
86-84	خاتمة
94-89	قائمة المراجع

عن خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري

ملخص:

تعتبر الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية، نظرا لتعدد قوانين الضرائب وتعقدها، مما طرح الكثير من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها تبعا لتعدد أنواع الضرائب، وتعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسف الإدارة، كما يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة أثناء التحقيق والفصل في المنازعة الضريبية.

Résumé:

Les procédures judiciaires relatives aux litiges fiscaux sont considérées comme l'un des sujets les plus importants, notamment d'un point de vue pratique, étant donné la multiplicité et la complexité des lois fiscales, ce qui a conduit à de nombreux litiges découlant de la complexité des procédures et de leur diversité selon les différents types d'impôts.

Le contrôle judiciaire est considéré comme une étape garante pour protéger les droits individuels des erreurs et abus de l'administration, et le juge administratif dispose d'une large autorité lors de l'instruction et du règlement des litiges fiscaux.