جامعة عبد الرحمن ميرة–بجاية

كلية الحقوق

التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون

فرع: القانون العام

التخصص: القانون العام للأعمال

من إعداد الطالب:

أغليـــس بوزيـــد

تحت إشراف:

د. بودريوه عبد الكريم

لجنة المناقشة

- **أ.د زوايـــمية رشيد:** أستاذ التعليم العالي، جامعة عبد الرحمن ميرة–بجاية ..... رئيسا
- **د. بودريوه عبد الكريم:** أستاذ محاضر، جامعة عبد الرحمن ميرة–بجاية .... مشرفا ومقررا
- **أ. د رداف أحمد:** أستاذ التعليم العالي، جامعة عبد الرحمن ميرة–بجاية ..... ممتحنا

تاريخ المناقشة

.2011/06/20

السنة الجامعية 2010-2011.

إهـــــــــداء

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما،
إلى أخي الوحيد قرة عيني وكلّ أفراد عائلته الصغيرة،
إلى كلّ أخواتي -صديقة وسليمة-،
إلى خطيبتي، جعلها الله لي في الدنيا حسنة،
إلى كلّ من علّمني علما،
إلى كلّ أصدقائي،

إلى كلّ هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

كلمة شكر

الحمد لله الذي أقرّ له الكون بتمام الوحدانية، على توفيقه وإحسانه بما منّ عليّ من صبرٍ حتى أتممتُ هذا العمل البحثي، وأصلّي وأسلّم على رسوله الكريم الذي أوصانا بعرفان الجميل وتقديره فقال: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

الواجب يقضي بإسناد الفضل لأهله والجميل لذويه لذا أتوجه بالشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي المشرف الدكتور **"بودريوه عبد الكريم"** على قبوله الإشراف ومتابعته البحث معي منذ أن كان مجرد أفكار متناثرة لغاية أن غدا مذكرة تامة مكتملة، وتعهّده بالتصحيح والتوجيه، فقد نهلت من علمه وفقهه وتوجيهاته، ولَأعتزّ بإشرافه الذي ظلّ مفخرة لي.

وإنّي لأعلم من نفسي العجز عن مكافأة فضله، لكن أسأل الله تعالى أن يجزل له المثوبة والعطاء ويجازيه عني خير الجزاء.

بوزيد

قائمة المختصرات

أ/ باللغة العربية:

- **ج**: الجزء.
- **ج ر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- **ص**: صفحة.
- **ص ص**: من الصفحة إلى الصفحة.
- **ق.إ.م**: قانون الإجراءات المدنية.
- **ق.إ.م.إ**: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- **ق.إ.ج**: قانون الإجراءات الجبائية.
- **د.ت**: بدون تاريخ النشر.
- **ط**: الطبعة.
- **م**: المادة.

ب/ باللغة الفرنسية:

- **D** : **D**alloz.
- **D.G.**I : **D**irection **G**énérale des **I**mpôts.
- **Ed** : **E**dition.
- **Ibid** : (**I**bidem), au même endroit.
- **I.G.P.C** : **I**nstruction **G**énérale sur les **P**rocédures **C**ontentieuses.
- **L.G.D.J** : **L**ibrairie **G**énérale de **D**roit et de **J**urisprudence.
- **N°** : **N**uméro.
- **Op. Cit** : (**Op**ère **Cit**ato), **R**éférence **P**récédemment **C**ité.
- **P** : **P**age.
- **PP** : de la **P**age jusqu'à la **P**age.
- **T.** : **T**ome.
- **V.** : **V**oir.

مقدمـــة

تتشكّل قواعد الإثبات وفقاً لِمَا يتّفق مع خصوصية كلّ فرع قانوني وطبيعة الدعوى القضائية التي يحكمها، بحيث تختلف صياغة نظرية الإثبات في القانون الخاص عنها في القانون العام سواءً من الناحية الموضوعية أو الإجرائية.

فإذا كانت مبادئ الإثبات في القانون الخاص تقوم على أساسٍ من التحفّظ والتقيّد بقواعد ونصوص ذلك القانون والتنظيم الكامل لها في ضوء الدور المحايد للقاضي الذي يتحدد دوره في تقدير الأدلة المقدمة من الخصوم حفاظا على قداسة روابط القانون الخـــاص التي تقوم بين طرفيـــن متعادليـــن، يدافع كلّ منهما عن مصالحه الخاصة التي لا ترتبط بالصالح العام، فإنّ صياغة هذه المبادئ في القانون الإداري –كنموذج للقانون العام– تتمّ على أساس التحكّم في العوامل التي تسبّبت في خلق ظاهرة انعدام التوازن العادل بين طرفي الدعوى التي يحكمها هذا الفرع القانوني والتي تسودها روابط تقوم بين الإدارة العامة كطرف دائم في الدعوى وبين الأفراد، وكثيرا ما يظهر القاضي الإداري فيها بأداء دور إيجابي للبحث عن الدليل وقوفا إلى جانب الطرف الضعيف في الإثبات، وهو ما يُبرِز اختلاف نظم البحث عن الأدلة من فرع قانوني لآخر حسب اختلاف طبيعـــة الروابط التي يحكمها كلّ فرع منهـــا، على أنّ ذلك لا يعني انقطاع الصلة تماماً بين نظم الإثبات المعروفة في القانون الإداري وبين غيرها الواردة في فروع القوانين الأخرى، حيث توجد ثمة أصول عامة في الإثبات تعدّ بمثابة أبجديات التقاضي ومقتضياته، لا يظهر اختلاف بشأنها من جهة قضائية لأخرى.

تتميّز منازعات القضاء الإداري في إثباتها بتدخّل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق لاتخاذ التدابير اللازمة لحسم الخلاف المطروح قضاءً بين الإدارة العامة والفرد الخاضع لها بشأن نشاط من نشاطاتها القانونية، فالقاضي المقرر لا يظهر بدور سلبي مثلما يكون عليه نظيره المدني. لكن تختلف المنازعات الإدارية في هذه المسألة بين المنازعة الضريبية –كنموذج لدعاوى القضاء الكامل[1]–

---

(1) راجع في ذلك:

- LAMBET WIBER Sophie, Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse de doctorat, Université de Rouen, France,1996, pp. 28-30.
- AUBY Jean Marie, DRAGO Roland, Traité des recours en matière administratif, litec, librairie de la cours de cassation, Paris, 1996, p. 666.
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, 8è éd., Dalloz, Paris, 1997, p. 251.
- Ministère des Finances, DGI, «le contentieux fiscal : contentieux de pleine juridiction», Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, Décembre 1995, p. 27.
- SLIM Kammoun, «La nature juridique du contentieux fiscal», Association Tunisienne de droit fiscal, 03 et 04 janvier 2002, p 06. http://www.profiscall.com =

ودعوى تجاوز السلطة –كنموذج لباقي المنازعات الإدارية الأخرى–، على اعتبار أنّ العلاقة السابقة لرفع الدعوى الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية، –والتي تَبرُز في خضوع المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية لدفع المساهمة المفروضة عليه قانونا بحكم نشاطه أودخله–، من شأنها أن تسهِّل له إقامة الدليل واستخلاصه بحكم هذه العلاقة لتأييد دعواه، ممّا يقتضي أن يكون تدخّل القاضي المقرر بكثير من التحفّظ في الإثبات إلى جانب المدعي، على عكس باقي المنازعات الإدارية التي يُعتبَر فيها تدخّل القاضي ضروريا لمساعدة المدعي في الإثبات خلال مرحلة التحقيق، نظرا لأنّ الإدارة تحوز الوثائق والمستندات الضرورية للإثبات التي لا نجد نماذج لها في حوزة المدعي فضلا عن تميّزها في الدعوى بطابع سلطوي يعكس مركزا مختلفا تماما مع مركز المدعي[2]. إضافةً إلى أنّ الدعوى الإدارية عموما لاسيما منها دعوى تجاوز السلطة كما في الدعوى الناشئة عن قرار نزع الملكية الخاصة للمنفعة العامة لا تتوفر على علاقة سابقــة بين طرفيها، ممّــا يصعب على المدعــي تحمّل عبء الإثبات وحــده، وبالتالي يقتضي تدخّل القاضي المقرر لنقله إلى الإدارة العامة التي تخدم في الغالب مركز المدعى عليه لإثبات عكس ما يدّعيه رافع الدعوى.

وكما تظهر مواطن التمييز بين نموذجي دعاوى القضاء الإداري في وسائل الإثبات، حيث يحكمها في المنازعة الضريبية قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى جانب قانون الإجراءات الجبائية

= – عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/05/05، ص 16.

- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلّة مجلس الدّولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 23.
- محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 703.
- قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في الطعن المرفوع من طرف " Société des aciéries de Pompey" بتاريخ 1962/06/29، وكذلك قرار المحكمة العليا في الجزائر، الغرفة الإدارية، في الطعن المرفوع من طرف شركة "Sieur Y. M" ضدّ مدير الضرائب لولاية تيزي وزو، ملف رقم: 946488، صادر بتاريخ 1992/07/26. (نقلا عن: – خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس–سطيف، 2004/10/10، هامش رقم 01، ص95، هامش رقم02، ص96).

(2) PAERELS Hélène, Le dépassement de la personnalité morale: contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal Français, Thèse pour l'obtention du Doctorat de droit privé, faculté des sciences juridiques, politiques et sociales, université de Lille 2, 24/06/2008, p.12. http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/ 00/37/09/23/ PDF/ These HPaerels.pdf

لتنعكس في وسائل عامة وأخرى خاصة، بخلاف المنازعة الإدارية "العامة" التي تحكمها قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية فقط.

ولعلّ ذلك يُكسِب المنازعة الضريبية طابعا خاصا، تحتاج دراسته تحليلاً لخصوصية التحقيق القضائي في هذه المنازعة، والمحاولة بقدر الإمكان –لبلوغ غاية التوضيح في التحليل– مقارنة مواطن الدراسة المختلفة بما هو مقرر في القواعد العامة للتحقيق في المنازعة الإدارية عموماً.

يحضى موضوع هذا البحث **بأهمية مستفيضة**، ذلك أنّ التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري يطرح للمعالجة مسألة جزئية في مسار هذه المنازعة، فهي حلقة في مجالٍ لا يزال خصبا للبحث والتنقيب.

كما أنّ المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري تبلغ حدّا كبيرا من التعقيد عند مرحلة التحقيق[3]، لأنّها المرحلة التي يترصّد فيها القاضي الإداري كل المعلومات الدقيقة سواءً كانت واقعية أو علمية أو قانونية عن موضوع الدعوى، وإذا ما تحرّى القاضي الدقة في استوحاء الأدلة خلال هذه المرحلة، تطلّع إلى بناء قراره بشكل سليم للفصل في المنازعة المعروضة عليه.

كما أنّ للبحث أهمية تبرز في القواعد التي تحكم القضاء الإداري عند التحقيق في المنازعة الجبائية، ذلك أنّ هذه القواعد مختلفة تماما عن القواعد المتَّبعة في التحقيق بالنسبة للمنازعات الإدارية عموما، وهو اختلاف يظهر كثيرا في الشكليات المقررة لِافتتاح التحقيق والسير فيه، وفي وسائل وطرق إجراء التحقيق بتدخل قانون الإجراءات الجبائية خلال مراحل التحقيق في المنازعة الضريبية، حيث

(3) ورغم هذه التعقيدات التي ستتّضح جليا مع أطوار هذه الدراسة، ذهب البعض من الفقه إلى دراسة إجراءات تسوية المنازعة الضريبية بطريق التحكيم الذي كثيرا ما يخفق فيه المحكّمون عن ضمان حقوق الطرف الضعيف الذي يواجه الإدارة خصما له في الدعوى، فإذا كان القاضي يتحفّظ كثيرا لِاستقلالية الإدارة الجبائية عند طلب الأوراق الضرورية للتحقيق في الدعوى، فإنّ المحكّم لا يجد في صلاحياته وسائل الضغط على الإدارة لتقديم عناصر الإثبات خاصةً وأنّ تفعيل عمله الإجرائي في الخصومة التحكيمية لا يكون بمنأى عن تدخّل القضاء. للإطلاع على هذه الدراسات، راجع:

- محمد عبد النبي إبراهيم مصطفى، تسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2010.
- محمد سعيد الرحاحلة، دور التحكيم الإلكتروني في المنازعات الضريبية، رسالة دكتوراه، قسم القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2010.

يتعذّر مثلاً في التحقيق محل البحث اِتباع بعض الطرق المعتادة في التحقيق بالنسبة لأيّة منازعة أخرى مثل طريق الشهادة، كما أنّ دور القاضي المقرر في مراقبة وتسيير إجراءات التحقيق يختلف بين المنازعة الضريبية وباقي المنازعات الإدارية الأخرى لاسيما منها دعوى تجاوز السلطة، وهذا ما يُبرِز اتصالا منطقيا بين ذاتية التحقيق محل البحث وطبيعة المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري وهو تحقيق يأخذ كثيرا في الإعتبار مجموعة الإمتيازات التي تتمتع بها مصلحة الضرائب باعتبارها سلطة عامة في الهيكل التنظيمي والمؤسساتي للدولة، كما أنّه تحقيق يرصد في الإتجاه المقابل طبيعة العلاقة التي تربط المكلف بدفع الضريبة مع الإدارة الجبائية بما يجعل تدخّل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق للبحث عن الدليل الذي يحدد مآل النزاع يكون بكثير من التحفظ والإستثناء.

وللإلمام بكلّ هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها، يكون جديرا في البحث التساؤلُ حول:

مدى توفيق المشرع الجزائري في وضع قواعد إجراءات تحقيق المنازعة الضريبية، بشكلٍ يراعي امتيازات واستقلال الإدارة الجبائية ويكفل حقوق المكلف بدفع الضريبة خلال سير الدعوى أمام القضاء الإداري؟.

وترتيبا على ذلك فإنّ إشكالية البحث تعالج مدى التوازن في مراكز طرفي المنازعة الضريبية من خلال تقرير شكليات وإجراءات تحقيق القضاء الإداري عند النظر فيها استنادا إلى الوسائل والطرق المتاحة لهذا التحقيق، وذلك وفق **المنهج التحليلي النقدي** الذي يناسب لبحث موقف المشرع تنقيباً لما تتضمنه نصوص القانون وما استقر عليه اجتهاد القضاء الإداري، لأنّ بلوغ غاية هذا البحث لا تكون باستقراءٍ وصفي لظاهر النصوص التشريعية، لكن بتحليل مضامينها وكيفيات تطبيقها.

هذا ويتناول موضوع الدراسة البحث في فصلين عن القواعد العامة والقواعد الخاصة التي نظّم بها المشرع إجراءات تحقيق المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام لقواعد إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري.

الفصل الأول

الإطار العام لقواعد إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية[4]، يختصّ القضاء الإداري بالفصل فيها ممثَّلا على مستوى قضاء الدرجة الأولى بالمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أوالرسم الجبائي[5]. فهي من دعاوى القضاء الكامل التي تستند في تحريكها إلى قرار إداري[6]، يُطعَن فيه وفقاً لنظامٍ قانونيٍ خاصٍّ بها، وباتباع إجراءات منوطة لجهاز قضائي، ممثّلا بهيئة قضاء إداري.

---

(4) تجمع المنازعة الضريبية بمميّزات المنازعة الإدارية في إطارها وهيكلها العام، لأنّها على الأساس تعتبر من"المنازعات الناشئة عن الأنشطة ذات الطبيعة الإدارية التي تأتيها الإدارة مستعينة بأساليب السلطة العامة وما تتضمّنه من امتيازات غير مألوفة". أنظر:

- بودريوة عبد الكريم، "هل تخلّى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاِختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل 2009، غير منشور.

وكما جرى اجتهاد القضاء الإداري على اعتبار المنازعة الضريبة من طبيعة الدعوى الإدارية، راجع في ذلك: قرار المحكمة العليا رقم 88444، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 1991/12/29، مجلة قضائية، عدد 2، لسنة 1993، ص ص 148-151.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Procédures fiscales, 4eme éd, Dalloz, Paris, 2007, p. 231.

(5) راجع الفقرة الأولى من المادة 804 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن ق.إ.م.إ، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.

يضيف القانون الفرنسي مكان وجود الأموال الخاضعة للضريبة كأساس لتحديد الإختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية الناظرة في المنازعة الضريبية.

«Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le bureau de l'administration chargé du recouvrement ou celui du lieu de situation des biens».

Voir:- TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret, Op. Cit., p. 264.

(6) ينبغي التنبيه إلى أنّ القرار الإداري الذي تستند إليه الدعوى الضريبية كأساس في تحريكها لا يحمل طيات المفهوم الفنّي الدقيق للقرار الإداري الذي رصده فقه القانون الإداري، ذلك لأنّ فرض الضريبة يكون تنفيذا للقانون ولا يرد بإرادة الإدارة الضريبية المنفردة، وبالتالي فإنّ قرار فرض الضريبة قرار تنفيذي لا يمكن اعتباره بالمفهوم الضيّق للقانون الإداري قراراً إدارياً. أنظر في ذلك:

- SLIM Kammoun, Op. Cit., p. 02.
- LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., p. 34.
- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 23.

تتعدّد مصادر القاعدة القانونية الإجرائية المفروضة على القاضي الإداري إتباعها عند النظر في المنازعة الضريبية بين ما هو مقرّر في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في شكل قواعد عامة تحكم الدعوى الإدارية عموما، وبين ما هو منصوص في قانون الإجراءات الجبائية الذي استحدثه المشرع الجزائري بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002[7] ليكون نصّا مرجعيا جامعا لخصوصية القاعدة الإجرائية في المادة الضريبية.

ولمّا كانت الدراسة تقتصر في هذا الفصل على تعداد القواعد العامة لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري[8] في موضع مناقشة ما إذا كان المشرع الجزائري قد وفّق في صياغة القواعد الإجرائية العامة على الشكل الذي يوازن به بين امتيازات المصلحة الضريبية التي تفرزها ممارسات أعمال السلطة، وبين المركز القانوني للمكلف بدفع الضريبة الذي يقف أمام القضاء مجرّدا من أيّ وسيلة للإثبات، فإنّني أستهل الطرح التحليلي لمناقشة العوامل التي تؤثر بالإيجاب أوالسلب عند التحقيق في المنازعة الضريبية (المبحث الأول)، ثم أظهر في هذا التحليل بالإطراد الكافي لعوارض التحقيق في المنازعة الضريبية (المبحث الثاني)، لأنتهي في الأخير ببيان أحكام بطلان إجراءات التحقيق في المادة الضريبية (المبحث الثالث).

(7) قانون رقم 21/01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

(8) وطالما لا تختلف طبيعة التحقيق وإجراءاته في المنازعة الضريبية بين قضاء المحكمة الإدارية وقضاء مجلس الدولة بحسب ما تقرر في نص المادة 915 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جاءت دراسة موضوع هذا البحث على قالب إجراءاتٍ موحَّدة تشملها صيغة "**القضاء الإداري**"، فهي الصيغة التي تتأكّد بها وِحدة الإجراءات التحقيقية المقررة في سير الدعوى الضريبية، وبها يظهر التمييز بين التحقيق محل البحث والتحقيق الإداري الذي يباشره مفتش الضرائب والمراقبون الجبائيون خلال المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية.

المبحث الأول

القواعد العامة المؤثرة عند التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

تَعرف تطبيقات قواعد التحقيق في الدعوى الإدارية على المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، والمقررة بموجب نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، صعوبات عديدة وتعقيدات شديدة نظرا لما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات متولّدة من الرغبة في تفعيل العمل الإداري وتحقيق الصالح العام الغالب على المصالح الفردية الخاصة، ممّا يشتّت التوازن المنتظر بين طرفي الدعوى وقد يؤثر سلبيا في منطقية النتائج التي يسفر عليها التحقيق (المطلب الأول).

لكن ومن منظور آخر، نجد أنّ هذه القواعد أناطت للمستشار المقرر دورا ايجابيا يتناسب مع طبيعة إجراءات التحقيق في الدعوى على الوجه الذي يمتّص به اختلال التوازن المرتقب بين مراكز طرفي المنازعة المطروحة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

قواعد التأثير السلبي عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تتميّز العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية بعدم التوازن أثناء مباشرة التحقيق في الدعوى، مَرجِعه امتيازات الإدارة الضريبية التي تسعى بها إلى تأكيد مبدأ سموّ المصلحة العامة على المصالح الخاصة للمكلّف بدفع الضريبة، وتتمثل بعض هذه الإمتيازات في حيازة المستندات والأوراق الإدارية وامتياز قرينة صحة قرار الإدارة، وامتياز المبادرة والتنفيذ المباشر[9] إلى جانب امتيازات أخرى مترتبة عن طبيعة المنازعة الضريبية ذاتها، وهو الأمر الذي يدفعنا للتساؤل عمّا إذا كانت هذه الإمتيازات لا يمتدّ تأثيرها الظاهر في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، إلى إجراءات التحقيق القضائي المطروحة عند النظر في المنازعة الناشئة عن هذه العلاقة (الفرع الأول).

ولأنّ أيّة منازعة قضائية تقوم على اِختلاف طرفيها بشأن واقعة معينة وكيفية تطبيق القانون عليها، يلتزم فيها المدعي بإثبات دعواه وفقا للمبدأ القاضي بإلقاء عبء الإثبات على عاتق المدعي، وطالما أنّ الإدارة الضريبية تكون غالبا في مركز المدعى عليها في الدعوى فإنّ المكلّف بدفع الضريبة يلتزم بإثبات عدم صحة قرار الإدارة محل الطعن أمام القضاء في الوقت الذي قد يكون فيه مجرّدا من أيّ سند أو وثيقة تؤيّد دعواه، ممّا يشكّل عائقا في سير عملية التحقيق وإثبات الحقيقة، خاصة وأنّ القاضي المقرر لا ينتظر من الإدارة أن تعترف بخطئها حتى يبتّ في إجراءات التحقيق، وهو الأمر الذي يثير إشكالية البحث عمّا إذا كان المبدأ المقرّر في تنظيم عبء الإثبات يمتّد بمفهومه العام إلى خصوصية التحقيق في المنازعة الضريبية على النحو الذي يؤثر في التوازن المطلوب بين طرفي المنازعة (الفرع الثاني).

---

(9) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري: الإثبات المباشر- الإثبات غير المباشر- دور القاضي في الإثبات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 85.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p.151.

الفرع الأول

الخصوصية الموضوعية والإجرائية للمنازعة الضريبية

تُعتبر المنازعة الضريبية من دعاوى القضاء الكامل التي تجسّد وجود علاقة سابقة بين طرفيها تتجلّى في تصريح المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية برقم أعماله الناتج عن دخله أو نشاطه الخاضع للضريبة. إنّ هذه العلاقة تُكسِب إدارة الضرائب مجموعة من الإمتيازات التي من شأنها تعزيز مركزها الدفاعي كطرف في الدعوى الضريبية ممّا ينعكس سلبا على مركز المكلف بالضريبة في تحصيل الدليل الحاسم خلال سير تدابير التحقيق القضائي.

هكذا نلاحظ تأثير خصوصية طبيعة المنازعة الضريبة على إجراء التحقيق فيها أمام القضاء الإداري، الأمر الذي يقتضي توضيح هذه الطبيعة بما لها من علاقة بكسب الإدارة الجبائية لامتيازها في الدعوى، وذلك بالإشارة إلى مختلف الإمتيازات التي تحظى بها الإدارة الضريبية خلال مرحلة التحقيق القضائي في الدعوى (أولا)، ثمّ التعقيب ببيان تأثيرات هذه الإمتيازات التي تُكسِب المنازعة الضريبة خصوصيتَها على سير إجراء التحقيق في الدعوى (ثانيا).

أولا: مركز الإمتياز للإدارة الجبائية كطرف في الدعوى

إنّ الإدارة الجبائية اكتسبت مركزَ الإمتياز على المكلّف بالضريبة في الدعوى من جرّاء تكييف النزاع الضريبي ذاته في كنف منازعات القضاء الكامل[10].

تقوم المنازعة الضريبية بظهور خلافات تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول تقدير الوعاء الضريبي أو تنفيذ إجراءات تحصيل الضريبة المقدَّرة[11].

---

(10) راجع في ذلك: – عبد الغني بسيوني عبد الله، القضاء الإداري: دعوى الإلغاء، دعوى القضاء الكامل، ط4، دار أبو العزم للطباعة، القاهرة، 2009، ص 322 وما يليها.

- وفا عبد الباسط، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص 183 وما يليها.
- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص ص 17–27.

(11) عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص ص 13–15.

إنّ التسليم بالتكييف الذي يلحق طبيعة المنازعة الضريبية يرتّب عدّة نتائج سلبية على مركز المكلف بالضريبة، فالعلاقة التي تنعكس –بين طرفي النزاع– في ارتباط المكلف بالإدارة الجبائية عند أداء المساهمة المالية المفروضة عليه بحكم نشاطه أو دخله وما لهذا الأداء من سابقة الإجراءات التصريحية التي يتّخذها حيالها لتمكينها من تقدير الضريبة، من شأنها أن تولّد بين الطرفين فرص استخلاص العناصر التي تعزّز مركز كلّ منهما في إثبات ادّعائه أمام القضاء الإداري، وبالتالي فالمكلف بالضريبة يمكنه استخلاص أدلة الإثبات التي ينفي بها مشروعية قرار التقدير الضريبي المفروض عليه بحكم ما له من ارتباط سابق مع الإدارة المصدِرة لذات القرار قبل صدوره.

إنّ هذا التكييف يترتب عنه أنّ المكلّف بالضريبة إذا أراد المطالبة بإلغاء قرار الإدارة الجبائية المتعلق بإجحافه من حقوقه خلال تقدير الضريبة المفروضة عليه أو خلال اتخاذ الإجراءات المرتبطة بالتحصيل في مواجهته، لا يمكنه رفع دعوى الإلغاء وإنما يتوجّب عليه اتخاذ طريق القضاء الكامل الذي يحقق له النتيجة التي يرمي إلى تحصيلها من رفع دعوى الإلغاء، وبالتالي فقاضي تجاوز السلطة أوقاضي الإلغاء سيرفض دعواه على أساس أنّ فحص مدى مشروعية هذا القرار لا يكون إلاّ أمام قاضي الضريبة الذي يستطيع إلغائه أثناء النظر في النزاع الضريبي[12].

إنّ هذا المركز تُلازمه عدّة امتيازات أخرى للإدارة الجبائية التي تواجه بها المكلف بالضريبة خلال مرحلة التحقيق في الدعوى، بما فيها من امتياز حيازة المستندات والأوراق الإدارية المتطلَّبة في التحقيق أمام القضاء فضلا عن امتياز ملازمة قرينة الصحة لقرارها المنازع فيه[13] نظرا لما تتمتع به

(12) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 98.

(13) لتحديد ماهية القرار المطعون فيه عند رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، أنظر:

- Ministère des Finances, D. G. I, bulletin des services fiscaux : «Le contentieux devant la justice», N°17, décembre 1996, p. 8.
- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة– الجزائر، 2005، ص ص 61–65.
- كريبي زوبيدة، "المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الجبائية"، مجلة مجلس الدولة، عدد07، لسنة 2005، ص ص 13–15.
- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي: دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 37 وما يليها.
- Ministère des Finances, D. G. I, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, juillet 2005, p.11.
- LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., pp. 190-193.

جهة الإدارة من إصدار قراراتها بسلطة تقديرية تملك اختيار الأسباب[14]؛ إضافة إلى امتياز اتخاذ القرارات الإدارية في مواجهة المكلف بالضريبة من دون أن تظهر إرادته في اتخاذها أوتنفيذها[15]، مما يصعب عليه التنازع في صحتها ومطابقتها للقانون، فضلا عن احتكار الإدارة لامتياز المبادرة والتنفيذ المباشر لقراراتها المتخَذَة[16] في سياق تفعيل العمل الإداري وتحقيق مقاصد

(14) وبالتالي يُفترَض قيامها على سبب صحيح قانونا إلى أن يثبت العكس، وقرينة المشروعية تبقى امتيازا قائما لا يزيله عدم التسبيب ما لم يظهر تحوير القرينة بالدليل العكسي، لذلك فإنّ المستشار المقرر الذي يتولى دور التحقيق في المنازعة، لا ينتظر من الإدارة الضريبية أن تدفع بصحة ومشروعية القرار الصادر منها والمطعون فيه، وإنما يكلِّف العارض بتقديم الوسائل والأسانيد القانونية التي يؤسس عليها دعواه ويدحض بها عن الإدارة امتياز مشروعية قراراها. أنظر:

- بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط6، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 246.
- عبد المجيد مشرف عبد الفتاح، الوجيز في القانون الإداري: النشاط الإداري، الإسراء للطباعة، القاهرة، 2006، ص248 وما يليها.
- قاسم العيد عبد القادر، "مراحل الفصل في منازعات الضريبة العقارية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21 و22 أفريل 2008، ص 173.
- قرار المحكمة العليا رقم 64255، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 1990/04/07، مجلة قضائية، عدد 04، لسنة 1991، ص 232.

(15) عزوز لندة، تطور المنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة وتنمية، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2002–2003، ص 24.

(16) ففي مرحلة التحقيق أمام القضاء الإداري لا تُسأَل الجهة الإدارية عن تنفيذ قرارها في مواجهة المكلف بدفع الضريبة، وما على هذا الأخير إلاّ أن يلتمس من قاضي الإستعجال الإداري الحكم له مؤقتا بوقف تنفيذ هذا القرار أوالأمر بتأجيل التحصيل الضريبي إذا توافرت شروطه، أوتأجيل المتابعة والمطالبة بالغرامة الضريبية لغاية تسوية النزاع المطروح أمام قاضي الموضوع. راجع في شروط إرجاء الدفع والتحصيل:

- نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، والمعدّلة بموجب نص المادة 40 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر، عدد 74، مؤرخ في 31 ديسمبر 2008، ص 12.
- مرحوم محمد الحبيب، "إرجاء دفع الضريبة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 50.
- فريحة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 430.
- AUBY Jean Marie, DRAGO Roland, Op. Cit., p. 612.

السلطـــة العامـــة[17].

والناظر في كلّ هذه الإمتيازات، يدرك أنّها تؤثر تأثيرا بالغا على عملية التحقيق في المنازعة الضريبية، وهو تأثير يعكسه المركز الضعيف للمكلف بدفع الضريبة بالنظر إلى ما تتمتع به الإدارة من امتيازات وما تحوزه من مستندات حاسمة للفصل في الدعوى، وهو ما نصل إلى دراسته بالتفصيل في العنصر الثاني من هذا الفرع.

ثانيا : تأثير الخصوصية الموضوعية للمنازعة الضريبية على سير التحقيق في الدعوى

يبدو أنّ للإمتيازات المذكورة أنفا –والتي تتمتع بها إدارة الضرائب– تأثيرا معتبرا من شأنه أن يخلق صعوبة إظهار الحقيقة من وراء التحقيق في المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري.

إنّ تكييف المنازعة في كنف دعاوى القضاء الكامل أوجد اختلافا في دور القضاء الإداري الذي يتجاوب مع خصوصية النزاع الضريبي، ففيه لا يتدخّل إلى جانب المدّعي لبحث دليل الإثبات، وفي حالة اعتبار المكلّف بالضريبة مدعيا في النزاع يتّضح تعقيد الوضع عليه على أساس أنّ دعواه تبقى جافة من الأسس والأسانيد القانونية والواقعية التي يعزّز بها طلباته، خاصة وأنّ الإدارة قد تمتنع عن إفادته بهذه الأوراق التي يبقى مُلزَما باستحضارها في ملف الدعوى بمجرد إيداع العريضة الإفتتاحية لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية عملا بنص المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

(17) إنّ فكرة السلطة العامة التي تتميّز بها الإدارة الجبائية كمرفق عام، تقوم على غاية فلسفية تجمع بين مبدأ ضرورة الضريبة وحماية الحريات الشخصية وحق الملكية للمكلفين بالضريبة؛ نتيجتها كسب العدالة الإجتماعية من العدالة الضريبية. للإستفاضة في هذا الموضوع، أنظر:

- عبد الهادي علي النجار، "الحرية الإقتصادية والعدالة الضريبية في الإسلام"، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثالث، سبتمبر 1983، ص ص 261–293.
- محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية إقتصاديا"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الرابع، ديسمبر 2001، ص ص 13–159.
- محمد محمد عبد اللطيف، مراجعة محمد سعيد فرهود، "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الأول، مارس 1999، ص ص 385–395.
- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعاوى الإدارية، مطابع جامعة المنوفية، القاهرة، 2007، ص 334.
- BOYER-CAPELLE Caroline, Le service public et la garantie des droits et libertés, Thèse de Doctorat en droit public, faculté de droit et des sciences économiques, université de Limoges, 10/07/2009, p. 343. http//www.memoireonline.com

كما أنّ امتثال المصلحة الضريبية أمام القضاء الإداري كطرف يتميز قرارها المنازع فيه بقرينة الصحة يُثقل كاهل المدعي في التحقيق للوصول إلى إبطال هذا القرار سعياً نحو اقتضاء حقوقه من الإدارة المدعى عليها، خاصة وأنّ هذه الأخيرة لا تعترف بخطئها أمام القضاء في صدور قرارها وتنفيذه في مواجهة المكلف بالضريبة.

إضافة إلى ذلك فإنّ تمتّع الإدارة الضريبية بامتياز المبادرة والتنفيذ المباشر من شأنه أن يمس بحقوق المكلف بدفع الضريبة، لأنّ هذا التنفيذ قد يتجاوز أحيانا حدود السلطة الممنوحة للإدارة في إطار تحقيق الصالح العام وإحداث التنسيق والتطابق المفترض بين النظام القانوني والآثار القانونية لقرارها[18]، ممّا يؤثّر في مركز المكلف من دون أن تحقّ له المطالبة خلال مرحلة التحقيق بوقف هذا التنفيذ أو إلغائه لحدوث التجاوز المذكور وهو ما يزيد اختلالا في التوازن بين مراكز الطرفين، إلاّ أنّ الحل الوحيد الذي يمكن المبادرة به بعد رفع الدعوى أمام قاضي الموضوع؛ هو إتباع الطريق الإستعجالي لِاستصدار أمر يوقف التنفيذ إلى حين الفصل النهائي في الموضوع، إذا توافرت شروطه القانونية المقررة بموجب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية[19].

وبتكييف المنازعة الضريبية في إطار منازعات القضاء الكامل يترتب عنه تضييق النطاق الذي يستفيد فيه المكلّف بالضريبة من تدخّل القضاء الإداري إلى جانبه لتعزيز مركزه في مواجهة الإدارة، لأنّ طبيعة تدخّل القضاء مختلفٌ بين دعاوى القضاء الكامل ودعاوى الإلغاء أو دعاوى تجاوز السلطة، إذ تَضيقُ سلطات القاضي في البحث عن الدليل في دعاوى القضاء الكامل لوجود علاقة سابقة بين أطرافها بحيث تمكّن هذه العلاقة الأطراف وحدهم من إيجاد أدلة الإثبات دون حاجة لتدخّل القاضي في ذلك، وهذا على خلاف باقي الدعاوى الإدارية الأخرى.

---

(18) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعاوى الإدارية، مرجع سابق، ص 335.

(19) يعتبر قاضي الإستعجال الإداري هو المختصّ بالنظر في دعوى وقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب، وليس كما نصت المادة 833 وما يليها من ق.إ.م.إ التي تقتضي رفع مثل هذه الدعوى أمام القاضي الناظر في الموضوع، ذلك لأنّ هذه المواد تتعلّق فقط بطلبات وقف تنفيذ القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بالإلغاء، مما لا نجد لها تطبيقا بشأن قرارات إدارة الضرائب. أنظر:

- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 373.

ومما نصت عليه المادة 74 من ق.إ.ج من شروط الأمر بوقف تنفيذ قرار التحصيل الجبائي أن يدفع المكلف بالضريبة ما يعادل 20% من مبلغ الضريبة المتنازع فيه.

وبهذا التحليل المنصرم نخلص إلى وجود اختلال صارخ بين مراكز طرفي المنازعة الضريبية بما يجعل المكلف بدفع الضريبة في وضعٍ يستحيل عليه بمفرده إثبات ادعائه أمام قضاء التحقيق في الدعوى.

وبالتالي فإنّ المسألة تتطلب معالجة تشريعية وقضائية لإيجاد وسائل تخفِّف من ثقل العبء الذي يواجه المكلف بدفع الضريبة وردّ التوازن المفقود بين طرفي الدعوى. وإذا كان المشرع الجزائري قد أناط للمستشار المقرر الذي يتولّى مهمة التحقيق في المنازعة الضريبية، دوراً يكمن في جوازِ توجيهِ أمرٍ للإدارة الجبائية لتقديم القرار المطعون فيه وسائر الوثائق والمستندات المقترنة بهذا القرار للبحث فيها عن الحقيقة القضائية المتنازع عليها بموجب دعوى المكلف، عملا بنص المادة 2/819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أوجواز طلب حضور أعوان الإدارة الجبائية لتقديم الإيضاحات حول القرار محل النزاع عملا بنص المادة 2/860 من نفس القانون، فإنّ ذلك يبقى شكلياً فقط، ذلك لأنّ التطبيق القضائي لهذه النصوص القانونية يكون متعذّراً أحياناً لسبب رفض الإدارة الإنصياعَ لهذه الأوامر، فضلاً عن تحفّظ القضاء في ممارسة هذا الدور متأثِّراً بالمبدأ الفلسفي الذي يقتضي عدم جواز توجيه أوامر للإدارة[20]، وإنْ كان قد ظهر في بعض اجتهادات القضاء الإداري في الجزائر أوفي القانون المقارن، الحرصُ على أداء هذا الدور التحسيسي[21]، إلاّ أنّ ذلك بقي دوراً استثنائياً خاصةً في المنازعة الضريبية التي تغلب عليها اِعتبارات المصلحة العامة بأكثر ما تعرفه المنازعات الإدارية

---

(20) حول موضوع "حظر توجيه القضاء أوامر للإدارة"، راجع:

- بودريوة عبد الكريم،" مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة؛ تقليد أم تقييد"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد الأول، لسنة 2007، ص ص 39-60.
- بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2005-2006، ص ص 302-330.
- شيهوب مسعود، "امتيازات الإدارة أمام القضاء"، مجلة الفكر القانوني، مجلة دورية تصدر عن اتحاد الحقوقيين الجزائريين، عدد 04، لسنة 1987، ص ص 34-43.
- بن شيخ آث ملويا لحسين، دروس في المنازعات الإدارية: وسائل المشروعية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2006، ص ص 471-480.
- عوابدي عمار، قضاء التفسير في القانون الإداري، ط 5، دار هومة، الجزائر، 2006، ص ص 36-37.

(21) سبق للمشرع الجزائري أن قرر القاعدة التي نصت عليها المادة 2/819 سالفة الذكر بموجب المادة 2/169 من قانون الإجراءات المدنية الملغى. وتطبيقاً لهذه القاعدة، صدر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا عدة قرارات اجتهادية من بينها:

- القرار رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/06/06، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1993، ص ص 198-201.

الأخرى، لتعلّقها بمساهمات مالية تعتبر حقوقاً للخزينة العمومية، بل وحتّى في حالة إستجابة الإدارة الضريبية لأوامر القاضي وفقاً لهذه المواد، فهي لا تلتزم بأدنى قرار[22].

ومن وِجهة نظري الشخصية أشيد بضرورة تدخّل المشرع لتقرير عقوبات شخصية ذات طابع مالي، توقَّع على أعوان الإدارة كلما امتنعت عن الإستجابة للمطلوب منها قضاءً، بغية الوصول إلى تحقيق الجدية والفعالية لأحكام القضاء في مواجهة الإدارة، وإحداث التكامل بين النصوص القانونية والسعي القضائي لتنفيذها.

الفرع الثاني

قواعد تنظيم عبء الإثبات

نظرا إلى الطبيعة التحقيقية للإجراءات الإدارية التنازعية[23]، ينبغي التأكيد بأنّ سلطات القاضي الإداري في إقامة الدليل تختلف بين دعاوى القضاء الكامل وسائر المنازعات الإدارية الأخرى، لاسيما منها دعوى تجاوز السلطة[24] التي تطرح فكرة وجود علاقات سابقة بين الإدارة والفرد الخاضع لها وما يرتبط بهذه العلاقات من خصوصيات في توزيع عبء الإثبات، الأمر الذي يستوقفني للبحث عن جوهر هذا الإختلاف وتأثيره على سير التحقيق في الدعوى متسائلا: هل أنّ حرية القاضي الإداري في تحقيق المنازعة مقتصرة على مباشرة الإجراءات التحقيقية، أم أنّها تتعدّى ذلك إلى البحث عن الدليل لتكوين اقتناعه مهما كان مَصْدَرُهُ أَوْوسيلة الحصول عليه بين دعاوى القضاء الكامل –بما فيها الدعوى الضريبية– وسائر المنازعات الإدارية الأخرى – بما فيها دعوى تجاوز السلطة–؟

---

(22) أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص ص 21–22.

(23) TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 263.

- ZOUAIMIA Rachid, ROUAULT Marie Christine, Droit administratif, Edition Berti, Alger, 2009, p. 271.
- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، القبة–الجزائر، 2005، ص 45 وما بعدها.
- عوابدي عمار، مرجع سابق، ص52.

(24) بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص ص 70–71.

ومن حيث الإجابة عن هذا التساؤل، تتبيّن طبيعة المنازعات التي يمتّد فيها دور القاضي الإداري إلى البحث عن الدليل الذي يشدّ قناعته الشخصية في الدعوى لاِستخلاص الحقيقة من اِدعاءات أطراف القضية المعروضة عليه، وهو ما يتفق مع كيفيات تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الإدارية عموماً، ثمّ يأتي بيان درجة تأثير هذا التنظيم على خصوصية الدور التحقيقي المجرّد عن إتيان الدليل للقاضي المقرر في المنازعة الضريبية، لتأكيد خصوصية توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة؛ وذلك تباعاً فيما يلي.

أولاً: تقرير القاعدة العامة لعبء الإثبات في منازعات القضاء الإداري عموماً

يقتضي المبدأ العام الذي يحكم تنظيم الإجراءات القضائية التنازعية أن يقع عبء الإثبات على المدعي، لأنّ سلطة المبادرة تعود إلى هذا الأخير في رفع الدعوى[25]، لكن ينبغي علينا أن نتفحّص بدّقة المعنى الحقيقي لهذا المبدأ في الإجراءات الإدارية التنازعية. فإذا سلّمنا بمقتضيات هذا المبدأ، يتضّح لنا أنّه ليس الراجح في العمل القضائي أن يتحمّل المدعي مسؤولية إثبات الدعوى الإدارية بشكل مطلق، وإنّما نستدرج من مقتضياته أنّ الوضع في غاية التعقيد على المدعي إذا انعدمت العناصر التي تؤدي إلى تكوين اقتناع القاضي الإداري بإدعاءاته أو إذا كانت هذه العناصر غير كافية للإقتناع، ليجد بالتالي الرفض هو المآل والمصير الذي تنتهي إليه دعواه، وحتى لا يصل القضاء على الدوام أو في أغلب الحالات إلى هذه النتيجة، استقرت اجتهادات مجلس الدولة الجزائري على لزوم تدخّل القاضي المقرر في المنازعة الإدارية لبحث الدليل الذي يراه مناسبا للحكم العادل في الدعوى ولو كان ذلك باللجوء إلى تدابير الخبرة[26]، وقد بررّ الفقه هذه القاعدة بانعدام التوازن بين طرفي الدعوى الإدارية التي تظهر فيها الإدارة في مركز السطو لِماَ تحوزه من وسائل الإثبات التي يتجرد منها الطرف الآخر فيها[27]. وهذا التطبيق ليس من شأنه إلاّ أن يخفِّف من قساوة المبدأ محل البحث على المدعي في

---

(25) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 260-261.

(26) راجع على سبيل المثال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1999/05/31، بين بلدية البويرة وَ ذوي حقوق نور الدين دليلة، (قرار غير منشور). (أشار إليه: بن شيخ آت ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 90).

(27) أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإدارية والمالية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1976، ص 11.

- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعاوى الإدارية، مرجع سابق، ص 338 وما بعدها.=

المنازعة الإدارية، ويبيّن لنا هذا التطبيق من جهة أخرى المعنى الحقيقي لذات المبدأ في منازعات القضاء الإداري[28] بالإختلاف عن التطبيق الجامد والكلاسيكي الذي عرفه القضاء العادي في الإثبات، لأنّ عدم مساواة طرفي الدعوى الإدارية يزداد حدّة في إلقاء عبء الإثبات على المدعي وحده، ممّا يقتضي تدخّل القاضي الإداري إلى جانبه.

لكنّ هذا التطبيق لا يمتدّ إلى جميع المنازعات الإدارية، وإنّما يُطرَح بصورة مختلفة حسب نوعية النزاع، فالمسألة محل البحث تتطلب التأمّل في العلاقة السابقة للقرار الذي رُفِعَت بسببه دعوى أمام القضاء الإداري مابين جهة الإدارة والفرد الخاضع لها، وبالتالي كلّما وُجِدت علاقة سابقة بينهما كلّما تعيّن تطبيق مبدأ "**الإثبات على من ادعى**" تطبيقاً صارماً، لكن إذا انعدمت مثل هذه العلاقة توجّب تلطيف تطبيق المبدأ المذكور وتعيّن بالتالي تدخّل المستشار المقرر لأداء دوره الإيجابي في البحث عن الدليل الذي يتحدّد به مآل النزاع.

وقد نجد لهذا النموذج الأخير تطبيقا واسعا في مجال دعاوى تجاوز السلطة[29]، التي لا تعرف وجود علاقة سابقة للقرار المطعون فيه ما بين الإدارة والشخص المتنازع معها. ففي غياب مثل هذه العلاقة يظهر أنه من الصعب على المدعي أن يثبت عدم مشروعية قرار الإدارة أوتصرفها المطعون فيه، ممّا يزداد صعوبة وتعقيداً إذا تصورنا تطبيق المبدأ محل البحث على المدعي وحده دون تدخّل

= – شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الجزء الأول، الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 108–109.

- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 69.
- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 119.
- LAMBERT WIBER Sophie, Op. Cit., p. 370.
- قشار زكرياء، دفاع الإدارة العامة أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص 35.

(28) بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 10–13.

(29) بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 70.

القاضي الإداري لتوزيعه على طرفي المنازعة، أو بالأحرى لمساعدة المدعي في البحث عن الدليل الذي تتأكّد به الحقيقة القضائية[30].

ولَناَ وقفة على ما استقر عليه اجتهاد القضاء الإداري الجزائري في هذا الطرح مؤكّدا الدور الإيجابي للقاضي المقرّر في التحقيق الذي تتميّز به دعوى تجاوز السلطة؛ خاصة تلك التي تتعلق بقضايا نزع الملكية للمنفعة العامة، إذ خلص قضاء الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرار صادر عنها بتاريخ 1991/01/13، إلى أنه قد تتعسف الإدارة في قراراتها بنزع الملكية ولا تكون إلاّ لمنفعة خاصة، فتتجاوز سلطتها نحو تحقيق المنفعة العامة[31]، ففي مثل هذه الدعوى لا نتصور وجود علاقة سابقة على صدور قرار نزع الملكية الذي تجاوزت به الإدارة سلطاتها تجاه الشخص الطاعن فيه، وبالتالي ليس باستطاعته الإثبات بأنّ قرار الإدارة صادر لغرض الإنتقام أولتحقيق مصلحة شخص معين غير المصلحة العامة، ممّا يبرّر هذا الوضع تدخّل القاضي المقرّر في الدعوى لإعمال سلطاته التحقيقية الهادفة إلى مساعدة الطاعن في إثبات انعدام المنفعة العامة، كما لو تم ذلك باتخاذ تدابير الخبرة الفنية[32]، وهي بدورها تعدّ تدابير تحقيقية رامية إلى الحصول على دليل الإثبات في الدعوى. وهو ما يؤكّد عدم إعمال المبدأ القاضي بإلقاء عبء الإثبات على المدعي وحده، ولو كان كذلك لمَا تدخَّل المستشار المقرر للأمر بإجراء الخبرة التي تؤهّل إلى الحصول على الدليل، ولَتَرك المدعي يواجه صعوبة وتعقيد الإثبات عليه في الدعوى، نظراً لِانعدام وجود علاقة سابقة بينه وبين الإدارة المدعى عليها.

هكذا؛ فمن تحصيل حاصل ما تقدّم نستنتج أنّ عبء الإثبات في الدعوى الإدارية يقع على عاتق الطرفين ولا ينفرد به المدعي فقط، نظراً لوجود الإدارة كطرف يتميّز في المنازعة بحيازة أدلة الإثبات التي قد يكون المدعي على معزل منها[33]، ويقتضي تدخّل القاضي المقرّر كطرف يسعى سعياً هادفاً إلى

---

(30) الحقيقة القضائية وسط بين اليقين الثابت والإحتمال الراجح، يتحقق بها الإقتناع الكافي للقاضي بما يمكّنه من الفصل في المنازعة المعروضة عليه، وبالتالي فهي نسبية وليست مطلقة. أنظر في ذلك: – أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 12 وما بعدها.

(31) راجع قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، صادر بتاريخ 1991/01/13، قضية بين بن جيلالي عمار ومن معه ضدّ والي ولاية تيزي وزو ومن معه. (أشار إليه: بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 89).

(32) وممّا جاء في أسباب القرار نجد ما يلي: "حيث أنّه يستنتج من تقرير الخبرة التي أمر بها القاضي المقرر أنه ليس هناك منفعة عامة لأنّ العملية لا تستجيب لأية حاجة ذات مصلحة عامة، وإنّما تفيد عائلة واحدة تتوفر على طريق".

(33) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 155. =

الحصول على الدليل الذي يحسم به النزاع من خلال نقل جزءٍ من عبء الإثبات إلى الإدارة[34] باتخاذ التدابير المناسبة ضمن سلطاته التحقيقية، ملتزما بين الأطراف كلّ الحياد مهما توسّع في إعمال هذه السلطات[35].

إذا كان تدخّل القاضي المقرّر واردا في جميع الدعاوى الإدارية؛ فإنّنا نتساءل عمّا إذا كان تدخّله في المنازعة الضريبية يتوقّف على إعمال سلطاته التحقيقية المقررة صراحة في القانون[36]، أمْ أنّها تتعدى ذلك للحصول على الدليل كما فصّلنا فيما تقدم بخصوص التدخّل الحاصل في دعوى تجاوز السلطة؟.

في الإجابة عن هذا التساؤل نصل إلى تحديد خصوصية تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية كنموذج لدعاوى القضاء الكامل محاولين بقدر الإمكان إبراز مدى وجود تأثير للقاعدة العامة المقررة في إثبات الدعوى الإدارية عموماً على إثبات المنازعة الضريبية.

ثانيا : خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية وتأثيرها على عملية التحقيق

إنّ الملاحَظ على المنازعة الضريبية كنموذج لدعاوى القضاء الكامل هو وجود علاقات سابقة تربط بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لدفع الضريبة قبل صدور القرار المطعون فيه أمام القاضي الإداري، وهذه الروابط تسهّل عملية الإثبات، وتمكّن الطاعن من استخلاص الأدلة التي يعزّز بها ادعاءاته، ومن ذلك يبدو لأول وهلة اختلاف البعد القانوني الذي يحكم تدخّل القاضي المقرّر عند التحقيق في الدعوى عمّا سبق توضيحه في دعوى تجاوز السلطة، وهو اختلاف نستنتج منه أنّ تدخّل القاضي بحكم القانون إلى جانب المدعي في دعاوى تجاوز السلطة يجب أن يكون لغرض مساعدته في الحصول على دليل الإثبات، بينما يجب أن يبقى تدخّله أكثر استثناءً في الدعوى الضريبية[37].

= - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 119.

- LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., p. 427.
- ZOUAIMIA Rachid, ROUAULT Marie Christine, Op. Cit., p. 271.

(34) بدران مراد، مرجع سابق، ص 15.

(35) أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص ص 19-27.

(36) نرتقب تقريرا قانونيا لهذه السلطات التحقيقية من استقراء نص المادة 2/819 والمادة 2/860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(37) بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص71.

ونجد لذلك تبريرا إلى جانب ما سبق عليه التحليل بشأن التأمّل في العلاقة الناشئة بين طرفي الدعوى، غياب النصوص القانونية الخاصة في التشريع الضريبي التي تبيّن صلاحيات القاضي المقرّر في الإثبات[38]، وبالتالي فإذا كان تدخّله في التحقيق راجعا إلى تطبيق القواعد العامة المقررة بموجب أحكام المادتين 2/819 و2/860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فإنّه لابدّ من الرجوع إليهما عند التحقيق في المنازعة الضريبية بكثير من الإستثناء والتحفّظ نظراً لتقييد العمل بمقتضياتهما بخصوصية العلاقة القائمة بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة، وهو ما يعني ضرورة أن يكون تدخّل القاضي المقرر لغاية خدمة مصلحة القانون التي تتقيد بممارسة سلطاته التحقيقية والإستقصائية المجردة عن إتيان الدليل للأطراف في المنازعة الضريبية، وهذا ما يحصر دور المستشار المقرر في تنظيم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية عن طريق الإحتفاظ على الدليل الذي يأتي به المدعي والمدعى عليه إلى حين استخلاص يقينه وقناعته الشخصية[39]. فطرفا المنازعة الضريبية هما اللذان يتحملان عبء الإثبات، ليبقى تدخّل المستشار المقرر مقتصرا على إدارة التحقيق بتنظيم انتقال عبء الإثبات بين المدعي والمدعى عليه دون أن يظهر حاميا إلى جانب المدعي لمساعدته في الحصول على دليل الإثبات كما كان مقررا بالنسبة لدعوى تجاوز السلطة.

وقد استخلصنا خصوصية توزيع عبء الإثبات بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية، وخصوصية تدخل المستشار المقرر أثناء التحقيق في المنازعة الضريبية، من مجموعة الإجتهادات التي ظهر بها القضاء الإداري في بلادنا، الذي لعب دوراً متميّزاً في هذا المجال بعد سكوت المشرع في النصوص الجبائية من معالجة المسألة رغم جدّيتها وتعقيدها باستثناء ما أورده في صراحة نص المادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية[40]، التي ألزمت المكلف بدفع الضريبة بصفته مدعيا في الدعوى أن

---

(38) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 156.

(39) LAMBERT WIBER Sophie, Op. Cit., p. 377.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 252-254.
- DENDENI Yahia, ‘‘Le Contentieux Fiscal’’, contribution au Séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29-30 et 31 Mai 2004, p. 34.

ولاستخلاص الفرق في توزيع عبء الإثبات بالمقارنة مع المنازعة الإدارية عموما؛ راجع أيضا:
- ZOUAIMIA Rachid, ROUAULT Marie Christine, Op. Cit., pp. 271-272.

(40) حيث نصت المادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "في حالة الإختلاف مع المفتش، لا يمكن المكلّف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها، دون أن يثبت أنّ الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها".

وما يتبين من ذلك أن المشرع الجزائري فرض إلقاء عبء الإثبات على المكلف بدفع الضريبة وحده دون الإدارة الجبائية، الأمر الذي يشكّل إجحافا صارخا في حقه، ويخل بالتوازن المطلوب في المنازعة الضريبية، لكن القضاء الإداري=

يثبت بأنّ الضريبة المفروضة عليه تلقائيا مبالغٌ فيها إذا نازع تقديرها التلقائي لغرض الحصول على الإعفاء منها أوتخفيضها.

ففي قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ 1990/02/10، تبيّن أنّ عبء الإثبات يتحمله المكلف بدفع الضريبة طبقا لمقتضيات وجوب تأسيس الإدعاء المقدم من طرف كل رافعٍ لدعوى قضائية [41]. وفي قرار آخر صدر عنها بتاريخ 1997/04/27، تبيّن انتقال عبء الإثبات إلى إدارة الضرائب خلافا للمبدأ العام القاضي بتحمّل المدعي ثقل الإثبات، حرصاً على خلق نوع من التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية التي تعرف سطو الإدارة الجبائية على حساب المكلف بدفع الضريبة لما لها من امتيازات السلطة العامة واعتبارها مصدر الدليل الحاسم في الدعوى[42]. وقد أكّد القضاء الإداري هذا النظام الخاص في توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة في أكثر من قرار [43].

وإلى هذا المنتهى، يستلهمنا الفضول العلمي للبحث عن درجة تأثير هذه الخصوصية التي تتميز بها قواعد توزيع عبء الإثبات على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية مستدرجين البيان الكافي لمدى مراعاة كفل التوازن بين طرفي الدعوى؟.

= تحرّى في اجتهاداته الثغرة التشريعية المرتقبة مسايرا بذلك اتجاه المشرع الفرنسي منذ سنة 1987، بأنْ أكّد في كثير من القرارات على أنّ عبء الإثبات يتقاسمه أطراف الدعوى الضريبية. أنظر:

- LAMBERT WIBER Sophie, Op. Cit., p. 233.
- TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret, Op. Cit., p. 264.

– واضح الياس، "قواعد توزيع عبء الإثبات في المواد الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 1945/05/08، قالمة، 21–22 أفريل 2008، ص 149.

(41) قرار المحكمة العليا رقم 64747، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 1990/02/10، قضية (ب.م) ضدّ نائب مدير الضرائب، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة1991، ص 184.

(42) قرار المحكمة العليا رقم 116250، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 1997/04/27. (أشار إليه:– أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002، ص 76).

(43) من بين هذه القرارات راجع:

- قرار مجلس الدولة رقم 1720، صادر بتاريخ 2001/02/19، أشارت إليه: كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص ص 29 – 34.
- قرار المحكمة العليا رقم 54687، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 1989/03/25، قضية مديرية الضرائب على مستوى الجزائر ضدّ (م.أ.و.ز.ن)، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص 202.

فالنظرة التحليلية لهذه الخصوصية تعكس تعقيد المهمة على المكلف بدفع الضريبة في الحالات التي يُلقى على كاهله الإثبات وهو مجرّد من أيّ دليلٍ أمام جهةٍ إدارية تمتلك الوثائق والأوراق الضرورية لملف التحقيق، صاحبة السطو التي لا ينفع في مواجهتها أمر القاضي المقرر الهادف إلى تسليم تلك الوثائق. كما لا يكون من وسع القاضي المقرّر إرغام الإدارة الجبائية بتقديم المطلوب منها إلاّ من زاوية استخلاص النتائج المترتبة عن الإمتناع الصادر منها، وقد لا يكون هذا الإستخلاص إلاّ في نطاق ضيق جداً لأنّه كثيراً ما يُحْكَم ضدّ الطرف العاجز عن الإثبات، ولأنّه في حالات تجد الإدارة تبريرا لامتناعها تسليم المطلوب منها[44]، وهو الوضع الذي يخلّ حتما بالتوازن المطلوب بين حقوق المكلف بالضريبة وامتيازات الإدارة الجبائية خلال مباشرة عملية التحقيق القضائي.

لكننا نناشد بمعالجة تشريعية لهذه المسألة على النحو الذي يبسّط من امتيازات الإدارة الجبائية ويضمن حقوق المكلف بالضريبة، ذلك لأنّ ما استقر عليه الإجتهاد القضائي في تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية موشك للتضارب أحيانا لماّ كان يربط تحديد المكلف بالإثبات بطبيعة الإجراءات المعتمدة في تقرير أسس الضريبة، لذلك يكون من الأهيأ والأنسب لو تدخّل المشرع بتنظيم المسألة في نصوص قانون الإجراءات الجبائية، بدلا من تركها تحت ولاية القضاء الإداري الذي قد ينحاز بشأنها لصالح الإدارة الضريبية بدعوى التحفظ وضمان استقلاليتها دون أن يكون لموقفه أيّ معقّب أورقيب قانوني، وحبذا لو أقر المشرع للقاضي المقرر صراحة بدوره التحقيقي الهادف إلى الحصول على الدليل

---

(44) يجدر التنبيه إلى أنّ امتناع الإدارة الجبائية عن تقديم الوثائق أو الملفات أو المستندات المطلوبة من القاضي المقرر في التحقيق، لا يفهم منه دوما تجبّر السلطة العامة وتعسفها على حق القضاء وحقوق المدعي أوحق الدفاع، وإنّما نجد أحيانا لهذا الرفض تبريرا فيما تقتضيه ضرورة الحفاظ على السّر المهني من جانب أعوان الإدارة بما يضمن حسن سير المرفق العام، حتى لا يحدث شلّ نشاط الإدارة نحو خدمة الصالح العام.

- **V.** - TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret, Op. Cit., p. 264.

إنّ الثابت فقهًا وقضاءً ضرورة إعمال القضاء الإداري لسلطاته في أمر الإدارة المدعى عليها بتقديم مثل هذه الوثائق بتحفظ يتحسّس منه استقلالية السلطة التنفيذية من خلال عدم التدخّل في وظيفتها الإدارية على النحو الذي يعرقل به مهامها، والمقصود بهذا التحفظ تقدير القضاء لنوع الوثائق التي تمسّ بالسرّ المهني وبالنظام العام والتي يكون الإطلاع عليها ضمن تداعيات التحقيق معرقلا لحسن سير المرفق العام، لأنّه ليس من المعقول أيضا أن يظهر سكون وارتكان وجمود سلطة القضاء تجاه الإدارة لمجرّد إثارة مثل هذه التبريرات كلّما كان مجديا في التحقيق اِطّلاع المستشار المقرر على وثائق الإدارة.

لكن حبذا لو تدّخل مجلس الدولة لبيان معايير قابلية الأوراق الإدارية للعرض أمام القضاء من عدمه، حتى يؤدي دوراً رائداً يقدّر به قداسة دور القضاء في البحث عن الحقيقة المختلف بشأنها في النزاع "واستقلالية جهة الإدارة" التي لا ينبغي أن تعرف تطبيقاً موسّعاً لدرجة إهدار حقوق الغير.

مثل دعوى تجاوز السلطة؛ لأنّ المركز الضعيف للمكلف بالضريبة يقتضي أداء مثل هذا الدور في مواجهة إدارة الضرائب، وحبّذا لو أنّ مشرعنا بيّن في قانون الإجراءات الجبائية الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على إدارة الضرائب وتلك التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة حتى لا يدع المسألة في تقدير القضاء، مثلما أخذ به المشرع المصري في القواعد الخاصة بالإثبات القضائي في الطعن الضريبي الواردة في قانون الضريبة على الدخل(45).

وفي ختام هذا المطلب نتوصل إلى نتيجة قانونية مفادها أنّ القواعد العامة التي تحكم إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية والمقرَّرة في بعضها بموجب نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأخراها كانت حوصلة اجتهادات الفقه والقضاء؛ من المفروض أن تنزل في قيمتها بالطابع المميّز لقواعد الدستور في تنظيم السلطات وعلاقتها بضمان الحقوق والحريات، إذ أنّ التلاقي بينهما يُستنبط من غاية التشريع والتقرير الذي يكون هادفا لكبح تعسّف الإدارة وإخضاعها للمبادئ العامة في القانون لتقليص توسّع مفهوم الإستقلالية الطاعن في ذوات الحقوق الخاصة.

لكن لاحظنا العكس في مجال المنازعة الضريبية كنموذج يجمع بين تنظيم امتيازات السلطة العامة وكفل الحقوق والحريات، التي بيّنت أنّ المشرع أخفق إلى حدّ بعيد في كفل التوازن بين هذه المفاهيم أمام ضعف مبادرة القضاء الإداري في تخطي العقبة التي رسمها مدلول "الفصل بين السلطات"، ممّا يتعيّن تدخّل المشرع بإدخال تعديلات وتنقيحات مزيدة على صلاحيات القاضي الإداري حتى يقف إلى جانب المكلف بدفع الضريبة خلال مرحلة التحقيق في الدعوى التي تعدّ مرحلة الحسم لِمَا لها من أطوار هامة في تهيئة الدعوى للفصل فيها.

(45) عدّدت المادة 129 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتضمن قانون الضريبة على الدخل في جمهورية مصر العربية الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على مصلحة الضرائب، بينما تناولت المادة 130 منه تلك التي يقع فيها عبء الإثبات على الممول. راجع في ذلك تفصيلا: المنجي إبراهيم، الطعن بالنقض الضريبي: التنظيم القانوني والإجرائي للطعن الضريبي أمام اللجان الضريبية والمحاكم الإبتدائية والإستئنافية، والنقض في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006، ص 396 وما يليها.

المطلب الثاني

قواعد التأثير الإيجابي عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

إنّ التأمّل في المسائل التي تطرّقنا إليها في المطلب الأول، يبيّن أنّ القواعد العامة المفروضة لتفعيل العمل الإداري من جهة ولضمان استقلالية السلطة الإدارية من جهة أخرى، قد شكّلت نظاما قانونيا مخلاّ بالتوازن بين امتيازات الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بدفع الضريبة خلال مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية، ممّا يعود بالتأثير السلبي على هذه المرحلة من خلال خلق عوائق في إيجاد الدليل الحاسم للحقيقة القضائية.

لكن حتى وإن بيّنا في هذه الدراسة قصور دور القاضي المقرر على مباشرة سلطاته التحقيقية المجردة عن إتيان الدليل الضامن لحقوق المكلف بالضريبة من الإجحاف تحت سطو امتيازات الإدارة الجبائية؛ إلاّ أنّ طبيعة إجراءات التحقيق في المنازعة ذاتها فرضت إناطته بسلطة تقديرية تؤكّد ما للقاضي الإداري من دور إيجابي عند التحقيق في النزاع، ممّا يعزّز عدالته[46] التي تقف على تكريس مفاهيم دولة القانون الضامنة والحامية للحقوق الخاصة.

ولعلّ هذا ما يؤكّد على وجود عوامل التأثير الإيجابي من القواعد العامة التي تحكم إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، وهو الموضوع الذي نتطرّق إلى تفصيل دراسته في هذا المطلب على نمطٍ يبيّن القواعد التي تحدّد دور القاضي المقرر في الأمر بإجراءات التحقيق وأبعاد السلطة التي يتمتع بها في هذا المجال (الفرع الأول)، ثمّ نعرج إلى بيان القواعد المرتبطة بطبيعة إجراءات التحقيق التي يأمر بها المستشار المقرر في المنازعة الضريبية وتأثيرها على مرحلة التحقيق (الفرع الثاني)؛ كلّ ذلك في موضع مناقشة مدى إعادة التوازن المفقود بين مصالح طرفي هذه المنازعة.

(46) بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل2009، (غير منشور).

الفرع الأول

القواعد المرتبطة بدور المستشار المقرر عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا[47] بموجب عريضة افتتاحية تقيّد لدى كتابة ضبط المحكمة، وتبلّغ رسميا عن طريق محضر قضائي[48]، وبعد إخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة، يتولى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى[49]، ثمّ يعيّن رئيسُ تشكيلة الحكم المستشارَ المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها[50]، ولكن يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا محلّ للتحقيق في القضية إذا تبيّن له من العريضة الافتتاحية أنّ حلّها مؤكّد، وعندئذ يقوم بإحالة ملف القضية أمام تشكيلة الحكم للفصل فيها بعد الحصول على التماسات محافظ الدولة وملاحظات القاضي المقرر[51].

هكذا؛ فبتعيين المستشار المقرر تنطلق عملية التحقيق كون أنّ كلّ أدوارها ومراحلها الإجرائية تتم بتدخّله شخصيا أو بالإشراف عليها أو بالرقابة على تنفيذها إلى حين وضع التقرير النهائي الذي يُخْتَتَمُ به التحقيق. وبهذا نستعرض سلطات القاضي المقرر بالكيف الذي يحدد دوره الشامل في التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية –أولا– ثمّ نستدرج طبيعة تأثير هذا الدور على علاقة المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية في التحقيق محل البحث، بهدف الوصول إلى بيان مدى إمكانية تحقيق التوازن في هذه العلاقة بتدخل المستشار المقرر –ثانيا–؛ وذلك تباعا فيما يلي.

---

(47) أنظر المادة 1/804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(48) المادة 2/838 من نفس المرجع.

(49) المادة 1/844 من نفس المرجع.

(50) المادة 2/844 من نفس المرجع.

(51) المادتين 846 و 847 من نفس المرجع.

أولا: التنظيم القانوني لدور المستشار المقرر عند التحقيق في المنازعة الضريبية

يكلّف المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية بتحضير تقرير يتناول فيه كل المساعي التي بذلها منذ تعيينه من طرف رئيس تشكيلة الحكم إلى حين اختتام التحقيق وطرح القضية للفصل فيها.

وفي إطار مباشرة هذا الدور يتحقق القاضي المقرر من سلامة تطبيق القواعد القانونية المنظمة لإجراءات فرض الضريبة أو طلب تحصيلها من منظور ما له من صلاحيات يباشرها بصفته كقاضي مشروعية (1)، وكما يتحقق من جهة أخرى في صحة ادعاءات طرفي المنازعة الضريبية ومراقبة سير الإجراءات التحقيقية بما له من سلطة تحقيقية (2)، ثم ينتهي بتقدير الأدلة المتحصل عليها خلال سير التحقيق واستخلاص النتائج الضرورية لتهيئة الفصل في المنازعة بما له من سلطة تقديرية (3).

هكذا وممّا تقدّم، يتضّح أن الدور الإيجابي للقاضي المقرر في التحقيق الخاص بملف المنازعة الضريبية يتوزع على سلطات ثلاث تتمثل في رقابة المشروعية، وفي المبادرة التحقيقية وفي السلطة التقديرية للأدلة المتحصل عليها.

1- صلاحيات المستشار المقرر كقاضي مشروعية

يراقب المستشار المقرر في بداية افتتاح التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية الإجراءات السابقة لصدور قرار الإدارة الجبائية محل الطعن أمام المحكمة الإدارية، ليتحقق من سلامة المظهر الخارجي الذي يتعين أن يفْرغ فيه عمل الإدارة[52]، ومدى مطابقته للتشريع الضريبي سواءً من الناحية الإجرائية أوالموضوعية.

ففي الجانب الإجرائي يتحقق القاضي المقرر من مدى مراعاة إدارة الضرائب للإجراءات الداخلية المقررة في القانون الضريبي لإتباعها في تقدير أساس فرض الضريبة وتدابير طلب تحصيلها

(52) أصدر القضاء الإداري الجزائري في اجتهاداته عدة قرارات يبطل بمقتضاها كلّ إجراء يظهر أنّه مخالف للقانون وأنّه ليس للإدارة ما يثبت احترامه.

- أنظر: قرار المجلس الأعلى رقم 42898، صادر في 1986/02/01، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص ص 172-175.
- قرار مجلس الدولة رقم 009898، صادر بتاريخ 2004/04/20، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، لسنة 2004، ص ص 143-146.

لضمان مشروعية الإجراء المتخذ في مواجهة المكلف بدفع الضريبة، إذ يتقرر بطلان الإجراء الذي تتخذه الإدارة الجبائية خلافا لقواعد العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف الخاضع لدفع الضريبة، وفي حالة ما إذا نازع هذا الأخير في دعواه الجانب الإجرائي للتحقيق في المحاسبة الجبائية، فإنّ القاضي المقرر يتصدى في الدعوى إلى التأكد من مدى سلامة الإجراءات المتخذة طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما في الجانب الموضوعي للنزاع فإنّ القاضي المقرر يتحقق في كيفية تحديد الضريبة المستحقة ومعيار تقييم رقم الأعمال أوقيمة الدخل الإجمالي للمكلف بدفع الضريبة، حتى يتأكّد من مشروعية فرض الضريبة محل النزاع[53]. وعلى العموم، فإنّ المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية يتولى مهمة التحقيق في المسائل ذات الطابع القانوني لمعرفة مدى تطابقها مع وقائع المنازعة بعد تكييفها. أمّا المسائل ذات الطابع الفني فإنّها تتطلب استشارة أهل الإختصاص، وهو ما تتولاه المحكمة الإدارية عن طريق إصدار أمر بإجراء الخبرة وفقا لنص الفقرة الأولى من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذه المسائل يكتفي المستشار المقرر بمراقبة سير إجراءات الخبرة وفق ما له من سلطات استقصائية وتحقيقية وهو ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي.

02- صلاحيات المستشار المقرر كقاضي محقق

تنصب معالجة القاضي المقرر للنزاع الضريبي بما له من سلطات تحقيقية على جانبين؛ أحدهما **شكلي** ينطوي على التأكّد من توفر شروط قبول الدعوى، والآخر **موضوعي** يمتدّ إلى بسط رقابة جدّية على إجراءات الحصول على الدليل في المنازعة.

---

(53) كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص 24.

- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزور، الوادي، 2009، ص98.

أشار الأستاذ "دنيديني يحي" إلى توجّه المشرع الجزائري نحو ضمان مشروعية التقييم الجبائي من خلال الرقابة التي يقوم بها الأعوان الجبائيون ميدانيا، ولذلك يعاقب قانون المالية لسنة 2006 الذي يعدّل المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كلّ المكلّفين الذين يمنعون مثل هذه الرقابة بغلق محالهم التجارية. أنظر في ذلك:

- DENIDENI Yahia, «L'apport fiscal de la loi de finances de 2006», Revue Critique de Droit et sciences Politiques, Faculté de droit, Université Mouloud MAMMERI, Tizi-ouzou, N° 02, 2007, p.16.

أ- سلطات التحقيق في مدى قبول الدعوى الضريبية

فضلا عن الشروط العامة لصحة التقاضي كشرط الصفة والمصلحة التي يقررها القانون لقبول الدعوى نزولا على مقتضيات المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يثير القاضي المقرر عدم قبول الدعوى الضريبية في التقرير الذي يعدّه إذا تحقق من عدم استيفاء العريضة الإفتتاحية للشروط المنصوص عليها في القواعد الخاصة بالإجراءات الجبائية.

والتحقيق الذي يخّص مدى استيفاء العريضة الافتتاحية للشروط القانونية يمتدّ إلى رقابة شكل العريضة ومحتواها[54]. وكما يثير القاضي المقرر عدم قبول الدعوى الضريبية إذا تبيّن من خلال

---

(54) عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 100.

فالتحقيق في **شكل العريضة** يقتضي التأكّد من صياغتها على النموذج المقرر في القواعد العامة المبيّن في المادة 15من ق.إ.م.إ والتي أحالت إليها المادة 816 من ذات القانون، والخاصة بالأحكام المتعلقة بالدعاوى الإدارية، فضلا عن القواعد الخاصة بالمادة الضريبية التي أسردت شروطا تعكس خصوصية العريضة التي تقام بها الدعوى الضريبية. ويمكن استدراج هذه الخصوصية من خلال مراقبة القاضي المقرر لمدى توقيع عريضة الدعوى الضريبية من طرف صاحبها وفقا لنص المادة 83-1 من ق.إ.ج، والتوقيع شرط وجوبي صِيغ في النص القانوني بالعبارة التي يُفهم منها رفض الدعوى المرفوعة بعريضة غير موقعة، ولكن لا يقتضي الأمر على القاضي المقرر إثارة عدم قبول عريضة الدعوى الضريبية إذا كانت موقّعة من طرف صاحبها ولم تكن موقّعة من قِبل محامي خلافا لأحكام المادتين 815 و826 من ق.إ.م.إ، فليس له التحقيق في شكل عريضة الدعوى الضريبية في نطاق قواعد هذا القانون إلاّ في ظل غياب نص خاص في ق.إ.ج تطبيقا للمبدأ القاضي بأنّ: "النص الخاص يقيد العام".

وذلك فضلا عن تحقيق القاضي المقرر في شكلية عرض وقائع الدعوى التي تقتضي الإشارة مثلا إلى الضريبة المعترض عليها وبيان رقم المادة من الجدول التي سجّلت تحتها هذه الضريبة وغيرها من المسائل الشكلية الأخرى.

هذا وإن كان التحقيق في شكل عريضة رفع الدعوى الضريبية قد أخذ حيّزا هاما من دور المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية؛ فإنّ التحقيق في **محتواها ومضمونها** يشكّل جوهر خصوصية هذا الدور في المنازعة محل البحث لِمَا كانت رقابته في المضمون تنبسط على تقييم أدلّة طرفي الخصومة المقدّمة لتدعيم عناصر النزاع من الإدعاءات والدفوع، حتى تتضّح الحقيقة القضائية التي يُنْهِي بها القاضي المحقق لتقريره مشيرا بها إلى تشكيلة الحكم. أنظر في ذلك: عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص ص 103-104.

- فنيدس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005، ص 115.
- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الجزء الثاني، الهيئات والإجراءات أمامها، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 285.
- Ministère des Finances, D.G.I., bulletin des services fiscaux **:** «Le contentieux devant la justice», N°17, O.p. Cit., p.11. =

التحقيق الذي ينبسط على شكل المنازعة، أنّ رافع الدعوى لم يراع ميعاد رفعها وفقا لما كان مقرراً في القانون(55).

هكذا، نستنتج من كلّ ما تقدم أنّ القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية يقوم بتحقيق إجرائي شامل لعريضة الدعوى الضريبية للتأكد من قبولها وفقا للقانون، ثم إذا تبيّن له استيفائها لكامل الشروط الشكلية الموضحة أعلاه، ينتقل إلى التحقيق في الجانب الموضوعي للمنازعة سعيا منه نحو تهيئة الفصل في الدعوى.

= – فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، (د–ت)، ص 107.

(55) فبعدما يحقّق القاضي المقرر في طبيعة النزاع الذي تبيّنه محتوى العريضة الإفتتاحية ويدرك ما إذا كان يتعلق بمنازعة في الوعاء أوفي التحصيل، يبحث عن مدى رفع الدعوى في الميعاد القانوني الصحيح. حيث وبالنسبة **لمنازعات الوعاء الضريبي** لابدّ أن يتأكّد المستشار المقرر وفقا للمادة 82 من ق.إ.ج، من مراعاة مهلة أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار المتضمن تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب والمتَّخذ بشأن الرد على شكوى المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم الرد على الشكوى، يبدأ سريان هذا الميعاد نفسه من تاريخ انقضاء أجل البت في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية والمحدّد في المادتين 76و77من ق.إ.ج.

هذا، ويتحدد أجل البت في الشكوى الضريبية المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بمدة شهرين من تاريخ تقديمها أمام الإدارة الجبائية. بينما يبت المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في مهلة ستة (06) أشهر من تاريخ تقديمها أمام الإدارة، وهي الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها عشرون (20) مليون دينار.

ويمتّد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للشكاوى التي تتطلّب أخذ رأي الإدارة المركزية، وهي الشكاوى التي يتجاوز مبلغها عشرون (20) مليون دينار، وذلك احتكاماً إلى مقتضيات المادتين 76–2 وَ 2/77 من ق.إ.ج.

أمّا بالنسبة **لمنازعات التحصيل**، فلا بد على المستشار المقرر أن يتحقّق من رفع الدعوى الخاصة بها خلال شهر واحد ابتداءً من تاريخ تبليغ سند الإجراء المتخذ في إطار المتابعات الجبائية لدفع الضرائب والغرامات والرسوم عملا بنص المادة 153من قانون الإجراءات الجبائية.

وللقضاء الإداري الجزائري اجتهادات كثيرة في هذا المجال، أبدى من خلالها ضرورة بذل العناية اللازمة للتحقيق في صحة رفع الدعوى الضريبية حسب طبيعة النزاع، وقد ألغى مجلس الدولة قراراً صادراً عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء باتنة لصدوره بقبول دعوى الطاعن المرفوعة خارج الآجال المقررة في القانون، ومما جاء في قراره ما يلي: "حيث وبالتالي فإنّ دعوى المستأنف جاءت خارج الآجال المنصوص عليها في المادة 3/153من قانون الإجراءات الجبائية، لذلك يتعين إلغاء القرار الصادر بتاريخ 2003/10/13من الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة ...".

– قرار مجلس الدولة رقم 28833، صادر بتاريخ 2006/07/12، بين (د.أ) والمديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، قرار غير منشور، (أشار إليه: عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، هامش رقم 230، ص 110).

ب- سلطات التحقيق في الموضوع

إنّ الطابع الإستقصائي والتحقيقي للمنازعة الضريبية يدفع القاضي المقرر إلى أداء دور إيجابي في **تسيير** إجراءات التحقيق و**تنظيم** عملية البحث عن الدليل سعيا منه لتهيئة الفصل في القضية. ويظهر الدور المنوط له لتسيير إجراءات التحقيق في الدعوى في توجيه تبادل المذكرات بين الخصوم والتحقيق في مدى صحة ادعاءاتهم الواردة في هذه المذكرات وكذا مراقبة إجراءات سير الخبرة[56]. أمّا الدور المنوط له لتنظيم عملية البحث عن الدليل فيتجلى خاصة في تدخّله للضغط على أطراف المنازعة الضريبية قصد الحصول على الوثائق التدعيمية لملف التحقيق في القضية[57]، ويجد هذا الدور أساسه القانوني في مقتضيات الفقرة الثانية من المواد 819، 844 و860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكما أنّ للمستشار المقرر سلطة رقابة وتسيير عملية البحث عن الدليل الذي تأمر به تشكيلة الحكم في إطار التدابير التحقيقية الحديثة كتدبير إجراء تسجيل صوتي أو بصري أو سمعي بصري لكل عمليات التحقيق أولجزء منها عملا بنص المادة 864 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك مسايرة للتطورات العلمية والتكنولوجية المستخدمة في مجال الإثبات القضائي، حيث تستخدم وسائل التسجيل في التحقيق من طرف القاضي المقرر مع تحرير محضر يؤكد فيه المقاطع المهمة في التسجيل المرتقب لاستخلاص الدليل الحاسم في النزاع[58].

3- صلاحيات القاضي المقرر في ممارسة السلطة التقديرية

يؤدي القاضي المقرر دوراً إيجابياً يتصرَّف بموجبه في ملف التحقيق لِمَا له من سلطة تقديرية تسمح بالفصل في المنازعة الضريبية. فقد ينتهي في التحقيق إلى تقدير بطلان إجراءات "**التحقيق**

(56) كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص 22.

(57) LAMBERT –WIBER Sophie, Op. Cit., p. 377.

(58) بن صاولة شفيقة، مرجع سابق، ص 16 وما بعدها.

الإداري" الذي قامت به الإدارة الجبائية، إذا تبيّن له تجاوز المراقبين والمحققين الجبائيين للمهام المنوطة لهم بمقتضى النصوص القانونية[59].

وكما قد ينتهي إلى تقدير ضرورة مراجعة نتائج التحقيق الإداري الجبائي، إذا ثبت في ملف التحقيق القضائي لدى المستشار المقرر أنّ المراقبين الجبائيين قد أساؤوا تقدير الوعاء الضريبي والمساهمة المفروضة على المكلف بدفع الضريبة، بل وله أيضا أن ينتهي إلى تقدير إعادة المراجعة الجبائية حتى في حالة فرض جباية غير مستحقة وظهر من خلال وقائع الدعوى عدم مشروعية الفرض التلقائي.

وكما قد تتوقف سلطته التقديرية على رفض دعوى المكلف بدفع الضريبة لعدم تأسيسها إذا ظهر من التحقيق القضائي أنّ إدارة الضرائب قد راعت كل الإجراءات القانونية المتطلبة منذ مرحلة الرقابة الجبائية إلى حين الأمر بالتحصيل متى كانت دعوى المكلف بالضريبة قائمة على إثارة مخالفة القانون من جهة الإدارة[60].

وقد ينتهي التحقيق القضائي أيضا بتقدير المستشار المقرر عدم تأسيس الدعوى إذا عجز المكلف بدفع الضريبة عن إثبات المبالغة في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا من طرف الإدارة الجبائية[61]، أوإذا انتهى تقرير الخبرة المأمور بها إلى بيان نفس النتائج المتوصل إليها من طرف الإدارة الجبائية خلال التحقيق الإداري الجبائي[62].

وكما يمكن للمستشار المقرر بحكم سلطته التقديرية أن ينتهي في تقرير التحقيق إلى تأييد نتائج الخبرة الفنية التي أمرت بها تشكيلة الحكم إذا حصل اقتناعه بها وظهرت لديه من خلالها عناصر كافية

---

(59) وقد جاء في قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/02/19، تحت رقم 1720، ما يفيد ضرورة التأكيد على مراعاة الإجراءات الجبائية من طرف الإدارة الضريبية تحت طائلة بطلانها. أنظر: كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص 23 و32.

(60) نفس المرجع، ص ص 23-27.

- OURCHAKOU Said, Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité, Mémoire présenté pour l'obtention de Master Droit et Gestion des Finances publiques, faculté du droit, université Paris 1, 2006/2007, p. 21. http://www.memoireonline.com/rd.php

(61) وذلك عملا بنص المادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

(62) كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص 27.

لتجسيد الحقيقة القضائية، أو له أن ينتهي بطلب خبرة أخرى أو طلب الأمر بتحقيق إضافي معمَّق لتكملة وتأكيد نتائج الخبرة[63].

لكن ينبغي أن نوضّح في هذا المقام أنّ المستشار المقرر لا يفصل في المنازعة بناءً على ما تبيّن له خلال التحقيق من حلول قدّرها عادلة لحسم النزاع على نحو ما تبيّن أعلاه، وإنّما يشير إليها في تقرير إنهاء التحقيق لتأخذه المحكمة الإدارية في الاعتبار عند صدور الحكم، ذلك لأنّ الفصل النهائي في النزاع يعود للتشكيلة الجماعية وليس للقاضي المقرّر في الملف[64].

هكذا وممّا تقدم نلتمس الدور الشامل للقاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية في إطار تنظيم ملف التحقيق في المنازعة الضريبية، ويجمع في هذا الدور بين سلطة رقابة مشروعية فرض الضريبة والإجراءات المتخذة من جانب الإدارة الجبائية، وسلطة التحقيق في مدى قبول الدعوى شكلا وموضوعا وسلطة تقدير نتائج سير ملف التحقيق، لكننا نلاحظ توسّع صلاحياته من حيث أداء الدور التحقيقي والإستقصائي مقارنة برقابة المشروعية وتقدير الأدلة.

وإذا أردنا أن نتساءل عن تبريرات هذا التوسّع، نبحث في مناط تأثير دور المستشار المقرر في سير ملف التحقيق القضائي في المنازعة، وهو ما سنحاول إبرازه بهدف الوصول إلى معرفة مدى سماح هذا الدور بتحقيق التوازن بين امتيازات الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بدفع الضريبة، وذلك في العنصر الموالي.

ثانيا : تأثير دور المستشار المقرر على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

إنّ تحقيق المستشار المقرر في الإشكالات ذات **الطابع القانوني**، يرمي في غايته إلى الحيلولة دون الغلط في تطبيق القانون؛ وذلك من شأنه ضمان مشروعية فرض الجباية وتحصيل الضريبة دون أيّ تجاوز قد يحدث من جانب الإدارة الضريبية في حق المكلّف بدفع الضريبة، فضلا عن ضمان سلامة إجراءات التحقيق الإداري الجبائي لكبح كلّ خرقٍ إداري للإجراءات المعمول بها قانونا بتقرير البطلان في مواجهة كل إجراء ظهر أنّه مخالف للقانون[65]. ومن خلال التطلّع إلى هذا الدور نستشف منه

(63) ويكون ذلك في إطار المبادرة بطلب اتخاذ إجراءات التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية وفقا لنص المادة 85 والمادة 86-10 من ق.إ.ج.

(64) بن صاولة شفيقة، مرجع سابق، ص 5.

(65) كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص 29.

الإيجابية الحامية من تعسّف الإدارة الجبائية وتجاوز سلطاتها خلال مراحل التحقيق الإداري في الجباية المفروضة على الخاضع لدفع الضريبة، إذ كلّما ارتقب القاضي المقرر مثل هذا التجاوز إلاّ وقدّر عدم مشروعية عمل الإدارة وأشار بهذا التقدير في التقرير النهائي الذي يعدّه عند اختتام التحقيق لتحكم به التشكيلة الجماعية.

بينما تحقيق المستشار المقرر في المسائل ذات **الطابع الفنّي** عن طريق استشارة أهل الخبرة؛ فإنّ تأثيره يبقى إيجابيا في القضية من منطلق اعتباره مجديا يحول دون التقيّد بموقف الإدارة الجبائية تجاه المكلف بالضريبة ويعزّز مبدأ رقابة القضاء الإداري على الأعمال الإدارية بما يضمن مشروعية هذه الأعمال وبالتالي عدم إجحاف المكلف بالضريبة من حقوقه(66).

كما أنّنا نستشف من دور المستشار المقرر في توجيه طلب تقديم الوثائق الضرورية في التحقيق إلى أطراف المنازعة الضريبية عملا بنصوص المواد 819 و838 و844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أهمية حاسمة للفصل في النزاع رغم الطابع السري للملف الضريبي على مستوى إدارة الضرائب، وتتجسّد هذه الأهمية في التحقّق من مراعاة المكلف بدفع الضريبة لِالتزاماته المتعلقة بوجوب تقديم التصريح الجبائي خلال المواعيد المقررة و وفق الشكليات المعمول بها، مرفقا بالوثائق التدعيمية لتأسيس ملاحظاته في ذلك التصريح بما لا يدع مجالا للشك، حتى لا تجد الإدارة الجبائية مبررا في الفرض التلقائي للضريبة عليه، حيث أنّه إذا تحقق القاضي المقرر من سلامة الإجراءات المتخذة من طرف المكلف بالضريبة، تيقّن من تعسّف الإدارة الضريبية وكان كفيلا بردّ حقوق الخاضع للضريبة إلى نصابها المشروع عن طريق تحرير تقرير يُلْفِتُ به المحكمة إلى هذا التعسّف لأخذه في الإعتبار عند الفصل في الدعوى.

وقد أعطى اجتهاد القضاء الإداري وزنا كبيرا لمثل هذا الدور الذي يقوم به القاضي المقرر، بل وقد جعله من النظام العام، لا يجوز التهاون في المبادرة به لصالح المكلف بدفع الضريبة لاعتباره الطرف الضعيف في المنازعة الضريبية أمام امتيازات الإدارة الجبائية، حيث جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ 1987/09/06، ما يلي: "... عن الوجه المثار تلقائيا وبدون حاجة لفحص أوجه العريضة، حيث أن المجلس القضائي رفض عريضة المتقاضي على الحالة المقدمة بها اعتمادا على ما مؤداه أنّ هذا الأخير وبالرغم من إعذاره المرات العديدة بتقديم قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التحقيق الضريبي، فإنّه لم يستجب.

(66) كريبي زوبيدة، مرجع سابق، ص26.

- حيث أنّه وحسب مبدأ قانوني معمول به فإنّ الطاعن الذي يبرّر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمها وكذا في حالة عدم تبليغه به يعفى من تقديمه.
- حيث أنّه كان يتعيّن على القاضي المحقق في إطار السلطات التي يتوفر عليها طبقا للمادة171 من قانون الإجراءات المدنية(67)، السعي لجعل الإدارة تقدّم الوثيقة محل النزاع.
- حيث أنّه يعدّ من النظام العام الوجه المأخوذ من أنّ المحكمة التي ترفض الطلبات على الحالة المقدمة بها لم تستنفذ سلطاتها القضائية.
- حيث يستخلص ممّا سبق أنّ القرار المطعون فيه مشوب بعيب عدم الصحة القانونية، ويستوجب من أجل هذا الإلغاء"(68).

فعلا، وإنْ كنّا نفسّر معطيات الفقرة الثانية من المواد 819، 844 و860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بخصوص أمر الإدارة بتقديم الوثائق اللازمة للتحقيق في ملف الدعوى وإفادة القضاء بالإيضاحات التي تعتري أعمالها المشتكَى ضدّها وتقديم المذكرات والردود خلال سير إجراءات التحقيق، تفسيرا ضيقا يتناسب مع مفهوم المبدأ الفلسفي القاضي بحظر توجيه أوامر إلى الإدارة، إلاّ أنّ القضاء الإداري خرج في اجتهاداته إلى بسط فعاليةٍ لدور القاضي المقرر في ذلك، وانتهى إلى أنّ هذا الأخير حتى وإن كان يتمتّع بسلطة تقديرية في إعمال الصلاحيات المنوطة به بمقتضى هذه المواد أو عدم إعمالها في حدود ضمان استقلالية الإدارة، فهو يؤدي سلطاته بعيدا عن ضغط السلطة التنفيذية، وهناك من الضوابط التي يتوجب عليه مراعاتها حفاظا على حق الدفاع وضمان السير الحسن لمرفق القضاء، من قبيلها حرصه على عدم رفض طلبات المكلف بدفع الضريبة المتعلقة بإلزام الإدارة الجبائية بتقديم المستندات التي من شأنها تبسيط صورة النزاع دون أن يتمكن من إرفاقها بملف الدعوى لكون الإدارة لم تبلّغه بها أو لكونها مستندات داخلية تتصل بالملف الضريبي على مستوى الإدارة.

ففي مثل هذا المجال لابد على القاضي المقرر الإستجابة لطلبات المكلف الخاضع لدفع الضريبة وعدم التحفّظ لِاستقلالية الإدارة الجبائية التي يمليها المبدأ المذكور، لأنّه من غير المعقول أن يكون القاضي المقرر هو العضو الفعّال في التشكيلة الجماعية للحكم ويُنْتَظَر منه بحكم سلطاته التحقيقية ضمان التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية، أن يحمّل المكلف بالضريبة وحده كاهل مواجهة الإدارة الجبائية بما لها من امتيازات ووسائل الإثبات، متحصّنا وراء مفاهيم المبدأ الفلسفي المذكور، وبالتالي نرى أنّ

(67) التي تقابلها المادة 2/819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(68) قرار رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/09/06، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص 198.

اجتهاد القضاء الإداري كان فعّالا في تحديد الطابع التوجيهي لسير التحقيق في المنازعة الإدارية عموما والدعوى الضريبية خصوصا من حيث التأكيد على عدم التهاون من جانب القاضي المقرر في ممارسة سلطاته المخولة إياه قانونا لتخفيف العبء المثقل على كاهل المدعي في مواجهة الإدارة، وإلاّ كان متخلّفا عن استنفاذ سلطاته التحقيقية[69].

وممّا تقدم نستخلص ما في عموم الدور الذي يباشره القاضي المقرر من تأثير إيجابي ليس من شأنه إلاّ تحقيق التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية، لكن ما نتخوّف منه ضآلة رقابة مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الهيئات القضائية الإدارية على إعمال القاضي المقرر لسلطته التقديرية في تقرير رفض دعوى المكلف بالضريبة إذا عجز عن إثبات ادِعاءاته في الوقت الذي رفضت فيه الإدارة الجبائية تقديم الوثائق المطلوبة منها متذرّعة بذريعة الحفاظ على السر المهني الذي لم نجد في اجتهادات القضاء معيارا محدِّدًا له، أو إذا تماطلت الإدارة الجبائية في الرّد على عريضة المدعي عن طريق مذكرات جوابية، الأمر الذي يحْمِل القاضي الإداري على تأجيل أمد تقديم هذه المذكرات لجلسات مستأنِفَة عملا بنص المادة 849 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[70]، ممّا قد يَذْهَبُ بملف التحقيق القضائي ردحاً من الزمن خاصة إذا علمنا أنّ تخلّف الإدارة رغم إعذارها من تقديم المذكرات الجوابية وفقا لنص المادة851 من نفس القانون[71]، لا يعني دائما أنّ المدعي قد كسب دعواه، بل أنّ القاضي المقرر بحكم ما له من سلطة تقديرية قد يعفيه فقط من إثبات ما يدّعيه وينقل إلى الإدارة عبء الإثبات[72]، وأمام هذا الموقف القضائي، نتحسّس صعوبة وتعقيد العبء الذي يواجه به المدعي الإدارة الجبائية، ممّا نجده في غالب الأحيان يستسلم للآثار السلبية الناجمة عن إطالة أمد النزاع بتماطل الإدارة في الرد أمام القضاء على طلباته حتى تفرَغ الدعوى من محتواها ويضطّر المدعي إلى التنازل عن دعواه لسبب ضآلة الإيجابيات التي تتحقق لصالحـــه من دور المستشار المقرر في الدعوى بالمقارنة مع السلبيات التي تلحقـــه، خاصة إذا تنبّه بأنّ تذمّر الإدارة عليه يبقى لاحقا له حتى في تنفيذ القرار القضائي ضدّها، لأنّها ترفض غالبا أن تأتي طواعية للتنفيذ. لذلك يكون من الأولى أن تمتدّ اجتهادات مجلس الدولة إلى تحديد

(69) أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 154.

(70) التي تنص على ما يلي: "عندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أوملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعذارا برسالة مضمنة مع الإشعار بالإستلام. في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير".

(71) حيث تنص المادة851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: " إذا لم يقدم المدعى عليه، رغم إعذاره أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة".

(72) قشار زكرياء، مرجع سابق، ص 19.

ضوابط إدارة وتنظيم دور المستشار المقرر حيال العوائق التي قد تثيرها الإدارة في الدعوى بحكم حفظ السّر المهني أو الإستقلالية، حتى يضمن بهذا الإجتهاد حقوق المدعي من تعسف الإدارة وتهاون القاضي المقرر تجاهها بما له من سلطة تقديرية، لأنّ مثل هذه المسائل لابدّ أن يتفطّن لها القضاء الإداري ليعمل جاهداً على تجريدها من كلّ سلطة تقديرية سعيا نحو كفل عدالة مُقْنِعَة.

الفرع الثاني

القواعد المتصلة بطبيعة إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

بالإضافة إلى الصلاحيات المخولة للقاضي المقرر عند التحقيق في المنازعة الضريبية والتي تتميّز بطابعها التحقيقي والإستقصائي، يظهر أنّ للمنازعة إجراءات تكتسي طبيعة خاصة تميّزها في مرحلة التحقيق عن الدعاوى التي يفصل فيها القضاء الإداري.

لذلك كان جديرا بنا في معرض دراسة هذه الإجراءات بيان القواعد المحددة لطبيعتها على مختلف تنوّعها وتعدّدها أثناء سير مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (أولا)، ثمّ نتطرق إلى طرح مناط تأثير هذه الطبيعة الخاصة على ذات المرحلة (ثانيا)؛ وذلك تباعا فيما يلي.

أولا: تحديد الطبيعة القانونية لإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تمتاز المنازعة الضريبية بالخصوصية في الإجراءات القضائية المتخذة [73] من بدايتها بإيداع العريضة الإفتتاحية لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية إلى نهايتها بصدور الحكم القضائي الفاصل فيها، لكن الأهم إثارة لدينا في هذه الدراسة هو تفريد مرحلة التحقيق بتحليلٍ يبيّن الطبيعة القانونية للإجراءات التي تتخلّلها، حتى يتاح للقاضي التثبت من ذرائع المدعي[74].

(73) حسان نادية، "خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الإستثمار"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة قالمة، 21-22 أفريل 2008، ص 184.

(74) فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 378.

تتميّز الإجراءات خلال مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بطابعها الإستقصائي والتوجيهي[75]، والتناوب بين الأطراف والقاضي المقرّر في تقديم وتحصيل الأدّلة الثبوتية، فضلا عن الطابع الخطي التحقيقي الذي يمتد إلى كل منازعات القضاء الإداري دون استثناء بما فيها المنازعة الضريبية على وجه الخصوص.

ينعكس الطابع الإستقصائي والتوجيهي للتحقيق محل البحث في تدخل القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية لإثبات الدعوى من خلال توجيه الأطراف إلى تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود والطلبات المجدية، إضافة إلى مواجهة الخصوم بطلب تقديم كلّ مستند أو وثيقة تفيد في تحديد مآل النزاع[76]، مع ضرورة تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المتخذة في مرحلة سير التحقيق إلى الأطراف أوممثليهم[77]، حتى تتوفر لكلّ طرف معرفة شاملة بعناصر الدعوى ممّا أسفر عليه إجراء التحقيق، ويتمكّن بالتالي من الإطلاع عليها ومناقشتها[78].

ورغم أنّ تدخل القاضي المقرر في هذا المجال يكون استثنائيا لا يتعدّى إدارة وتسيير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ومباشرة سلطاته التحقيقية المجرّدة عن إتيان الدليل، فهي تتوقف فقط على تنظيم انتقال عبء الإثبات بين المدعي والمدعى عليه[79]؛ إلاّ أنّ ذلك يعكس وجود صفة خاصة لهذه الإجراءات في الدعوى الضريبية تميّزها عن نظيرتها من الإجراءات التي يعرفها السير في الدعاوى الإدارية الأخرى لاسيما دعوى تجاوز السلطة، وكما أنّ هذه الصفة من شأنها أن تجسّد بساطة إجراءات التحقيق محل البحث لاسيما وأنّ طبيعة تدخّل القاضي المقرر لتسيير وتنظيم إجراءات وقواعد الحصول على الأدلة في الدعوى لا ينفع الإدارة الجبائية في صمتها وتخلّفها عن تقديم المذكرات

---

(75) Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, juillet 2005, p. 39.

(76) راجع المادة 2/844 من ق.إ.م.إ.، مرجع سابق.

(77) راجع المادة 845 من نفس المرجع.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., p. 40.

(78) فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 378.

(79) ويرجع ذلك أساسا إلى إمكانية استخلاص الدليل من الروابط القائمة بين طرفي المنازعة الضريبية قبل رفع الدعوى، مما يجعل تدخل القاضي المقرر أكثر استثناءً وتقصيراً على تسيير إجراءات التحقيق والرقابة عليها بالمقارنة مع دوره وطبيعة تدخله في الدعاوى الإدارية الأخرى.

- أنظر في ذلك: بن شيخ آت ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 71.

- **V.** aussi - Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., pp. 39-41.

والمستندات الضرورية لإثبات المنازعة بالرغم من استثنائية دوره التحقيقي في مثل هذه المنازعـــات[80]، لأنّه في مثل هذه الحالة سيُعدّ تقريرا سلبيا في حق الإدارة الجبائية باعتبارها قابلة بالوقائع والذرائع المثارة من المكلف بدفع الضريبة في عريضته الإفتتاحية، عملا بنص المادة 851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

بينما يتجسّد الطابع الخطي للتحقيق في المنازعة الضريبية ككل منازعة إدارية، في تقديم المذكرات والردود والدفوع كتابةً خلال المواعيد التي يحددها المستشار المقرر، لتبقى التدخلات الشفهية دعماً للطلبات الخطية وتدرج خلال التحقيق لشرح مضامين المذكرات والمستندات الكتابية[81].

هكذا، وممّا تقدم نخلص بالقول أنّ إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية تتميز بطابعها التحقيقي والتوجيهي الهادف إلى تنظيم دور تبادل المذكرات والطلبات الكتابية إلى الخصوم تحت إدارة ورقابة القاضي المقرر الذي تتجرّد سلطته من إفادة أحد الأطراف في المنازعة بالدليل المفضي إلى الفصل فيها؛ وهو الإختصاص الذي يزيد من خصوصية هذه الدعوى[82].

الأمر الذي يجعلنا نتساءل عن طبيعة التأثير الذي تُسْفِرُ عنه الأعمال الإجرائية على مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة ذاتها، لمعرفة مدى استفادة المكلف بالضريبة منها لمجابهة الإمتيازات التي تحظى بها الإدارة الضريبية خلال هذه المرحلة؟.

ثانيا : تأثير طبيعة الأعمال الإجرائية على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

يبدو منذ الوهلة الأولى التي اِطّلعنا فيها على طبيعة الأعمال الإجرائية التي تتخلّلها مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، إيجابية التأثير المستخلصة لصالح المكلف بدفع الضريبة ولو

---

(80) حيث تظهر هذه الإستثنائية في تجريد سلطة القاضي المقرر من البحث عن الدليل في المنازعة الضريبية على النمط المعتاد في سائر دعاوى القضاء الإداري خاصة منها دعوى تجاوز السلطة.

– راجع في هذا الخصوص ما تقدم من هذه المذكرة: خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية وتأثيرها على عملية التحقيق، ص 19.

(81) فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 379.

(82) «Une procédure est de caractère inquisitoire lorsque le juge se croit conférer la direction du procès».

- **V.** Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., p.39.

أنّ ذلك يبقى نسبيا يتغيّر بتغيّر ظروف المنازعة التي تعترضها عدّة اعتبارات مرتبطة بالتنازع بين المنفعة الخاصة التي يمثلها المكلف بالضريبة والمنفعة العامة التي تمثلها الإدارة الجبائية، فضلا عن امتيازات الإستقلالية التي تعتري مركز الإدارة، كلّ ذلك من شأنه أن يغيّر من سياق التأثير الذي تسفر عنه إجراءات التحقيق محل البحث لتُحدِث تفاقما متزايداً وبُعْداً نحو ضبط التوازن المطلوب بين طرفي المنازعة.

بعيداً عن الولوج في المتاهات الفقهية التي أُثيرت حول استثنائية تدخل القاضي المقرر في المنازعة الضريبية كنموذج لدعاوى القضاء الكامل لإدارة وتنظيم التحقيق والإثبات بين طرفيها[83]، فإنّنا نشيد بهذا التدخّل نظراً للصفة الإيجابية التي من شأنها امتصاص بعض الإمتيازات السلطوية التي تتغلّب بها الإدارة الجبائية على مركز المكلف بالضريبة ولو كان ذلك بطريقة تتجرّد من الصيغة المباشرة على إجبار الإدارة بالإنصياع لأوامر القاضي المقرر الرامية إلى حسن سير الأعمال الإجرائية الخاصة بالتحقيق في الدعوى، ومؤدى هذه الصيغة أنّ الإدارة الجبائية بتكليفٍ من القاضي يتعين عليها الرّد على عريضة المدعي وطلباته في مذكرة دفاعية مرفقة بكافة الوثائق التي عجز المدعي عن إرفاقها بملف الدعوى نظرا لامتناعها المسبق عن تمكينه منها[84]، تحت طائلة إشعار تشكيلة الحكم بالتقرير النهائي الذي يُعدّه عند اختتام التحقيق بتأويل سكوت الإدارة عن الرّد والجواب، إلى اعتباره بمثابة قبولٍ منها لطلبات المدعي وادعاءاته، احتكاماً إلى نص المادة 851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. لكن الإجراء نفسه يبرّئ مركز الإدارة الجبائية في منظور آخر من مسؤولية الإثبات إذا استجابت لأوامر القاضي المقرر، لأنّ مبدأ الوجاهية يقتضي انتقال الإلتزام إلى المكلف بالضريبة للرّد على مذكرات خصمه ومناقشتها على النحو الذي يؤكّد جدّية دعواه ويبطل ذرائع الإدارة في مواجهته، وإلاّ اِعتُبِر متنازلا عن دعواه عملا بنص المادة 850 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكما تبرز الصفة الإيجابية للأعمال الإجرائية في التحقيق القضائي الخاص بالمنازعة الضريبية، في الإعتماد على مبدأ المرافعات التحريرية التي يتم بها تحضير الفصل في الدعوى على أساس المذكرات والمستندات المرفقة بها، حيث وبالنظر إلى تعقيد أدوار المنازعة الضريبية –كشأن كلّ منازعة إدارية– فإنّه يصعب معه الإعتماد على المرافعة الشفهية، لذلك كان من الأوفق والأنسب إجراء المرافعات بتبادل المذكرات الكتابية التي تساعد القاضي المقرر أكثر في التحقيق من مزاعم كل طرف فيها والتأكّد من مشروعية الطلبات والدفوع المثارة بها، فضلا عن تمكين ذوي الشأن من الإطلاع والرّد

(83) بن شيخ آت ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص ص 70 – 71.

(84) فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 379.

عليها[85]، الأمر الذي يضفي على إجراءات المنازعة الصفة الحضورية بتقديم المذكرات الكتابية ولو لم يحضر أحد الخصوم جلسة إعلان الفصل في الدعوى. وإضافة إلى ما تقدم؛ تمتد الصفة الإيجابية للطابع الخطي للتحقيق محل البحث إلى ضمان عدالة القاضي المقرر عند إعداد التقرير النهائي المتضمن اختتام التحقيق، حيث يتمكّن من الموازنة بين أدلّة الأطراف ويستخلص الحل الأنسب لفضّ النزاع بمراجعة المذكرات والوثائق التدعيمية المرفقة بها، ثمّ يُشْعِرُ به التشكيلة الجماعية للحكم، التي يمكن لها بدورها مراجعة التقرير معزّزا بما أُودِع في ملف القضية من مستندات ومذكرات وملاحظات مكتوبة[86]، تساعد على حسن تسبيب القرار الفاصل في الدعوى.

هكذا، وفي اختتام هذا المبحث نتوصل إلى استخلاص نتيجة عملية أكثر منها نظرية فيما يتعلق بدراسة العوامل المؤثرة عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبة، مفادها ومؤداها أنّ القواعد العامة التي يعتمد عليها القضاء الإداري تشكّل مساساً بليغا بحقوق المكلف بدفع الضريبة نظراً لعرقلة امتيازات الإدارة الجبائية لأداء مهام القاضي المقرر المحددة قانونا لضمان كفل التوازن بين طرفي المنازعة، لأنّها كثيرا ما تعصف بأوامر القضاء دون الرضوخ لها في الوقت الذي قد لا يقتنع بدعوى المكلف بالضريبة في مواجهتها ليحكم على إثر ذلك برفض هذه الدعوى، أو يقرر فيها ما لا يرفع به إجحاف الإدارة على المكلف بالضريبة في حالة عجزه عن الإثبات، ذلك لأنّ المنازعة الضريبية لها خصوصيات في هذا المجال لِمَا تقتضيه من استثنائية الدور الذي يؤديه المستشار المقرر في بحث الدليل الحاسم في الدعوى إلى جانب المدعي بالمقارنة مع سائر المنازعات الإدارية الأخرى، لاسيما منها دعوى تجاوز السلطة.

(85) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 108.

(86) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعاوى الإدارية، مرجع سابق، ص 347.

المبحث الثاني

عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تتم عملية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية باتّخاذ مجموعة من الإجراءات المتتابعة التي تنتهي بتقرير اختتام التحقيق الذي يُحدِّد تاريخه رئيس تشكيلة الحكم بموجب أمر غير قابل لأيّ طعن، عملا بنص المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تُباشَر إجراءات التحقيق فَوْرَ تعيين القاضي المقرر وفق ما جاء في نص المادة 2/844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي تناط له صلاحية اتخاذ كلّ التدابير التحقيقية المحدّدة في المادة 838 وما يليها من نفس القانون وكذلك المادتين 85 و86 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن قد تحيد بهذه الإجراءات عن سيرها العادي[87] عوامل تستدعي تعميق وتدقيق التحقيق بشأنها ممّا يهدّد خرق آجال اختتام التحقيق، وهذه العوامل عبّر عنها المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية **بعوارض التحقيق** –Les incidents de l'instruction– التي تناولها في المواد من 866 إلى 870.

إنّ عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية، فهي تثير التساؤل في دراستها عن موقف طرفي المنازعة[88] أثناء سير التحقيق، فيما إذا كان يجب على المكلف بدفع الضريبة أن يكتفي بشرح طلبه الأصلي أو يمكنه إضافة طلبات أخرى أو التعديل فيها؟ وفيما إذا كان يجب على الإدارة الجبائية الإكتفاء بتقديم أوجه الدفاع أويمكنها تقديم طلبات خاصة بها؟ وأكثر من ذلك هل يجوز تدخّل الغير في الخصومة القائمة بين هذين الطرفين؟.

فكل هذه العوامل تقتضي البحث في نظامها القانوني وأثرها على تسيير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مع إبراز درجة اتصالها واستقلالها عن إرادة الخصوم ودور القاضي المقرر في تسوية إشكالاتها القانونية قبل حلول أجل اختتام التحقيق؛ وذلك تباعا فيما يلي.

---

(87) الغوثي بن ملحة، القانون القضائي الجزائري، ط 2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000، ص 331.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., pp. 43-44.
- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 36.

(88) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 118.

المطلب الأول

نطاق الطلبات العارضة خلال التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تشكِّل الطلبات وسيلةً إجرائية لممارسة حق الإدعاء أمام القضاء[89]، وتسمى الوسيلة الإجرائية التي يحدد بها المكلف بدفع الضريبة نطاق الدعوى، بالطلبات الأصلية التي يقدمها في عريضة افتتاح الدعوى، وبما أنّ هذه الطلبات هي التي تحدد مجرى الدعوى وطبيعتها، فإنّ كل الطلبات العارضة التي تعرض أثناء سير إجراءات التحقيق يجب أن تكون مرتبطة بها عملا بنص المادة 2/25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حتى لا تغير من نطاق الدعوى المرفوعة، وتسهّل بالتالي من مهمة القاضي المقرر في التحقيق على الوجه الذي يحدّد به مآل النزاع. وتتمثل الطلبات العارضة في الطلب المقابل (الفرع الأول) وفي التدخل (الفرع الثاني) بحسب ما ورد في مقتضيات المادة 866 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[90].

إنّ عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية هي نفسها المقررة بموجب المادة 866 المذكورة أعلاه، فهي وسائل إجرائية تُعْرَض خلال السير في التحقيق، وليس من شأنها إلاّ التغيير في طلبات الأطراف أوتغيير حالة الخصوم أوتقديم الدفوع أو قد تتعلق بالإثبات[91].

لذلك يقتضي بنا البحث في هذا المطلب عن أنواع الطلبات العارضة خلال سير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية ومدى تأثيرها على السير الحسن للتحقيق.

---

(89) ذبب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ترجمة للمحاكمة العادلة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الرغاية–الجزائر، 2009، ص 66.

- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، الدعوى القضائية– دعاوى الحيازة– نشاط القاضي– الإختصاص– الخصومة القضائية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 83.

(90) نصت المادة 866 على ما يلي: "الطلبات العارضة هي الطلبات المقابلة والتدخل ويحقق فيها حسب الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى".

(91) الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 331.

الفرع الأول

الطلب المقابل في المنازعة الضريبية

لا يُحْمَل المدعى عليه في المنازعة الضريبية على التزام موقف الدفاع فحسب، ذلك أنّه بالنظر إلى حاجته في تفادي ضرر الدعوى المقامة عليه والوصول إلى منفعة من وراء هذه الدعوى، يحق له إبداء طلباته في مواجهة المدعي، تسمى بالطلبات المقابلة[92].

ويتم التحقيق في الطلب المقابل حسب الأشكال المقررة للتحقيق في الطلب الأصلي الوارد في عريضة افتتاح الدعوى[93]، لذلك يتوجّب قانونا لقبوله من المدعى عليه أن يكون مرتبطا بالطلب الأصلي حتى يرتب آثاره في سير التحقيق.

أولا: الطبيعة القانونية للطلب المقابل

يُجَسِّد الطلب المقابل دعوى المدعى عليه[94] وهو ما يكون غالبا في المنازعة الضريبية متمثلا في الإدارة الجبائية، ويعتبر عارضا من عوارض التحقيق، لأنّه يأتي بعد افتتاح التحقيق في الطلب الأصلي الذي أبداه المكلف بدفع الضريبة في العريضة الإفتتاحية لغرض الإعتراض عليه بالدفع ببطلان إجراء من الإجراءات الشكلية مثلا، كإثارة بطلان إجراء التكليف بالحضور أوالتبليغ المنصوص عليه في المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو إثارة الدفع بعدم مراعاة الخصم للأجل المحدَّد من

---

(92) مجدى هرجه مصطفى، الدفوع والطلبات العارضة، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003-2004، ص 292.
- LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., p. 234.
– فالطلب المقابل طلب عارض يقدمه المدعى عليه قِبَلَ المدعي للحصول على حكم في مواجهته، فهو وسيلة هجومية يلجأ إليها المدعى عليه باعتبار أنّ خير وسيلة للدفاع هي الهجوم، فهو لا يكتفي بتقديم دفاعه أو بطلب رفض دعوى المدعي، بل يبحث علاوة على ذلك عن الحصول على حُكمٍ في مواجهة المدعي. أنظر في ذلك:
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص ص 173-174.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص ص87-88.

(93) أنظر المادة 866 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(94) إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص 87.

طرف القاضي المقرر لتقديم مذكرات الرد وفق ما أشارت إليه المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فقد جاء في نص المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008؛ أنّه في كل الحالات التي تكون فيها الدعوى مرفوعة أمام المحكمة الإدارية ضد قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية في شكاية موجّهة إليه، فيمكن لهذا الأخير أن يقدّم خلال سير التحقيق في الدعوى طلبات مقابلة من شأنها إلغاء أوتعديل القرار المتخذ منه في الشكاية الإبتدائية.

والمنازعة الضريبية أحيانا تعرف وجود المكلف بالضريبة في مركز المدعى عليه، وبالتالي يجعل محور طلباته المقابلة على شكل الدفع بعدم تقديم الإدارة الجبائية للوثائق والأوراق الإدارية التي تساعد في إثبات الدعوى.

كما أنّ المدعى عليه في المنازعة الضريبية أيّا كان –سواء المكلف بالضريبة أوالإدارة الجبائية– يمكنه أن يُضَمِّنَ طلبَه المقابلَ ما يعارض به عناصر الإثبات في الدعوى، كما في طلب ردّ الخبير الذي عيّنته المحكمة الإدارية أو الخبير الذي اختاره المدعي عملا بنص المادة 86–4 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[95]، وكما يمكن أن ينطوي الطلب المقابل على الدفع ببطلان الخبرة المنجزة من قبل أيّ خبير غير مقيّد في قائمة الخبراء ولم يؤدِّ اليمين أمام القاضي، أوفي حالة عدم إيداع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية عملا بنص المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فضلا عن إمكانية تضمين الطلب المقابل الدفع ببطلان تقرير الخبير إذا لم يؤدِّ كلّ المهام المنوطة له في الحكم الصادر بتعيينه أوفي حالة عدم إيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية في الميعاد المحدد له[96].

وكما يقدِّم المدعى عليه في المنازعة الضريبية الطلبَ المقابل، للردّ على الطلب الأصلي بهدف الوصول إلى رفضه كلية أو جزئيا، فضلا عن أحقيته في المطالبة بالحكم له بادعاءٍ آخر لصالحه ضدّ المدعي مما يؤدي إلى تغيير أدوار الخصوم[97]، ليكون الطلب المقابل في هذه الحالة بمثابة وسيلة

(95) تقابلها المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، مرجع سابق.

(96) الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 335 – 336.

(97) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 130.

هجومية من شأنها تغيير محل الخصومة[98] لأنّه يرتب أثرا بارزا يتمثل في رفض دعوى المدعي والحكم لصالح المدعى عليه بطلباته إذا استجابت له المحكمة.

ففي الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلّف بدفع الضريبة ضدّ قرار لجنة الطعن للدائرة للنظر في مدى تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني المفروضين على المدعي بصفته محاميا حول نشاط سنتي 2001 و 2002، قَدّمَت مديرية الضرائب طلبا مقابلا تدفع فيه بانعدام الصفة في مدير الضرائب كطرف مدعى عليه كونه مجرد عضو في لجنة الطعن للدائرة وليس بـــمُصْدِرِ القرار المطعون فيه، مع طلب إلزام المدعي بمنطوق قرار اللجنة[99].

ومن ذلك يظهر في دعوى المدعى عليه الدفع بعدم قبول دعوى المدعي فضلا عن الإختصام في مواجهته بحق يطلب الحكم به لصالحه، وتلك هي طبيعة الطلبات المقابلة التي من شأنها أن تعترض اتجاه دعوى المدعي، لذلك يبدو في غاية الأهمية –في محور هذه الدراسة– أن نبحث في تأثيرات هذه الطلبات على سير إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية مركّزين على بيان موقف أطراف المنازعة حيال هذه العوارض ودور القاضي المقرر في تنظيم طريقة تقديمها وكيفية التحقيق فيها.

ثانيا : أثر الطلب المقابل على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

إنّ الطلب المقابل يعدّ وسيلة لدعوى المدعى عليه الذي يقف فيها موقفا اختصاميا أكثر من موقفٍ دفاعي، ممّا قد يترتب عن قبولها الحكم برفض أو بعدم قبول دعوى المدعي[100]، فضلا عن الحكم في مواجهة هذه الأخيرة بمضمون الطلب المقابل المستند إلى حق مشروع.

---

(98) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 173.

- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 67.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص 87.
- DENIDENI Yahia, ‘‘Le Contentieux Fiscal’’, Op. Cit., p. 36.

(99) قرار مجلس الدولة رقم 038542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 75–79.

(100) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 131 وما يليها.

- السيد صاوي أحمد، الوسيط في شرح قانون المرافعات، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 2008، ص 296.
- مجدى هرجه مصطفى، مرجع سابق، ص 294. =

إنّ المنازعة الضريبية يعتريها مثل هذا الأثر القانوني ممّا يدفعنا إلى التساؤل عمّا إذا كان يجوز للمكلف بدفع الضريبة إضافة طلبات عارضة ردّا على دعوى الإدارة الجبائية بصفتها كمدعى عليها؟.

إنّ تصوّر الأخذ والرّد بين طرفي المنازعة الضريبية تعقيبا على الطلب المقابل المثار من الإدارة الجبائية –غالبا– يعكس حالة تشعّب إجراء التحقيق وتعقيده، لأنّ دعوى كل طرف تتطلب التمحيص فيها بالتحقيق حسب الشكل المتخذ بالنسبة للطلب الأصلي الوارد في عريضة المدعي الإفتتاحية، وبالتالي قد يؤدي إلى عدم اِتّضَاح نطاق الدعوى الضريبية ممّا يطيل في أمد النزاع، وهو الأمر الذي يزيد تعقيدا باقتراب أجل اختتام التحقيق المحدد مسبقا من قِبل رئيس تشكيلة الحكم.

ولتفادي هذا التشعّب، استقّر الفقه والقضاء خاصة في فرنسا[101]، على عدم جواز قبول الطلب العارض فوق طلب عارض آخر، إلاّ في حالة استناد الرد الوافي من المدعي إلى نفس السبب الذي تستند إليه دعوى المدعى عليه، نظرًا لما تتطلّبه الطلبات العارضة من جهد في إعطاء التكييف القانوني الصحيح للمنازعة الجبائية من خلال الوقائع المعروضة فضلا عن إمكانية خروج الأطراف عن محتوى الطلب الأصلي الذي صدر بشأنه أمر افتتاح التحقيق، لذلك يكون جديرا لتفادي مثل هذه الآثار أن يرتبط بالطلب الأصلي كلّ من الطلب المقابل، والطلب العارض نفسه الذي يردّ به المكلف بالضريبة بصفته مدعيا[102].

وحتى يلقى الطلب المقابل قبولا في الدعوى الضريبية، يجب على المدعى عليه إثارته قبل التطرق إلى مناقشة موضوع الطلب الأصلي الذي يرتبط به إذا كان الطلب المقابل متعلقا بالدفع بالبطلان[103] أوبعدم صحة الإجراءات[104]، كما في إثارة الإدارة الجبائية للدفع بانعدام الصفة في المدير

=– الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 338.

- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 390.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص 92.

(101) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 133.

(102) فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 392.

(103) خاصة إذا كان الدفع بالبطلان يرجع إلى التمسك بعيب شكلي شاب رفع الدعوى الضريبية؛ حيث لا يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه لأنه دفعٌ مرتبط بالمصلحة الخاصة دون النظام العام، عملا بنص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يتعين على المدعى عليه أن يقدم هذا الدفع على شكل طلب مقابل قبل مناقشة دعوى المدعي من حيث الموضوع عملا بنص المادة 61 من ق إ م إ.

(104) الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 334. =

الولائي للضرائب لطلب الحكم بعدم قبول دعوى المكلف بالضريبة[105]، أو الدفع بعدم استيفاء الدعوى الأصلية للمكلف بالضريبة لشرط شكلي يتعلق برفع الطعن الإداري المسبق قبل رفع هذه الدعوى للمطالبة ببطلان الإجراءات[106]، وبالتالي، فإنّ المستشار المقرر، إذا تحقق في صحته قانونا من الناحية الموضوعية والإجرائية، كان لهذا الدفع أثرا في تحديد مآل النزاع حسب مقتضيات وسائل الإثبات المعروضة من طرف الإدارة الجبائية لتدعيم الطلب المقابل، أمّا إذا تحقّق من صحة دعوى المكلف بالضريبة، وتبيّن له عدم جدوى الطلب المقابل المعروض عليه أثناء سير التحقيق سواءً لِعدم ارتباطه بالطلب الأصلي للمكلف بالضريبة أولتخلف شروط الدفع الإجرائي المثار بموجب الطلب المقابل أونظرا لقابلية تصحيح الإجراءات تلقائيا[107]، حسب ما تقتضيه المادة 62 و66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّه يتغاضى عن دعوى الإدارة الجبائية حرصًا منه على ضمان السير الحسن لإجراءات التحقيق في الدعوى[108].

=- علي أبو عطية هيكل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 243.

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

(106) قرار مجلس الدولة رقم 033940، صادر بتاريخ 2007/07/11، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 67 -69.

(107) قرار مجلس الدولة رقم 033289، صادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 73.

(108) LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., p. 242.

الفرع الثاني

التدخل في المنازعة الضريبية

قد يلحق بالمنازعة الضريبية أثناء سير إجراءات التحقيق تغيير في أطرافها، بأن تتعدّد عن طريق التدخل من الغير الذي يعنيه موضوع المنازعة بما قد يُسْفِرُ عنه الفصل النهائي فيها من نتائج قانونية[109].

إنّ الغاية من إجراء التدخل في المنازعة الضريبية تكمن في ترتيب آثارها في حق الغير، الذي يرى أطراف المنازعة ضرورة تنفيذ القرار القضائي في مواجهته بعد الفصل في الدعوى، وهو الإجراء الذي يصطلح عليه القانون مدلول الإدخال بحسب ما وُرِدَ في أحكام المادة 199 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مثل الإستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضدّ المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية (ENAPAL) بحضور القرض الشعبي الجزائري كمدخل في الخصام لترتيب أثر طلب الإدارة الضريبية عليه، والرامي إلى تأييد صحة إجراء الحجز التحفظي على الحساب البنكي للمؤسسة المستأنف عليها باعتبارها مدينة بضرائب مختلفة أصبحت قابلة للتحصيل، حتى يشهد القرض الشعبي الجزائري على منطوق القرار القضائي ليلتزم بِمقتضاه حِرْصًا على مصالح الخزينة العمومية[110].

وكما يمكن أن نُبرِز الغاية من التدخل أيضا في الإدعاء بحق يطلب المتدخل من القضاء الحكم به لصالحه أو يدعّم به مصالح أحد الخصوم في الدعوى، وهو الإجراء الذي أفرد له القانون تسمية التدخل الإختياري بحسب ما ورد في أحكام المواد 196، 197 و198 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالت إليها المادة 869 من نفس القانون، ومثاله دعوى الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية لأم البواقي، المرفوعة ضدّ التعاونية الفلاحية المختصة في تربية المواشي، لمطالبة هذه الأخيرة بدفع مبلغ الدين العالق على ذمّتها من جراء التخلّف عن سداد مقابل الإشتراكات في الضمان

---

(109) حدادي رشيدة، الطلبات العارضة والدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية والجزائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 89.

- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 40.

(110) قرار مجلس الدولة رقم 207171، صادر بتاريخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 80-84.

الإجتماعي، وهي الدعوى التي عرفت تدخلا من طرف إدارة الضرائب التي اعترضت إجراءات الحجز وبيع أموال المدينة عن طريق المزاد العلني بحجّة أنّها دائنة هي الأخرى تجاه نفس التعاونية، فطالبت بحقها في أسبقية استيفاء ديون المساهمة المفروضة لصالح الخزينة العمومية من ثمن الأموال المثقلة بإجراء الحجز في أيّ يد كانت وقبل أيّ حق آخر ولو كان ممتازا أومضمونا برهن رسمي تأسيسا على مقتضيات المادة 991 من القانون المدني[111].

هكذا يتبيّن وجه آخر من الطلبات العارضة[112] من شأنه أن يعترض على السير العادي والطبيعي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بانضمام الغير إلى الخصومة بإرادته الحرة للمطالبة بحق يختصم به في مواجهة الأطراف الأصليين في المنازعة أولتدعيم ادعاءات أحد الخصوم فيها، أوبغير إرادته كأن يكون بطلب أحد الأطراف الأصليين أوبأمر من المحكمة الإدارية لِما كان ذلك مجديا وضروريا لتنفيذ مقتضى القرار القضائي الفاصل في المنازعة على الغير المطلوب حضوره بإجراء الإدخال. كما أنّ التدخل في المنازعة الضريبية يتطلب حرص القاضي المقرر على اتخاذ كل ما يراه مفيدا لإظهار الحقيقة في مواجهة المدخل في الخصام وأطراف الدعوى الأصليين، وبذلك يقتضي بنا البحث عن صلاحياته في تنظيم التدخل مع بيان أثر هذا الإجراء على سير التحقيق القضائي محل الدراسة، وذلك تباعا فيما يلي.

---

(111) قرار المحكمة العليا رقم 257484، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2002/07/24، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 2003، ص ص 91–95.

تجدر الإشارة إلى أنّ العبرة في تحديد وصف نوع التدخل هي بحقيقة تكييفه القانوني لا بالوصف الذي يسبغه عليه أطراف الدعوى. أنظر في ذلك:

- محمد محمد عبد اللطيف، قانون القضاء الإداري: مسؤولية السلطة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 643.

(112) حول موضوع الطلبات العارضة، راجع بالتفصيل: علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص ص 239–244.

أولا: دور القاضي المقرر في تنظيم التدخل

إنّ المعمول به في مادة القضاء الكامل هو عدم قبول التدخل بغير إثبات المتدخِّل تمتعه بحق متميّز عن الحق الأصلي المطالب به في الدعوى، فإذا تدخّل مساهم أو شريك في دعوى رفعتها شركةٌ للمطالبة بإعفائها من الرسم على القيمة المضافة، يُرفض هذا الطلب إذا كان الشريك لم يستفد من تدخّله بحق متميز عن ذلك الذي تطالب به تلك الشركة، وهو ما يعكس خصوصية إجراء التدخل في المنازعة الضريبية بالمقارنة مع المنازعات الإدارية الأخرى، بما فيها دعوى تجاوز السلطة التي استقر القضاء فيها على الإكتفاء بتبرير المتدخل لتدخله بمجرد وجود مصلحة بسيطة لقبول هذا التدخل، وتبقى السلطة التقديرية في ذلك للقاضي[113]. هذا وقد جاء في نص المادة 87-2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب القانون رقم 12/07 االمؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008؛ تقرير لعدّة شروط لقبول التدخل في النزاع الضريبي، تتمثل أساساً فيما يلي:

- وجوب أن يثبت المتدخل وجود مصلحة له في حسم النزاع القائم في مجال الضرائب والرسوم أوالغرامات الجبائية.
- وجوب تحرير طلب التدخل على ورق عادي بدون دمغة[114]؛ إذ لا يصح التدخل الشفهي في الجلسة أمام القاضي.
- وجوب تقديم طلب التدخل قبل صدور الحكم في الدعوى، ويجوز التدخل في منازعات كل الضرائب بدون استثناء بحسب ما نفهمه من صياغة نص المادة 87-2 المذكورة أعلاه[115].

وبالتالي فإنّ طلب التدخل الإختياري أوطلب الإدخال في المنازعة الضريبية يعترض سير إجراءات التحقيق فيها، ممّا يقتضي على القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية تنظيم هذا الطلب على الشكل الذي يقتضي تحديد مآل النزاع دون الإخلال بآجال اختتام التحقيق[116].

---

(113) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص ص 101-102.

(114) وذلك على عكس ما كان مقررا في نص المادة 127/أولى من ق إ ج قبل التعديل الوارد بموجب قانون المالية لسنة 2008، حيث أوجبت تحرير طلب التدخل على ورق مدموغ.

(115) وقد نصت على ما يلي: "يجب تحرير طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أوالغرامات الجبائية على ورق بدون دمغة وهذا قبل صدور الحكم".

(116) بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص ص 41-42.

يحقق المستشار المقرر في طلب التدخل أوالإدخال حسب الأشكال المقررة للتحقيق في الطلب الأصلي الوارد في العريضة الإفتتاحية[117]، وذلك متى تمّ عرضه خلال سير التحقيق[118] ممّن توفرت فيه الصفة والمصلحة وفي إطار الشروط المقررة بموجب نص المادة 87-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولضمان السير الحسن للتحقيق في المنازعة الضريبية، يجدر بالقاضي المقرر أن يأمر بعرض مذكرة التدخل أو الإدخال حسب الإجراءات المقررة لرفع الدعوى[119]، حتى يتسنى له تبليغها للأطراف، ممّا يستبعد صورة عرض طلب التدخل أوالإدخال شفاهة خلال سير التحقيق، ولعلّ ذلك يتفق مع خاصية الكتابة التي تتميّز بها المنازعة الإدارية عمومًا والدعوى الضريبية خصوصًا.

إنّ القاضي المقرر وباعتباره المكلف بتسـيير إجراءات التحقيق والرقابة عليها في المنازعة الضريبية، نجده لا يلعب دورًا سلبيًا في توجيه أمر الإدخال إلى كل شخص يرى حضوره مفيدًا بإبداء ملاحظاته لإظهار الحقيقة القضائية ضمن تداعيات الأطراف الأصليين محلّ التحقيق، أو إذا رأى ضرورة حضوره ليجعل القرار القضائي الذي يصدر في هذه المنازعة حجّة عليه بما له من صلة بالنزاع حتى لا يتنكّر بالمراكز القانونية التي تكتسيها هذه الحجية في مواجهته[120]، وإن اقتضى الأمر أن يطلب من تلقاء نفسه إدخال هذا الشخص تحت طائلة غرامة تهديدية عملا بنص المادة 201 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعد الإحالة إليها بموجب المادة 869 من نفس القانون[121].

---

(117) راجع نص المادة 866 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

وتعتبر القاعدة المقررة في نص هذه المادة كلاسيكية لا تنفرد بها المنازعة الضريبية فحسب، لأنها وليدة سير المنازعة الإدارية عموما.

«Ces règles reprennent la tradition de libéralisme du contentieux administratif…».

- **V**. GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p 251.

(118) – وذلك لأنّه لا يُقبَل بمذكرة التدخل المقدمة بعد اختتام التحقيق، عملا بنص المادة 870 من ق.إ.م.إ، ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق احتكاما بمقتضيات المادة 854 من نفس القانون.

(119) راجع المادة 3/194 من نفس المرجع.

(120) الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 339.

(121) ولقد تدارك المشرع الجزائري الفراغ التشريعي الذي يعتري قانون الإجراءات المدنية بشأن تخويل القضاء سلطة إدخال الغير في خصومة قائمة، مما كان لهذا الفراغ أثرا في تذبذب وعدم استقرار اتجاه القضاء حول المسألة، حيث نجد من قرارات المجلس الأعلى سابقا ما يفيد ضرورة التزام القاضي بدوره المحايد كحَكَمٍ لا يفصل إلاّ فيما يطلب منه وبالتالي لا يجوز له أن يتعداها لإدخال الغير تلقائيا. أنظر في ذلك: =

ومن أجل ضمان حسن سير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، يقتضي في تنظيم إجراء التدخل على القاضي المقرر، أن يصرف النظر عن الدفوع الشكلية المقدمة من الطرف المدخَل أوالمتدخل والرامية إلى رفض الدعوى الضريبية لعدم الإختصاص المحلي للمحكمة الإدارية التي كلّف بالحضور أمامها[122]، ذلك لأنّ الغرض من مثل هذه الدفوع هو تعطيل إنهاء إجراءات التحقيق خاصة أنّه يُفْتَرض سبق النظر في هذه الدفوع أثناء افتتاح التحقيق في موضوع الطلب الأصلي الوارد بدعوى المدعي في المنازعة الضريبية ولأنّ مثل هذا الدفع شكلي يقتضي التحقيق فيه إبتداءً قبل التطرق إلى التحقيق في موضوع الطلب الأصلي السابق على عريضة التدخل، ممّا لا يجد محله للإثارة أمام القاضي المقرر من المتدخل أو المدخل.

وبعد بيان طريقة تنظيم القاضي المقرر لسير التحقيق في المنازعة الضريبية خلال طرح طلب التدخل أوالإدخال، يتبادر إلينا التساؤل عن الآثار المترتبة عن هذا الطلب على إجراء التحقيق، محاولين من خلال تحليل هذه الآثار تحديد موقف الأطراف الأصليين في المنازعة تجاه طلب التدخل من حيث كيفية مواجهته، مع إبداء الإشكالات التي قد تعيق سير التحقيق بعرض التدخل وصولا إلى تسويتها من طرف المستشار المقرر دون الإخلال بميعاد اختتام التحقيق.

= – قرار المجلس الأعلى رقم 21564، صادر بتاريخ 1981/02/09، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 1981، ص ص 142 – 144.

ولكن تحوّل الإجتهاد القضائي عن هذا الإتجاه في قرار آخر جاء فيه ما يفيد وجوب إدخال الشركاء جميعا في الخصومة عملا بنص المادة 724 من القانون المدني. أنظر:

- قرار المجلس الأعلى رقم 47282، صادر بتاريخ 1988/12/17، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 1990، ص ص 26 – 28.

ويعود سبب هذا الإختلاف في أحكام القضاء الجزائري إلى عدم تنظيم مسألة الإدخال في قانون الإجراءات المدنية (الملغى) بما يسمح صراحة للقاضي بأمر الإدخال أو الإحجام عن ذلك للإلتزام بدوره المحايد، لكن بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ نجد أنّ المشرع حسم هذه المسألة بتخويل القاضي سلطة الأمر بإجراء الإدخال كلما رأى في ذلك غاية لإظهار الحقيقة أو لضمان حسن سير العدالة عملا بنص المادة 201 الذي وضع به حدا للإختلاف القضائي.

(122) راجع المادة 202 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

ثانيا : أثر التدخل على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

يشكّل طلب التدخل دعوى الغير الخارج عن المنازعة الضريبية، تستدعي النظر فيها وفق الشكليات المقررة للتحقيق في دعوى المدعي الأصلي، ومن ذلك يترتب بعرضه إطالة إجراءات التحقيق في المنازعة على نحوٍ يهدّد بانقضاء الأجل المحدد من رئيس تشكيلة الحكم لاختتام التحقيق، دون إنهائه على أحسن وجه، ممّا يستدعي بالتالي طلب إعادة السير في التحقيق من جديد بعد انتهاء الأجل الأول نظرا لعدم اكتمال عناصر الإثبات التي تساعد التشكيلة الجماعية للمحكمة الإدارية على الفصل المحتدم للمنازعة الضريبية[123]، وهو الإجراء الذي لا تخفى آثاره في إطالة أمد الفصل في النزاع برمّته.

إنّ عرض طلب التدخل في المنازعة الضريبية يَنْسِب للطرف المتدخل صفة الخصم في الدعوى لتُلْقى على عاتقه كل الأعباء التي يتحملها الطرفين الأصليين فيها خلال مراحل سير التحقيق لاسيما منها عبء الإثبات والتزام الدفاع، مع تكليف المستشار المقرر بالتحقيق في طلباته ودفوعه حسب الشكليات التي يحقق بها في دعاوى المدعي والمدعى عليه، وكما يتولى القاضي المقرر توجيه الأمر للمتدخل بتقديم الوثائق التي يرى صلاحيتها لإظهار الحقيقية القضائية مع عرضها لباقي الأطراف قصد مناقشتها.

و لا يتقيّد نطاق طلب التدخل بدعوى المدعي والمدعى عليه إلاّ من حيث وجوب الإرتباط بالدعوى الأصلية[124]، لأنّها الدعوى التي يتحدد بها نطاق النزاع موضوع التحقيق القضائي، و تطبيقا لذلك فإنّ طلب التدخل قد يُعْرَض ليُفنِّد صاحبه أحقية المدعي لدعواه بمخاصمته في صحة الأسانيد المعروضة في التحقيق للمناقشة سعيا لإبطال هذه الدعوى، ومن ذلك يتبيّن أنّ لطلب التدخل أثر حاسم في الإعتراض على السير الطبيعي للتحقيق إذا نازع الطرف المتدخل دعوى المدعي الأصلي أوالمدعى عليه بما قد ينتهي تدبير التحقيق إلى تقرير عدم جدوى الدعوى الأصلية وبالتالي قلب حالة النزاع بمحله و وضعية أطرافه[125].

هكذا وممّا تقدّم بيانه في هذا المطلب، نخلص إلى أنّ التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية تعتريه إجراءات قد تؤدي إلى تشعّبها من خلال عوارض اكتنفت المجرى العادي له، تؤدي إلى تعديل مركز المدعي والمدعى عليه، تتمثل في الطلبات المقابلة والتدخل، و هي عوارض قد تدني بآثارها سلبيا

(123) راجع المادة 855 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(124) وذلك وفقا لمقتضيات المادة 195 من نفس المرجع.

(125) مجدي هرجه مصطفى، مرجع سابق، ص ص 310–312.

على مركز المكلف بدفع الضريبة على نمطٍ لا يطيق تَبعَاتها في الإثبات نظراً لغياب عناصر الإثبات التي يمكن له الإستناد إليها لمواجهة هذه العوارض، ممّا يتهدد مركزه بالحكم ضدّه بعد اختتام التحقيق، وذلك على نقيض إدارة الضرائب التي يمكن لها أن تعزّز مركزها الدفاعي مهما طرأت من عوارض خلال سير إجراءات التحقيق، لِماَ لها من امتيازات تعود أساساً على اِحتكار وسائل الإثبات.

لذلك نرى أنّه جديرا بالمشرع الأخذ بهذا الإختلال في التوازن بين مراكز أطراف المنازعة الضريبية، ليحتاط له بسّن نصوص خاصة في قانون الإجراءات الجبائية لتدعّم مركز المكلف بالضريبة في الإثبات أمام القضاء الإداري على نحو يضمن محاكمة عادلة بين الأشخاص، خاصة بتوسيع مجالات تدخّل القاضي المقرر لإلزام الإدارة الجبائية أومن كان في حكمها بتقديم وسائل الإثبات حتى ولو كانت في مركز المدعى عليه، وذلك تحت طائلة غرامة تهديدية، مع تقرير مسؤولية شخصية لممثل إدارة الضرائب في التعويض عن التماطل نحو تنفيذ أوامر القضاء الواردة في معرض التحقيق.

المطلب الثاني

تنظيم سير التحقيق القضائي عند إبداء الطلبات العارضة

لا يمكن تصوّر استقرار التحقيق على الطلب الأصلي الذي تضمّنته دعوى المكلف بدفع الضريبة، لِمَا كان ممكنا إبداء طلبات عارضة سمح بها المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية –على نمطِ ما بيّنا نطاقه في محور المطلب الأول المتقدم من هذا المبحث–، حيث ظهَر من خلاله أنّها تؤثر على الخصومة القائمة أصلا بالتعديل في موضوعها أوسببها أوأطرافها. لكن لا تعدّ من قبيل العوارض، الطلبات التي لا تحدث مثل هذا التعديل، وقد اصطلح عليها المشرع تسمية العوارض لأنها تحيد بإجراءات التحقيق عن مسارها الطبيعي المعلوم إثر بدء النظر في الطلب الأصلي للمدعي. ولقبولها واكتمال آثارها على تدابير التحقيق القضائي، يقتضي المشرع توفرها على مجموعة من الشروط القانونية الخاصة بها فضلا عن شروط أخرى تقررها القواعد العامة لكلّ مطالبة قضائية سواءً كانت أصلية أوعارضة. ولضمان محاكمة عادلة في المنازعة الضريبية، بل وحتى لا يضارّ كلّ خصم في الدعوى من طلبه؛ اقتضى القانون وجوب التحقيق في الطلبات العارضة كما لو كانت متعلقة بالدعوى الأصلية المطروحة ابتداءً أمام المحكمة الإدارية، وهو تحقيق يمتد إلى الإجراءات والموضوع.

هكذا نتطرق في دراسة هذا المطلب إلى بيان كيفيات تنظيم سير التحقيق في المنازعة الضريبية بعد طرح الطلبات العارضة؛ من خلال توضيح شروط قبولها ضمن التحقيق (الفرع الأول)، ثم نعرج على بيان مناط التحقيق فيها شكلا وموضوعا (الفرع الثاني)، و ذلك تباعا فيما يلي.

الفرع الأول

شروط قبول الطلبات العارضة

حتّى لا تُخِلّ الطلبات العارضة بالسير الحسن لإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، تَقَرَّرَ قانوناً وجوب مراعاة مجموعة من الشروط التي بدونها لا تقبل هذه الطلبات، منها شروط عامة تتصّل بقواعد استعمال الحق في الإدّعاء أمام القضاء، وأخرى شروط خاصة تتقرر حيال الطلبات العارضة دون سواها من مسار تغيرات الخصومة.

أولا: الشروط العامة في قبول الطلبات العارضة

لا تؤثر الطلبات العارضة –بحيث تعتبر كأن لم تكن– إذا لم تستوف الشروط القانونية المعلومة لقبول الدعوى القضائية حسب ما أوردته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحيث في هذه الحالة يستمر المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية السيرَ في مباشرة إجراءات التحقيق دون تكليف الأطراف الأصلية في المنازعة الضريبية بمواجهة تداعيات هذه الطلبات، لأنّه يثير من تلقاء نفسه عدم قبولها إحتكاما إلى نص الفقرة الثانية من هذه المادة.

تتمثل الشروط العامة المقصودة لقبول الطلبات العارضة ضمن سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بحسب ما ورد في الفقرة الأولى من المادة 13 سالفة الذكر وكذلك المادة 2/194 من نفس القانون، في الصفة و المصلحة التي يترتب عن تخلفها في العارض، الحكم بعدم القبول[126].

---

(126) وذلك على خلاف شرط الأهلية التي تعدّ في نظر المشرع شرطا لمباشرة الإجراء و ليس لقبول المطالبة القضائية، خاصة و أنّ عدم استقرارها وإمكانية تغيرها حتى أثناء سير الدعوى يجعل الحكم الذي يصدر إثر تخلفها بعدم قبول الدعوى شكلا وهو حكم لا يحوز على قوة الشيء المقضي به لِمَا كان يمكن تجديد المطالبة القضائية عند اكتمال هذا الشرط في ظل سريان الآجال الخاصة بتقادم الحقوق.

أنظر في ذلك تفصيلا:

- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 60.
- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص ص 15 – 16.
- العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص ص 44– =.51

تؤدي المصلحة في عوارض التحقيق القضائي محل البحث، معنى الحاجة المادية أوالمعنوية التي تعود لصاحب الطلب العارض في المنازعة الضريبية القائمة أمام القضاء الإداري، يضطّر إلى إعلانها بهذا الطلب للحصول على الحماية القضائية، وذلك متى أثبت أنها مشروعة تستند إلى حق أومركز قانوني، وأنها قائمة بوقوع الضرر فعلا على هذا الحق أوالمركز القانوني، ومع ذلك يجوز قبول الطلب العارض إذا كان الغرض منه الإحتياط لدفع ضرر محدق أو الإستيثاق لمركزٍ يخشى عنه زوال الدليل أثناء المنازعة فيه[127].

ويعتبر تقرير شرط المصلحة لقبول الطلبات العارضة بديهيا لتنـــزيه القضاء عن العبث ولسدّ باب الدعاوى الكيدية[128]، و لتوفير الوقت لدى المستشار المقرر في المنازعة الضريبية من خلال الإستغراق في التحقيق بشأن طلبات تستند إلى حق أومركز مشروع وقائم، حتى تتبين الحقيقة القضائية بين الخصوم، ذلك أنّ تصوّر إبداء الطلب العارض من غير ذي مصلحة يُولِد التعطيل في إنهاء تدابير التحقيق وبالتالي في المنازعة برمتّها، وهو طلب تعسفي لا يستند إلى حق شخصي مباشر وقائم لعارضه.

وكما يجب أن ترفع الطلبات العارضة للتحقيق القضائي في المنازعة محل البحث من ذي صفة على ذي صفة، وهي تمثل الشرط الذي يقصد به أن يكون صاحب الحق أوالمركز المعتدى عليه أوالمحتمل الإضرار به من قيام المنازعة الضريبية، هو نفسه الشخص الذي يباشر الدعوى بموجب

=- زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، (د.ت)، ص 42.

- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، الخصومة القضائية- القضاء الوقتي- الأحكام- طرق الطعن- التحكيم-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 23.
- علي أبو عطية هيكل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 171.

(127) راجع القواعد العامة التي تحكم شرط المصلحة في المطالبة القضائية: - بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص ص 36 – 64.

- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص ص 61 – 62.
- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص ص 15-16.
- زودة عمر، مرجع سابق، ص ص 47-62.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص 23-26.
- علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص ص 173-183.
- أنور أحمد رسلان، وسيط القضاء الإداري، ط 3، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 427 وما يليها.

(128) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 211.

الطلب العارض[129]، هذا وتجدر الملاحظة أنّ الإدارة الجبائية أحيانا هي التي تتدخل في المنازعة بدعوى الطلب العارض، وبذلك فإنّ صفتها تثبت في الدعوى بشخص ممثلها الذي يكون دوماً مدير الضرائب للولاية مهما كانت طبيعة المنازعة سواءً تعلقت بالتحصيل أو بالوعاء، وهو بدوره يمثل بهذه الصفة وزير المالية أمام القضاء[130].

ومن منظور قانون الإجراءات الجبائية يمكن أن نستدرج وجوب توفر الصفة والمصلحة في كل مطالبة قضائية ترمي إلى المنازعة في قرارات إدارة الضرائب، وذلك من خلال استقراء أحكام المادة 83-1 منه التي اشترطت توقيع صاحب العريضة عليها، وبما أنّ دعاوى الطلبات العارضة في المنازعة الضريبية تقدَّم في شكل عرائض ومذكرات، فإنه يصحّ فهم صياغة هذا النص القانوني بما يفيد ضرورة توفر شرط الصفة والمصلحة في كل مطالبة قضائية تتعلق بالضرائب تأكيداً لِمَا هو مقرر في القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

هذا ومن خلال تقصّي أحكام القضاء الإداري في الجزائر، يتّضح أنه لا غنى للقاضي في الحكم بعدم القبول[131] إذا لم تستوف المطالبة القضائية لشرط الصفة والمصلحة، لضمان سلامة الإجراءات في التقاضي التي تعبّر عن مشروعية الحصول على محل هذه المطالبة، ويقع على عاتق صاحب الطلب العارض، لاسيما في دعوى التدخل خلال سير إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، عبء إثبات هذه الشروط العامة عند المنازعة فيها، وإذا عجز عن إثبات المطلوب كان الطلب العارض غير

---

(129) الغوثي بن ملحة، مرجع السابق، ص ص 236 – 243.

- علي الشحات الحديدي، ماهية الصفة ودورها في النطاق الإجرائي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص ص 16-17.
- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 72.
- حدادي رشيدة، مرجع سابق، ص ص 90 – 94.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، مرجع سابق، ص 27.
- علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص 187.
- العيش فضيل، مرجع سابق، ص 64.

(130) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 127.

وللإستفاضة في دراسة مفهوم الصفة في الدعاوى التي يكون أحد أشخاص القانون العام طرفا فيها؛ راجع:

- علي الشحات الحديدي، ماهية الصفة ودورها في النطاق الإجرائي، مرجع سابق، ص ص 13-25.

(131) القضاء بعدم القبول هو الجزاء القانوني المقرر بمقتضى المادة 67 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لانعدام الحق في المطالبة القضائية كانعدام الصفة و المصلحة.

مقبول[132]، لأنّ صاحب هذا الطلب هو المعني بتأكيد أحقيته القانونية للتقاضي عند حضوره في الدعوى، وإلاّ اعْتُبِرَ الطلب كيديا، يَلْقى الرفض لعدم استيفائه شروط القبول ويُسْتَبْعَد حتى لا يؤثر في سير إجراءات التحقيق بالتعطيل.

فاجتهاد مجلس الدولة استقر على أنّ الطعن القضائي في قرار اللجنة الولائية للطعون يجب أن يوجّه ضدّ المكلف بالضريبة، انصياعاً للمبدأ العام القاضي بأن الدعوى ترفع من كل ذي صفة ومصلحة على كل ذي صفة ومصلحة، لكنّ توجيه الدعوى ضدّ اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام خلال سير النظر في المنازعة الضريبية، لا يؤثر في موضوع القضية بعدما أكّد المستشار المقرر في تقريره صحة هذه الإجراءات[133].

و كما أفاد المجلس أيضا أنّ المدير الولائي للضرائب وحده هو صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية، ممّا يقتضي على المكلف بدفع الضريبة رفع طعنه القضائي الوارد على قرار لجنة الطعن للدائرة، على المدير دون حاجة لتدخل هذه الأخيرة في الخصام لوجود من يمثلها وهو المدير، وكما لا يصحّ الدفع بعدم قبول دعوى المكلف بالضريبة المثار من مديرية الضرائب لانِعدام الصفة في مدير الضرائب كون أنّ الطعن القضائي يرمي إلى إلغاء قرار اللجنة وليس إلغاء قرار المدير، فقد صرح مجلس الدولة برفض هذا الدفع لعدم تأسيسه لثبوت الصفة محل النزاع في مدير الضرائب[134].

وكما قضى مجلس الدولة في سياق تأكيد هذا المبدأ برفض دعوى المدير الولائي للضرائب الرامي إلى إلغاء قرار لجنة الطعن للولاية المرفوعة ضدّ المكلف بدفع الضريبة، بعدما دفع هذا الأخير بانعدام الصفة والمصلحة في رفع الطعن القضائي ضدّه مادام أن الدعوى تتعلق بإلغاء قرار اللجنة الولائية، ممّا يقتضي إدخال هذه الأخيرة أو إعادة الإجراءات من جديد لرفع الطعن القضائي ضدّ مُصدِر القرار وهي اللجنة الولائية، وليس ضدّ المستفيد بالقرار[135].

---

(132) أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 468.

(133) قرار رقم 033289، صادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 72.

(134) قرار رقم 038542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، نفس العدد، ص 75.

(135) قرار رقم 007440، صادر بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، لسنة 2003، ص 89.

ثانيا : الشروط الخاصة في قبول الطلبات العارضة

حفاظا على السير الحسن لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، لابدّ على المستشار المقرر أن يتحقق من توافر الشروط الخاصة الجاري عليها العمل في قبول الطلبات العارضة، والمتمثلة أساساً في إلزامية ارتباطها بالطلب الأصلي، وتحقق اختصاص المحكمة بالنظر فيها، ومع وجوب عرضها قبل اختتام التحقيق.

وإذا كان تقرير الشرط الأول المتعلق بوجوب الإرتباط بالطلب الأصلي يجد أساسه القانوني في مقتضيات أحكام المادة 867 و868 بالنسبة للطلب المقابل والمادة 195 بالنسبة للتدخل ضمن الأحكام المقررة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك بالنسبة للشرط المتعلق بوجوب إبداء الطلبات العارضة قبل إنهاء تدابير التحقيق الذي يستند إلى أحكام المادة 870 من نفس القانون، فإنّ التحقيق في مدى اختصاص المحكمة الإدارية للفصل في مضمون الطلب العارض يبقى شرطاً تمليه قواعد العدالة واجتهادات الفقه والقضاء المتعددة[136].

يؤدي شرط الإرتباط بالطلب الأصلي معنى الإشتراك الجزئي للطلب العارض بالطلب الأصلي الوارد في دعوى المدعي من حيث المحل والسبب، ممّا يجعل التحقيق فيه يؤثر على الفصل في الدعوى الأصلية ويستبعد التناقض في نتائج التحقيق، ويعود للقاضي المقرر وحده خلال سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية سلطة تقدير الإرتباط بين الطلب العارض والطلب الأصلي شريطة أن يكون ما خلص إليه في تقرير اختتام التحقيق سائغا[137].

وبالتالي نفهم من هذا الشرط ضرورة ألاّ يكون الطلب العارض جديداً يغيّر من نطاق الدعوى الضريبية، ولكن ينبغي أن يكون ناشئا مباشرة عن الدعوى الأصلية ومؤديا إلى نفس الغاية ولو جاء مستنداً إلى أسباب مختلفة عن السبب الأصلي.

---

(136) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 127.

- العيش فضيل، مرجع سابق، ص 65.
- زودة عمر، مرجع سابق، ص 254.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 245.

(137) قرار محكمة النقض المصرية رقم 2128، صادر بتاريخ 1991/04/28، سنة قضائية رقم 55. أشار إليه:

- مجدى هرجة مصطفى، مرجع سابق، ص 262.

بينما يفيد شرط الإختصاص للنظر في الطلب العارض ورُودِه ضمن صلاحيات القاضي الإداري المعروض عليه النزاع الضريبي قيميا و نوعيا[138]، بحيث يتحقق المستشار المقرر في الإختصاص قبل تخويل أطراف المنازعة حق الرّد والتعقيب على صاحب الطلب العارض، باعتبار أن رقابة مسألة الإختصاص تتعلق بالنظام العام يجوز للقاضي أن يثيرها من تلقاء نفسه، لكن لا جدوى من التحقيق في الدفع بعدم اختصاص المحكمة الناظرة في المنازعة الضريبية محل التحقيق، الذي يثيره الغير المدخل في الخصام المكلف بالحضور أمامها إذا أراد من خلال دفعه سلب اختصاص هذه المحكمة إقليماً، وذلك إعمالاً بمقتضيات المادة 202 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي فإنّ هذا الدفع لا يعتدّ به ممّا لا يحقق فيه القاضي المقرر حتى ولو استند الغير المدخل في الخصام إلى شرط محدِّدٍ للإختصاص، ذلك لأنّه ليس من الفائدة إثارة هذا الدفع إذا تحقق الإختصاص النوعي والقيمي للمحكمة الإدارية للنظر في الطلب الأصلي والطلب العارض، ذلك لأنّ ارتباط الطلبين في الموضوع يبرّر مخالفة قواعد الإختصاص المحلي إعمالا بقاعدة "قاضي الأصل هو قاضي الفرع حتى و لو لم يكن مختصا إقليميا"[139].

و كما يجب –إضافةً إلى ما تقدم–، أن يُعرَض الطلب العارض قبل اختتام التحقيق في المنازعة، إحتكاماً إلى نص المادة 870 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تنص صراحة على أنّه "لا يقبل أيّ تدخل بعد اختتام التحقيق".

و بما أنّ هذا النص القانوني ورد حصريا على وسيلة التدخل، ولم يتضمن في لفظه ما يفيد سريان فحواه على كل الطلبات العارضة، فإننا نتساءل عن مدى إمكانية قبول الطلب المقابل بعد اختتام التحقيق مادام أنّ المشرع قيّد فقط طلب التدخل بوجوب عرضه قبل اختتام التحقيق تحت طائلة عدم القبول؟.

بالرجوع إلى القواعد العامة التي تحكم إجراءات تقديم الطلبات العارضة في الدعوى، نجد أنّه تقرر وجوب تقديمها قبل إقفال باب المرافعات أيا كانت طبيعة هذه الطلبات[140]، وإذا علمنا بأنّ اختتام

---

(138) مجدى هرجة مصطفى، مرجع سابق ، ص 298.

(139)مالكي روزة، الطلبات الأصلية والطلبات العارضة، مذكرة مقدمة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر،2005–2008، ص 31.

- زودة عمر، مرجع سابق، ص 255.

(140) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 127. =

التحقيق في المنازعة الضريبية لا يؤدي معنى مدلول إقفال باب المرافعة الذي ينغلق به سبيل الطلب العارض لتهيئة الفصل في الدعوى و النطق بالحكم وإنما يفيد فقط إعادة القضية إلى تشكيلة الحكم لتتصرف فيها بما تراه مناسبا، ممّا يعني إمكانية التصرف في القضية بطلب إعادة التحقيق أوبإجراء تحقيق تكميلي أوبتمديد التحقيق وذلك عملا بنص المادة 855 و856 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه في هذه الحالة يجوز قبول المذكرات والعرائض المتضمنة للطلبات العارضة ويتم تبليغها إلى الخصوم مباشرة بعد إعلان إعادة السير في التحقيق، ما لم تتعلق هذه الطلبات بالتدخل في المنازعة الضريبية على اعتبار أنّ المادة 870 المذكورة أنفا استثنتها بصيغة صريحة من الطلبات التي يمكن قبولها بعد اختتام التحقيق في حين أنّه إذا لم تتصرف تشكيلة الحكم في القضية بعد اختتام التحقيق بموجب أمر إعادة السير فيه، فإنّ كل الطلبات العارضة الواردة بعد تاريخ الإختتام لا تبلّغ ويُصرَف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم عملا بنص الفقرة الأولى من المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هذا وبعد عرض الشروط القانونية لقبول الطلبات العارضة ضمن سير تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، نبحث تباعا لذلك في كيفيات التحقيق الخاص بهذه الطلبات سواءً من حيث شكليات إبدائها أمام المستشار المقرر أوفي موضوع هذه الطلبات؛ وذلك فيما يلي.

الفرع الثاني

التحقيق في الطلبات العارضة

بحسب ما ورد في نص المادة 866 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّ القاضي المقرر يحقق في الطلبات العارضة وفق الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، وبالتالي فإنّ هذه الطلبات تأخذ المسار العادي والطبيعي للتحقيق فيها كما لو كان الأمر يتعلّق بالطلب الأصلي في المنازعة، شريطة ألاّ يكون عرض هذه الطلبات وارداً بعد اختتام التحقيق.

=- مالكي روزة، مرجع سابق، ص 31.

- زودة عمر، مرجع سابق، ص 258.

- مجدي هرجه مصطفى، مرجع سابق، ص 260 وما بعدها.

وبناءً على ذلك؛ فإنّ القاضي المقرر وهو بصدد التحقيق في الطلبات العارضة يتّبع المنهج المعتمد في تحقيق العريضة الإفتتاحية، من خلال مراقبة إجراءات تقديم هذه الطلبات قبل النظر في موضوعها.

أولا: التحقيق في إجراءات تقديم الطلبات العارضة

ممّا جاء في نص المادة 3/194 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنّ طلب التدخل يُعرَض تبعا للإجراءات المقررة لرفع الدعوى، وبالتالي يقدَّم بموجب عريضة تودَع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ليحصل تبليغها للخصوم بأمر من المستشار المقرر برسالة مضمنة مع إشعار بالإستلام أوبأية وسيلة أخرى عملا بالأحكام العامة المقررة في نص المادة 2/838 و840 من نفس القانون[141]، وما يسري على طلب التدخل يجوز أن يقبل التطبيق أيضا على الطلب المقابل باعتباره من طلبات الرد الخاصة بدعوى المدعى عليه[142].

وبذلك يتولى القاضي المقرر التحقيق في الطلبات العارضة بعد إبدائها من حيث إجراءات تقديمها، حتى يهتدي إلى معرفة مدى توفر كل الشروط الشكلية الخاصة بقبولها واستيفاء عريضة الطلب العارض لشرط العريضة الإفتتاحية في الصياغة والتوقيع عملا بأحكام المادة 15 بعد الإحالة الواردة إليها بموجب المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك المادة 815 و826 من نفس القانون[143]، إضافةً إلى ما نصت عليه المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث يتحقق المستشار المقرر من استيفاء عريضة الطلب العارض في المنازعة الضريبية، للبيانات العامة المتعلقة بالأطراف كالإسم واللقب والموطن وطبيعة موضوع الطلب مع بيان ممثل الشخص المعنوي القائم بالتوقيع على العريضة[144]، سواءً كان توقيعا شخصيا لصاحب الطلب أوعن

---

(141) تقابل هذه النصوص القانونية في كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي المادة 201 منه. راجع في ذلك:
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 246.

(142) زودة عمر، مرجع سابق، ص 256.

(143) عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 103 و ما بعدها.

(144) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 73.
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 127.
- زودة عمر، مرجع سابق، ص 256.
- DENIDENI Yahia, ‘‘Le Contentieux Fiscal’’, Op. Cit., p. 34.

طريق الوكيل عملا بأحكام المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، أوعن طريق المحامي إلاّ إذا كان الشخص صاحب الطلب معفيا من وجوب التمثيل بمحامٍ أمام القضاء الإداري[145].

وإضافة إلى ذلك، فإنّ القاضي المقرر يثير من تلقاء نفسه مسألة إنعدام الصفة والمصلحة لدى صاحب الطلب العارض توافقا مع أحكام الفقرة الثانية من المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[146]، وبالتالي فهو يستبعد دعوى صاحب الطلب العارض إذا لم تستوف هذه الشروط.

أمّا إذا استوفت عريضة الطلب العارض في المنازعة الضريبية لشروطها الشكلية يأمر القاضي المقرر بتبليغها للأطراف الأخرى مع تحديد آجال الرد بموجب مذكرات تتعدّد بقدر عدد الخصوم[147]، ليكون ذلك إعلانا منه عن قبول الطلب العارض من حيث الشكل، ويفتح بهذا الإجراء المجال للتحقيق فيه من حيث الموضوع.

ثانيا : التحقيق في موضوع الطلبات العارضة

تمتد رقابة القاضي المقرر إلى الطلب العارض من حيث موضوعه ليتحرّى قوّته التدليلية والثبوتية حتى يطالب في تقرير إنهاء التحقيق بضرورة كفل الحق أوالمركز القانوني الذي يتضمّنه هذا الطلب بالحماية القضائية.

يمكن للقاضي المقرر تقصّي ذلك من خلال مذكرات الردود والدفوع التي يعقّب بها الأطراف خلال سير التحقيق في المنازعة الضريبية، فبِها يتبيّن إثبات الوقائع التي تضمّنها الطلب العارض، وعلى كلٍّ؛ فإنّ صاحب هذا الطلب ملزم بتقديم أدّلة الإثبات التي يعزّز بها ادعاءَه وله أن يستند إلى كل الوسائل المتاحة في تأييد ادعائه حتى يشدّ اقتناع القاضي بصحته، وعندئذ يؤدي إلى نقل عبء الإثبات إلى باقي الأطراف في المنازعة الضريبية، وإذا كان الإثبات الذي يستند إليه صاحب الطلب العارض ممّا ينحصر في الوثائق التي تملكها الإدارة الجبائية، جاز للقاضي المقرر أمرها بتقديم هذه الوثائق تحت طائلة

---

(145) راجع قرار المجلس الأعلى رقم 44306، صادر بتاريخ 1986/12/14، مجلة قضائية عدد 04، لسنة 1993، ص ص 73-77. (أشار إليه: بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى -نظرية الخصومة- الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 209.)

(146) دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: الدعوى القضائية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص ص 20-22.

(147) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 56.

استخلاص النتائج التي لا تخدم دعواها في حالة عدم تقديم المطلوب منها عملا بنص المادة 2/819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[148]، ويقع على عاتق صاحب الطلب العارض عبء إثبات استحالة الإثبات من دون تقديم الوثائق التي تحوزها الإدارة الجبائية حتى يتسنّى للقاضي المقرر توجيه الأمر إليها بتقديم هذه الوثائق نظرا لحساسية هذا الأمر بما له من انعكاسات تعود على المساس بالسّر المهني والوظيفي لأعوان إدارة الضرائب الذين يكلّفون بعرض وثائق داخلية خاصة بوظيفتهم الإدارية للإطلاع عليها واستدراج دليل منها ضدّ الإدارة.

و إذا كان من حق صاحب الطلب العارض الدفاع عن مركزه القانوني في المنازعة الضريبية من خلال المطالبة باتخاذ إجراءات تحقيقية معيّنة لتنوير عدالة المحكمة الإدارية بما يساعدها للفصل التام في مزاعم أطرافها، فإنّ للقاضي المقرر هو الآخر سلطة رقابة هذا الحق لِمَا له من حرية البحث شخصيا عن الدليل الذي يُظْهِرُ الحقيقة القضائية دون أن يكون مجبرا على الخضوع لرغبات الأطراف المتنازعة، وهو ما يفيد أنّ للقاضي المقرر سلطة تقدير قيمة الطلبات في إثبات الدعوى إضافة إلى تقدير مدى ملاءمة إجراءات التحقيق المطلوبة من أطراف النزاع للإثبات، وهي سلطة واسعة تُسْتَقْطَبُ من الطابع التحقيقي للمنازعة الإدارية عموماً والمنازعة الضريبية على وجه خاص[149].

هذا وتجدر الملاحظة بأنّ التحقيق في مضمون الطلب العارض من شأنه أن يجعل الطلب الأصلي المثار في العريضة الإفتتاحية للمدعي مرفوضا إذا تمكن صاحب الطلب العارض من تأييد دعواه بأدّلة اقتناع كافية، ذلك أن إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية تتميز بالطابع الحضوري[150]، وبالتالي فإنّ القاضي المقرر يأمر بتبليغ مذكرات الردود والدفوع بين أطراف المنازعة

---

(148) راجع في سياق ذلك أيضا:

- حكم المحكمة الإدارية العليا المصرية، صادر بتاريخ 1963/11/23، السنة القضائية التاسعة، ص 60. (أشار إليه: أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 538).

(149) بدران مراد، مرجع سابق، ص 14.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 246-247.

(150) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 56.

فقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا قرارا قضائيا صدر عن مجلس قضاء سيدي بلعباس في المنازعة القائمة بين مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس و مديرية الوحدة التابعة للديوان الجهوي للحوم الغرب، بسبب أن المستشار المقرر لم يراع إجراءات تبليغ المذكرات الجوابية بنفس الطريقة المتبعة بالنسبة للعريضة الإفتتاحية للدعوى.

- قرار رقم 115992، صادر بتاريخ 1997/06/22. أشار إليه: – أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، نفس المرجع، ص 57.

حتى يستهدي إلى بيان الحقيقة القضائية التي قد تنـــزل على المطالبة المرفوعة من صاحب الطلب العارض.

ومن ذلك يتبيّن أنّ المستشار المقرر وهو يهيمن على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ويوجهها بما يحقق العدالة، وفعالية الرقابة الإجرائية والموضوعية، فإنّ الأوفق له أن يستهدي في مجال تنظيم التحقيق بقواعد عامة وضوابط أخرى خاصة بالمنازعة التي يحقق في إطارها، بحيث تكون معروفة سلفا لكل طرف عند سير تدابير التحقيق حتى يتسنى له تهيئة واستكمال دعواه بالأدلة والمستندات اللاّزمة فيما يجب عليه القيام به لمواجهة عبء الإثبات حتى تكون دعوى كلّ طرف سواءً كانت أصلية أوعارضة، مؤسسة غير كيديه ولا تعسفية بما يعطّل إنهاء التحقيق في آجاله المحددة.

وفي تحصيل حاصل ما تقدم من هذا المبحث، نخلص إلى القول بأنّ عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية تحكمها القواعد السارية على الدعوى الأصلية التي تجسّدها العريضة الإفتتاحية، إذ وبمجرد تقديم الطلبات العارضة تطبق عليها هذه القواعد الأصولية حتى تتكيّف مع ظروف الدعوى الضريبية وتتفاعل مع سير إجراءات التحقيق فيها، وعلى هذا الأساس، فإنّ كلّ من يتّصل بالدعوى يقع عليه التزام مستقل، بحيث يؤثر التزام كلّ منهم في الأخر وإن استقل و تميّز عنه[151]، فالمكلف بدفع الضريبة وإن كان يظهر غالبا في مركز المدعي يقع عليه عبء الإثبات وبالتالي فالإخلال وعدم الوفاء به من جانبه يؤدي إلى خسران الدعوى، والإدارة الضريبية المدعى عليها عادة والحائزة للأوراق الإدارية التي تجسّد الملف الضريبي للمدعي الذي يتوقف عليها الفصل في المنازعة وتمحيص الإدعاءات، يقع عليها التزام بتقديم هذا الملف استجابة إلى الأمر الموجه إليها في معرض التحقيق، وبالتالي فالإخلال به من جانبها يؤدي غالبا إلى خلق قرينة قضائية في صالح المكلف بالضريبة وهي قرينة تبرر الحكم بما ساقه هذا الأخير من وقائع وطلبات طالما لم تفنّدها الإدارة في مواجهته، وكذلك الغير الذي يتدخل أويُدْخَل في النزاع الضريبي يلقى على كاهله عبء إثبات ما يدّعيه أويُـدَّعَى ضدّه في الدعوى الأصلية وذلك باستعمال كافة الوسائل القانونية المتاحة، والقاضي المقرر نفسه يقع عليه الإلزام بضمان سير تدابير التحقيق بصفة وجاهية وأداء دور إيجابي استقصائي مع مراعاة إجراءات وأصول التقاضي، وبالتالي فالإخلال من جانبه بهذا الدور يرتب بطلان إجراءات التحقيق[152]. وبذلك نفهم أنّ أدوار أطراف الخصومة القائمة بموجب الدعوى الضريبية مستقلة عن بعضها البعض لكنها تؤثر مجتمعة في سير وتنظيم إجراءات التحقيق.

(151) GHANEMI A., ‘‘Le contentieux fiscal en Algerie’’, Revue du Conseil d’Etat, Numéro spécial: Le contentieux fiscal, 2007, p. 38.

(152) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 246-248.

المبحث الثالث

بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

يخضع التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لنموذج نظامي حدّده المشرع في قواعد أصولية وأخرى خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية.

تحكم المنازعة الضريبية في تحقيقها القضائي مجموعة من الأعمال الإجرائية المترابطة مثل تبليغ المذكرات، استدعاء أعوان الإدارة الجبائية للمثول أمام القاضي المقرر قصد سماع توضيحاتهم، تقديم المستندات، تعيين الخبير، أداء مهام الخبرة وفق ما هو محدد في أمر القاضي، إيداع تقرير الخبرة، وغيرها من التدابير الأخرى، وأداء هذه التدابير قد يلحقه عيب بفقد شرط أوأكثر من شروطها الموضوعية أوالشكلية؛ ممّا يترتب عليه الدفع بعدم الصحة حيال ذلك سواءً من طرف الخصوم في الدعوى أومن تلقاء القاضي نفسه، ويسمى هذا الدفع بالبطلان الذي يحول دون ترتيب الأثر القانوني للعمل الإجرائي المتخذ للبحث عن الدليل أثناء سير الدعوى[153].

(153) والي فتحي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، رسالة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1959، ص 47.

- قاسم العيد عبد القادر، "مراحل الفصل في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص 86.
- بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 102.
- زودة عمر، مرجع سابق، ص 354.
- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص 73.
- العيش فضيل، مرجع سابق، ص 77.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، مرجع سابق، ص 309.
- LAMARQUE Jean, Contentieux fiscal : Généralités, Répertoire de contentieux Administratif, Encyclopédie, Dalloz, Paris, 2003, pp. 38-40.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 243-245.
- DENIDENI Yahia, ‘‘Le Contentieux Fiscal’’, Op. Cit., p. 33.
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 263.
- Ministère des Finances, D.G.I, « Le recours juridictionnel: Déroulement du procès », I.G.P.C, Op. Cit., pp. 40-48.

هكذا فالبطلان المقصود في تحقيق المنازعة الضريبية هو الجزاء الإجرائي الذي يتقرر لحماية تدابير التحقيق التي لو ظلّت قائمة بعيبها، لَمَا تمكّن القاضي المقرر من "كشف الحقيقة القضائية"[154] لأنّ العمل الإجرائي الخاص بالتحقيق أصبح يفتقر إلى مقوِّماته وشروطه وعناصره، ممّا يحول دون تكوين القناعة الشخصية للقاضي في بيان وتحديد مآل النزاع، وهو مُرَاقَب في ذلك رقابةً تتقرر لضمان صحة تنفيذ الأعمال الإجرائية الرامية إلى تحصيل الدليل الحاسم في الدعوى.

إنّ المشرع الجزائري رصد نظرية البطلان بتنظيمٍ قانوني يحول دون المبالغة في تركها تحت لواء سلطة القضاء التقديرية، حرصًا منه على عدم تجاوز القاضي أوتعسّفه في تقرير أثر البطلان في غير محله، فقرّر أنّه لا بطلان بغير نص قانوني[155]، وبذلك عمد إلى تحديد حالات البطلان وشروطه وإلى تنظيم سلطة القاضي في تقرير البطلان مُلْزِمًا إيّاه بصراحة وَ وضوح النص دون إعمالٍ لسلطته التقديرية للبحث في الباعث التشريعي من النص[156].

وغاية المشرع في ذلك تصبو إلى تجريد تطبيق نظرية البطلان عن الإستلهام الشخصي للقاضي، الذي فضلا عن إمكانية تعسّفه في توسيع سلطته التقديرية أوتضييقها لتقرير البطلان ممّا يؤدي ذلك إلى فقدان الإجراء لأهميته القانونية[157] في التحقيق؛ يصعب عليه إيجاد الضابط الذي يقدّر به

---

(154) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى –نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 182.

- فريحة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 49.

(155) راجع المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

وعلى عكس ما جاء به هذا القانون، نلاحظ أنّ المشرع في قانون الإجراءات المدنية الملغى لم يفصح عن المبدأ الذي يخضع له البطلان؛ إذ اكتفى في المادة 462 بالإشارة إلى بعض أحكام البطلان دون بيان المذهب الذي اعتمده في تقريره. أنظر:

- زودة عمر، مرجع سابق، ص 361 وما يليها.

(156) وهو ما ذهبت إليه بعض التشريعات المقارنة على غرار التشريع الليبي والتونسي. أنظر: علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص 294.

- والي فتحي، مرجع سابق، ص 209.

(157)TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 247.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 252-255.
- GHANEMI A., Op. Cit., p. 41.
- LAMARQUE Jean, Op. Cit., p. 19.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., p.36. =

صحة الإجراء ممّا يترتب عنه تذبذب الإتجاهات القضائية وعدم استقرارها في تنظيم المسألة الإجرائية. والمعلوم من خلال الإستنباط من فحوى النصوص القانونية[158]، أنّ البطلان الذي يلحق إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية كمثل أيّ منازعة إدارية، يكون متعلقا بالنظام العام أو بمصلحة الخصوم.

هذا وقد ربط المشرع بموجب المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراء، ممّا يستلزم تقدير الضرر في كل حالة؛ ويُفهم من ذلك أنّ القاضي المقرر لا يقضي ببطلان العمل الإجرائي المتّخذ في عملية التحقيق المترقب في تسوية المنازعة الضريبية لمجرد النص عليه في القانون، وإنّما يَحْكُمُهُ فوق ذلك أيضا ضابط تحقق الضرر، فإذا كان تقرير النص الذي يحدّد شروط وحالات البطلان مجرّدا من سلطة القاضي، فإنّ تطبيق هذا النص ينتهي إلى اقتناع القاضي بتحقق الضرر عند التمسك بالبطلان، ومن وِجهة نظرنا يبدو أنّ مشرّعنا قد وفّق في التخفيف من الآثار التي يمكن أن تترتب جرّاء منح القضاء سلطة كاملة في تقرير البطلان، ويكون بذلك قد حقق التوازن بين حماية شكلية الإجراء القانوني وموضوعية الحق في المطالبة بالبطلان، لأنّه تفادى تقرير البطلان الإجباري الذي يؤدي إلى تغليب الشكل على الموضوع وضياع الحق احترامًا للشكل، فهو حافظ على شكلية الإجراء من هذا الوجه، وكما حَالَ على الخصم سيء النيّة دون استغلاله لحق البطلان على النحو الذي يسيء تطبيق العدالة فألزمه بإثبات الضرر اللاحق به من العيب الذي شاب الإجراء حتى يضمن موضوعية استعمال الحق في البطلان من هذا الجانب[159].

= - COUSIN Jean, ‘‘les Relations entre l’Administration Fiscale et les Contribuables’’, http//www.foruminternet.org/

- هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005، ص 114 وما يليها.
- زعزوعة فاطمة، "القاضي الإداري والمنازعات الخاصة: المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص 108.
- والي فتحي، مرجع سابق، ص 209.

(158) راجع المواد من 60 إلى 66 والمواد من 95 إلى 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(159) فمن خلال الإطلاع على مذاهب البطلان في القوانين الوضعية، نجد بأنّ مشرّعنا قد أحسن اختيار المذهب الأرجح لضمان حسن سير العدالة الذي يربط بين البطلان وتحقيق الضرر. للإستفاضة في تفاصيل هذه المذاهب؛ راجع:

- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 50.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، مرجع سابق، ص 311.
- والي فتحي، مرجع سابق، ص ص 213-217. =

ولتعميم دراسة نظرية البطلان من كل جوانبها في إطار عملية التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية، إرتأينا الإشارة في البداية إلى نطاق تطبيق النظرية (المطلب الأول) ثم بيان الأثر المترتب عن التمسك بالبطلان حيال إجراءات التحقيق محل البحث (المطلب الثاني)، وذلك تباعاً فيما يلي.

المطلب الأول

نطاق تطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تُظْهِر النصوص القانونية الواردة في بيان الجزاء المترتب عن مخالفة إجراءات التحقيق القضائي والتي نجد لها تطبيقات في المنازعة الضريبية، صورتين من البطلان، أوّلهما تتعلق بالبطلان المرتبط بالنظام العام بحيث يلتزم القاضي بإثارته من تلقاء نفسه دون انتظار التمسك به من جانب الخصوم في المنازعة، وثانيتهما تتعلق بالبطلان المرتبط بالمصلحة الخاصة للخصوم، بحيث يبقى الإجراء التحقيقي المعيب في هذه الحالة قابلا للتصحيح ولا يثيره القاضي تلقائيا.

وبذلك نبيّن في هذا المطلب كلاًّ من الصورتين تباعاً مع إبراز قواعدهما وطرق التمسك بهما واتجاهات القضاء في تطبيقاتهما.

الفرع الأول

تطبيقات البطلان المتعلق بالنظام العام على إجراءات التحقيق

إنّ ضرورة تنظيم المنازعة الضريبية واحترام الشكل القانوني في الأعمال الإجرائية المختلفة يجب أن تكون بالقدر الكافي لضمان حسن سير التحقيق وإنهاء الخصومة، الأمر الذي يقتضي التقيّد بما نص عليه المشرع من إجراءات وإلاّ كان البطلان هو المصير الحفيل بهذه الإجراءات، لكن ينبغي دائما أن يؤخذ هذا البطلان بقدر محدود لا يتوسع على نحو يجعل فيه المشرع الشكل غالبا على الموضوع في

= – عبد العزيز محمد العبد اللطيف، أحكام البطلان في نظام المرافعات السعودي على ضوء الفقه الإسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2004، ص ص 53-57.

تحقيق المنازعة الضريبية، ولا يضيق به بحيث يهدر الشكل المطلوب بدعوى أنّ العبرة بالمضمون[160]، لذلك فمن الأوفق أن يُحْدِث التوازن بين الإعتبارين.

إنّ البطلان المتعلق بالنظام العام وصف يلحق إجراءات التحقيق في المنازعة لعيب شابها في شكلها أوموضوعها، وهو بطلان يتقرر التمسكَ به من أيّ طرف في الخصومة مراعاة لِاعتبارات المصلحة العامة.

أولا : دور أطراف المنازعة الضريبية في التمسّك بالبطلان المتعلق بالنظام العام

البطلان المتعلق بالنظام العام مقرر لحماية مصلحة عامة تمس النظام الأعلى للمجتمع، وأمام توسُّع مدلول النظام العام وتغيره فقها وقضاء حسب التطورات التي تواكب المجتمع، يحاول المشرع أحيانا تحديد بعض معالـــم هذا المدلول، بينما يترك الأمر لِاجتهاد القاضي في كثير من الحالات[161].

يخضع بطلان الإجراءات المُتعلقة بتدابير التحقيق في المنازعة الضريبية للقواعد المقرِّرة لبطلان الأعمال الإجرائية[162]، وهو بطلان لا يجوز التمسّك به إلاّ إذا نص عليه القانون صراحة ويثار من طرف الشخص الذي تقرر البطلان لمصلحته، وهذا ما نستدرجه من أحكام المواد 60، 63 و64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يباشر المستشار المقرر إجراءات التحقيق بإعلان أطراف المنازعة الضريبية بالمذكرات المودعة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية عملا بنص المادة 2/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي فإنّ الإخلال بإجراء التبليغ يعيب الإجراءات في عدم مراعاة مبدأ الوجاهية بين الخصوم وبالتالي يتقرر البطلان حيال تدابير التحقيق.

---

(160) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 574.

- عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 145.

(161) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 593.

- LAMARQUE Jean, Op. Cit., p. 28.

(162) راجع نص المادة 95 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص 73.

كما أنّه إذا ارتأت تشكيلة الحكم اتخاذ تدابير تحقيقية أخرى خاصة، غير تلك التي افتتح عليها التحقيق مثل إجراء الخبرة[163]، يتعين عليها تبليغ كل الأعمال الإجرائية المتخذة لتنفيذ التدابير المتعلقة بالتحقيق تحت طائلة البطلان، ويتم تبليغها إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام أوعن طريق محضر قضائي عند الإقتضاء عملا بنص المادة 840 و845 من نفس القانون، وكلّ إخلالٍ بذلك يرتب البطلان حيال أعمال التحقيق[164].

وكما يترتب أثر البطلان أيضا عند عدم مراعاة آجال اختتام التحقيق، بحيث يتعين على القاضي المقرر إنهاء مهامه قبل حلول أجل الإختتام المحدد بأمرٍ من رئيس تشكيلة الحكم رغم العوارض التي قد تتخلّل تدابير التحقيق في المنازعة، وإذا تخلّف الأطراف عن مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الردّ، يجوز للقاضي المقرر اختتام التحقيق دون إشعار مسبق وذلك من غير أن يكون لهم أيّ وجه للتمسك بالبطلان لعدم مراعاة الوجاهية[165].

إنّ البطلان الذي يتقرر في مثل هذه الحالات يكون متعلقا بالنظام العام نظرا لمخالفة إجراءات تتصل بالمصلحة العامة، بحيث يجوز للأطراف التمسك به في أيّ مرحلة كانت عليها الدعوى ولو أمام

---

(163) ويمكن إثارة وجه البطلان المتعلق بالنظام العام من طرف الخصوم في المنازعة الضريبية إذا شاب إجراء التحقيق –مثلا– مخالفة في القواعد التي تحكم الخبرة القضائية كما لو أدرك أحد الخصوم عدم تنفيذ الخبير لمهامه الفنية شخصيا، أو قام بها خبير كان قد تم شطبه من جدول الخبراء المعتمدين، أوكانت الخبرة قد أنجزها خبير واحد في الوقت الذي أمرت المحكمة الإدارية بانجازها من طرف ثلاث خبراء وفقا لنص المادة 86–2 من قانون الإجراءات الجبائية، أو إذا تخلّف كاتب الضبط عن تحرير محضر إيداع الخبير لتقريره، أو في حالة استدعاء الخبير للخصوم بغير الشكل المنصوص عليه قانونا، أو في حالة التأخّر في إيداع التقرير بدون مبرر مجدي. أنظر في ذلك:

- هنوني نصر الدين، تراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، ط2، دار هومة، الجزائر، 2009، ص ص 157–159.

(164) من الثابت أنّ التبليغ عن طريق كتابة الضبط يشكل الإجراء الأصلي والقانوني للتبليغ من طرف الجهات القضائية الإدارية، وأنّ التبليغ عن طريق المحضر القضائي يشكل إجراءً تكميليا عند الحاجة فقط. أنظر:

- قرار مجلس الدولة، رقم 012045 صادر بتاريخ 2002/10/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 179، 181.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p 249.

(165)- Ministère des Finances, D.G.I, «Le recours juridictionnel: Déroulement du procès», I.G.P.C, Op. Cit., p.39.

-Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, décembre 1995, Op. Cit., p. 31.

مجلس الدولة في مرحلة الإستئناف أو الطعن بالنقض، بينما يمكن إثارة الدفع بهذا البطلان بالتوازي مع القيام بالإجراءات[166].

ومن أوجه التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام أيضا نجد إغفال قاعدة جوهرية في الإجراءات مثل مباشرة التحقيق في مذكرات الرد المقدمة من الخصوم خلال سير التحقيق دون التأكدّ من توفر شرط الصفة والمصلحة في الأطراف عملا بنص المادة 13/أولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

والدفع المتعلق ببطلان التحقيق لإغفال قاعدة جوهرية في الإجراءات يثار في جميع مراحل الدعوى، شأنه شأن إثارة الدفع بانعدام الأهلية في المدعي المكلف بالضريبة في حالة فقدانه للأهلية أوفي ممثل إدارة الضرائب المدعى عليها، وفي نفس السياق يترتب البطلان بغياب التفويض لممثل الشخص الطبيعي أوالمعنوي في المنازعة الضريبية، عملا بنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[167]، ومثاله تبليغ مذكرات التحقيق إلى المكلف بالضريبة وهو فاقد الأهلية أوتبليغها إلى ممثل غير مؤهّل قانونا لمديرية الضرائب.

وكما يثار من الخصوم الدفع ببطلان التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا لم يتحقق القاضي المقرر من صحة إجراءات رفع الدعوى لاسيما في رفع التظلم المسبق قبل الطعن القضائي وكذا في مراعاة ميعاد التظلم وأجل رفع الدعوى الضريبية بعد الشكوى المقدمة لمديرية الضرائب، فهي مسائل تتعلق بالنظام العام، يجوز للطرف صاحب المصلحة أن يثيره خلال سير المنازعة الضريبية أوفي أيّ مرحلة أخرى ولو لأول مرّة أمام مجلس الدولة.

ففي قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11[168]، تقرر أن الدفع المثار من مديرية الضرائب عن بطلان الإجراءات لعدم مراعاة المكلف بالضريبة أحكام المواد

---

(166) ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 74.

(167) جاء في قرار مجلس الدولة أنه لا بد من التحقّق في أسماء الأطراف المتقاضية وعناوينهم وأسماء ممثليهم القانونيين، وعدم مراعاة ذلك يثير الدفع " بخرق الأشكال الجوهرية في الإجراءات وهو من النظام العام...".

- قرار رقم 207171 فهرس رقم 331، صادر بتاريخ 2001/04/09، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التموين بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 92، 95.
- NOEL Gilles, La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, 1985, p.65.

(168) مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 67.

72، 73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية التي توجب تقديم تظلم مسبق قبل رفع دعواه المتعلقة بالمنازعة في حقوق التسجيل، وكذلك عدم مراعاة الآجال القانونية لرفع الدعوى الضريبية، دفعٌ غير مقبولٍ، كون أنّ المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل لا تخضع لإجراء تقديم التظلم المسبق وبالتالي ترفع مباشرة أمام الجهة القضائية المختصة ممّا لا يجد المجلس أيّ مجال لتقرير البطلان.

وفي قرار آخر صادر بتاريخ 2008/04/23 تحت رقم 040643 [169]، خلص مجلس الدولة إلى أنّ المكلف بدفع الضريبة الذي ينازع حصة المبالغ المطالب بها في مادة التحصيل، يجب عليه أن يرفع الطعن القضائي المفتوح له خلال مهلة أربعة أشهر من تاريخ استلامه تبليغ الإشعار بالدفع وإلاّ يكون طعنه غير مقبول شكلا، ولكن يتبيّن من ملف الدعوى أنّ المجلس يثير تلقائيا إلغاء القرار المستأنف لمخالفة تطبيق القانون كون أنّ الدفع المثار من مديرية الضرائب حول مخالفة آجال رفع الدعوى الضريبية لا يستجاب له لاِعتبار أن المنازعة تتعلق بحقوق التسجيل التي لا يتطلب فيها تقديم تظلم مسبق، وبالتالي فمخالفة الشرط الجوهري في الإجراءات المثار من مديرية الضرائب لا محل له، ممّا يتعين إلغاء القرار المستأنف لاِنعدام سبب تقرير البطلان المثار من قبل مديرية الضرائب.

ينبغي الإشارة إلى أنّ الدفع المتعلق ببطلان إجراءات التحقيق لا يلقى قبولا ما لم يَثْبُتْ من آثار الدفع، الضرر الذي لحق الطرف المتمسك به من جراء المخالفة التي شابت الإجراء التحقيقي، وذلك اِحتكاما إلى نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكن الإجتهاد القضائي عرف تلطيفا لهذا المبدأ القانوني من خلال الإعفاء من إثبات الضرر إذا كان البطلان متعلقا بالنظام العام[170].

هكذا وممّا تقدم نستنتج أنّ الدور المنوط لأطراف المنازعة الضريبية للتمسك ببطلان إجراءات التحقيق المشوبة بعيب نصَّ عليه القانون صراحة، يضمن حقوق الدفاع المتعلقة بالنظام العام على الشكل الذي يسمح بالفصل العادل في الدعوى، لكن هل يترتب نفس الأثر من الدور المنوط للقاضي الإداري في إثارة هذا البطلان؟

---

(169) مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 70.

(170) قرار المحكمة العليا رقم 454044، مؤرخ في 2007/12/05، وممّا جاء فيه ما يلي: "... ولكن حيث أنّه يتعين على من يتمسك ببطلان الإجراءات أن يثبت الضرر الذي لحقه من جراء المخالفة المثارة، ما لم تكن من النظام العام، وعليه فالوجه المثار غير مؤسس...". أشار إليه:

- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 75.
- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, décembre 1995, Op. Cit., pp. 27-29.

ثانيا : سلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام

إنّ بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يخضع للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية[171]، وهو بطلان لا يقرَّر إلاّ إذا نصّ القانون على ذلك صراحة نزولا على مقتضيات المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تقتضي قواعد العدالة إلزام القاضي المقرر والمتقاضين في المنازعة الضريبية بإتباع إجراءات التحقيق طبقا لما نظمه المشرع، وبالتالي فإنّ كلّ مخالفة للشروط القانونية المتعلقة بالعمل الإجرائي سواءً من حيث موضوعه أوشكله يعتبر مخالفة للقانون ممّا يوجب البطلان.

لكنّ تدخُّل المشرع بموجب المادة 60 المذكورة أنفاً لتحديد نظرية البطلان وربْطِ تقريرها القضائي بنص قانوني، يثير نوع من اللبس والتقييد، ذلك أنّ ربط بطلان إجراء التحقيق بضرورة ورود نصٍّ عليه في القانون صراحة قد يتحوّل إلى وسيلة يفرّط فيها المشرع تحديد القواعد الإجرائية التحقيقية فيسرف القضاء الإداري في الحكم بالبطلان لمجرد مخالفة أوإغفال أيّ منها، أويضيق تقدير هذه القواعد فتهدر حقوق الدفاع، فضلا عن صعوبة حصر المشرع لجميع حالات البطلان والنص عليه صراحة في كلّ حالة[172]؛ الأمر الذي يجعلنا نتساءل عمّا إذا كانت للقاضي الإداري[173] سلطة لإثارة بطلان إجراءات التحقيق التي بادر بها المستشار المقرر في المنازعة الضريبية خارج نطاق التطبيق الجامد لحصر حالات البطلان بنص صريح في القانون؟ أوبعبارة أبسط من ذلك، نبحث عن صلاحية القاضي الإداري في الرقابة على إجراءات التحقيق لتقدير بطلانها؟.

ممّا جاء في سياق نص المادة 60 المنوه إليه أعلاه، أنّه يقترن تقرير البطلان بشرطين، يتمثل أوّلهما في إلزامية وجود نص صريح يتضمن البطلان، والآخر في ضرورة إثبات الضرر من الطرف الذي تقرر البطلان لصالحه[174]، ممّا نفهم من خلاله أنّ تحديد القواعد الإجرائية التحقيقية التي يترتب البطلان على مخالفتها أوإغفالها، اِختصاص منوط للقاضي الإداري فوق ما نصّ عليه القانون، وهو

---

(171) وهي من القواعد العامة المقررة ضمن الأحكام المشتركة بين جميع الجهات القضائية، أملتها المادة 95 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(172) بغدادي جيلالي، "رقابة المحكمة العليا على مقررات التحقيق"، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1992، ص 251.

(173) يعود مصطلح "القاضي الإداري" في هذا السياق إلى التشكيلة الجماعية للحكم في الدعوى الضريبية، التي يعود إليها ملف التحقيق القضائي في التاريخ المحدّد بعد إنهاء المستشار المقرر من تنفيذ التدابير المتعلقة بالتحقيق.

(174) ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 74.

إختصاص يقدِّر فيه –بحكم دوره الإجتهادي– أهمية البطلان المقرر لتدابير التحقيق تبعا لظروف الدعوى الضريبية من جهة، ونسبة الضرر اللاحق بمن تمسك بالبطلان من العيب الذي شاب الإجراء من جهة أخرى، ولعلّ اقتران الشرط الأول بإلزامية إثبات الضرر لتقرير البطلان خير دليل على تأكيد هذا الإختصاص، ذلك أنّ القاضي الإداري يقوم بإعمال سلطته التقديرية في الحكم ببطلان إجراءات التحقيق التي بادر بها القاضي المقرر بالنظر إلى مدى إثبات الضرر، وبالتالي لا يحكم بالبطلان لمجرد النص عليه في القانون إذا لم يستخلص قناعته الشخصية من ملف التحقيق على ثبوت الضرر.

لكن ينبغي أن نوضّح أنّ هذه السلطة المنوطة للقاضي الإداري تقتصر على البطلان المتعلق بالنظام العام وحده دون البطلان المقرر لحماية المصلحة الخاصة لأطراف المنازعة الضريبية، وذلك حتى نجد لتلك السلطة مبررات مردّها ضمان حسن سير العدالة وكفالة فعالية الجهاز القضائي في حماية المصلحة العامة[175].

الفرع الثاني

تطبيقات البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق

إنّ التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة في التحقيق القضائي للمنازعة الضريبية يتقرر عند مخالفة قاعدة من القواعد التي وضعها المشرع لحماية مصالح الخصوم أيّا كان مركز الخصم في الدعوى سواءً كان مدعيا أو مدعى عليه أومدخلا في الخصام، ولا يجوز لغير مَنْ تقرر البطلان لصالحه أومن كان متسببا في حدوث البطلان أن يتمسك به.

ولعلّ ذلك ما يؤكّد على وجوب مراعاة بعض الشروط القانونية التي بدونها يسقط الحق في الدفع ببطلان إجراءات التحقيق محل البحث.

---

(175) بغدادي جيلالي، مرجع سابق، ص 252.

- حميداني محمد، الدفوع الشكلية على ضوء الإجتهاد القضائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العقود والمسؤولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2003–2004، ص 76.
- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, décembre 1995, Op. Cit., p. 30.

أولا: التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة

إذا كان بطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، من حيث موضوعها، يتصل بالنظام العام ممّا يمكن لأيّ خصم إثارته في أيّ مرحلة كانت عليها الدعوى، بل وحتى للقاضي الإداري سلطةً في ذلك للتمسك به تلقائيا، عملا بنص المادة 64 و65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّ بطلانها من حيث الشكل يرتبط بالمصلحة الخاصة ممّا لا يجوز التمسك به إلاّ ممّن تقرر البطلان لصالحه[176]، وتكون إثارته خلال القيام بالإجراء التحقيقي، حيث لا يعتدّ بالدفع بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة إذا قدّم من تمسّك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان[177].

لا يعرِف ذلك استثناءً إلاّ بنشوء الحق في الدفع بالبطلان نتيجة سبب مترتب بعد الدفاع في الموضوع[178]، بحيث لا يحول ذلك دون التمسك بالبطلان لأن سبب البطلان جاء لاحقا للدفاع في الموضوع.

ومن أمثلة البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة الذي يلحق بتنفيذ تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية نشير إلى تخلّف الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه بموجب الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية، والمنصوص عليه في المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث أنّ مباشرة التحقيق في المنازعة دون أن يتضمن ملف الدعوى لهذا الإشعار يخوّل للمدعى عليه وحده حقّ الدفع ببطلان التحقيق المباشَر في الدعوى بغياب هذا الإشعار، غير أنّه إذا رأت المحكمة قابلية تصحيح الإجراء أمرت بإيداع هذا الإشعار في ملف التحقيق لتتفادى الحكم بالبطلان[179] عملا بنص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

(176) راجع نص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(177) راجع نص المادة 61 من نفس المرجع.

- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص 73.

(178) رابط وسيلة، الدفوع الشكلية في قانون الإجراءات المدنية والقضاء، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2005-2008، ص 08.

(179) وذلك حرصا على ضرورة التقليل من آثار القضاء بالبطلان كلما رأت المحكمة إمكانية تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان دون بقاء أيّ ضرر قائم بعد التصحيح، وغاية ذلك عدم المغالاة في الشكل من خلال التقليل من دواعي البطلان.

وكما يتقرر هذا البطلان أيضا في حالة عدم تبليغ الإشعار المتضمن أمر اختتام التحقيق[180]، وفقا لنص المادة 2/840 و852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى إمكانية التمسك ببطلان التحقيق القضائي الذي اعتمد فيه القاضي على الخبرة الفنية للفصل في المنازعة الضريبية، التي أنجزها خبير طُلِبَ ردّه ممّن تقرر لمصلحته هذا الطلب من الخصوم لسببٍ جدّي ومعلّل في الأجل المنصوص عليه في المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية، أوإذا تمّ إنجازها خلافا للإجراءات القانونية المعتادة لعمليات الخبرة القضائية؛ كما لو تخلّف الخبير عن إخطار المصلحة الجبائية أوالمكلف بالضريبة بتاريخ وساعة بدء عملية الخبرة خلال الأجل المنصوص عليه في المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية. وكما يتقرر هذا البطلان أيضا في حالة مخالفة قواعد الرقابة الجبائية التي يقوم بها الأعوان الجبائيون، ثم يستتبع هذه الرقابة نزاع يُطرَح أمام القضاء بعريضة تقدمها إدارة الضرائب ضد المكلف بدفع الضريبة، ويليها التحقيق في هذا النزاع بتعيين المستشار المقرر الذي يستند في ملف التحقيق على وثائق الإدارة الجبائية التي تضمّنها تقارير الرقابة التي سبق لأعوانها إجرائها قبل رفع الدعوى القضائية، ففي هذه الحالة لا يستبعد القاضي تلك التقارير لبطلانها إلاّ بناءً على طلب صاحب المصلحة في إثارة هذا البطلان[181].

ففي هذه الأمثلة يقتضي إثارة الدفع بالبطلان ممّن تقرر هذا البطلان لصالحه وحده دون غيره من أطراف المنازعة الضريبية، لتعلّق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة، إذ قد يتغاضى صاحب المصلحة عن إثارة البطلان وهو على علم بأسبابه، فلا يجوز في هذه الحالة لغيره أن يتمسك به منعا للمماطلة وتأخير الفصل في النزاع[182]، خاصة وأنّ البطلان لا يمسّ بالمصلحة العامة، على أنّه لا يجوز لمن تسبب في بطلان تدابير التحقيق أن يتمسك به، إذ لا يصّح للخصم أن يستفيد من خطئه[183]، تطبيقا للقاعدة الفقهية التي تفيد أنّ "من سعى لنقض ما تمّ من جهته فسعيه ردّ عليه"[184].

---

(180) وذلك فيما عدا حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي المقرر لتقديم مذكرات الرد، حيث يمكن فيها اختتام التحقيق دون إشعار مسبق عملا بنص الفقرة الأخيرة من المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(181) SELISKY Véronique, COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine, "Faire face aux contrôles de l'Administration : Impôts- URSSAF- Travail- Concurrence et Fraudes", http ://www.commentcamarche.net/

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 103-177.
- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 16, septembre 1996, p. 36.

(182) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 201.

(183) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 596. =

هذا ويترتب عن عدم التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة خلال القيام بإجراءات التحقيق، سقوط الحق في إثارته مجدّداً وبذلك نستخلص أنّ السقوط أكثر حدّة من أثر البطلان ذاته، لكونه يحول دون تجديد الإجراء الباطل عكس البطلان الذي لا يحول دون تجديد الإجراء إذا تمّ التمسك به في أوانه المحدد في القانون.

لذلك نتساءل عن الأساس الذي اعتمده المشرع في تقرير سقوط الحق في التمسك ببطلان تدابير التحقيق محل البحث؟ وهو ما سنتطرق إلى الإجابة عليه في العنصر الموالي.

ثانيا : سقوط الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة

إنّ الجزاء القانوني المترتب عن عدم استعمال الحق الإجرائي المتعلق بإثارة بطلان تدابير التحقيق القضائي الخاص بالمنازعة الضريبية في الزمن أوالترتيب المحدد في القانون لصاحب المصلحة، يتمثل في سقوط هذا الحق باعتبار أنّ الدفع بالبطلان من الدفوع الشكلية التي يجب إثارتها قبل إبداء أيّة مسألة فرعية يُستشف منها التنازل عن البطلان المقرر لحماية المصلحة الخاصة[185].

إنّ السقوط وصف قانوني يرد على الحق الإجرائي[186] المقرر للتمسك ببطلان تدابير التحقيق ممّن تقرر لصالحه ذلك، وجعل المشرع من غايته التخفيف من حدّة الأثر المترتب على التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة[187]، عن طريق سحب الحق الإجرائي في التمسك به من صاحبه حتى لا يؤدي استعماله إلى الإضرار بسير إجراءات التحقيق وتفويت إظهار الحقيقة القضائية عن أصل الحق المتنازع فيه، وبالتالي يبقى الإجراء التحقيقي المعيب ساريا يولّد كامل آثاره وتستمر باقي إجراءات الدعوى الضريبية التي تلي هذا الإجراء المعيب حتى نهايتها، وذلك على أساس تقدير المشرع أنّ

=- حميداني محمد، مرجع سابق، ص 88.

- مرابط وسيلة، مرجع سابق، ص ص 09-12.

(184) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 218.

- الشواربي عبد الحميد، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، ص 41.

(185) مرابط وسيلة، مرجع سابق، ص 12.

(186) الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 22.

(187) فالبطلان المتعلق بالمصلحة العامة يرتبط بالنظام العام، وبالتالي لا يمكن سقوطه لِمَا كان يجوز إثارته في كل مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، بل وحتى للقاضي الإداري سلطة واسعة في التمسك به. أنظر في ذلك:

- السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص ص 592-597.

التمسك بالبطلان خارج نموذجه القانوني المحدّد من شأنه الإهدار بالحقوق الموضوعية التي ما وجدت الحقوق الإجرائية إلاّ لحمايتها[188]، ممّا يقتضي –حسب تقدير المشرع– سحب هذا الحق الإجرائي المتمثل في التمسك بالبطلان.

ويمكن لنا أن نستشف لسقوط الحق في التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة تطبيقات على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، تظهر في تقدير المشرع الجزائري عدم الإعتداد بالدفع بالبطلان إذا قَدَّمَ من تَمسّك به دفاعا في الموضوع قبل إثارة هذا البطلان، حيث وفي هذه الحالة يُسحب الحق الإجرائي في التمسك ببطلان أيّ إجراء تحقيقي مقرر لحماية المصلحة الخاصة على نحو ما تقدم بيانه، عرفانا من المشرع بأهمية حماية الحقوق الموضوعية على حساب الحقوق الإجرائية، وذلك ما يتبيّن من تحليل نص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن ذلك نفهم أنّ الحق في التمسك ببطلان تدبير تحقيقي في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، يسقط إذا كان مقررا للمصلحة الخاصة و لم يتم إبدائه في أوانه كما في حالة إبداء الإدارة الجبائية مثلا طلبات إدخال الغير في المنازعة إذا كان هذا الغير حائزا لأموال المكلف بالضريبة المراد توقيع الحجز عليها لتحصيل المساهمة المستحقة على ذمة هذا الأخير لصالح الخزينة العمومية، ذلك أنّ الإدارة الجبائية –بهذه الطلبات– تكون قد تعرضت للموضوع، ممّا يُستَشف من ذلك تنازلها الضمني عن الدفع بالبطلان الوارد على التدبير التحقيقي، وذلك على غرار الدفاع في الموضوع أيّا كانت طبيعته[189]، ومتى كانت الإجراءات التحقيقية المدعى ببطلانها قد تمت ولم يتمسك صاحب المصلحة أمام محكمة الموضوع بهذا البطلان، وكان هذا البطلان ليس ممّا يتعلق بالنظام العام، فإنّه لا يجوز التحدي به أمام مجلس الدولة، لأنّ هذه الإجراءات تصبح باتة ويعتبر عدم التمسك ببطلانها في أوانه تنازلا عن الحق في إثارته، وهو تنازل لا يمكن التحلّل من آثاره[190].

---

(188) الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 23.

(189) ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 74.

- الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 288.

(190) قرار النقض رقم 199، صادر بتاريخ 1977/04/05، سنة قضائية عدد 43.

- قرار النقض رقم 1102، صادر بتاريخ 1967/05/25، سنة قضائية عدد 18.

- قرار النقض رقم 517، صادر بتاريخ 1977/03/16، سنة قضائية عدد 43. (أنظر في ذلك: الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 57).

ولكن يبقى لنا لإستكمال هذا العرض بيان كيفية التمسك بالبطلان سواءً كان متعلقا بالنظام العام أومقررا لحماية المصلحة الخاصة، فالقاعدة العامة المجسّدة قانونا وفقها وقضاء تقتضي تمكين إعمال وسيلة الدفع للتمسك بالبطلان على حسب ما ورد في صيغة نص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جاءت فيها عبارة: "يمكن إثارة **الدفع** بالبطلان... ولا يعتد بهذا **الدفع**... "، فقد بيّن المشرع من سياق هذا النص القانوني وسيلة الدفع للتمسك بالبطلان، رغم أنّ الفقه والقضاء[191] عرفا تطبيقات أخرى لإثارة بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية كما لو اتُّخِذ سبيل **الطعن في قرار المحكمة الإدارية** بطريق الطعن المناسب إذا لم يحصل التمسك بالبطلان حتى صدور هذا القرار الفاصل في المنازعة الضريبية، شريطة أن لا يكون الحق في التمسك ببطلان التدبير التحقيقي قد لحقه السقوط لتعلّقه بالمصلحة الخاصة. وفي حالة ما إذا أثير الدفع بالبطلان في أوانه أمام المحكمة الإدارية لكنّ هذه الأخيرة رفضته رفضا مُعْلَنًا في قرارها الفاصل في الدعوى، فبالتالي يمكن إثارة البطلان أمام مجلس الدولة عن طريق الطعن في ذات القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الذي تضمّن عدم الإستجابة للدفع بالبطلان.

هكـــذا نخلص ممّا تقدّم بيانه في عرض هذا المطلب، إلى أنّ بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية حق إجرائي قرره المشرع صراحة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو حق قانوني لابدّ أن يستمدّ أساسه من نص صريح في القانون ويلازمه إثبات الضرر ممّن تقرر لصالحه البطلان من العيب الذي شاب إجراء التحقيق، إلاّ إذا كان البطلان متعلقا بالنظام العام، بحيث يتقرر دون أن يُكلَّف الخصم الذي يثيره بإثبات الضرر، لكن هذا الحق الإجرائي قد يُسْحب من الخصم الذي تقرر لصالحه إذا تخلّف عن استعماله وفق الترتيب والزمن الذي حدده القانون عندما يتعلق بالمصلحة الخاصة على ما يعرف بالسقوط.

---

(191) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص ص 597 – 599.

- الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 25.
- الغوثي بن ملحة، مرجع سابق، ص 288.

المطلب الثاني

الأثر المترتب عن التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

لا يقع البطلان بقوة القانون، وإنّما لابدّ أن يحكم به القاضي سواءً تعلّق بالنظام العام أوبالمصلحة الخاصة[192]، وإجراء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، إذا تقرر بطلانه لعيب شابه، بمقتضى قرار المحكمة الإدارية أومجلس الدولة، اعتبر كأن لم يكن ولا تسري آثاره، وكما يمتدّ مفعول هذا البطلان إلى الإجراءات اللاحقة في سير المنازعة الضريبية دون الإجراءات السابقة لهذا الإجراء المعيب[193]، لوُجُود ارتباط قانوني بين العمل الإجرائي الباطل والعمل اللاحق عليه، بحيث يعتبر الأول شرطا لصحة الثاني[194].

لكنه يستصاغ من مقتضى المواد 62، 66 و97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إمكانية تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، ممّا نجد له تطبيقا في تدابير التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية لنستخلص فكرةً قانونية مفادها إمكانية تفادي العيب الإجرائي أو الحدّ من آثار البطلان[195].

هكذا يستلهمنا الفضول العلمي في دراسة هذا المطلب، للبحث في الأثر الممتد لبطلان إجراء التحقيق القضائي إلى الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة الضريبية (الفرع الأول)، ثم الوقوف على الطابع النسبي لأثر البطلان لورود إمكانية تجديد أوتصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان (الفرع الثاني).

---

(192) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 599.

- والي فتحي، مرجع سابق، ص ص 644 – 646.
- عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 192.

(193) والي فتحي، مرجع سابق، ص 646.

- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, I.G.P.C, septembre 1995, p. 23.

(194) الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 43.

(195) والي فتحي، مرجع سابق، ص 692.

الفرع الأول

أثر البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية

إذا كان البطلان متعلقا بالمصلحة الخاصة وتمّ التمسك به ممّن تقرر لصالحه في الدعوى الضريبية بالوسيلة المناسبة وعلى نحو نموذجه المقرر في القانون زمانا وترتيبا، أوإذا كان البطلان متعلقا بالنظام العام، وتحققت التشكيلة الجماعية الناظرة في المنازعة الضريبية –سواءً على مستوى المحكمة الإدارية أومجلس الدولة–، مِن توافر حالة من حالات البطلان، كان القضاء به وجوبيا لتوافر شروطه، إلاّ إذا استثنينا بعض الحالات التي تجعل الحكم بالبطلان جوازيا للقاضي الإداري كلّما اِرتأى إمكانية تصحيح الإجراء التحقيقي المشوب بالبطلان أو زوال سبب البطلان بإجراء لاحق أثناء سير الخصومة بحسب ما ورد في المواد 62، 66، و97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والقرار القضائي الصادر ببطلان إجراء من إجراءات التحقيق يمتدّ أثره إلى لحظة اتخاذ الإجراء المعيب، ممّا نستنتج من خلاله أنّ أثر بطلان إجراء التحقيق غير مكنون في ذاته، وإنّما يلحق بالإجراءات التالية لسير المنازعة الضريبية.

لذلك نتطرق في هذا الفرع إلى بيان أثر البطلان على إجراء التحقيق المعيب ذاته (أولا)، ثمّ نعرج إلى بيان امتداد هذا الأثر إلى الأعمال الإجرائية الأخرى المرتبطة بسير المنازعة الضريبية (ثانيا).

أولا : أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته

إنّ القرار القضائي الصادر بإعلان بطلان إجراء تحقيقي في المنازعة الضريبية هو حكم كاشف، لأنّ الإجراء يعتبر باطلا من تاريخ اتخاذه وليس من يوم الحكم بإعلان بطلانه[196]، وبالتالي تترتب آثاره من لحظة القيام بالإجراء التحقيقي. وتتحدد آثار البطلان في أنّ الإجراء التحقيقي الذي أُعلِن

(196) هندي أحمد، قانون المرافعات المدنية والتجارية:ج 2، الخصومة والحكم والطعن، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1995، ص 401.

- علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص 399.

بطلانه يعتبر كأن لم يُبَاشَر إطلاقا خلال سير المنازعة الضريبية، بحيث لا يُنْتِج أيّ أثر قانوني[197] في إثبات الدعوى وتزول سابق الآثار المترتبة عنه قبل إعلان البطلان[198].

وتطبيقا لذلك، فإنّ تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية يكتسب حجيته في عملية التحقيق إلى أن يثار بطلانه لعيب شابه، فيتقرر البطلان بحكم يستبعد هذا التقرير من ملف الدعوى التي بني عليها الحكم، فيعتبر كأنْ لم يكن[199].

وإذا كان قانون الإجراءات المدنية والإدارية يوجب تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أوممثليهم[200]، فإنّ إغفال تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بذلك يقرر البطلان إزاء إجراءات التحقيق، ممّا يوجب الحكم ببطلان هذه الإجراءات وعدم الإعتماد عليها للفصل في الدعوى، وبتقرير البطلان يُلْغى الإعتبار بها وتزول كافة آثارها في إثبات المنازعة، وقد جاء في إحدى القرارات الصادرة عن محكمة النقض المصرية أنّ عدم إعلان أحد الخصوم بمحتوى الأعمال الإجرائية التحقيقية يرتب البطلان المقرر لمصلحة هذا الخصم، وله التمسك به لإلغاء آثار هذه الأعمال[201]. فمثل هذا الإجراء التام بغير تبليغ أحد أطراف الدعوى بمذكرات الردّ أوبالأعمال التحقيقية يبقى صحيحا طالما لم يتمسك صاحب المصلحة ببطلانه في أوانه المناسب، لكن حين إثارته بالوسيلة المقررة قانونا، تلغى آثاره من يوم اتخاذه.

والجدير بالإشارة أنّ الأعمال الإجرائية ترتبط بإجراءات أخرى متوالية في سير الخصومة، الأمر الذي يثير التساؤل عن أثر بطلان الإجراء التحقيقي على الأعمال الإجرائية اللاحقة له في سير المنازعة الضريبية؟ وهو ما سنتطرق إلى الإجابة عنه والبحث فيه من خلال العنصر الموالي.

---

(197) الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 43.

- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, I.G.P.C, septembre 1995, Op. Cit., p.29.

(198) هندي أحمد، مرجع سابق، ص 401.

(199) قرار محكمة النقض المصرية، رقم 638، صادر بتاريخ 1986/12/21، سنة قضائية عدد 56. (أشار إليه: هندي أحمد، نفس المرجع، هامش رقم 01، ص 402).

- السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 599.

(200) راجع المادة 845 من القانون.

(201) قرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1967/01/05، سنة قضائية عدد 18. (أشار إليه: الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 55).

ثانيا : أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة

إلى جانب إلغاء كلّ أثر مترتب عن الإجراء التحقيقي المعيب بعد إعلان بطلانه، واعتباره كأن لم يكن من يوم اتخاذه؛ يترتب على الحكم ببطلان العمل الإجرائي المتخذ أثناء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، بطلان الإجراءات التالية له إذا كان أساسا لها ومبنية عليه، بحيث يكون الإجراء التحقيقي الباطل مكمّلا لها لا يمكن انفصالها عنه، تطبيقا للقاعدة العامة التي مؤداها أنّ "كلّ ما بني على الباطل فهو باطل"[202].

ومن ذلك يتقرر لِامتداد أثر البطلان خارج نطاق الإجراء التحقيقي المعيب أن تكون الإجراءات لاحقة على الإجراء التحقيقي الباطل[203]، ذلك أنّه لا تتأثر الإجراءات السابقة ببطلان إجراء التحقيق اللاحق عليها، إذ أنّ بطلان إجراء التحقيق الإضافي المتخذ في المنازعة الضريبية بمقتضى المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمتدّ إلى بطلان إجراء تبليغ العريضة الإفتتاحية.

وكما يشترط كذلك أن تكون الأعمال الإجرائية اللاحقة مبنية على الإجراء التحقيقي الباطل بحيث تشكّل له مقتضى أوشرطا لصحته، لأنّها لا تتأثر ببطلانه إذا وردت في الخصومة وهي مستقلة عنه[204]، فيجب إذاً أن يظهر اِرتباط قانوني بين الإجراء التحقيقي الباطل والإجراء اللاحق بحيث يكون الإجراء الأول مفترضا قانونيا لبناء الإجراء الثاني، ولذا يترتب بطلان قرار المحكمة الإدارية التي اعتمدت تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية من قبل الخبير الذي استلم تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف مباشرة من الخصوم، ذلك لأنّ هذه الخبرة تعتبر باطلة قانونا بحسب ما ورد في مقتضى المادة 2/140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعد الإحالة إليها بموجب المادة 858 من نفس

---

(202) هندي أحمد، مرجع سابق، ص 402.

- والي فتحي، مرجع سابق، ص 669.

(203) هندي أحمد، مرجع سابق، ص 403.

- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 16, septembre 1996, Op. Cit., p. 55.

(204) الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 49.

- والي فتحي، مرجع سابق، ص 676.
- السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 600.

القانون، والقرار القضائي الصادر اعتمادا على الإجراء الباطل يعكس ورود الإرتباط القانوني في الإجراءات، ممّا يُقْضَى لزوماً ببطلان هذا القرار[205].

ونشير في سياق ذلك أيضا أنّ عدم تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بإيداع تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية وفقا لما جاء في المادة 86-8 من قانون الإجراءات الجبائية، يتضمن خرقا لإجراءات التحقيق وإخلالا بحقوق الدفاع، ممّا يلحق بهذه الإجراءات بطلان يمتدّ أثره إلى حكم المحكمة إذا صدر دون تصحيح الإجراء المعيب عن طريق تبليغ هذا الطرف وإخطاره بالإيداع ليتمكّن من إبداء دفاعه بشأنه، وبالتالي فهذا الحكم يُعتبر باطلا لقيامه في هذه الحالة على إجراء باطل أثّر في قضائه، لوجود الإرتباط القانوني[206].

فقد قضت محكمة النقض المصرية في هذا السياق على اِعتبار ذلك من الإجراءات الجوهرية التي يترتب عن إغفالها ضرر للخصم، وممّا جاء في قرارها الصادر بتاريخ 1983/02/17[207]، نذكر ما يلي: "... من الطبيعي أن يستلزم المشرع إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبير، لمتابعة حضور الجلسات التي كانوا قد أعفوا من حضورها أثناء قيامه بمهمته، وإن كان المشرع لم يرتب البطلان على عدم إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبرة، إلاّ أنّ قضاء هذه المحكمة قد جرى على أنّ الإجراءات التي تتلو استدعاء الخصوم يلحقها البطلان إذا شابها عيب جوهري يترتب عليه ضرر للخصم، كأن يحكم في الدعوى على أساس التقرير الذي لم يقم الخبير بإخطار الخصوم بإيداعه، فلم يُبْدُوا دفاعهم بشأنه ممّا يترتب عليه بطلان التقرير والحكم المؤسس عليه...".

ولعلّ أكثر ما يشدّ انتباهنا في الأخير هو تعقيد مسألة اعتبار إجراء التحقيق مرتبط بالأعمال الإجرائية اللاحقة له من عدمه، وهي مسألة لا تخلو من الأهمية لاِعتبارها أساساً في معرفة مدى امتداد أثر بطلان إجراء التحقيق إلى هذه الأعمال الإجرائية في سير المنازعة الضريبية. على أنّه تجدر

---

(205) فمن خلال هذا التحليل الشخصي، يتبيّن أنّ الإرتباط بين الإجراءات يولّد ضرورةَ توقّف اِتخاذ الإجراء اللاحق على اِنهاء الإجراء السابق، وبالتالي فإذا وَرَدَ هذا الأخيرُ باطلا، امتدّ أثر هذا البطلان إلى الإجراء اللاّحق باعتبار أنّ الخصومة حالة قانونية مُركَّبة من الإجراءات المتتابعة تتابعا زمنيا بحيث يكون كل منها مُفترِضا للإجراء اللاحق وهي تخضع لنظام معيّن وَضَعَه المشرع لتحقيق غاية العمل القضائي، ومن مقتضيات هذا النظام -بما له علاقة بدراستنا-، تقرير بطلان الإجراء اللاحق للإجراء التحقيقي الباطل.

(206) Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, I.G.P.C, septembre 1995, Op. Cit., p. 31.

(207) قرار رقم 808، صادر بتاريخ 1983/02/17، سنة قضائية عدد 48. (أشار إليه: الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص ص 61- 63).

الملاحظة أنّ بطلان إجراء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لا يؤثر على الحق الموضوعي أوالحق في الدعوى، إذ أنّ ذلك لا يمنع الخصم الذي تقرر البطلان ضدّه من إعادة الإجراء مجدّدا بطريقة صحيحة ما لم يأمر القاضي بتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان خلال أجل يمنحه للخصم إذا أمكن تصحيح العيب الذي كان سببا في البطلان[208].

الفرع الثاني

الحـد من آثار البطلان

زيـــادة على ما فرضه المشرع من أحكام لتقييد التمسك بالبطلان سواءً في لزوم النص عليه قانونا مع إثبات الضرر الناشئ عن الإجراء المشوب بالبطلان[209]، أو لزوم إثبات الصفة والمصلحة لإثارته[210]، أولزوم مراعاة زمانه وترتيبات سير الخصومة وحالات تقريره[211]، فإنّه أوجَب في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عدم المغالاة في الشكل بالتقليل من دواعي البطلان من خلال التصريح بإمكانية تجديد عمليات التحقيق أوتصحيحها إذا أمكن تصحيح العيب الذي لحقها نزولا على مقتضيات المادة 97 منه.

أولا: تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان

إنّ إجراء التحقيق المشوب بالبطلان[212]، يسري صحيحا منتجا لكامل آثاره في إثبات المنازعة الضريبية حتى يتقرر بطلانه بقرار المحكمة الإدارية أومجلس الدولة سواءً كان متعلقا بالنظام العام

---

(208) راجع المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(209) راجع المادة 60 من نفس المرجع.

(210) راجع المادة 63 من نفس المرجع.

- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 17, décembre 1996, Op. Cit., pp. 10-12.

(211) راجع المادة 61 و64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(212) يعاب على بعض الدراسات الفقهية انعدام الدقة في استعمال مصطلح "**البطلان**" للدلالة على الإجراء المعيب، حيث صادفنا الكثير منها تشير إلى اِعتبار الإجراء المعيب باطلا يمكن بعد البطلان تجديده أو تصحيحه، في حين أنّ الإجراء الذي يقبل التجديد أو التصحيح هو الإجراء المشوب بالبطلان دون الإجراء الذي أعلن القضاء بطلانه بحكم بات، ولعلّ هذه الدراسات كانت لها خلفية بنصوص قانون المرافعات المصري التي لا تميز بين الإجراء الباطل والإجراء المشوب بالبطلان عكس المشرع الجزائري الذي برز بموقف رائد في هذه التفرقة حين أحسن استعمال=

أومرتبطا بالمصلحة الخاصة للخصوم، ما لم يقرر القضاء تجديده بإعادة القيام به وفقا لنصوص المواد 97، 855 و856 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك المادة 86–10 من قانون الإجراءات الجبائية.

فقد نصّت المادة 97 على إمكانية إعادة القيام بإجراءات التحقيق من جديد كلّما كان لذلك سائغ في ضمان سير المنازعة الضريبية نحو غايتها النهائية، وهي الغاية التي يمكن على أساسها لرئيس تشكيلة الحكم في المنازعة أن يقرر إعادة السير في التحقيق لوجود ضرورة تقتضي عدم الإعتبار بتدابير التحقيق السابقة لسبب عدم سلامتها من الناحية الشكلية أوالموضوعية أوعدم اِكتمالها لتحديد قناعة المحكمة بالحقيقة القضائية بحسب ما يستخلص من سياق المادتين 855 و856 سالفة الذكر[213].

لكــن الشيء الذي يهمّنا في معرض تحليل أسباب وحالات تجديد عمليات التحقيق القضائي المشوبة بالبطلان في المنازعة الضريبية ليس البحث في عدم اِكتمال هذه التدابير لتكوين قناعة القاضي على النحو الذي يوصله إلى الفصل في المنازعة، بقدر ما تستوقفنا عدم سلامة هذه التدابير للوصول في تحليلنا إلى القول بأنّ المشرع في استعمال مصطلح "**حالة الضرورة**" المقررة في نصّ المادة 855، يَقصِد الإلماح إلى عدم صحة وسلامة هذه التدابير لتكون سببا في الأمر بإعادة السير في التحقيق الذي يقتضي تجديد الإجراءات بإعادتها من جديد أوتكملتها بإجراءات تحقيقية لاحقة من شأنها أن تُزِيلَ على الإجراءات السابقة سبب البطلان الذي يشوبها.

=مصطلح "**الإجراء المشوب بالبطلان**" في موضع تقرير أحكام التجديد والتصحيح بموجب المواد61، 62، 66، 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن بين هذه الدراسات نذكر: – الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص 46.

- هندي أحمد، مرجع سابق، ص 403.
- السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 600.

بل وحتى بعض الدراسات الجزائرية سارت على هذا الإتجاه دون التحكّم بمقتضيات الإصطلاح الذي أشار إليه القانون الجزائري منها:

- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية ، مرجع سابق، ص 198.

(213) حيث نصت المادة 855 على أنّه: "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة، أن يقرِّر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مسبّب وغير قابل لأيّ طعن ...".

– وكما نصّت المادة 856 على إمكانية "إعادة السير في التحقيق بناءً على حكمٍ يأمر بتحقيقٍ تكميلي".

ولعلّ ذلك ما يُحدِث ترابطا متجانساً في الأحكام القانونية إذا سلّمنا بهذا التحليل توازيا مع صريح عبارة المادة 86–10 من قانون الإجراءات الجبائية التي خوّلت للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية كلّما رأت أنّ الخبرة الأولى كانت غير سليمة أوغير كاملة.

ففي إنجاز الخبرة القضائية دون حضور المكلف بدفع الضريبية أوممثله القانوني يعيب إجراءات التحقيق في هذه الوسيلة، وبالتالي يحق له أن يدفع ببطلانها، ليكون هذا الدفع سببا من الأسباب التي يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بتجديد إجراء الخبرة وفق الشروط المحددة في نص المادة 86–7 من قانون الإجراءات الجبائية لضمان سلامة تدابير التحقيق، دون أن تحكم بالبطلان نظرا لقابلية زوال سبب البطلان بإعادة الإجراء، وكما يمكن للمحكمة أن تفصل في هذه الحالة في المنازعة كلما رأت عدم الحاجة إلى تقرير الخبرة المنجزة بعدما تبيّنت لها الحقيقة القضائية حول الحق المتنازع فيه بالرجوع إلى عناصر الأدلة المشتملة في تقرير إنهاء التحقيق الذي أعده المستشار المقرر[214].

وكما أنّ توجيه المذكرات أوالأوامر الصادرة خلال سير عمليات التحقيق يلحقه البطلان لإنعدام الأهلية أوالتفويض لمن وجهت له، بحسب ما ورد في نص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكن البطلان الذي شاب هذه العمليات يقبل التصحيح عن طريق التجديد بتوجيه هذه المذكرات والأوامر إلى من يمثله قانونا[215]، وبهذا التجديد اللاحق للإجراء المعيب أثناء سير التحقيق يزيل أثر البطلان[216]، وبالتالي لا يحكم به القاضي عملا بنص المادة 66 و97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[217].

(214) Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des Services Fiscaux, N° 17, décembre 1996, Op. Cit., p.13.
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., pp. 264-265.

(215) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 197.
- والي فتحي، مرجع سابق، ص 692.

(216) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، مرجع سابق، ص 198.

(217) ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 78.

ثانيا : تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان

وضع المشرع الجزائري قواعد قانونية تهدف إلى تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، نجد لها تطبيقات على تصحيح تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، باعتبارها قواعد عامة مشتركة بين جميع الجهات القضائية[218].

فمن خلال مراجعة أحكام المواد 62، 66 و97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نفهم قَصْدَ المشرع بعمليات التصحيح الملازمة للإجراءات المشوبة بالبطلان؛ المبادرة بإزالة آثار البطلان الذي لحق بها، بحيث يمتنع الخصم بعد التصحيح من طلب البطلان، ويتفادى القاضي التصريح به إذا زال سببه خلال سير الخصومة. ويزول هذا السبب بتكملة المقتضى الشكلي أوالموضوعي الذي ينقص الإجراء المعيب، بحيث تتوافر في العمل الإجرائي كلّ مقتضياته ممّا يجعل الحكم ببطلانه أمرا متعذّرا[219]، وبذلك يرد هذا التصحيح كحدّ للبطلان ويصبح العمل الإجرائي المشوب بالبطلان غير قابل له، وترتدّ إليه الآثار المتولدة عنه بشكل صحيح تحقيقا لغاية المشرع في تفادي المبالغة من التمسك بالشكل بما يكون سببا في ضياع الحقوق الموضوعية.

يشير البعض[220] إلى تعدّد صور التصحيح المقرر للحدّ من آثار البطلان الوارد على الإجراءات بما فيها تدابير التحقيق محل البحث، فقد يمنح القاضي للخصوم أجلا لتصحيح الإجراء التحقيقي المشوب بالبطلان بتكملته عن طريق إضافة ما ينقص في الإجراء لسريانه صحيحاً، وبالتالي فإنّ العيوب التي تكون قد تسبّبت في رفض الدعوى الضريبية لعدم بيان الضريبة المعترض عليها في

---

(218) بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 116.

(219) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 430.

(220) والي فتحي، مرجع سابق، ص ص 653–661.

- السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص ص 601–608.
- الشواربي عبد الحميد، مرجع سابق، ص ص 46–48.
- هندي أحمد، مرجع سابق، ص ص 403–412.
- علي أبو عطية هيكل، مرجع سابق، ص ص 401–407.
- أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص ص 430–459.
- محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 638.

عريضة الدعوى أومذكرات الردّ المتداولة خلال سير إجراءات التحقيق، أولعدم بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها هذه الضريبة، أولعدم عرض وسائل وأسباب الطعن أمام المحكمة الإدارية، أولعدم إرفاق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، بحسب ما ورد في نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنّه يمكن تدارك هذه العيوب بتكملة البيانات الناقصة خلال سير تدابير التحقيق إعمالا بما ورد في نص الفقرة الأخيرة من المادة 83 نفسها، ولا تقضي التشكيلة الجماعية للحكم برفض دعوى المكلف بالضريبة لبطلانها بسبب تلك العيوب الإجرائية.

ويمكن لمن تقرر البطلان لصالحه أن يتنازل عن التمسك به، ويكون ذلك جائزا حين لا يتعلق البطلان بالنظام العام[221]، ليكون التصحيح في هذه الحالة مبني على إرادة الخصم الذي تقرر البطلان لمصلحته[222]، وفي ذلك أثر قائم باعتبار الإجراء التحقيقي المعيب ساريا منتجا لآثاره كأن لم يلحقه أيّ بطلان طالما استبعد الخصم إثارته بالتنازل عنه، وقد يكون هذا التنازل صريحا بالكتابة أوبالإعلان عنه شفاهة، وقد يكون ضمنيا يُستَخلَص من سلوك الخصم الذي يدل على إرادة التنازل كما لو ردّ على الإجراء المعيب بما يدل على أنّه اعتبره سليما، ومن تطبيقات ذلك في المنازعة الضريبية أن يستمر المكلف بالضريبة في حضور جلسات المحكمة الإدارية مقدما مذكراته بعد اختتام التحقيق دون أن يتمسّك فيها ببطلان إحدى تدابيره.

وكما يمكن أن يحصل التصحيح عن طريق الإنتقاص[223]، وتَعرِف هذا الطريقة تطبيقا على الإجراءات القابلة للتجزئة والإنقسام، بحيث تعتدّ المحكمة للفصل في النزاع بالإجراء الصحيح من الخصومة وتستغني عن الإجراء الباطل الذي لا تعتدّ به في الحكم حتى لا يؤثر العيب الذي شابه في القضاء الذي تتبنّاه[224].

فإذا تعدّدت وسائل التحقيق المعتمَدة من طرف المحكمة الإدارية لإثبات المنازعة الضريبية، وتمّ إثارة الدفع ببطلان تقرير الخبير أمامها، فإنّه يمكنها تفادي تأسيس قرارها الفاصل في الدعوى على التقرير الباطل، ولها استصاغة الحكم على أسباب أخرى دون أن تعول على تقرير الخبير إلاّ من قبيل

(221) السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 601.
- أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 442.
(222) هندي أحمد، مرجع سابق، ص 407 – 408.
(223) والي فتحي، مرجع سابق، ص 655.
- أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 453.
(224) هندي أحمد، مرجع سابق، ص 411.

الإستئناس[225]، وبالتالي يكون قرارها في هذه الحالة صحيحاً لعدم تأسيسه على تقرير الخبرة الباطل، وبذلك تكون المحكمة قد تفادت بطلان حكمها لبطلان إجراء التحقيق حينما أنقصت إجراء الخبرة من تدابير التحقيق بعدما تبين أنه مشوب بالبطلان. ويصحّ ذلك أيضا في حالة تعدّد الخصوم في المنازعة؛ فقد يكون الإجراء صحيحا بالنسبة للبعض دون البعض الآخر[226] ويكون الخبير قد وجّه الإستدعاء إلى بعضهم دون البعض الآخر كما في حالة حجز ما للمدين المتخلف عن دفع الضريبة لدى الغير، فتقرير صحة الخبرة في هذه الحالة بالنسبة للبعض، ليس معناه صحته بالنسبة للباقين.

ويبقى لنا أن نشير إلى أن تصحيح الإجراء التحقيقي المشوب بالبطلان يخضع لمجموعة من الأحكام التي تبيّن تعلّقه بالبطلان المرتبط بالمصلحة الخاصة والعامة على حدّ سواء[227]، وذلك على خلاف ما آل إليه البعض من الفقه خاصة في الجزائر حين سار اعتقاده على ما يفيد أنه لا يصحّ تصحيح الإجراءات التي لحق بها عيب يتعلق بالنظام العام[228]، ويرجع ذلك في نظر هذا الجانب من الفقه إلى اعتبارات المصلحة العامة التي اِنبنى عليها جعل البطلان من النظام العام ووجوب أن تحكم به المحكمة من تلقاء نفسها دون ترك مجال لإعمال سلطتها التقديرية أو تمسُّك الخصوم به في ذلك، فضلا عمّا لهذا الإتجاه من أهمية تبرز في الإبقاء على التمييز بين صور البطلان؛ حيث لا يكون –حسب هذا الفقه– من المنطقي أن يشدّد المشرع على وجوب القضاء بهذا البطلان حفاظا على المصلحة العامة ومع ذلك يبيح التغاضي عنه بتصحيحه في نفس الوقت. وقد دعّم هذا الفقه رأيه بالإشارة إلى أنّ إغفال توقيع عريضة دعوى المكلف بالضريبة حسب ما أشارت إليه المادة 83–1 من قانون الإجراءات الجبائية، يلحق بتدابير التحقيق عيب إجرائي يتعلق بالنظام العام لا يمكن تصحيحه وفقا للفقرة الأخيرة من نص هذه المادة[229]، ولذلك فالتحقيق القائم على العريضة الإفتتاحية غير الموقعة لا يمكن تصحيحه بإجراء لاحق خلال سير الخصومة–حسب ما ذهب إليه هذا الفقه–.

---

(225) قرار محكمة النقض المصرية صادر بتاريخ 1946/10/31، سنة قضائية عدد 104. (أشار إليه: السيد صاوي أحمد، مرجع سابق، ص 608).

- LAMBET WIBER Sophie, Op. Cit., p. 410.

(226) أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص ص 455–456.

(227) مقابلة مع الأستاذ هوام علاوة، محامي وعضو نقابة المحامين لناحية باتنة، مجلس قضاء باتنة، 2011/02/09.

(228) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 198.

(229) عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 103.

بينما في تقديرنا الشخصي نرى أنّ هذه النظرة قاصرة رغم استنادها إلى نصٍ في قانون الإجراءات الجبائية فضلا عن أنّ اتجاه المشرع في ذات النص غير صائبة تتطلب التعديل، لأنه لا معنى لاِستثناء البطلان المتعلق بالنظام العام من التصحيح إذا كان التصحيح من شأنه أن يكفل للإجراء مقوّماته، خاصة وأنّ اعتبارات المصلحة العامة التي ينبني عليها النظام العام لا تضار مادام قد أمكن تصحيح العمل الإجرائي، فضلا عن أنّ أحكام المواد 62، 64 و97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تناولت النص على التصحيح، قد وردت بصيغة عامة لم تميز البطلان الخاص عن البطلان العام في تقرير جواز التصحيح للحد من آثار البطلان، وهذا ما يحقق غاية المشرع نحو عدم المغالاة في الشكل الذي من شأنه إهدار الحقوق الموضوعية. لذلك كان أولى للمشرع إعادة النظر في صياغة الفقرة الأخيرة من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بما يتّسق مع روح المعنى المستنبط من نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكورة أنفاً في هذا المجال.

وكما أنّ التصحيح يدخل ضمن السلطة التقديرية للقاضي، يستعملها بتقدير أجل يمنحه للخصوم قصد القيام به[230]، عملا بنص الفقرة الأولى من المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[231].

فصياغة هذه الفقرة تجيز للقاضي منح الأجل للتصحيح ولا تجبره على ذلك[232]، لكن قد يُفهَم خلاف ذلك من صياغة المادة 66 من نفس القانون التي لا تجيز للقاضي الحكم ببطلان أيّ إجراء قابل للتصحيح كلّما زال سبب ذلك البطلان أثناء سير الخصومة.

ومن تضارب هذه الصيغ بين النصين القانونيين، يمكن أن نوفّق بينهما في هذا التحليل بالقول أنّ العيب الذي يلحق إجراءات التحقيق من حيث شكلها يخضع لسلطة القاضي في تقدير الأجل الذي يمنحه للخصوم قصد تصحيحها، بينما بطلانها من حيث الموضوع فيكون القاضي في شأنها مجبرا بعدم القضاء بالبطلان إذا زال سبب ذلك البطلان بإجراءٍ لاحق دون إدخال ذلك في سلطته التقديرية[233] التي تصل إلى استشارة الخصوم، فهذا النوع الأخير من البطلان لا يقتضي إمهال الخصوم لتصحيحه وإنّما

---

(230) بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 198.

(231) تقابلها المادة 4/462 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، مرجع سابق.

(232) قرار المجلس الأعلى رقم 46526، صادر بتاريخ 1988/02/14، مجلة قضائية عدد 04، لسنة 1990، ص 92. (أشار إليه: بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، مرجع سابق، ص 198).

(233) ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 78.

يتولى القاضي حسمه مباشرة باعتبار الإجراء صحيحاً بعد زوال سبب بطلانه. ونقدّر هذه المساهمة التحليلية على ما يتناسب مع دور القاضي الذي لا يتوقف عند حد القضاء بالبطلان، فهو يبذل عنايته في توجيه الخصوم نحو تصحيح الإجراءات حرصا على بلوغ اتجاه المشرع نحو الإقلال من دواعي البطلان[234].

وفي ختام الفصل الأوّل من هذه الدّراسة، تبيّن لنا حقيقة المركز القانوني للمكلف بدفع الضريبة في ظلّ القواعد العامة التي تحكم سير تدابير التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، فقد ظهر إخفاق المشرع في كثير من مواضع هذه الدراسة نحو كفل التوازن المفترض بين طرفي المنازعة سواءً في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية أوفي صياغة قواعد سير الإثبات التي تعرف خصوصيتها في الدعوى الضريبية لوجود علاقة سابقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ممّا أدّى إلى تطبيق مبدأ تحمّل عبء الإثبات على المدعي بجموده دون تلطيفٍ وفق ما تعرفه المنازعة الإدارية عموماً، وهو ما يثقل كاهل المكلف بالضريبة في تحمّل عبء الإثبات لِاعتباره يؤدي في الغالب دور المدعي في الدعوى الضريبية.

كما أنّ عوارض التحقيق من شأنها أن تزيد تعقيدا للمنازعة عن طريق تعميق التحقيق بين عدّة وسائل وطلبات قد تشهد بتعدّد الخصوم ممّا يؤدي إلى المماطلة في إنهاء التحقيق والفصل في الدعوى بأكملها، وهو ما لا يخدم المركز الضعيف للمكلف بالضريبة.

أمّا في تنظيم قواعد بطلان إجراءات التحقيق، فقد لاحظنا أنّ الأطراف في المنازعة يمكنها أن تتمسك بكل تدبير شابه عيب شكلي أوموضوعي، متعلق بالنظام العام أوبالمصلحة الخاصة وفق قواعد تخضع لترتيب زمني، يؤدي فقدان نظام هذا الترتيب إلى سقوط الحق في التمسك بالبطلان، وهي قواعد تسري على أطراف المنازعة بصرف النظر عن مركز كلٍّ منها، ممّا لا تؤثر امتيازات الإدارة الجبائية في تقرير البطلان أوتفويت الحكم به.

ومن ذلك نستنتج أنّه فيما عدا قواعد تنظيم أحكام البطلان، فإنّ القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتنظيم إجراءات التحقيق والتي تعرف تطبيقات في المنازعة الضريبية، لا تعكس توفيق المشرع بين مراكز الخصوم فيها، بحيث تطغى امتيازات الإدارة الجبائية على حقوق المكلف بالضريبة بما يؤدي أحيانا إلى العجز في مواجهتها أمام القضاء.

---

(234) أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 432.

- مقابلة مع الأستاذ هوام علاوة، محامي وعضو نقابة المحامين لناحية باتنة، مجلس قضاء باتنة، 2011/02/19.

الفصل الثاني

إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

بالإضافة إلى القواعد العامة التي تنظِّم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية، والواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يسعى القاضي الإداري إلى تمحيص وقائع المنازعة والتدقيق في كلِّ جوانبها من خلال الإعتماد على وسائل تحقيقٍ متعدّدة تبنّاها المشرع حسب خصوصية المنازعة الضريبية واختلافها عن المنازعة الإدارية عموماً[235].

فقد يصحّ الإعتماد على كافة وسائل الإثبات عند التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري باستثناء الإقرار واليمين والشهادة[236]؛ حيث يجوز للقاضي الإداري تبعاً لذلك أن يأمر بناءً على طلب الأطراف في المنازعة أوطلب أحدهم أومن تلقاء نفسه بحضور أحد الأطراف شخصيا لسماع أقواله أولتقديم وثيقة أوبإجراء خبرة وبمضاهاة الخطوط أوبأيّ إجراء آخر من إجراءات التحقيق العامة التي تعرّضنا إليها فيما تقدّم من هذه الدراسة.

لكنّ المشرع الجزائري جاء في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بإجراءات خاصة للتحقيق في المنازعة الضريبية الناشئة عن مادة الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال[237] دون سواها، وبالتالي استبعد المشرع وسائل وقواعد التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عندما يتعلق الأمر بالتحقيق في منازعة الضرائب المباشرة ومنازعة الرسم على رقم الأعمال، وحصر تطبيق إجراءات التحقيق الخاصة في مجالها دون المنازعات الناشئة عن الضرائب

---

(235) أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 39.

(236) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 159.

- فنيدس أحمد، مرجع سابق، ص 132.
- حسن فلاح الحاج موسى، أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، رسالة دكتوراه في القانون الإقتصادي، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، (د-ت)، ص 56.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 246.
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 263.
- Ministère des Finances, D.G.I, **«Les mesures spéciales d'instruction»,** I.G.P.C, juillet 2005, Op. Cit., p. 41.
- Ministère des Finances, D.G.I, **«Le contentieux devant la justice»,** I.G.P.C, septembre 1995, Op. Cit., p. 46.

(237) Matière d'impots directs et taxes sur le chifre d'affaires.

V. - DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 34.

الأخرى مثل الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل؛ باعتبار أنّ صياغة المادة 85 المذكورة[238] جاءت باستعمال مصطلح "**الوحيدة**" في تعداد إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، والمتمثلة في **التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة**[239].

المبحث الأول

التحقيـــــق الإضـــــافي

يُستنبَط من استقراء الفقرة الثانية والثالثة من نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إعتبار التحقيق الإضافي طريق من طرق الإثبات الخاصة في منازعة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، يلجأ إليه القاضي الإداري لزوماً في حالات محددة. (المطلب الأول).

والنظرة التحليلية لكيفيات تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي تبيّن عدم توفيق المشرع الجزائري في ضمان حقوق المكلف بدفع الضريبة إزاء امتيازات الإدارة الجبائية، لأنّ الممارسة القضائية تعكس صورية الضمانات القانونية المقررة لكفل التوازن بين الطرفين خلال سير تدابير التحقيق الإضافي. (المطلب الثاني).

(238) التي تنص في فقرتها الثانية على ما يلي: "إنّ إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

(239) Le supplement d'instruction et la contre verification et l'expertise.

المطلب الأول

حالات التحقيق الإضـــافي

يتميّز إجراء التحقيق الإضافي بطابعه الإلزامي في المنازعة الضريبية كلما توفرت حالاته القانونية.

ولقد أقرن المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به طرفي الدعوى خلال السير فيها وقبل صدور الحكم؛ فإذا تبيّن للقاضي المقرر تمسُّك الطرفين بنفس الدفوع والطلبات التي تَقدَّم عليها التحقيق فإنّ له إنهاء التحقيق وتحديد نتائجه التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم في النزاع، لكن إذا لاحظ استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق، فإنّ ذلك يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمّته.

ومن ذلك نستخلص بأنّ المشرع اِعتمد على معيارٍ شخصي في تحديد حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي، مناطه تمكين طرفي المنازعة الضريبية من إثارة الوسائل الجديدة –من وقائعٍ وأسبابٍ وطلباتٍ– لاِفتتاح التحقيق الإضافي، ولم يجعل المشرع طبيعة هذه الوسائل كأساس لتحديد هذه الحالات.

هكذا؛ نستعرض حالات التحقيق الإضافي بالإشارة إلى وسائل المكلف بدفع الضريبة وفق ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، (الفرع الأول)، ثم نعرج على تبيان الوسائل التي يتذرع بها ممثل إدارة الضرائب حسب ما قررته الفقرة الثالثة من نفس المادة. (الفرع الثاني).

الفرع الأول

إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى

تبرز خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من خلال عدم توافق نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية مع مقتضى المادتين 75 و863 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في اللجوء إلى تدابير التحقيق؛ حيث يُستفاد من النص الأول تقييد المشرع لسلطات القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إلى درجة سلب سلطته التقديرية في القضاء به من عدمه عندما يتعلق الأمر بوسائل جديدة أثارها المكلف بدفع الضريبة، خلافا لِما استقرّ عليه العمل القضائي بموجب المادتين 75 و863 المذكورتين أعلاه عند التحقيق في المنازعات الإدارية عموما؛ إذ اقتضى المشرع فيهما مبدأ خضوع اللجوء إلى أيّ إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون لسلطة القاضي التقديرية.

هكذا نلاحظ أنّ القاضي يتجرّد من سلطته التقديرية في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي على عكس ما نصت عليه المادتين 75 و863[240] عندما يثير المكلف بالضريبة وسائلَ جديدة في الدعوى، بحيث يصبح الأمر بتدابير التحقيق الإضافي إلزاميا. (أولا).

لكنّ التحليل السليم لتقييد سلطة القضاء الإداري فيما جاء من نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية يكتمل بالتساؤل عن طبيعة الوسائل التي إذا ما أثارها المكلف بدفع الضريبة يصبح القضاء ملزَما باتخاذ تدابير التحقيق الإضافي. (ثانيا).

---

(240) يقابلها نص المادة 43 من ق.إ.م الملغى، مرجع سابق.

- وقد نصت المادة 75 على ما يلي: "يمكن للقاضي بناءً على طلب الخصوم أومن تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أوكتابة بأيّ إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون".
- أما المادة 863 فقد نصت على أنّه "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم تعيين أحد أعضائها للقيام بكل تدابير التحقيق غير تلك الواردة في المواد من 858 إلى 861 أعلاه".

أولا: الطابع الإلزامي للتحقيق الإضافي القائم بالوسائل المثارة من المكلف بالضريبة

مما جاء في نص المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية أنّ التحقيق الإضافي يكون إلزاميا، كلما قدّم المكلف بدفع الضريبة وسائل جديدة قبل الحكم في الدعوى.

إنّ التحليل المنطقي لهذا النص يضع على عاتق المستشار المقرر إلتزاما بالإستمرار في التحقيق كلّما ظهر المكلف بالضريبة بوسائل جديدة لم يسبق عرضها في الدعوى، والقيام بهذا الإلتزام يمكّن القاضي من الإلمام بكافة الوقائع المتعلقة بالمسألة المعروضة والإطلاع على المستندات الخاصة بها حتى يتبين أصل الحق المدعى به ومدى أحقية المدعي فيه[241].

وفي ضوء ظروف الدعوى الضريبية وملابساتها فإنّ إجراءات القضاء الإداري اتسمت بالصفة الإيجابية الإستيفائية التي تخوّل للقاضي المقرر دوراً إيجابيا ملموسا على الوجه الذي يمكّنه من إجراء تحضيرٍ كاملٍ للدعوى حتى يتسنّى للتشكيلة الجماعية الفصل فيها بعد الإلمام التام بوقائعها[242]، وقد برزت بمقتضى ذلك وسيلة التكفل بتحري الوقائع والوصول إلى الحقيقة القضائية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال؛ تتمثل في الأمر بإجراء تحقيقٍ إضافي يستدعي النظر في ملف الدعوى الضريبية برمّته بمجرد إثارة وسائل جديدة قبل الحكم، من طرف المكلف بدفع الضريبة[243].

فهذا الإجراء لا يتم بصفة تحكّمية ولكن بمقتضى إلتزام القاضي بالقيام بوظيفته على الوجه المرضي استخلاصاً ممّا ساقه المشرع في نص المادة 85-2 المذكورة أعلاه، إذ لم يترك سلطة تقديرية للقضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي، ولكن جعل هذا الأمر إلزاميا بمجرد إثارة الوسائل الجديدة في الدعوى قبل الحكم.

---

(241) عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 123.
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 160.
- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 39.

-Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 46.
- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

(242)- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 233.

(243)- GHANEMIN A., Op. Cit, p. 48.

- DARRIEUTORT Jean-Pierre, "Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience Française", Revue du Conseil d'Etat, Numéro special sur Le contentieux fiscal, 2007, p 59.

وبالتالي فإنّ دراسة أبعاد سلطة القضاء الإداري بشأن هذه المسألة تبيّن تجريد المشرع للقضاء الإداري من سلطته التقديرية عند التحقيق في الدعوى الضريبية كلّما توفّر شرطين أساسين وهما؛ إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى، وتقديم هذه الوسائل قبل صدور القرار القضائي الفاصل في الدعوى[244].

إنّ الوسائل الجديدة التي يمكن تصوّر عرضها من طرف المكلف بالضريبة تتمثل في كل الطلبات المقدمة منه في صورة محدَّدة تكشف عن الجدِّية، بما فيها من طلبات استيفاء الدعوى واتخاذ وسائل الإثبات المناسبة لتحضير الدعوى، التي لا يمكن للقاضي الإداري الفصل في المنازعة إلاّ بعد تحصيل علم كافٍ ودراية كاملة بشأنها، مما يخوّله الأمر بإجراء تحقيق إضافي مراعاة لحقوق الدفاع بين أطراف الدعوى[245].

لكن اشترط المشرع زيادة على ما تقدم، ضرورة تقديم هذه الوسائل الداعية لإجراء التحقيق الإضافي، قبل الفصل في الدعوى بموجب حكم في الموضوع. فلم يقصد المشرع بعبارة "الحكم" الأحكام الصادرة قبل الفصل في النزاع لاِتخاذ تدبير مناسب من تدابير التحقيق كالحكم الصادر للأمر بإجراء الخبرة، وإنّما ينصبّ قصده على الحكم الصادر في موضوع النزاع[246].

وكما يقصد المشرع أيضا الحكم النهائي دون الحكم الإبتدائي في الدعوى الضريبية، فإذا غاب على المكلف بالضريبة إثارة الوسائل الجديدة التي تكون سببا لاِفتتاح التحقيق الإضافي على مستوى المحكمة الإدارية كأول درجة تنظر في المنازعة الضريبية، فيمكنه إثارة هذه الوسائل لأول مرة أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية أثناء النظر في دعوى الإستئناف، ولا يخلّ ذلك بمبدأ عدم جواز تقديم طلبات جديدة أمام قضاء الإستئناف طالما أنّ وسائل المكلف بالضريبة ترمي إلى استخلاص دليل الإثبات في

---

(244) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

(245) خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008، ص 340.

- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 02، دار الخلدونية، القبة–الجزائر، 2007، ص 27.
- صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية–الرقابة الجبائية–المنازعات الجبائية، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 109.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 234.

(246) GHANEMIN A., Op. Cit, p. 48.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.

الدعوى، مما يصحّ إثارتها لأول مرة أمام مجلس الدولة لأنّ الحكم الفاصل في موضوع النزاع لم يصبح نهائيا، وإذا أثارها المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة يتولى المستشار المقرر اتخاذ تدابير التحقيق الإضافي وجوباً لتمحيص وقائع الدعوى.

ثانيا : طبيعة الوسائل المثارة من المكلف بالضريبة

لم يبيّن المشرع الجزائري نوع الوسائل التي يقتضي فيها الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إذا ما أثارها المكلف بدفع الضريبة قبل صدور الحكم في الدعوى؛ ممّا يصحّ في تحليل نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية الإتجاه بالقول أنّ كلّ الوسائل المثارة تصلح كسببٍ للأمر بالتحقيق الإضافي.

وفي رأيي الشخصي؛ فإنّ المشرع لم يرغب في تحديد هذه الوسائل للحيلولة دون تقييد حق الدفاع والبحث عن الحقيقة القضائية في المنازعة، إذ أنّ كل ادعاء جديد يثيره المكلف بدفع الضريبة يقتضي التحقيق فيه لِمَا قد يكون جدّيا في تعزيز مركز هذا المدعي في الدعوى للحكم بطلباته ضد الإدارة الجبائية.

ولكنّ موقف المشرع في ذلك يخوّل للقضاء الإداري إمكانية التدخّل بالإجتهاد لتحديد نوع الأسباب التي تسمح بإجراء التحقيق الإضافي بمبادرةٍ من المكلف بالضريبة، فيكون القضاء في ذلك بصدد العمل بقواعد جوهرية في الإجراءات، يلتزم بها دون حاجة إلى نص يقررها نظرا لأهميتها الكبيرة في تحقيق العدالة الإدارية بين مقتضيات نشاط الإدارة الجبائية ومتطلبات مراعاة حقوق المكلف بالضريبة، أويُدْخِل تقرير مثل هذه القواعد التي تحدد نوع الوسائل محل البحث في سوابق قضائية يبتدعها طبقا لدوره الإنشائي[247] بما يتفق ومستلزمات إجراءات التحقيق القضائية.

يمكن الإشارة -على سبيل المثال- إلى بعض الوسائل والأسباب التي يثيرها المكلف بدفع الضريبة حسب ما جاء في قرارات القضاء الإداري الجزائري، لاسيما منها الدفع الذي أثارته التعاونية الفلاحية المسماة "سي نورالدين" في الإدعاء الموجّه إليها من طرف مديرية الضرائب لولاية غليزان[248] حول عدم تسديد مستحقات الخزينة العمومية خلال سنوات 2001، 2002، 2003 و2004، فأجابت

(247) GHANEMIN A., Op. Cit, p. 48.

- KESENTINI Farouk, «Le role du juge administrative dans la protection des libertes publiques et des droits de l'homme», Revue du Conseil d'Etat, N° 4, 2003, p. 47.

(248) راجع قرار مجلس قضاء غيلزان رقم 09/00755، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2009/12/28، غير منشور.

التعاونية بواسطة محاميها أنّها تمارس نشاطَ بيع الأسمدة الفلاحية ونتيجةً للإمتيازات الممنوحة قانوناً فإنها لا تخضع جبائيا إلاّ لدفع نسبة 2% من مداخيل رقم أعمالها، فأمر القضاء الإداري بإجراء خبرة فتبيّن أنّ الإلتزام الواقع على التعاونية لا يتعدى نسبة 2% فعلاً وكان قد سقط حق المطالبة بالدفع لسبب التقادم عملا بنص المادة 311 من القانون المدني، فأضافت التعاونية بعد الخبرة أنها معفية في الأصل من الرسم على القيمة المضافة مما تتبرّأ ذمتها من دفع غرامات التأخير التي تطالب بها مديرية الضرائب، فكان هذا الدفع سببا للأمر بإعادة النظر في ملف الدعوى من جديد بموجب إجراء التحقيق الإضافي.

وكما تعتبر إثارة المكلف بالضريبة لأسبقية دفع الرسوم والضرائب المباشرة لفائدة الخزينة العمومية تأسيساً على كشف الضرائب المقدّم قبل الفصل في النزاع لإثبات المخالصة؛ وسائلاً جديدة تبرّر الأمر بإجراء تحقيق إضافي في الدعوى المرفوعة من مديرية الضرائب لولاية غليزان[249].

وكما تَبيَّن من السوابق القضائية للمحكمة الإدارية لدى مجلس قضاء غليزان إثارة وسائل جديدة من المكلف بالضريبة "**زياد ح.**"[250]، حيث كانت سببا في الأمر بإجراء تحقيق إضافي، وتمثلت هذه الوسائل في الدفع بالتوقف عن ممارسة نشاطه الخاضع للضريبة المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وقد أبدى هذا الدفع بعد التحقيق في عدم اختصاص لجة الطعن على مستوى الدائرة بإعادة النظر في قيمة الضرائب المفروضة لإصدار العفو الإداري نظرا لوجود لجنة على مستوى مديرية الضرائب لولاية غليزان مختصة في هذا المجال، فبعد انتهاء التحقيق في اختصاص لجنة الطعن على مستوى الدائرة، أثار المكلف بالضريبة عدم إلتزامه بقيمة المساهمة المفروضة للخزينة العمومية بسبب التوقف عن ممارسة النشاط، فكان ذلك بمثابة وسائل جديدة تبرر إجراء التحقيق الإضافي.

هكذا ومما تقدم نلاحظ أنّ للقضاء الإداري الأمر بالتحقيق الإضافي في كلّ الوسائل المثارة من المكلف بالضريبة من شأنها تأكيد حقه في الدعوى، ويكون على القضاء إلزاميا تقصّي وقائع المكلف بالضريبة بحكم وظيفته الإيجابية في تحقيق الدعوى[251].

---

(249) قرار مجلس قضاء غليزان رقم 09/00075، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2009/03/01، غير منشور.

(250) قرار مجلس قضاء غليزان رقم 10/00312، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2010/06/21، غير منشور.

(251) LAMBRECHT Patrick, «Le contentieux fiscal en Belgique », Revue du Conseil d'Etat, Numéro spécial : le contentieux fiscal, 2007, p. 29.

- محمد حسن زينهم حسن، الفصل في المنازعات بين الجهات الإدارية في ضوء إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2009، ص 453. =

الفرع الثاني

إثارة المدير الولائي للضرائب وسائلا جديدة في الدعوى

يتم اتخاذ تدابير التحقيق الإضافي بعد التحقيق الأول –المباشَر من جراء إبداء المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى–، عندما يتذرع المدير الولائي للضرائب بوسائل أخرى جديدة لم يحصل عليها علم المكلف بالضريبة[252].

وبمجرد إثارة هذه الوسائل يقع على عاتق القضاء الإداري مباشرة تدابير تحقيق إضافي في ملف الدعوى ويكون ذلك وجوباً تحت طائلة النعي ببطلان الحكم الفاصل في الدعوى (أولا).

ونظراً للطابع الوجاهي الذي تتميز به إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية[253]، وكذا لتحيين فرصٍ متكافئة في الدفاع بين أطراف الدعوى؛ تقتضي إجراءات التحقيق القضائي ضرورة إخطار المكلف بدفع الضريبة بالوقائع والأسباب المثارة من المدير الولائي للضرائب حتى يحصل علمه بها وإبداء دفوعه بشأنها (ثانيا).

= – عبد الرؤوف أحمد مفلح، إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون الإقتصادي، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، 2004، ص 132.

(252) أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 39.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

(253) Ibid, p. 34.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 39.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 45.

أولا: طبيعة الوسائل المثارة من المدير الولائي للضرائب

جاء في الفقرة الثانية من المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي نصه: "وعندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائعٍ وأسبابٍ لم يسبق للمكلف بالضريبة علمٌ بها، **يجب** أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثانية من المادة 84-2 أعلاه"[254].

إنّ النظرة التحليلية لهذا النص تخلص إلى إطلاق المشرع لحرية القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي بالنسبة للوسائل التي تثيرها إدارة الضرائب مدعية كانت أومدعى عليها، فلم يحدد المشرع طبيعة هذه الوسائل لعدّة اعتبارات عملية منها الرغبة في خلق التوازن بين وسائل المكلف بدفع الضريبة في الدفاع، والوسائل التي تتمسك بها الإدارة الجبائية ؛ فكما قرر المشرع حرية فتح التحقيق الإضافي بناءً على أسبابٍ يتذرع بها المكلف بالضريبة أقرّ المشرع للقضاء أيضا ضرورة التعمّق في التحقيق حين إثارة مثل هذه الوسائل من المدير الولائي للضرائب ولو كان ذلك بعد إجراء تحقيقٍ إضافي أول بالوسائل المثارة من المكلف بالضريبة ودون تحديد نوع الوسائل التي يُفتَتح عليها التحقيق الإضافي إذا ما أبداها المدير الولائي للضرائب حتى لا تُفلت وقائع الإدارة الجبائية من التحقيق والتعقيب عليها من طرف المكلف بدفع الضريبة حمايةً لمصالحه وحقوقه أمام القضاء.

وتجدر الإشارة إلى أنّ المشرع ألحق الطابع الإلزامي للتحقيق الإضافي بالوسائل التي يتذرع بها ممثل إدارة الضرائب، فالمسألة إذاً ليست تحكّمية تنطوي تحت السلطة التقديرية للقاضي الإداري، وإنما تعدّ إجبارية وضرورية لا بديل للقضاء في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي في الملف بأكمله[255]؛ وهو ما أكّده المشرع بعبارة: "... **يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد**"، فيما قرره بموجب الفقرة الثانية من المادة 85-2 المذكورة أنفا.

---

(254) ألاحظ في هذا النص أنّ المشرع لم يراع انسجام النصوص القانونية المسايرة لتعديلات قانون الإجراءات الجبائية، فرغم إلغاء العمل بمفعول المادة 84 من هذا القانون بموجب القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، إلاّ أنّ المادة 85-2 لازالت تُحيل إلى تطبيق النص بعد إلغائه، ولم يَسْعَ المشرع إلى تدارك الثغرة التشريعية رغم تعاقب النصوص القانونية للمالية منذ سنة 2008 التي صادفت تاريخ هذا الإلغاء !!.

(255) خضراوي الهادي، مرجع سابق، ص 340.

- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008، ص ص 91-92.
- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.

ولعلّ ذلك من شأنه أن يحقق عدّة نتائج منها بالأحرى تحصيل الدراية الكاملة بوقائع الدعوى وتمحيص أسبابها خاصة باستكمال ملاحظات المكلف بدفع الضريبة كتابيا حول الوقائع التي تذرع بها ممثل الإدارة الجبائية، أضف إلى ذلك أنّ ضرورة الأمر بإجراء التحقيق الإضافي في هذه الحالة يدفع القاضي المقرر إلى أداء وظيفته التحقيقية لاِستخلاص قناعته من ادعاءات محددة تقوم على مبررات معقولة يتم تحقيقها عن طريق وسائل الإثبات المتاحة قانوناً، فهو لا يَحصُل اقتناعه مقدَّما بصحة الوقائع والأسباب التي تذرع بها المدير الولائي للضرائب، ولكن ترتبط هذه القناعة بما يُسْفِر عليه التحقيق الإضافي الذي يأمر به بناءً على هذه الوسائل.

ثانيا : إخطار المكلف بالضريبة بالوسائل المثارة من الإدارة الجبائية

من متابعة دور المشرع الجزائري في كفالة التوازن العادل بين طرفي المنازعة الضريبية خلال مرحلة التحقيق أمام القضاء الإداري، يتضح أنه متعدّد الأساليب لكنه محدود في جملته لأنه يقتصر على ما يتبناه القاضي من قرائن قانونية مستوحاة من نصوص إجرائية وَ وقائع الدعوى التي تتضح خلال دراسة ومتابعة عملية التحقيق.

فقد أقر المشرع في نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية ضرورة حصول علم المكلف بالضريبة بالوسائل التي يتذرع بها المدير الولائي للضرائب حتى يتمكن من إبداء ملاحظاته كتابيا لعلّ في ذلك ما يدحض به صحة هذه الوسائل، لكنّ المشرع ترك للقضاء رسالةً وراء غاية خلق فُرصٍ متكافئة بين طرفي الدعوى الضريبية في الإثبات، تتمثل في استخلاص قرائن قانونية من مواقف أطراف الدعوى بعد المبادرة بإجراء التحقيق الإضافي؛ حيث إذا ما تقاعس المكلف بدفع الضريبة –رغم إعذاره– عن تقديم مذكرة دفاعه حول الوقائع والأسباب التي تذرّع بها ممثل الإدارة الجبائية، اعتُبِرَ قابلا بها نزولا على مقتضيات المادة 851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويحصل تبليغ المكلف بالضريبة بهذه الوقائع والأسباب وفقا للطريق المعتاد في تبادل مذكرات التحقيق بواسطة كتابة الضبط التي توجِّه إرسالية إلى محاميه مع الإشعار بالإستلام تحت إشراف ورقابة القاضي المقرر، أوعن طريق المحضر القضائي عند الإقتضاء عملا بنص الفقرة الأولى من المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[256].

(256) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور– ولاية بجاية، 2011/03/14.

هذا ويتعين على المكلف بالضريبة، بعد إخطاره بالوسائل التي أبداها مدير الضرائب للولاية، تقديم تعقيباته خلال الأجل المحدد في التبليغ الموجه إليه تحت طائلة استخلاص قرينة ضده في الدعوى فضلا عن إمكانية اختتام التحقيق دون إشعار مسبق له عملا بنص الفقرة الأخيرة من المادة 840 المذكورة أعلاه.

وفي هذا الإجراء لا نتوقف على ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت الرجوع إلى تطبيق أحكام المادة 84-2 من نفس القانون لاستخلاص إجراءات وآجال الإيداع الجديد لملف الدعوى الضريبية بعد إخطار المكلف بالضريبة بالوسائل الجديدة التي تذرع بها مدير الضرائب للولاية؛ حيث أنّه لو كان العمل بالمادة 84 لازال ساريَ المفعول حاليا لكان لزاماً على القضاء الإداري مراعاة أجل 30 يوما، كاملة يتمكن خلالها المكلف بالضريبة من الإطلاع على الملف وإبداء ملاحظاته عليه كتابيا، لكن ترتيبا لإلغاء هذا النص بموجب القانون رقم 12/07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 فإنّ إيداع الملف للتحقيق الإضافي يخضع لسلطة القاضي التقديرية في تحديد أجل الرد على وسائل المدير الولائي للضرائب من طرف المكلف بدفع الضريبة، حيث يؤشر القاضي المقرر على المذكرة المتضمنة تبليغ هذه الوسائل بالأجل المقرر للرد.

وإذا تضمّن الإدعاء المثار من ممثل الإدارة الجبائية وثائق مرفقة، فإنها تبلَّغ للمكلف بالضريبة وفقا للأشكال المقررة لتبليغ المذكرات إلاّ إذا كان حجمها أوعددها أوطابعها يحول دون إمكانية استخراج نسخ منها للتبليغ، ففي هذه الحالة يُخطَر المكلف بالضريبة بجرد مفصّل لها للعلم بها حتى يتفضّل للإطلاع عليها لدى أمانة الضبط، عملا بنص المادة 841 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هكذا، أستخلص مما تقدّم عرضه في هذا المطلب أنّ القاضي المقرر يؤدي دوراً إيجابيا يهيمن بمقتضاه على تحضير الدعوى الضريبية من خلال ما أبرزه المشرع من حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي، لكن القاضي يتولى تحديد نطاق التحضير ليس من حيث نوع الوسائل التي يتمسك بها أطراف الدعوى ولكن من حيث الزمان بهيمنته على مدته ومواعيد إجراءاته، مستلهما في ذلك الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبارها أصول التقاضي بعد إلغاء العمل بنص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني

مباشرة تدابير التحقيق الإضافي

قرر المشرع الجزائري في عدة نصوص قانونية ما يؤكّد غايته في كفل التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية خلال مرحلة التحقيق فيها أمام القضاء الإداري، لكن الدور الإجرائي المنوط للقاضي المقرر يؤثر بدرجة كبيرة في سير إجراءات التحقيق مما نجد لذلك واقعا ملموساً في تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي. (الفرع الأول).

ويتولى القاضي المقرر في سبيل استيفاء الدعوى، القيام بالعديد من الإجراءات أثناء سير تدابير التحقيق الإضافي، وهي في معظمها تعتبر إجراءات روتينية تتكرر طوال مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة محل البحث، من شأنها ضمان حقوق الدفاع كالإشراف على الإخطارات وتهيئة الفصل في الدعوى باختتام التحقيق. (الفرع الثاني).

الفرع الأول

صورية الضمانات القانونية لحقوق المكلف بالضريبة خلال مباشرة تدابير التحقيق الإضافي

يبدو أنّ تقرير اللجوء إلى تدابير التحقيق الإضافي في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال يحمل في طيات مفاهيمه رغبة المشرع في تمحيص وقائع النزاع وتحصيل القضاء لدراية شاملة وكاملة والحكم بمقتضيات العدالة والقانون مما نجد في ذلك كفالة التوازن بين طرفي النزاع بتمكين كل طرف من التعقيب على وسائل خصمه والمطالبة بتعميق البحث والتنقيب في مدى صحة هذه الوسائل.

لكن ذلك يبقى شكليا فحسب لتعويل المشرع على تدخّل القضاء في كثير من الجوانب لاِستخلاص القرائن من النصوص القانونية نظرا لعدم توسعه في تحديد كيفيات ممارسة تدابير التحقيق محل البحث، وهو الأمر الذي يضفي على صورية الضمانات القانونية المقررة لكفل التوازن بين طرفي المنازعة. (أولا).

ورغم ما عرفه القضاء الإداري من أدوار مهمة في الجانب الإجرائي والموضوعي خلال سير التحقيق الإضافي إلاّ أنّ امتيازات الإدارة الجبائية آلت على عدم بلوغ هذه الأدوار لصداها الكامل في تحضير الدعوى. (ثانيا).

أولا: النص على إجراء التحقيق الإضافي لا يضمن توازن مراكز أطراف المنازعة الضريبية

يبدو أنّ ما نص عليه المشرع في المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية منتقد من عدّة جوانب نظرا لجموده وقصوره عن تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية في تقرير إجراء التحقيق الإضافي، لاسيما من منظور تقدير امكانية استمرار عجز المكلف بدفع الضريبة عن مقاومة الوسائل الجديدة التي يتذرع بها المدير الولائي للضرائب انطلاقا من الإمتيازات التي تتحلى بها إدارة الضرائب في الإثبات أمام القضاء، الأمر الذي يُحدِث فوارق شاسعة بين مراكز الطرفين عند التحقيق في الدعوى[257].

وفي مثل هذه الحالة لا ينتظر المكلف بدفع الضريبة تدخّل القاضي المقرر لتحصيل الدليل الحاسم إذا عجز عن مقاومة الوسائل الجديدة التي تمسكت بها الإدارة الجبائية وكانت سببا في الأمر بالتحقيق الإضافي، وإنما قد يستخلِص القاضي قرينة قبول المكلف بالضريبة لهذه الوسائل وبالتالي تهيئة الفصل في الدعوى لصالح الإدارة الضريبية.

فقد كان جديرا بالمشرع في موضع هذا النص محل التحليل أن يبين للقاضي دورَه في تحصيل نتيجةٍ إيجابية من فتح التحقيق الإضافي أو إعادة الأمر باتخاذ تدابيره مجددا كلما ظهرت وسائل جديدة يتمسك بها أطراف المنازعة حتى يحسم النزاع، بدلا من تركه متداولا بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على أساس مجرد تقديم وسائل جديدة في التحقيق.

ومن قبيل الدور الإيجابي الذي يحدده المشرع للقاضي في هذا الموضع أن يخوّل له سلطة تقديرية لموازنة القيمة القانونية للوسائل التي يتذرع بها أطراف الدعوى الضريبية[258] بعد افتتاح

---

(257) حسن فلاح الحاج موسى، مرجع سابق، ص 52.

- عبد الرؤوف أحمد مفلح، مرجع سابق، ص 138.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 170.

(258) JUNG Christian, Le juge Français face aux sanctions fiscales, Mémoire présenté en vu de l'obtention de DEA droit des affaires, faculté de droit et de sciences politiques, université Robert Schuman Strasbourg III, 2000/2001, p. 30. http://cde.alsace.cnrs.fr/IMG/pdf/Jung.pdf

التحقيق الإضافي لأول مرة على حساب أيّ طرف كان، حتى لا يدع المسألة في طابعها الوجوبي على القاضي كلما ادعى أحد الأطراف بوسائل جديدة في الدعوى، فقد كان من الأهيإ للقاضي أن يتمتع بسلطة تقدير مدى ملاءمة الوسائل المثارة من كلّ طرف لتكون سببا في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي بعد التحقيق الأول، لأنّ ترك نص المادة 85-2 سابق الذكر على حاله قد يجعل القاضي مجبرا على مباشرة تدابير التحقيق الإضافي لمجرد إثارة وسائل غير جدية لم يكن الغرض منها سوى إطالة أمد النزاع وتثقيل أعبائه، وهو ما لا يخدم مبدأ سرعة الفصل في المنازعات أمام القضاء[259].

هذا وإن كان المشرع قد انفرد بإجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يمكن الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بما فيها إجراء التحقيق الإضافي نظرا لأهمية هذه الضرائب وخصوصية المنازعة المتعلقة بها، فقد كان مناسبا لاستكمال غاية التشريع أن يجعل الإختصاص بالنظر في هذه المنازعة لمحاكم متخصصة وقضاة متخصصين، وأن ينص على إضفاء طابع الإستعجال لحسم مثل هذه المنازعة للوصول إلى ضمانات أوسع في كفالة مصالح طرفي المنازعة كما هو الحال بالنسبة لكثير من تشريعات الدول الأجنبية على غرار ألمانيا، المكسيك، الأرجنتين، البرتغال والأردن[260]، لأنّ القضاء المتخصص في منازعات هذا النوع من الضرائب يتفق وذاتية القانون الضريبي، مما يؤدي إلى تأصيل قواعده وتوحيد أحكامه[261]، خاصة وأنها منازعات تتطلب خبرات فنية عالية وعملية متخصصة في مجال القانون الضريبي والعرف المحاسبي، علاوة على أنّ توفير قضاء متخصص بها يساهم في تبسيط الإجراءات وتوفير الوقت والجهد لأطراف المنازعة مما يحول دون بقاء الدعوى معلقة فترة طويلة.

---

(259) كما أنّ صفة الإستعجال المطلوبة للفصل في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال يمكّن الدولة من استيفاء إيراداتها من الضرائب بالسرعة المناسبة لتحقيق أهدافها الإجتماعية والإقتصادية والسياسية، وبثّ الأمن والإستقرار في نفس المكلّف بدفع هذه الضرائب.

- Pour plus d'informations sur ce sujet, voir: BENNACER Mohamed, "Les procedures d'urgence en matière administrative", Revue du conseil d'Etat, N°4, 2003, pp. 54-68.

(260) حسن فلاح الحاج موسى، مرجع سابق، ص 53.

(261) عزالدين ابراهيم، "نحو مفهوم معاصر لذاتية القانون الضريبي"، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد الأول، جانفي 1996، ص ص 98-99.

- الشوابكة سالم، "قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، عدد 02، جوان 2000، ص ص 208-209.

ثانيا : عدم تأثير الدور التحقيقي للقاضي المقرر في تحضير الدعوى

يبدو من استقراء نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية أنّ موقف المشرع لازال قاصرا وغامضا بشأن تحديد دور القاضي المقرر في تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي بالطريقة التي تحقق الغاية التشريعية المنتظرة من خصوصية إجراءات التحقيق الوحيدة التي يمكن الأمر بها في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

فقد جاء في سياق هذه المادة ما يفيد تقييد سلطات القاضي المقرر في الإشراف على سير إجراء التحقيق الإضافي، فهو مجرّد من بسط فعالية دوره التحقيقي المنوط به لتحضير الدعوى من خلال اكتفاء إعلان افتتاح التحقيق الإضافي كلما استزاد أطراف المنازعة الضريبية في عرض وسائل جديدة بعد التحقيق الأول، ولا يبقى للقاضي سوى إمكانية استخلاص القرائن على تنازل المتمسك بالوسائل الجديدة التي كانت سببا في الأمر بالتحقيق الإضافي إذا لم يقدِّم المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها أوإذا لم يقدم الوثائق التي يعزّز بها تحضير الملف عملا بنص المادة 850 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكما يَستخلِص القاضي قرينة أخرى ضدّ المدعى عليه في الوقائع الجديدة التي أعلن على إثرها افتتاح التحقيق الإضافي، تتمثل في اعتبار هذا الطرف قابلا بتلك الوقائع إذا عجز عن الرد عليها كتابة في الأجل المحدد عند تبليغ العريضة المتضمنة بيانا لهذه الوقائع، عملا بنص المادة 851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وذلك زيادة على إمكانية إحجام القاضي المقرر عن إلزام الإدارة الضريبية بتقديم الوثائق والأوراق الإدارية الضرورية لتمحيص وقائع التحقيق الإضافي، متحصّنا في هذا الإحجام وراء مفاهيم المبدأ القاضي بحظر توجيه أوامر للإدارة، والتحفّظ لِاستقلاليتها والإقتناع بسرية هذه الوثائق والأوراق خاصة مع غياب أيّ معيار قانوني أو قضائي يحدد مدلول سرية أوراق الإثبات القضائي[262].

وفي ذلك، ألاحظ صعوبة وتعقيد العبء الذي يواجه المكلف بدفع الضريبة إزاء امتيازات الإدارة الجبائية خلال سير تدابير التحقيق الإضافي، فعدم تكافؤ المراكز القانونية قد يُسفِر على إهدار حقوق

(262) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 233-234.
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 264.
- محمد حسن زينهم حسن، مرجع سابق، ص ص 454-496.

المكلف بدفع الضريبة الذي قد يستسلم لمطالب خصمه من جراء تغليب الوضع القانوني –تشريعا وقضاءً– للآثار السلبية التي تلحقه بالمقارنة مع الإمتيازات الحفيلة بمركز الخصم.

ومن هذا المنطلق أناشد بضرورة تدخّل مجلس الدولة كهيئة مقوّمة لأعمال الجهات القضائية الإدارية الناظرة في المنازعات الضريبية ويضمن توحيد الإجتهاد القضائي، وباعتبار ما له من سلطة استشارية يختص بتقديم اقتراحات تعديل النصوص القانونية[263] طبقا للمواد 119، 152 و153 من الدستور[264]، ليبادر في هذا التدخّل بتحديد ضوابط إدارة المستشار المقرر لعملية التحقيق الإضافي على النحو الذي يشيد بفعالية هذا الدور في تحقيق التوازن بين طرفي المنازعة محل البحث لاسيما في تقدير نوع الوسائل التي تكون دافعا إلى الأمر بهذه العملية وتحديد ضوابط السر المهني الذي قد تتذرع به الإدارة الجبائية حين امتناعها عن تقديم وثائق الإثبات في الدعوى.

(263) راجع المادتين 4 و12 من القانون العضوي رقم 98–01 المؤرخ في 1998/05/30، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج.ر عدد 37 مؤرخ في الفاتح من شهر جوان 1998.

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

الفرع الثاني

سير تدابير التحقيق الإضافي

إنّ الإمتيازات العديدة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لها آثار ملموسة في سير إجراء التحقيق الإضافي الذي يخصّ منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بحيث تخلّ بالتوازن العادل بين طرفي الدعوى الضريبية بالنسبة لِمَا يتحمّله كل منهما من أعباء في الإثبات.

ولمعالجة هذه الظاهرة وتحقيق العدالة في مركز الطرفين خلال سير تدابير التحقيق الإضافي في الدعوى؛ تظهر الحاجة إلى قيام عناصر إيجابية فعالة لتخفيف حدّة هذا التناقض، ويكون ذلك بتقليل الأعباء الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في الدعوى والحرص على مساندته في الإثبات، أوبنقل هذه الأعباء إلى الإدارة الجبائية لإرغامها على تقديم ما تحوزه من عناصر في صالحه، وهو الأمر الذي يستدعي القاضي المقرر للعب دوره الإيجابي في سير عملية التحقيق الإضافي.

هكذا وفي بيان مركز الطرفين في الدعوى الضريبية خلال سير تدابير التحقيق الإضافي، يجدر بنا تشخيص العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تبادل عبء الإثبات (أولا)، ثم نشير بعد ذلك إلى دور القاضي المقرر في تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي لِاستخلاص طبيعة تدخّل القضاء الإداري في هذا المجال (ثانيا).

أولا: مركز الطرفين خلال سير تدابير التحقيق الإضافي

استدعت معالجة ظاهرة انعدام التوازن العادل بين طرفي المنازعة الضريبية، تدبير العناصر والوسائل الفعالة لإزالة آثار هذا الإختلال؛ منها ما يتعلق بوسائل وأدلة الإثبات ومنها ما يتعلق بتحمّل عبء الإثبات.

تدلّ متابعة سير الدعوى الضريبية على وجود ظاهرة واضحة أمام القضاء الإداري تعكس وجود المكلف بالضريبة في مركز المدعي وهو غير حائز سالفاً لأدلة الإثبات، في حين تشغل الإدارة الجبائية مركز المدعى عليه وتتولى دور الدفاع في الدعوى، وبالتالي فإنّ الأصل هو اعتبار المكلف بالضريبة هو المدعي. ويمكن القول بأنّ هذا الأصل مردّه إلى المبادئ الأساسية للقانون الإداري التي أثّرت

بدرجات متفاوتة في صياغة نظرية خاصة للإثبات في القانون الإداري ككلّ[265]، فهذا الأصل يَصدُر عن تفاعل مجموعة من العوامل والمؤثرات تتمثل في مبدأ المشروعية ونصوص القوانين المنظمة لِاختصاص القضاء الإداري[266]، وامتيازات الإدارة الجبائية والرقابة القضائية عليها[267].

وإذا أردنا إسقاط هذه الأفكار على سير إجراء التحقيق الإضافي في الدعوى الضريبية، فلا نجد اختلافاً في دراسة مركز الطرفين، إذِ الغالب أن يثر المكلف بالضريبة لوسائلٍ جديدة في الدعوى تكون دافعا للأمر بالتحقيق الإضافي، لتتولى إدارة الضرائب مباشرة مهمة الدفاع في مركز المدعى عليه بالنسبة لهذه الوسائل، ويعتبر ذلك أصلا عاما؛ لأنه قلّما نجد المدير الولائي للضرائب[268] يتمسك بمثل هذه الوسائل حتى لا يظهر في مركز المدعي الذي يقع عليه عبء الإثبات، ليبقى المكلف بالضريبة ملزما في مناقشة مشروعية تصرفات الإدارة الجبائية تجاهه بتحمّل أعباء ادعائه.

ونظرا للصعوبات التي تواجه المكلف بالضريبة عادة في إثبات صحة الوقائع الجديدة المثارة منه، يقتضي الأمر تدخّل القاضي المقرر لبسط رقابته على أعمال الإدارة الجبائية تطبيقا لمفاهيم مبدأ المشروعية الذي يستلزم خضوع أعمال الإدارة للقانون بمعناه الواسع[269].

وحتى إن لم يبيّن المشرع كيفيات أداء القاضي لدوره في فرض هذه الرقابة إلاّ أنّ الممارسة العملية تؤكّد على إمكانية مباشرة وسائل الإثبات وتحضير الدعوى من خلال استخلاص القرائن القضائية وتنظيم محل الإثبات، فهو لا يرمي في تدخّله إلى تحصيل الدليل الذي يحدد مآل النزاع أوحتى الوصول إلى تحديد مدى صحة الوسائل الجديدة التي أثارها المكلف بالضريبة عند الأمر بالتحقيق الإضافي، ولكن يسعى إلى معالجة اختلال التوازن بين طرفي الدعوى بما له من دور إجرائي يستقصي الحقيقة القضائية ممّا يستنبطه من القرائن.

---

(265) أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 95.

(266) محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007، ص ص 13-21.

(267) جورجي شفيق ساري، قواعد وأحكام القضاء الإداري: دراسة مقارنة لأحدث النظريات والمبادئ في قضاء مجلس الدولة في فرنسا ومصر، ط6، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006، ص ص50-51.

(268) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، مفتشية الضرائب على مستوى دائرة القصر-ولاية بجاية، 2011/03/07.

(269) جورجي شفيق ساري، المبادئ العامة للقانون الإداري: الكتاب الثاني، القواعد القانونية للنشاط الإداري للدولة، ط 4، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 607.

- جورجي شفيق ساري، قواعد وأحكام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 17.

ثانيا : دور القاضي المقرر في تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي

إنّ مهمة المستشار المقرر في طبيعتها مهمة قضائية لا تختلف بين إجراء التحقيق الإضافي وسائر تدابير التحقيق القضائي الأخرى المقررة لتحضير المنازعة الضريبية؛ تستهدف تجريد هذه المنازعة من لُدَدِ الخصومة التي تُميِّز الدعوى الإدارية عموماً، والتي يَعرف فيها القضاء الإداري دوراً إيجابيا يصل إلى حدّ السعي لتحصيل دليل الإثبات مُحاوَلَةً لتحقيق التوازن العادل بين طرفيها[270].

فهذه المهمة إذاً، لا تجعل المستشار المقرر طرفاً في المنازعة الضريبية؛ إذْ لا يملك حق التصرف في مصيرها أوالتصرف في الحق المتنازع عليه فيها، وإنّما يكتفي بالأمر بتبليغ الوسائل الجديدة المثارة من أحد أطراف الدعوى إلى الطرف الآخر[271] عن طريق كتابة الضبط أوبواسطة المحضر القضائي إذا اقتضى الأمر ذلك[272]، ويكلِّف أطراف التحقيق الإضافي بتقديم مذكرات الرد ومستندات الإثبات[273]، مع تحديد آجال الرد على مذكرات التحقيق، في حين يشير في تبليغ المذكرات خلال سير التحقيق الإضافي إلى أنّه في حالة عدم مراعاة آجال الرد المحددة من طرف القاضي المقرر، يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق[274].

وللسعي نحو تحضير الدعوى الضريبية، يجوز للقاضي المقرر أن يأمر أحد أطرافها بإدخال من يرى أنّ في إدخاله منتِجٌ في إظهار الحقيقة القضائية وضمان حسن سير التحقيق عملا بنص المادة 201 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكما يقبل طلبات التدخّل في المنازعة ممّن فيه الصفة والمصلحة وكان تدخّله مرتبطا بادعاءات أطراف هذه المنازعة[275].

وبعد تلقي القاضي المقرر مذكرات أطراف التحقيق الإضافي بما فيهم من المدخَلين والمتدخلين في التحقيق؛ يتولى تكييف الوقائع والوسائل محل التحقيق تكييفا قانونيا صحيحا ليحدد بذلك مسار

---

(270) LAMBRECHT Patrick, Op. Cit., pp. 33-34.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 234.

(271) TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 310.

(272) راجع المادة 840 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

(273) راجع المادة 2/844 من نفس المرجع.

(274) راجع الفقرة الأخيرة من المادة 840 من نفس المرجع.

(275) راجع المادتين 194 و195 من نفس المرجع.

الدعوى[276]، وكما له سلطة طلب تقديم إيضاحات يراها لازمة من الأطراف لإستجلاء الغموض وتحضير الدعوى للفصل فيها، إضافة إلى إمكانية الإستعانة بعون من أعوان مصلحة الضرائب لتقديم تفسيرات لبعض المسائل المعقدة التي تعتري إجراء التحقيق الإضافي فضلا عن إناطة هذا العون بالمهام الأخرى التي يقدّر القاضي تدخّله فيها عملا بنص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية التي أشارت إلى تدخّلات هذا العون في أعمال التحقيق الإضافي إلى جانب القاضي، وذلك من خلال النص على أنّ عملية مراجعة التحقيق "تتمّ على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول..."، فالمشرع يقصد "بالتحقيق الأول"، إجراء التحقيق الإضافي.

لكن يناط للقاضي المقرر بحسب ما ورد في المادتين 850 و851 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، استخلاص قرائن ضد الطرف الذي امتنع عن الإستجابة لهذه الطلبات الهادفة إلى توضيح مسار الدعوى الضريبية، بحيث يَعْتَبِر هذا الطرف مهملا يأخذ القاضي عنه قرينة التنازل عن طلباته في التحقيق الإضافي إذا كان في مركز المدعي بشأن الوقائع الجديدة التي أمر بسببها بإجراء تدابير هذا التحقيق، أويأخذ عنه قرينة قبول طلبات الخصم إذا كان في مركز المدعى عليه عند عدم تفنيد وقائع ادعاءاته.

غير أنّ الدفوع المتعلقة بالنظام العام[277]، يتصدى لها القاضي المقرر من تلقاء نفسه دون حاجة للرد عليها من قبل أطراف التحقيق الإضافي، نظرا لأنّ مثل هذه الدفوع تدخل في صميم الإختصاص الذي يكلَّف به لإستيفاء تحضير الدعوى وتحقيقها وتهيئتها للفصل فيها بغير مبادرة الخصوم، خلافا للدفوع الأخرى التي تتعلق بمصلحة الأطراف فلا يتدخل القاضي لإثارتها وإنما ينقل عبء الإثبات إلى الخصم الذي تثار ضده تلك الدفوع، نظرا لوجود علاقة سابقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية – كشأن سائر دعاوى القضاء الكامل– التي لا يمكن فيها للقاضي أن يعتبر نفسه طرفاً فيها يتدخّل في الإثبات لتحصيل الدليل المنتج في الدعوى[278].

---

(276) قرار المحكمة الإدارية العليا بمصر، رقم 5225، صادر بتاريخ 1999/06/20، سنة قضائية عدد 42. (أشار إليه: جورجي شفيق ساري، قواعد وأحكام القضاء الإداري، مرجع سابق، هامش رقم 3، ص 597).

(277) جورجي شفيق ساري، المبادئ العامة للقانون الإداري: الكتاب الأول، التعريف بالقانون الإداري والمبادئ العامة للتنظيم الإداري للدولة، ط4، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 51.

- جورجي شفيق ساري، قواعد وأحكام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 597.

(278) لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص ص 70-71.

وعند الإنتهاء من إجراءات التحقيق الإضافي، يقوم القاضي المقرر بإعداد النتائج التي توصّل إليها خلال تبادل مذكرات الرد بين أطراف التحقيق، مشيرا إلى الوقائع والمسائل القانونية التي أثارها الأطراف ومُبديا فيها رأيه مع التسبيب، ليدرج ذلك كله في التقرير الشامل المتضمن اختتام التحقيق في الدعوى وإيداعه في الملف.

وبعد ذلك يحيل القاضي المقرر –وجوبًا– الملف كاملا مرفقاً بهذا التقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم ملاحظاته على شكل تقرير مكتوب خلال أجل شهر واحد من تاريخ استلامه له، ويتعين على محافظ الدولة إعادة الملف كاملا مرفقا بتقريره المكتوب إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، عملا بنص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويعتبر إعداد الدعوى وتحضيرها للفصل فيها بتقرير شامل يُعِدُّه القاضي المقرر مع عرضه على محافظ الدولة إجراءً قانونيا إلزاميا يترتب عن إغفاله بطلان الحكم الفاصل في هذه الدعوى؛ لأنّ كل وسيلة جديدة يعرضها أطراف المنازعة الضريبية تستلزم التحقيق الإضافي عملا بنص المادة 85–2 من قانون الإجراءات الجبائية، وكل تحقيق يُتّخذ أمام القضاء الإداري يَستلزِم تبليغ محافظ الدولة لإبداء التماساته بشأنه[279].

هكذا نخلص في ختام هذا المبحث بالقول أنّ المشرع الجزائري كفل وسيلة التحقيق الإضافي كإجراء خاص بمنازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، مبيّنا فيها أنّ لطرفي الدعوى نفس الفرص في طلب هذه الوسيلة عن طريق إثارة وقائع جديدة، وترَك للقضاء الإداري إمكانية استخلاص ما يتلاءم مع طبيعة هذه الدعوى من مبادئ وقواعد تنظيم وسير هذا الإجراء مقيِّدا إياه بوجوب الأمر بالتحقيق الإضافي دون إعمال سلطته التقديرية عند إبداء الأطراف وقائعَ جديدة أيّا كانت طبيعتها، وهو ما يجعل القاضي مرتبطا بدور الخصوم في الدعوى لتحضير وتهيئة الفصل فيها.

---

(279) وذلك فيما عدا المنازعات الضريبية غير المتعلقة بمادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بحيث يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألاّ وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أنّ حلّها مؤكّد، حيث وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف مباشرة أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة، للفصل في الدعوى عملا بنص المادة 847 من ق.إ.م.إ. أما المنازعات المتعلقة بمادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، فيعتبر التحقيق فيها إجباريا دائما؛ ليس للرئيس أن يأمر بألا وجه للتحقيق إذاَ ما أثار أطراف الدعوى وسائل جديدة قبل الحكم، عملا بنص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

مراجـــعـة التحقيـــق

إنّ المشرع الجزائري الذي ألزم المحكمة الإدارية بإجراء التحقيق الإضافي في منازعة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند إبداء الأطراف لوسائل جديدة في الدعوى، قد خوّلها سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق ولم يقيّدها في ذلك بحالاتٍ محددة، إذ أطلق سلطتها لتقدير مدى الحاجة إلى مراجعة التحقيق حسب النتائج التي يسفر عليها التحقيق الإضافي، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى، وفي نطاق ذلك يمكن تصوّر مجمل الحالات التي ترسم سلطة المحكمة في الأمر بمراجعة التحقيق (المطلب الأول).

وقد بين المشرع في المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية[280]، تقريراً لمجموعةٍ من الضمانات التي تخدم مصلحة المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية في تنفيذ تدابير مراجعة التحقيق، وهي الضمانات التي تتحقق بمراعاة المراحل الإجرائية المختلفة خلال هذا التنفيذ معزّزا هذا الإجراء بلزوم إنهائه بمحضر تستنير به المحكمة الإدارية عند المداولة بتشكيلتها الجماعية للفصل في النزاع الضريبي (المطلب الثاني).

---

(280) التي تنص على ما يلي: "في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنّ العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 أعلاه، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أوعضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق مَحضَراً، ويضمنه ملاحظات المشتكي، وكذا عند الإقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويبدي رأيه.

ويرسِل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته".

المطلب الأول

نطاق الأمر بمراجعة التحقيق

لم يحدد المشرع الجزائري مجمل الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر بمراجعة التحقيق، بل اكتفى بالنص في المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية على تقرير سلطة واسعة للمحكمة في الرجوع إلى هذا الإجراء؛ مما يدل ذلك على ربط تحديد هذه الحالات بقناعة المحكمة ذاتها بالعناصر المتوفرة في ملف الدعوى من عدمه، الوضع الذي يعكس الطبيعة الإختيارية لاِتخاذ هذا الأمر خلال سير تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (الفرع الأول).

ومما تقدم يتضح أنّ أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى، وهو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لِمباشرة العملية محل هذا الأمر، وهو يخضع للرقابة ضماناً لحقوق المكلف بالضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التحديد القانوني لحالات الأمر بمراجعة التحقيق

على خلاف التحقيق الإضافي، لم يقرن المشرع تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق في المنازعة الضريبية بالموقف الذي يظهر عليه طرفي المنازعة، وإنّما أناط تعيين حدود هذا الأمر للمحكمة الإدارية وحدها دون سواها، ومن غير قيد يقتضي مراعاته منها فيما عدا ضرورة تبرير حالة اتخاذ هذا الأمر بعدم كفاية الأدلة لإثبات الدعوى وتهيئة الفصل فيها.

هكذا نتناول في هذا الفرع دور المحكمة الإدارية في استنباط الحالات المناسبة للأمر بمراجعة التحقيق (أولا)، ثم نتطرق إلى تبيان طبيعة التقرير القانوني لهذا الأمر (ثانيا).

أولا: تقرير الحالات القانونية للأمر بمراجعة التحقيق

إنّ تدخّل المشرع الجزائري في تنظيم حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي لم يكن بمثله في تقرير إجراء مراجعة التحقيق في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، حيث أطلق في نص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية سلطة المحكمة الإدارية لتقدير مدى ملاءمة الأمر بمراجعة التحقيق حسب ما تحصّل فيه اقتناعها من عناصر الإثبات الواردة في ملف التحقيق، وهذا من شأنه تيسير مهمة القضاء الإداري، لأنّ المشرع في تقريره لهذا الإجراء جعل الغاية منه تنصبّ على محل الإثبات ذاته بحيث يستبعد أيّ مبادرة للمكلف بالضريبة في إيجاد الحالات الملائمة للأمر بهذا الإجراء لأنه يدخل في صميم تقدير المحكمة الإدارية وحدها.

ويعني ذلك أنّ المشرع -بهذا التقرير- يريد أن يرفع عن المكلف بالضريبة عبء الإثبات الفعلي بالنسبة للشروط القانونية التي تحدِّد حالات تناسب اتخاذ إجراء مراجعة التحقيق عندما تأمر به المحكمة الإدارية، ليخلق بالموازنة من ذلك إلتزاماً على الإدارة الجبائية، يتمثل في دفع الإدعاءات المثارة من المكلف بالضريبة طالما أنّ إجراء مراجعة التحقيق يباشره أحد أعوان الإدارة، بحيث يسعى في تنفيذ هذا الإجراء إلى إثبات الوقائع والأسباب التي تبرر تخلّص الإدارة الجبائية من الإلتزام طبقا لنص المادة 85-3 المذكورة أنفا.

فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق مباشرةً بمسألة الإثبات دون حاجة لإثارة أطراف المنازعة لِادعاءات أو وقائع جديدة في الدعوى حتى تكون للمحكمة الإدارية حاجة للأمر بهذا الإجراء مثلما يسير عليه الوضع في تنظيم إجراء التحقيق الإضافي طبقا لما جاء في نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية[281].

وطالما أنّ تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق يعدّ من المسائل الموضوعية التي تقدّرها المحكمة الإدارية، فإنها لا تخضع لرقابة مجلس الدولة كهيئة قضائية عليا مقوِّمة لأعمال المحاكم الإدارية، شريطة أن تبرر موقفها حول هذه المسألة بتسبيب قرار عدم الأمر بمراجعة التحقيق أوقرار الأمر بهذا الإجراء حسب كل حالة.

---

(281) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 47.

لكن بالنظر إلى الطبيعة الحصرية لتعداد وسائل التحقيق الخاصة في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بموجب المادة 85-1 من قانون الإجراءات الجبائية؛ نرتقب موقفا إيجابيا للمحكمة الإدارية غالبا في الرجوع إلى الأمر بمراجعة التحقيق، نظرا لعدم إمكانية تعزيز ملف التحقيق بعناصر الإثبات الكافية لتهيئة الفصل في الدعوى الضريبية من خلال ما يُسْفِر عنه التحقيق الأول وحده والمتمثل في التحقيق الإضافي[282].

وبالتالي، نجد في أغلب الحالات تقدير المحكمة الإدارية عدم اقتناعها بنتائج الإثبات المتحصل عليها من سير تدابير التحقيق الإضافي، لتستكمل رؤيتها بأمر مراجعة التحقيق.

ثانيا : طبيعة التقرير القانوني للأمر بمراجعة التحقيق

إنّ النظرة التحليلية للتعبير الذي ساقه المشرع الجزائري في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية تبين تنوّع الأساليب التي نظّم بها إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية.

فمن جهة قرر في الفقرة الثانية من هذه المادة إجراء التحقيق الإضافي كتدبير أول يلجأ إليه القضاء الإداري في إثبات الدعوى، وأضفى على هذا الإجراء طابعا إلزاميا يستوجب اتخاذه كلما بادر أطراف الدعوى بوسائل جديدة لم يسبق العلم بها، ومن جهة ثانية أقرّ بإجراء مراجعة التحقيق في الفقرة الثالثة منها، وأضفى على الإجراء طابعا تحكّميا ينزل على إرادة المحكمة الإدارية وما حصلت فيه رؤيتها من وقائع الدعوى والأدلة المتوفرة لإثباتها دون أن يكلّف أطراف الدعوى أيّ عناء في إثبات شروط توفّر الحالات الملائمة للأمر بالمراجعة.

ففي إجراء التحقيق الأول خوّل لأطراف الدعوى دوراً كبيرا في بيان حالاته، والقاضي الإداري يسير في اتجاه هذه الحالات وهو مجرّدٌ من كلّ سلطة لتقدير الملاءمة، وكان ذلك استجابة للمبدأ القاضي بأنّ الدعوى ملك لأطرافها.

---

(282) GHANEMI A., Op. Cit., p. 48.
- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 93.
- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 27.
- صالحي العيد، مرجع سابق، ص 109.

أما في مراجعة التحقيق، فنلاحظ أنّ المشرع وسّع من دور القضاء الإداري في تحديد نطاق الإجراء التحقيقي إلى درجة أنْ يكلّف أطراف الدعوى بإجراءٍ تحقيقي لم تكن لهؤلاء أيّة مبادرة في تدبيره، ودون أن يكون مقيّدا بشرط قانوني أوبطلب شخصي للأطراف سوى ما يمليه عليه ضميره الشخصي بشأن تحديد الملاءمة للحالات التي يقدّر فيها حاجة الأمر بمراجعة التحقيق، وذلك طبقا لِمَا يلتزم فيه القاضي الإداري من مراعاة إجراءات الإثبات المنصوص عليها في القانون بغية الوصول إلى تحصيل الحقيقة والإلمام بظروف الدعوى والعوامل المحيطة بها[283].

إنّ الأهمية العملية للطابع الإختياري والوصف التحكّمي في الأمر بمراجعة التحقيق من قِبَل القضاء الإداري، تكمن في تمكين القضاء من حماية الحقوق والمراكز القانونية المدعى بها في النزاع الضريبي، بحكم ما له من تقدير الملاءمة في اتخاذ صيغ الإثبات والتحقيق دون أن يخضع لمطالب الأطراف أوقيود التشريع، فيكفي للقاضي الإداري أن يبرر اللجوء إلى تدابير مراجعة التحقيق بعدم كفاية الأدلة المتحصل عليها من التحقيق الإضافي[284].

ولعلّ في تقرير الطابع الإختياري لمراجعة التحقيق هو ما يمكّن من رصد القضاء الإداري لقواعد الإثبات الموضوعية والإجرائية الخاصة بالمنازعة الضريبية، عِنايةً كافية في سير التحقيق.

---

(283) أحمد كمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 7.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., pp. 233-234.

(284) GHNEMI A., Op. Cit., p. 48.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985، ص 100.

الفرع الثاني

السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية في الأمر بمراجعة التحقيق

لقد جزم المشرع الجزائري في نص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية بتخويل المحكمة الإدارية سلطة تقديرية في اتخاذ تدابير مراجعة التحقيق، فهي مسألة لا تحتمل الجدل لحسمها بالنص التشريعي دون أن تعتريها ملابسات.

إنّ التحليل المنطقي لنطاق السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية في ذلك، يبيّن ضرورة التأسيس في الأمر بمراجعة التحقيق بعدم كفاية عناصر الإثبات في المنازعة الضريبية (أولا)، ويستّطلِع بنا هذا التحليل إلى بحث كيفية انتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق من طرف المحكمة الإدارية والضمانات القانونية المقررة في هذا الإنتقاء (ثانيا).

أولا: عدم كفاية عناصر الإثبات كأساس للأمر بمراجعة التحقيق

إنّ من مميزات مراجعة التحقيق كإجراء من إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يأمر بها القضاء الإداري في المنازعة الضريبية الناشئة عن مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، نجد توسيع المشرع لسلطة القاضي في تقدير أسباب الأمر بهذا الإجراء، وهي في طبيعتها تكون أسبابا تتفق مع ظروف الدعوى وملابساتها والعوامل المحيطة بها، يستنبط منها القاضي مشروعية الأمر الذي يعلن به عن مباشرة الإجراء التحقيقي.

إنّ التفكير في أسباب تقدير ملاءمة الأمر بمراجعة التحقيق لا يخرج بنتيجةٍ من غير إمكانية تأويل عبارات المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية بربط المشرع سلطة المحكمة الإدارية في المبادرة بهذا الأمر بعدم كفاية وسائل الإثبات في ملف الدعوى لتهيئة الفصل فيها، وقد عبّر المشرع عن ذلك بالنص على أنّه: "في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنّ هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب...". وبالتالي "**فالضرورة**" التي قصدها المشرع عند سير إجراءات التحقيق، تتمثل في عدم كفاية أدلة الإثبات المتوفِّرة في الملف لتحصيل قناعة المحكمة الإدارية للفصل في النزاع الضريبي[285].

(285) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35. =

ومن منطلق هذا التحليل يمكن أن نبين أنّ عبء الإثبات الذي يتحمّله المكلف بدفع الضريبة خلال سير تدابير التحقيق الإضافي لا يقتضي عليه القضاء وجوباً تقديم دليلٍ كاملٍ على ما يدّعيه من وسائل جديدة في الدعوى، وإنما يكفي له الإشارة إلى قرائن جادة على ما يدّعيه، أومجرد إثارة الشك في نفس القاضي، مما يدفع بعبء الإثبات عن كاهله ويفتح للإجراءات مجالا آخر يتأهّب فيه القاضي للأمر بمراجعة التحقيق، نظرا لعدم اتضاح أصل الحق في الدعوى من التحقيق الأول، ولأنّ القاضي لا يحكم بغير الحقيقة القضائية التي ترجّح اليقين الثابت[286]، وبالتالي يكون المكلف بالضريبة في هذه الحالة قد فعّل في إجراءات التحقيق.

ويصحّ نفس هذا التحليل بالنسبة للمبادرة التي تتبناها إدارة الضرائب خلال سير تدابير التحقيق الإضافي، من حيث إمكانية إثارة الشك في نفس القاضي الإداري وعدم التقاعس في تقديم الوثائق المطلوبة منها للإثبات، مما لا يجد القضاء الإداري في ذلك أية "ضرورة" لتعميق التحقيق بتدابير الإجراء المنصوص عليه في المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية نظرا لجدارة مساعي التحقيق الأول المقرر في المادة 85-2 من نفس القانون.

وفي نظري الشخصي، أقدّر -كنتيجة لِما تقدّم- ما استقرت عليه أغلب الدراسات[287] التي آلت إلى حدّ القول بأنّ المشرع ظهر في المادة 85-3 سالفة الذكر بتوسيع صلاحيات المحكمة في اتخاذ

= Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 47.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.
- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 39.

(286) عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 28.
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 233.

(287) عطوي عند الحكيم، مرجع سابق، ص 123.
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 161.
- فنيدس أحمد، مرجع سابق، ص 133.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 103.
- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 105.
- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 100.
- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 79.
- صالحي العيد، مرجع سابق، ص 109.

إجراء مراجعة التحقيق، لكن مع التحفّظ بما أستنبطه من فهمٍ خاص لمقتضى هذه المادة من حيث أنّ المشرع يظهر لي أنّه قيّد المحكمة الإدارية في الأمر بمراجعة التحقيق؛ وذلك من منظور اقتناعي بأنّ القضاء ملزم بالفصل في النزاع المعروض عليه، وهو إلتزام يغلب عليه عدم إمكانية تصور الحكم في الدعوى على مجرد الظن والإحتمال، بل يكون الفصل على الحقيقة التي تقرّب إلى نفس القاضي اليقين الثابت من أوراق الدعوى، وهو الوضع الذي يجعل القاضي الإداري مجبرا على الأمر بمراجعة التحقيق حين عدم اتضاح معالم الدعوى الضريبية من نتائج التحقيق الإضافي الأول.

ثانيا : إنتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق

أشارت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنّ عملية مراجعة التحقيق يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الإضافي، السابق لهذه العملية.

لا نفهم من صياغة هذه المادة بأنّ المحكمة الإدارية هي التي تتولى مهمة انتقاء العون المكلف بمراجعة التحقيق، بل هي مهمة يتولاها المدير الولائي للضرائب بعد صدور قرار المحكمة في تدبير هذه العملية ضمن إجراءات التحقيق[288]. لكنّ عملية انتقاء هذا العون تخضع لرقابة المستشار المقرر ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة والحرص على عدم إهدارها من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية[289]، إذ تقتضي هذه الرقابة وجوب اختيار أحد الأعوان الإداريين ممّن لم يحضر إجراءات التحقيق الإضافي وقت إحالة الملف إلى مديرية الضرائب في المرة الأولى[290] لمّا أثار المكلف بالضريبة وسائل جديدة دفعت القضاء إلى الأمر بالتحقيق الإضافي الذي استلزم إخطار المدير الولائي بهذه الوسائل[291].

هكذا نستنتج بأنّ الرقابة التي تمارسها المحكمة الإدارية على انتقاء العون المكلف بعملية مراجعة التحقيق تهدف إلى الحفاظ على سير ملف التحقيق في كنف ولاية القضاء الإداري، بحيث أنّ كلّ

---

(288) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور–ولاية بجاية، 2011/03/14.

(289)خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 161.

(290) مقابلة مع جعفري بوعلام، قابض الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور–ولاية بجاية، 2011/02/28.

(291) GHNEMI A., Op. Cit., p. 48.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 47.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.

الإجراءات يقوم بها القاضي إلا ما كان منها متعذّرا أداؤه شخصيا؛ فيندب غيره ممّن قرره القانون مع إبقاء الرقابة والمتابعة عليه.

إنّ إناطة اختصاص انتقاء العون القائم بعملية مراجعة التحقيق للمدير الولائي للضرائب يعكس خصوصية هذا الإجراء بحدّ ذاته، لأنّ المدير هو الأدرى بالعون المؤهّل قانونا للقيام بالعملية حسب الملابسات التي يثيرها القضاء الإداري في ملف التحقيق، بحيث ليس في وسع المحكمة الإدارية معرفة الموظف في مصلحة الضرائب، الذي تتوفر فيه المَلَكات والمؤهّلات الضرورية لدراسة ملف المكلف بالضريبة والإستجابة لحلّ كل الفرضيات التي تثير غموضا للقضاء بشأن الفصل في النزاع المعروض عليه، لذلك سار عليه العمل بتخويل هذا الإختصاص لمدير الضرائب[292].

وفي ختام هذا المطلب، أتوصّل إلى المناشدة بدور المشرع الجزائري في تقرير عملية مراجعة التحقيق في المنازعة الضريبية، حيث يكون قد وفّق في عدم حصر أسباب الأمر بها من طرف المحكمة الإدارية وجعل هذه الأسباب تخضع لتقدير المحكمة لعدم جدوى التقدير التشريعي لها نظرا لتغيّر حالات وظروف كل دعوى، فالقاضي يكون أقرب من هذه الظروف ويزن قيمتها في إظهار الحقيقة القضائية وبالتالي يكون جديرا بتقدير الأسباب، ولا يقيّده في ذلك سوى وجوب حرصه على عدم الفصل في الدعوى على مجرد الظن والإحتمال، وقد جعل المشرع للقضاء الإداري غايةً في رقابة سير مراجعة التحقيق، تنصبّ على كفالة المواجهة والصفة الإستيفائية لإجراءات التحقيق.

(292) مقابلة مع بوزيدي محمود، قابض الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور–ولاية بجاية، 2011/02/28.

المطلب الثاني

تنفيذ عملية مراجعة التحقيق

إنّ الإقرار بالإستفادة من حق ناجمٍ عن حكم تشريعي أوتنظيمي وتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أوحساب الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي الغاية الرئيسية من تكليف أحد أعوان إدارة الضرائب للقيام بعملية مراجعة التحقيق[293]، ذلك لأنّه ليس بمقدور القاضي الإداري إتمام مثل هذه المهام نظرا للتقنية الحسابية التي تعتري بعض الحقوق التي يطالب بها المكلف بدفع الضريبة، وليس من مؤهّل يتولى تبسيط المسائل الحسابية وإفادة القضاء بالنتائج الضرورية للفصل في الدعوى من غير العون بحكم تكوينه وخبرته المهنية في المجال الجبائي.

إنّ الطابع الكتابي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يقتضي من العون الإداري المكلف بتنفيذ عملية مراجعة التحقيق بتحرير محضر يتضمن مجموعة النتائج التي توصل إليها خلال أدائه لمأموريته، فضلا عن إدراج رأي كلّ شخص ممّن اقتضى القانون وجوب حضوره لمراحل تنفيذ العملية.

هكذا، أستعرض في هذا المطلب بيانا مفصَّلا للصلاحيات التي يقوم بها العون القائم بمراجعة التحقيق، وقد أتناولها من زاوية تحليل مدى مراعاة حقوق ومصالح المكلف بالضريبة في اتخاذها (الفرع الأول)، ثم أتطرق تباعا لذلك إلى دراسة كيفيات إنهاء عملية مراجعة التحقيق بتحرير محضر إداري يوجَّه إلى المحكمة الإدارية للتصرف في الدعوى على ضوء ما تضمّنه من معلومات كافية لتجسيد الحقيقة القضائية في ملف الدعوى (الفرع الثاني).

(293) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 165.
- OURCHAKOU Said, Op. Cit., p. 48.

الفرع الأول

صلاحيات العون القائم بمراجعة التحقيق

إنّ النص في قانون الإجراءات الجبائية على إتمام إجراءات مراجعة التحقيق من طرف أحد أعوان مصلحة الضرائب يزيد من امتيازات الإدارة الجبائية ويعزز حظوظها في كسب الدعوى الضريبية بالنظر إلى سهولة ميل هذا العون في أداء مأموريته لتقرير ما يخدم مصالح مديرية الضرائب كطرف في الدعوى، خاصة وأنّ العون الإداري لا يمكن مواجهة عمله بالإنتقاد والتعقيب نظرا لخصوصية هذا العمل وتقنيته بحيث يتطلّب أداؤه إثبات مهارة فنية وحسابية لا تتوفر لدى القاضي الإداري أولدى المكلف بدفع الضريبة، مما يثير التساؤل في موضع تحليل هذه الصلاحيات عن الضمانات الكفيلة برد حقوق المكلف بالضريبة إلى نصابها المنتظر في الدعوى المرفوعة أمام القضاء الإداري؟.

ومن ذلك أصنّف الدراسة في هذا الفرع إلى عنصرين؛ أتطرّق في الأول إلى استعراض المهام الرئيسية التي يناط بها العون المكلف بتنفيذ عملية مراجعة التحقيق (أولا)، بينما أتناول في الثاني طرح إشكالية كفل حقوق المكلف بالضريبة في مباشرة هذه العملية (ثانيا).

أولا: تحديد المهام المنوطة للعون القائم بمراجعة التحقيق

لم يحدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية الأعمال التي يبادر بها العون المكلف بمباشرة عملية مراجعة التحقيق، مما يدُلّ ذلك على مرجعية تحديد هذه الأعمال إلى أمر المحكمة الإدارية الصادر بإعلان ضرورة اتخاذ تدابير هذه العملية، بحيث تحدِّد المحكمة مأمورية هذا العون تبعاً لظروف الدعوى ونوع الملابسات التي تعتري وقائع القضية المعروضة عليها، بعد القيام بالتحقيق الأول.

وعلى العموم لا تخلو دعوى المكلف بالضريبة عن المطالبة بتصحيح التقدير المقرر من إدارة الضرائب للمساهمة المالية المفروضة عليه، أوالمطالبة بحق مقرر له قانونا أثناء مواجهته عمليا بإجراءات التحصيل الجبري[294]، ومن منطلق افتراض هذه المطالب، أقدّر من وِجهة نظري توقّع تحديد

(294) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور–ولاية بجاية، 2011/03/14.

المحكمة الإدارية لمهام العون الإداري في حدود مراجعة حسابات الوعاء الضريبي وإبداء الرأي الموضوعي حول المطالب المثارة بشأن الإستفادة من الحق المزعوم في خرق إجراءات التحصيل الجبري.

إنّ المكلف بدفع الضريبة قد تكترثه حالة العوز أوضيق سيولته المالية التي تضعه في حالة العجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية فيلتمس الإعفاء من المساهمة المالية المفروضة عليه أويلتمس تخفيض الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرّض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية[295]، مما يضع بهذا الإلتماس مجالا لمأمورية العون الإداري المكلف بمراجعة التحقيق لأنّ المحكمة الإدارية تحدد مهام هذا العون في حدود هذه المطالب إذا لم تقتنع المحكمة بعناصر الإثبات المتحصلة في ملف الدعوى؛ حيث تكلّف العون بمراجعة بعض الوثائق الخاصة التي تحدد عناصر الذمة المالية للمكلف بالضريبة لتقدير مدى أحقيته في المطالب التي إلتمسها في الدعوى المرفوعة، ومن قبيل هذه الوثائق أشير إلى سجلات المعلومات الواردة إلى مصلحة الضرائب من المؤسسات المالية المختلفة المسيّرة لحساب المكلف بالضريبة والتي تودَع لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف[296]، وكذلك المحاضر المحررة عقب المعاينات التي قام بها المراقبون الجبائيون ميدانيا للتأكّد من العناصر المادية التي تدخل في التقييم الجبائي، وكذلك صحيفة الإقرار المقدم من المكلف بالضريبة للكشف عن مقدار المداخيل التي حققها من نشاطه الخاضع للجباية[297].

فالقاضي الإداري قد يحدد مهام العون القائم بمراجعة التحقيق على ضوء تكليفه بمراجعة هذه الوثائق أوغيرها مما كان مفيدا لتأسيس مطالب المكلف بالضريبة، حتى يهتدي برأيه في الأخير للفصل في الدعوى[298].

---

(295) يُؤسس مثل هذا الطلب على مقتضيات المادة 93 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب القانون رقم 21/04 المؤرخ في 2004/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2005.

(296) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور–ولاية بجاية، 2011/03/14.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Instruction des réclamations», I.G.P.C, juillet 2005, Op. Cit., p. 11.
- OURCHAKOU Said, Op. Cit., p. 41.

(297) سنية أحمد يوسف، مرجع سابق، ص 39.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 165.

(298) GHNEMI A., Op. Cit., p. 48.

يؤدي العون الإداري للمهام المنوطة به، ويقدّم رأيا كتابيا بشأنها، ويقتضي تبرير رأيه لاِتضاح الإتجاه الذي يأخذه ملف الدعوى إذا ما وافق عليه القاضي الإداري عند الإطلاع عليه[299].

إنّ ما يتضمنه الرأي الذي تَوصّل إليه العون الإداري في المحضر المحرر منه عقب نهاية عملية مراجعة التحقيق، وكل الملاحظات الأخرى المعلَنة فيه والمعبِّرَة عن مواقف المكلف بالضريبة ورئيس المجلس الشعبي البلدي أوعضوي لجنة الطعن على مستوى الدائرة إذا حصل حضورهم أثناء مباشرة العملية، كلها تعتبر آراء يستأنس بها القضاء الإداري؛ وتخضع حجيتها لسلطته التقديرية، حيث يمكن الأخذ بها إذا كانت جديرة بإظهار الحقيقة التي يقتنع بها القضاء، لكن إذا رأى عدم تأسيسها، يمكن له إلغاء الإعتبار بها كلية أوتعليق العمل بها والفصل في النزاع على أساسها إلى حين ظهور نتائج إجراءٍ تحقيق آخر كالخبرة القضائية في المسائل الجبائية.

ثانيا : ضمانات المكلف بالضريبة أثناء تنفيذ إجراء مراجعة التحقيق

يتّضح من استقراء نص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية أنّ المشرع قرر من الأحكام ما يكفل به حقوق المكلف بالضريبة خلال تنفيذ عملية مراجعة التحقيق، وهو تقرير نستخلصه من الإشارة إلى وجوب حضور المكلف بالضريبة ذاته أو وكيله أثناء مباشرة هذه العملية، إضافة إلى منع المشرع للعون الإداري القائم بالتحقيق الإضافي من إعادة تكفّله بإجراء عملية المراجعة، حِرصاً على عدم تكرار نفس النتائج التي أسفر عنها التحقيق الأول.

كما أنّ في تقرير وجوب حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أوعضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة يؤكّد على ضمان سلامة العملية التي يكلّف بها العون الإداري[300]، نظرا لِمَا لهؤلاء من نظرة اِنتقاديه لعمله تكتشف عن مساوئ الدور الذي قام به بالمخالفة للنصوص القانونية، حيث أنّ العملية التي تجتمع عليها الإقتراحات والآراء والملاحظات يكون لها مؤشرا إيجابيا يختلف عن الحالة التي قد يجزم في العملية رأي واحدٌ منفرد لا معقّب عليه من الغير.

---

(299) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 47.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.
- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 100.

(300) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

لكنّ ذلك كلّه يبقى تقرياً شكليا فقط لضمانات المكلّف بالضريبة فيما تتضمّنه النصوص التشريعية[301]، لأنّه يصعب عمليا الجزم بحماية حقوق المكلف بالضريبة من العبث بها عند أداء مهام مراجعة التحقيق نظرا للطابع الفني والحسابي الذي يكلَّف به العون الإداري القائم بهذه المهام، فهذه الحسابات تكون بمنأى عن اختصاص المكلف بالضريبة وتتعدّى تأهيله أومعرفته للوصول إلى التعقيب على محضر العون القائم بالعملية، وكذلك نفس الموقف يواجه رئيس المجلس الشعبي البلدي أوغيره ممّن أناط لهم المشرع إبداء الملاحظات والآراء عند الحضور المسجّل لهم خلال تنفيذ العملية محل الدراسة.

ومن ذلك أقول بأنّ المشرع قد عمل من جانبه على تحقيق فعالية عملية مراجعة التحقيق بالتقرير المتقدّم عرضه، وكان حريصا على نبذ كلّ شبهة بانتهاك حقوق المكلف بالضريبة خلال مباشرة العملية، لكن تنفيذ هذه العملية يتفوّق فيها العون الإداري القائم بها على كلّ الحسابات التي قد يُعقِّب عليها الحاضرين أثناء مباشرة المهام المنوطة له، وبالتالي أتساءل عمّا إذا كان من الممكن تصوّر عدم إمكانية انحياز العون الإداري نحو تحقيق مطالب إدارة الضرائب على حساب حقوق المكلف بالضريبة أثناء أداء مهامه؟

فالإنحياز ليس مستبعداً؛ وإلاّ كيف وصل الإجراء في سير التحقيق إلى عدم الإقتناع بنتائج التحقيق الإضافي قبل الأمر بعملية مراجعة التحقيق؟

ففي التحقيق الأول ما يؤكّد وجود ملابسات تعتري ملف القضية، لم يتمكن القضاء الإداري من حسمها بموجب تدابير هذا الإجراء الذي عرف تدخّلا من عون الإدارة الجبائية، وحتى إن كان المشرع قد نص في المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إجراء مراجعة التحقيق من طرف عون إداري غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول؛ إلاّ أنّه يصعب التسليم بعدم تحقيق العون الثاني لنفس النتائج التي توصّل إليها العون الأول في تدابير التحقيق الإضافي.

ولعلّ المعالجة القانونية التي أقدّرها لهذا الوضع لن تتأتى إلاّ بإعداد قضاة أكفاء في الميدان الجبائي، متخصصين في العمليات الحسابية التي تستدعي تدخّل أعوان الإدارة الجبائية لتقديم مؤهّلات تمكّن من السير في ملف التحقيق القضائي الخاص بالمنازعة الضريبية؛ حتى أتمكّن بهذا التقدير من مناشدة المشرع بضرورة إلغاء الإختصاص المنوط لعون مصلحة الضرائب في تنفيذ عملية مراجعة التحقيق والقيام به مباشرة من طرف القاضي نفسه.

(301) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 170.

الفرع الثاني

محضر مراجعة التحقيق

يعتبر محضر مراجعة التحقيق آخر عمل يقوم به العون الإداري المكلّف بالعملية، ويتضمن النتائج التي انتهى إليها بعد عرضه لكل الأعمال التي قام بها في إطار المأمورية المحددة له بموجب أمر القاضي.

ويزداد هذا المحضَر أهميةً نظرا للإعتماد عليه أحيانا من طرف المحكمة الإدارية لِاستخلاص يقينها في تسوية النزاع الضريبي المعروض عليها، وهو ما يؤكّد للمحضَر حجية معتبرة في التحقيق.

هكذا أتناول في هذا الفرع دراسة تحليلية لمضمون محضر مراجعة التحقيق متسائلا في هذا الموضع عن سلامة المحضَر من حيث الشكل والموضوع وجزاء تخلّف البيانات الشكلية في تحريره أوتخلّف العون الإداري عن أداء أحد الأعمال المكلف بها (أولا)، ثم أستعرض حجية المحضر في إثبات الدعوى الضريبية ومدى الإعتماد عليه من طرف المحكمة الإدارية حين الفصل في الدعوى (ثانيا).

أولا: بيان محتوى محضر مراجعة التحقيق

بعدما ينتهي العون الإداري من أداء المهام المكلف بها، يقوم بتحرير محضر يثبت به انتهاء بحث مأموريته[302]، ويضمنه بيانات جوهرية قد تخدم الدعوى الضريبية إذا ما وَجَدت المحكمة الإدارية في هذه البيانات ما يجسّد اقتناعها الذاتي كلية بملف التحقيق أوعلى الأقل تستخلص منها قرائن تستأنس بها عند ضمّها إلى نتائج إجراءٍ تحقيقي آخر.

أشارت المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية، في فقرتها الثانية إلى تضمين محضر مراجعة التحقيق بكلّ الملاحظات التي أبداها المكلف بدفع الضريبة، وكذلك ملاحظات رئيس المجلس

(302) GHNEMI A., Op. Cit., p 48.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 47.

الشعبي البلدي في الحالات التي اقتضى القانون حضوره في جلسات تنفيذ عملية مراجعة التحقيق، مع إبداء العون لرأيه بشأن ما تحصّل لديه من نتائج عمله.

وتجدر الإشارة أنّه عمليا، سارت منهجية إعداد المحضر محل الدراسة على تصنيف بياناته إلى أجزاء تتعلق بالديباجة وأعمال التحقيق وملاحظات المكلف بالضريبة وكلّ من أقرّ القانون حضوره في تنفيذ الأعمال وفي الأخير يشار إلى النتائج ورأي العون الإداري(303).

ففي الديباجة يهتمّ العون الإداري بالوصف وإعادة سرد الوقائع التي أشار إليها الأمر الصادر من المحكمة الإدارية باتخاذ إجراء مراجعة التحقيق، وكما يلحقها ذكر البيانات المتعلقة بأطراف المنازعة وتاريخ صدور أمر المراجعة من القضاء الإداري وما تضمّنه هذا الإجراء من مأمورية تحدّد على وجه الدقة نوع وطبيعة الأعمال التي تنصبّ عليها مهام العون الإداري.

وبعد الديباجة يلي عرض المحضر لمجموعة الأعمال التي كُلّف العون بأدائها مستعرضا لتقنيات التنفيذ وكلّ الحسابات التي قد تقتضيها هذه الأعمال، مع لزوم التوضيح في الأخير لمعاني نتائج الحسابات الجبائية حتى يتمكن القاضي الإداري من أخذ فكرة قانونية عنها يسترشد بها لتحديد مآل النزاع الضريبي. وكما يؤسِّس العون الإداري نتائج بحثه التحقيقي بكل الوثائق والمستندات التي رآها ضرورية وأخَذ تحصيلها من الأطراف، ناهيك عن التأسيس بالنصوص القانونية المنظِّمة للعمليات التي باشرها في التحقيق.

يعقِّب العون الإداري سرد هذه التفاصيل بملاحظات المكلف بالضريبة وفق ما أشارت إليه المادة 85-3 سالفة الذكر، وتختلف هذه الملاحظات من نزاع ومن واقعة لأخرى ممّا تضمّنه الأمر الصادر بتدابير التحقيق محل البحث. وقد تكون هذه الملاحظات على شكل طلبات يَرفَع بها المكلف بالضريبة التماسه العفو مثلا من الزيادات في الضرائب أوالغرامات الجبائية أوالتخفيف من قيمتها(304).

وكما يتضمن المحضر جرداً لملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كلما تعلق الأمر بمنازعات الضرائب المحلية للبلدية التي يباشر في إقليمها لوظيفته(305).

---

(303) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور-ولاية بجاية، 2011/03/14.

(304) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 168.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

(305) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور-ولاية بجاية، 2011/03/14. =

وكما يبدي العون الإداري رأيه في أعمال التحقيق التي باشرها في المهمة المنوطة له، وينبغي أن يكون رأيا دقيقا ومحددَ المعنى بحيث لا يحتمل تأويلات حتى يكون هذا الرأي مهيّئا يسمح للقاضي الإداري استخلاص يقينه منه.

لكن التساؤل الذي يتبادر إلى الذهن في هذا الموضع يكمن في البحث عن الجهة التي يمثّلها العون الإداري في الرأي الذي يُبديه حول أعمال التحقيق؛ فهل يعبّر عنه تمثيلا لجهة الإدارة الجبائية خاصة وأنّ المشرع نص على تضمين المحضر بملاحظات المكلف بالضريبة دون الإشارة إلى تضمين رأي الإدارة الضريبية بالموازاة مع ملاحظات المكلف في هذا المحضر، أم أنّ هذا الرأي يعدّ شخصيا، يخصّ وِجهة نظر هذا العون دون سواه؟.

الواضح من نص القانون أنّ المشرع لم يحدد الجهة التي يمثلها العون الإداري في الرأي الذي يبديه، لكن التحليل المنطقي لعملية مراجعة التحقيق تبيّن أنّ العون الإداري لا يمثّل الإدارة الجبائية في أداء المهام المنوطة له بحكم القضاء، مما يلتزم بالحياد بين طرفي المنازعة الضريبية في هذا الأداء، كما أضافت المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية، في فقرتها الأخيرة أنّ مدير الضرائب بالولاية -بعد إحالة ملف التحقيق إليه من العون الإداري-، يقوم بإبداء اقتراحاته حول الملف ثمّ يتولى إرساله إلى المحكمة الإدارية(306).

ولعلّ ذلك يتّضح منه أنّ الإدارة الجبائية يمثلها المدير الولائي للضرائب، وهو المؤهّل قانونا لإبداء ملاحظاتها في الأعمال التي باشرها العون الإداري، وبالتالي يبقى رأي هذا الأخير شخصيا يعبّر عن موقفه الذاتي في الوقائع المسندة إليه للتحقيق بشأنها.

هذا وفي الأخير؛ نخلص بالقول أنّه يجب مراعاة منهجية تحرير المحضر شكليا، والإجابة عن كلّ التساؤلات التي أثارتها المحكمة الإدارية موضوعيا من طرف العون الإداري تحت طائلة بطلان هذا المحضر(307).

=- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.

(306) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op., Cit., p. 35.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 41.

(307) مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور-ولاية بجاية، 2011/03/14.

ثانيا : حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء الإداري

بعد تحرير محضر مراجعة التحقيق من العون المكلف بذلك، وإرساله ضمن ملف التحقيق من طرف المدير الولائي للضرائب إلى المحكمة الإدارية(308)، يتولى المستشار المقرر دراسته للإطلاع على تفاصيل الأعمال التي قام بها العون الإداري في التحقيق المنوط به، ومحاولة إدراك منطقية النتائج التي توصل إليها هذا العون(309).

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 مرتبة الحجية التي تترتب عن الأوراق الرسمية، نظرا لإمكانية منازعة أطراف الدعوى لمحتواه والوصول إلى دحضه واستبعاده عند المداولة للفصل في النزاع. وتصحّ المنازعة في صحة محتوى المحضر بكافة الوسائل، باستثناء الوثائق الرسمية التي أرفقها العون الإداري بهذا المحضر فلا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير.

وبناءً على ذلك، يجوز الطعن بعدم سلامة النتائج التي توصل إليها العون الإداري من خلال عمليات التحقيق على أساس أنها سائغة على أسباب لا وجود لها في أوراق التحقيق، بحيث يكون ذلك وجها من أوجه إثارة الشك في ذهن القاضي المقرر، مما لا يعول على هذا الدليل في تقرير اختتام التحقيق، ويتم إثر ذلك تحيين الفرصة لفتح تحقيق آخر لاِستكمال تهيئة الدعوى وتحفيزها للفصل فيها، وهو التحقيق القائم بتدابير الخبرة.

على العموم واستبعادًا للمناقشات والملاحظات التي يعقّب بها أطراف الدعوى على محضر مراجعة التحقيق، فإنّ اقتناع المحكمة الإدارية به كدليل إثبات تحدد به مآل النزاع الضريبي، يتحقق بما استدرجه العون الإداري في هذا المحضر من تسبيب يبرر به طريقة أداء مهامه، ومنطقية النتائج التي توصل إليها.

---

(308) ويظهر أنّ المشرع الفرنسي قد تخلى عن هذا الإجراء منذ سنة 1959 عند صدور قانون المالية رقم 147/59 المؤرخ في 1959/12/28.

أنظر في ذلك:

- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 317.

(309) Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p.41.

فالتسبيب يلعب دورا هاما في بلوغ قناعة المحكمة الإدارية، وهي غير مجبرة بالأخذ بما توصل إليه المحضر من نتائج، لكن ينبغي عليها بيان أسباب استبعادها له عند الفصل في النزاع.

وفي الختام أقرّ بصعوبة الجزم في القول بضمان حقوق المكلف بالضريبة خلال سير مراجعة التحقيق، لأنّ مباشرة الإجراء من طرف عون إداري يعيَّن من بين أعوان مصلحة الضرائب يثير احتمال انحيازه لخدمة مصالح الإدارة الجبائية، مما يدفعه إلى استخلاص نتائج أعماله في المحضر الذي يعدّه للمحكمة الإدارية على النحو الذي يوضّح خرق المكلف بالضريبة للإجراءات التشريعية أوالتنظيمية المختلفة وبالتالي التأكيد على عدم أحقيته في كسب النزاع، الأمر الذي كان جديرا بتولي القاضي الإداري نفسه لهذا الإجراء سدّا للشك في عدم الحياد وعدم الإلتزام بالموضوعية، وإن كان القاضي غير مؤهل بحكم تكوينه القانوني لحسم الحسابات الدقيقة والتقنيات الفنية التي يعرفها النزاع الضريبي، فإني أناشد بإثراء تكوين القاضي الإداري في هذا المجال سواءً في التكوين القاعدي أوبعد التنصيب.

المبحث الثالث

الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

كثيرا ما يجد القاضي الناظر في الدعوى الضريبية نفسه عاجزا عن الفصل في النزاع بعد استنفاذ إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق؛ نظراً لِمَا يعتري هذا النزاع من مسائل تقنية وفنية وحسابية مستبعَدَة في التكوين القانوني للقاضي ومتجاوِزَة لمعرفته وثقافته العامة والمتخصصة، مما يلجأ إلى إجراء الخبرة.

تعتبر الخبرة القضائية[310] عملاً من أعمال التحقيق التي يجوز لكلّ جهة قضائية اتخاذها انصياعاً للمبدأ الذي يخوّل لها اللجوء إلى التدابير الكفيلة لإظهار الحقيقة القضائية في إطار ما ليس ممنوعا قانونا سعيا لِاستخلاص النتائج منها في مسائل فنية وعِلمية على شكل رأيٍ غير ملزم[311].

---

(310) إذا كانت الخبرة الفنية هي الإستعانة بأهل المعرفة المتخصصة في مسألة غير قانونية، فإنّها قد تكون خبرة قضائية أو ودية؛ والخبرة تكون قضائية بصدور الحكم من القاضي أثناء نظره لنزاع تعتريه مسألة فنية فيأمر بتعيين خبير لتنوير المحكمة بما يسمح لها بالفصل في النزاع، بينما تكون الخبرة ودية أو استشارية إذا وقع نزاع واستعان كلّ خصمٍ أو أحدهم بخبير يدعّم موقفه برأيه من الناحية الفنية دون صدور حكم قضائي بشأن ذلك.

أنظر في دقة معاني مصطلح "الخبرة القضائية": علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1989، ص 8.

(311) مقداد كورغلي، ترجمة نسيمة بورنان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001، ص 42.

- علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 7.
- عاصم أحمد عجيلة، تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2009، الصفحة الأولى وما يليها.
- خضراوي الهادي، مرجع سابق، ص 341.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في شرح الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص 41.
- بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 131.
- MOKDAD Kouroughli, «L'expertise en matière administrative», Revue du Conseil d'Etat, N° 01, 2002, p. 31.
- DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., p. 59.
- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op., Cit., p. 36.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 43.

وعموما لا يختلف إجراء الخبرة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال عن ذلك الذي تنظّمه أحكام المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وفقا لِمَا جاء في نص المادة 858 من هذا القانون[312] باعتبار أنّ الخبرة القضائية لا تختلف أحكامها من جهة قضائية لأخرى مهما كانت طبيعة المنازعة المطروحة أمام القضاء، وهو ما سأتعرّض إليه من خلال هذا المبحث بخصوص المادة الضريبية[313].

المطلب الأول

الخبرة إجراء للتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تأمر المحكمة الإدارية بإجراء الخبرة القضائية إمّا بصورة تلقائية أوبناءً على طلبٍ من المكلف بالضريبة أومدير الضرائب[314]، وتحدِّد في الحكم الصادر عنها قبل الفصل في النزاع[315] بندب الخبير، مهام الخبرة عملا بأحكام البند الأول من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

هكذا أبيّن كيفيات تعيين الخبير القضائي (الفرع الأول) وتنفيذ مهامه المأمور بأدائها (الفرع الثاني) في إطار استعراض الخبرة الفنية كإجراء خاص من إجراءات التحقيق القضائي التي تأمر بها المحكمة الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

---

(312) حيث نصت على ما يلي: "تطبّق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية".

(313)TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 264.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 42.

(314) GHNEMI A., Op. Cit., p. 48.

- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 264.

(315) كانت أحكام القضاء التي تصدر في تدبير عمليات التحقيق، تَتخذ شكل الحكم التحضيري والحكم التمهيدي، لكن بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية أعاد المشرع النظر في هذه الأحكام وارتأى تسميتها "**بالأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع**" وأشار إلى أنها لا تحوز حجية الشيء المقضي فيه عملا بنص المادة 298 من هذا القانون، ملغيا بذلك، العمل بالأحكام التمهيدية والتحضيرية.

الفرع الأول

تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية

إنّ الحكم الذي تُصدره المحكمة الإدارية بالإعتماد على الخبرة في المنازعة الضريبية إجراءٌ خاص بالتحقيق، نظرا لأنها لم تصل من خلال اتباعها للإجراءات الأخرى إلى تحديد مآل النزاع فتضطرّ إلى تعميق البحث والتنقيب بهذا الإجراء حتى يظهر لها أصل النزاع[316].

وهي تأمر به إمّا من تلقاء نفسها أوبناءً على طلب أحد طرفي المنازعة الضريبية وفقا لِمَا جاء في نص المادة 86-1 من قانون الإجراءات الجبائية[317].

ولذلك تتطلّب الدراسة في هذا الفرع بيان الطابع الإختياري في تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية (أولا) ثم استعراض مشتملات الحكم الصادر بتعيين الخبير (ثانيا)؛ وذلك تباعا.

أولا: سلطة تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية

يعدّ اختيار الخبير من أهم الأعمال الإجرائية التحقيقية[318] التي يتوقف عليها الفصل في المنازعة الضريبية. وإذا كان لأطراف المنازعة دور كبير في إثبات الخصومة فإنّ من مظاهر هذا الدور هو إناطتهم باختيار الخبير وفق ما جاء في المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنّ الخبرة القضائية التي تستند إلى ثلاثة خبراء؛ يتولى كلّ طرفٍ تعيين خبيره، وتعيّن المحكمة الإدارية الخبير الثالث[319].

---

(316) DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., p. 59.

(317) GHNEMI A., Op. Cit., p 48.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 42.

(318) DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., p. 60.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p. 246.

(319) Meme le livre des procédures fiscales Français, contient des mèmes dispositions particulières portant sur le nombre des experts. La règle est que l'expertise est faite par un seul expert. Toutefois si le tribunal l'estime nécessaire ou si des deux parties le demande, l'expertise est confiée à trios experts.

- V. TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 264.

فالخبرة التي تأمر بها المحكمة طبقا لنص المادة 85-1 و86-2 من قانون الإجراءات الجبائية تتميّز بالطابع الإختياري[320]، وذلك ما يستفاد من صياغة النصين القانونيين في جعل اللجوء إلى تدبير الخبرة إما تلقائيا من المحكمة، أو بناءً على طلب المكلف بالضريبة أومدير الضرائب. وهذا ما يبيّن صلاحية أطراف النزاع الضريبي في اختيار الخبير القضائي، وعلى المحكمة إقرار هذا الإختيار واعتماده، ولا يجوز للقاضي رفضه بغير داعٍ أومبرر جدّي[321]، شريطة أن يكون طلب أطراف النزاع للخبرة أوبيان اختيارهم للخبير بعبارة صريحة وَواضحة[322].

واختيار الخبير بإرادة طرفي النزاع الضريبي يكون في حالة إجراء الخبرة من عدّة خبراء وفق ما أشارت إليه المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وقد حددت المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية هذا التعدد بثلاثة خبراء بطلبٍ من أحد الطرفين. لكنّ المعمول به غالبا هو عدم تدخّل الطرفين بهذا الشكل لاختيار الخبير القضائي، بل تعتمد المحكمة الإدارية مباشرة على طريقة إجراء التحقيق بخبير واحدٍ تأمر به تلقائيا أوبناءً على طلب أحد الأطراف دون إناطة الأمر إليهم للإختيار، ولعلّ ذلك يجد تبريراً في تقليل المصاريف الزائدة التي يستدعيها تعيين أكثر من خبير واحدٍ في النزاع.

والمفترض في الخبير الذي اختاره أحد أطراف النزاع الضريبي أن يكون مقيدا بجدول الخبراء المعتمدين، لكن إذا حدث أن تمّ اختياره من الخبراء غير المقيدين بهذا الجدول فيجب عليه تأدية اليمين[323] أمام السلطة القضائية التي حددها الحكم الصادر بندبه، وتودَع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية عملا بنص المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وكما يُشْترَط ألاّ يتمّ

---

(320) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 164.

(321) مقداد كورغلي، ترجمة نسيمة بورنان، مرجع سابق، ص 44.

(322) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 164.

- عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 42.
- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج2، مرجع سابق، ص 46.
- بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 132.
- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص 86.

(323) إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص ص 42-43.

- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 164.
- علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 112.
- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 34.

تعيينهم كخبراء، الموظفون المشاركون في تأسيس الضريبة المعتَرَض عليها، أوالأشخاص الذين سبق لهم إبداء رأيٍ في القضية المتنازع فيها أوالذين تمّ توكيلهم من قِبل أحد الطرفين أثناء التحقيق؛ وإذا حصل التعيين بخلاف ذلك جاز للطرف المتضرر تقديم طلب ردّ الخبير وفقا لأحكام المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية[324].

وينبغي أن يكون طلب الرد معلّلا بإحدى الأسباب المقررة في المادة 86-3 من قانون الإجراءات الجبائية أو الواردة في المادة 2/133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[325]، ويجب أن يُقدَّم الطلب أمام القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية أيام من تاريخ التبليغ باسم الخبير الذي يتعلق به إجراء الرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة وفقا لنص المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية[326].

فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قراراً صَادَقَ على تقرير خبرة ضريبية أعدّه خبير عقاري، لكنّ مجلس الدولة رفض هذا الإستئناف لفوات ميعاد تقديم طلب ردّ الخبير لعدم اختصاصه بالمسائل الضريبية، وهو سبب جدّي كان من المفروض تقديمه حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها قانونا[327].

هذا وإن كان موضوع الخصومة يخضع لإرادة الأطراف في المنازعة ويلتزم القاضي بالحكم في حدود ادعاءات الخصوم إلاّ أنّ الأمر يختلف بالنسبة لإجراءات التحقيق، وفي هذا الخصوص اتجه الفقه والقضاء إلى أنّ الأمر بإجراء الخبرة يظلّ اختياريا للقاضي ويخضع لسلطته التقديرية حتى في

---

(324) وهو نفس الموقف الذي تبنّاه المشرع الفرنسي في كتاب الإجراءات الجبائية من حيث تحديد نفس الأشخاص المستبعدين في القانون الجزائري عن أداء مهام الخبرة القضائية في المادة الجبائية. أنظر:

- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p.264.

(325) فقد أشارت المادة 2/133 من ق.إ.م.إ إلى القرابة المباشرة والقرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة وَ وجود المصلحة الشخصية بين الخبير وأحد أطراف النزاع، كأسباب للرد، وأضافت هذه الفقرة عبارة: "**أو لأيّ سبب جدّي آخر**"، فهي العبارة التي تسمح للقضاء الإداري بإضافة الأسباب الواردة في المادة 86-3 من ق.إ.ج لرد الخبير في الدعوى الضريبية.

أنظر: بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 137.

(326) أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 42.

(327) قرار مجلس الدولة رقم 163903، صادر بتاريخ 2001/02/19، غير منشور. (أشار إليه: خضراوي الهادي، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 343).

طلب أحد الخصوم تعيين خبير، إلاّ في الحالات الإستثنائية التي يظهر منها وجوب إحالة النزاع للخبرة[328] وفق ما يسمى بالخبرة الملزمة[329].

وتُعتبر المنازعة الضريبية القائمة لسببٍ في تحصيل أوتقدير قيمة المساهمة المالية التي تورَد إلى الخزينة العمومية من هذه الحالات التي توجِبُ إحالة النزاع للخبرة إذا لم تُسْفِر مساعي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق بدليلٍ منتجٍ في الدعوى، لأنّ المحاسبة التي تعرفها عمليات تحصيل وتقدير الضريبة تعدّ من المسائل التي تتجاوز معرفة القاضي بما لا يستطيع تقديرها وحسمها مباشرة دون الإستعانة بأهل الخبرة، فهي مسائلٌ فنية تتعلّق بالواقع وليس بالقانون[330]، وبالتالي فهي من وسائل التحقيق التي تُقَدَّم من القضاء لتوضيح المسائل الفنية حتى لا يعاب على حكم القاضي أنّه قضى فيه بعلمه الشخصي، وهذا العِلم يُعدّ دليلا في الدعوى، يحق للخصوم مناقشته بما ينزِل القاضي منزلة هؤلاء الخصوم فيصبح خصما وحكَمًا في نفس الوقت وهو أمر غير جائز[331].

لكن ما ينبغي أن أَخلُص به في الأخير هو ضرورة تحديد الجزاء المترتب عن مخالفة القاضي لهذا الإلتزام، وذلك بالفصل في الدعوى الضريبية دون الإستعانة بالخبرة. فالواضح أنّ أغلبية الفقه الفرنسي خلص في اجتهاداته إلى أنّ الخبرة تعدّ إجراءً للتحقيق تظهر أهميته في المسائل الفنية، وتخلّفها

---

(328) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 112.
- المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 423.
- خضراوي الهادي، مرجع سابق، ص 342.
- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 33.

(329) عرّفت محكمة النقض المصرية "الخبرة الملزمة" أنها تلك الخبرة التي تستدعي على القاضي استبعاد سلطته في تقدير الحاجة أوعدم الحاجة إليها، فهو ليس ملزمٌ قانونا بإجابة طلب تعيين خبير إلاّ في الحالات التي أوجب فيها القانون الإستعانة بخبير.
- أنظر: قرارها رقم 04 للسنة القضائية عدد أول، صادر بتاريخ 1931/11/19. (أشار إليه: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 122).

(330) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 162.
- علي الشحات الحديد، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 123.
- خضراوي الهادي، مرجع سابق، ص 342.
- المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 422.

(331) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 127.
- المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 423.

لا يؤدّي إلى بطلان التحقيق، وإنما قد يرتّب قصور الحكم الفاصل في الدعوى من حيث تسبيب كيفيات توصّل القاضي إلى الحل المقضي به[332].

ثانيا : الحكم الصادر بتعيين الخبير القضائي

يقرر القاضي الإداري إجراء الخبرة بموجب حكم يصدره قبل الفصل في الموضوع عملا بموجب المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويحدِّد فيه –بحسب ما ورد في نص المادة 128 من نفس القانون– الدوافع التي تبرر اللجوء إلى الخبرة مع تسبيب حالة تعيين عدّة خبراء، وبيان الإسم الكامل وعنوان الخبير أوالخبراء المعينين وفق تخصص كلّ منهم، وبيان المهام المنوط به في إجراء الخبرة مع تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، فضلا عن تحديد القاضي الآمر بالخبرة لمبلغ التسبيق الذي يودَع بكتابة الضبط لبدء السير في أعمال الخبرة، فضلا عن ذكر مضمون هذا الحكم وفقا لمقتضى المادة 129 من القانون نفسه.

لكن يتبادر إلى الذهن التساؤل عن الجهة التي يؤول إليها اختصاص تعيين الخبير في المنازعة الضريبية؟ فهل يعود هذا الإختصاص للقاضي المقرر بصفته مكلّفا بالإشراف على تنفيذ تدابير التحقيق في المنازعة، أم يعود للتشكيلة الجماعية باعتبارها الهيئة التي يؤول إليها اختصاص إصدار الأحكام لِمَا كان يتعين ندب الخبير الضريبي بموجب حكم قضائي؟.

بالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية يتجلّى اختصاص المحكمة الإدارية بالحكم على اختيار الخبرة طريقاً للتحقيق في المنازعة الضريبية، ويكون ذلك في حالة استنفاذ الإجراءات السابقة المتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق دون الوصول من خلالها إلى حلّ فاصل في الدعوى[333]، ممّا يدلّ ذلك على أنّ تعيين خبير في المنازعة يكون بموجب حكمٍ تصدره التشكيلة الجماعية للمحكمة الإدارية الناظرة فيها[334].

---

(332) وذلك على خلاف ما ذهب إليه الفقه المصري وما استقر عليه قضاؤه، باعتبار تخلّف إجراء الخبرة في مثل هذه الحالات أوإلحاقها بعيب شكلي أوموضوعي، سببا من أسباب البطلان لعدم ذكر المصدر الذي استقى منه القاضي المعلومات للفصل في المسائل الفنية.

أنظر: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 126 وما يليها.

(333) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 162.

(334) GHNEMI A., Op. Cit., p 48.

هذا وإن كان اللجوء إلى الخبرة القضائية إجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية، إلاّ أنّه تُستبعَد إمكانية تصدّي القاضي المقرر لهذا الإجراء وحده بعد استنفاذ إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق[335].

وما يمكن أن يبادر به المستشار المقرر هو أن يخطِر التشكيلة الجماعية للحكم، بعدم جدوى وعدم كفاية الأدلة المتحصلة من خلال مساعي الإجراءات التحقيقية المتقدّمة والمتّخذة منذ إعلان افتتاح التحقيق في المنازعة الضريبية بتعيينه من قِبل رئيس هيئة الحكم في الدعوى، وبعد هذا الإخطار تحكم المحكمة الإدارية بتشكيلتها الجماعية قبل الفصل في الموضوع باللجوء إلى مساعي الخبرة.

لكن ومع اعتبار الخبرة القضائية إجراءٌ تحقيقي يجسّد إحدى أشكال الدعوى الفرعية؛ إذْ لا يمكن أن تكون موضوع دعوى أصلية[336]، فإنّه يُثار التساؤل عمّا إذا كان يُلزَم تسبيب الحكم الصادر بندب الخبير من قِبَل المحكمة الإدارية؟.

أشارت المادة 86-1 من قانون الإجراءات الجبائية إلى مشتملات حكم الخبرة في المنازعة الضريبية، وبيّنت ضرورة تحديد مأمورية الخبير أوالخبراء في ذات الحكم، لكنّها أغفلتْ ذِكر مدى لزوم تسبيب هذا الحكم، ممّا يدفع بنا للإحتكام بالقواعد العامة.

إبتعادًا عن الولوج في النظريات الفقهية المتداوَلَة في فقه المرافعات حول هذه المسألة[337]، يكفي -في هذا البحث- إستعراض موقف المشرع الجزائري من خلال تقرير القواعد العامة ضمن نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ حيث بيّن في المادة 277 التي أحالت إليها المادة 888 لزوم تسبيب الحكم عامة، سواءً من حيث الوقائع أومن حيث القانون، ولا يتمّ النطق به في الجلسة إلاّ بعد التسبيب.

---

(335) DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., p. 59.

(336) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 148.

- مقداد كورغلي، ترجمة نسيمة بورنان، مرجع سابق، ص 43.
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 163.
- جمال خاطر النكاس، "دراسة في القواعد الموضوعية التي تحكم الخبرة القضائية وموقف القضاء الكويتي وبعض القضاء المقارن منها"، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، عدد 02، 1996، ص 666.

(337) راجع في بيان تفاصيل آراء الفقهاء حول مسألة مدى لزوم تسبيب الحكم الصادر بتعيين الخبير: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص ص 157-159.

فهذا النص القانوني لم يميّز بين الحكم القطعي الفاصل في الموضوع والحكم الآمر بإجراء تحقيق في الدعوى، ممّا يسري مقتضاه على حكم تعيين خبير.

لكن لتعزيز هذا الموقف بأكثر قناعة فيما يتعلق بالحكم الآمر بالخبرة محل البحث، فقد أشارت الفقرة الأولى من المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى أنّه يجب أن يتضمّن "عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، وعند الإقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء". فهذا النص جزَمَ في الإجابة على لُزوم تسبيب حكم القاضي الآمر بإجراء الخبرة مؤكِّدا بأنّ القاضي الإداري حتى في الإستجابة لطلب أطراف المنازعة الضريبية في الإستناد إلى ثلاثة خبراء عملا بنص المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية، لابدّ أن يكون معلّلا ومسببا.

وعموما لا يجد القضاء تسبيباً للحكم الآمر بالخبرة بغير الإشارة إلى أنّ المحكمة لم تجد في أوراق الملف ما يكفي لتكوين عقيدتها[338].

وقد أحسن المشرع الجزائري في حسم هذه المسألة بنص المادتين 128 و277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في استلزام تسبيب الحكم الصادر بتعيين خبير في الدعوى، حتى لا يسرف القضاة في إحالة الدعوى إلى الخبرة التي تعرف إجراءات مكثَّفة من شأنها إطالة أمد فضّ النزاع فضلا عمّا في التسبيب ذاته من ضمانات للمكلف بالضريبة التي لا يجوز الإنتقاص منها. وقد سار مشرعنا في ذلك على نفس النهج الذي تبنّته الكثير من التشريعات المقارنة على غرار التشريع الفرنسي[339] والعراقي[340] والكويتي[341].

هذا ويجب على المحكمة الإدارية أن تحدد بوضوح ودقة مأمورية الخبير[342]، حتى يبيّن لها المسائل الحسابية في تقدير وعاء الضريبة أوتحصيلها بشكل يساعدها على الفصل الحاسم للدعوى. والتحديد الدقيق لمهام الخبير في الحكم يحقق سرعة الفصل في النزاع من جهة أنّ الخبير ذاته لا يتماطل

(338)علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 158.

(339) المادة 265 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي. – أنظر: نفس المرجع، ص157.

(340) المادة 134 من قانون الإثبات العراقي. – أنظر: نفس المرجع، ص 157.

(341) لكن المشرع المصري خالف ما ذهب إليه المشرع الجزائري وغيره مما ذكرناه عن تسبيب حكم الخبرة، حيث نصت المادة الخامسة من قانون الإثبات على أنّ "الأحكام الصادرة في إجراءات الإثبات لا يلزم تسبيبها مَا لم تتضمن قَضاءً قطعياً".

أنظر في ذلك: نفس المرجع أعلاه، ص ص 157-159.

(342) وذلك عملا بنص المادة 86-1 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 3/128 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

في إنجاز الخبرة لسبب غموض المهام التي تدخل في مأموريته، ومن جهة تفادي المناقشات غير المجدية التي قد يثرها أطراف المنازعة حول نوع المهام التي طَلبت المحكمة إنجازها من الخبير، ومن جهة الحيلولة دون تحويل إجراء التحقيق بطريق الخبرة إلى تفويض عام لسلطات القاضي وهو أمر غير مصرَّحٍ به للقضاء.

وكما يجب على المحكمة تحديد الأجل الذي يلتزم فيه الخبير بإيداع تقرير الخبرة لدى أمانة الضبط عملا بنص المادة 4/128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكما أوجبت المادة 129 من القانون نفسه تحديد مبلغ التسبيق الذي يُدفَع ضمن حساب أتعاب ومصاريف الخبير مع تعيين الخصم أوالخصوم الذين يجب عليهم أداء المبلغ لدى أمانة الضبط في الميعاد الذي يحدده القاضي. هذا وإن كانت للمحكمة سلطة تحديد الخصم الذي يكلَّف بدفع مبلغ التسبيق إلاّ أنّ قواعد العدالة تقتضي أن يُكلَّف بإيداعه الخصم الذي يقع عليه عبء الإثبات[343].

وألاحظ أنّه يمكن للقاضي أن يكلِّف طرفي المنازعة بأداء مبلغ التسبيق مناصفة خلال الميعاد المذكور أنفا، ويترتب عن عدم إيداع المبلغ في الأجل المحدد اعتبار تعيين الخبير لاغيا[344]، وتحكم المحكمة في الدعوى بدون خبرة، ما لم يَطلب الخصم الذي لم يودِع مبلغ التسبيق تمديد الأجل أوإلغاء تعيين الخبير بموجب أمر على عريضة عملا بنص المادة 130 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

لكن؛ هل تَدفع مديرية الضرائب مبلغ التسبيق إذا قدّر القاضي الإداري وقوع عبء الإثبات عليها في الدعوى، أوإذا كلّفها بذلك مناصفة مع المكلّف بالضريبة؟.

لا أستبعد إمكانية تكليف القاضي الإداري مديرية الضرائب في المنازعة الضريبية بأداء مبلغ التسبيق طالما أنّ القضاء يملك سلطة تحديد الطرف الذي يتولى إيداع هذا المبلغ لبدء تنفيذ إجراءات الخبرة القضائية، قياسا في ذلك على حالة الحكم على الإدارة بالتعويض عند الفصل القطعي في موضوع النزاع الضريبي. وأداء الإدارة للمبلغ يكون سحبا من الخزينة العامة للدولة.

---

(343) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 162.

- جمال خاطر النكاس، مرجع سابق، ص 670.

(344) وذلك إحتكاما بمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 129 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق.

وبناءً على ما تقدّم، أخلص إلى القول بأنّ إتمام تعيين الخبير القضائي وتحديد مأموريته بدقّة وَوضوح مع دفع مبلغ التسبيق، يجعل البدء في تنفيذ تدابير الخبرة أمراً ضروريا لإنهاء المنازعة الضريبية وحسمها قضاءً.

الفرع الثاني

تنفيذ الخبرة القضائية في المادة الجبائية

يجوز للقاضي في المنازعة الضريبية أن يستعين بالخبراء في المسائل التي يُستلزَم فيها استيعاب النقاط الفنية التي لا تشملها معارفه والوقائع المادية والحسابية التي قد يشقّ عليه الوصول إليها، دون المسائل القانونية التي يُفترَض فيه العلم بها. وبالتالي فالمعرفة الفنية المتخصصة للخبير الضريبي والتي تكون ضرورية لحسم النزاع هي المبرر للإستعانة بالخبرة القضائية[345].

وإذا ما تمّ ندب الخبير لمأمورية معيّنة، يقع على عاتقه التزام بتنفيذها شخصيا ما لم يَطلب من القاضي تنحّيه من المهمة لوجود قرابة بينه وبين أحد الخصوم أولتوفر أيّ سبب جدّي آخر وفق ما أشارت إليه المادة 86-3 من قانون الإجراءات الجبائية (أولا).

يحكم سير الخبرة وتنفيذها مبدأ استقلالية الخبير، لكنّ ذلك لا يخلّ بسلطة الرقابة عليه سواءً من المحكمة الإدارية أومن جانب الخصوم (ثانيا).

أولا: التنفيذ الشخصي لأعمال الخبرة

يستفاد من نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التزام الخبير بأداء مهامه المسندة إليه شخصيا ولا يمكن إسنادها إلى غيره بطريق الوكالة أوالإنابة أوبطريق آخر، وإذا تعذّر عليه

(345) المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 423.
- جمال خاطر النكاس، مرجع سابق، ص 663.
- محمد توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 7.
- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 31.

تأدية هذه المهام؛ عليه أن يُخطِر القاضي الذي عيّنه بذلك ليتولى استبداله بمقتضى أمرٍ على عريضة[346].

وأداء الخبير للمهام المحددة في حكم القاضي مرهون بقبوله تولّي المأمورية[347]، وإذا قَبِلَ تنفيذها يقوم باستدعاء ممثل المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي بحسب ما ورد في المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك ليتأهّب نحو تنفيذ مأموريته في ظلّ معطيات مبدأ المواجهة[348]، وتلكم أعمال تمهيدية يفتتح بها الخبير الضريبي مهامه ثمّ يتلوها بالأعمال التنفيذية للحسابات والعمليات التي يستصاغ منها الحصول على المعلومات الكافية لِاستنارة عدالة المحكمة الإدارية بها للفصل في النزاع الضريبي، وذلك ما قرره المشرع الجزائري في المادة 86-7 من نفس القانون.

وتوضيحا لِمَا تقدّم تجدر الإشارة إلى أنّ حوصلة الأعمال التمهيدية التي تسبق التنفيذ الفعلي لمأمورية الخبير تتمثل في استدعاء أطراف المنازعة الضريبية وإخطارها باليوم والساعة المحدَّدة لبدء العمليات المتعلقة بالخبرة الفنية في حدود عشرة أيام على الأقل قبل بدء هذه العمليات[349]. ويهدف المشرع في تقرير هذه الإجراءات التمهيدية تحقيق مبدأ المواجهة بين المصلحة الجبائية والمكلف بالضريبة باعتباره أهمّ تطبيق لحقّ الدفاع[350]، حيث يتمكّن كل طرف منهما من العلم بميعاد تنفيذ مأمورية الخبرة لتهيئة المستندات والأوراق التي يعزز بها مركزه في إثبات طلباته. وقد أضافت الفقرة

---

(346) دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص 93.

- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 33.

(347) Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p. 42.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

(348) GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op. Cit., p.162.

(349) غير أنّه في القانون الفرنسي نجد بأنّ القاضي هو الذي يتولّى تحديد ميعاد وساعة بدء أعمال الخبرة، ويبلّغ معالمها للخبير والأطراف سويا.

أنظر في ذلك:

- TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret, Op. Cit., p. 264

(350) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 262.

- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 166.

- JUNG Christian, Op. Cit., pp. 21-27.

وقد بيّن المشرع الجزائري طريقة استدعاء الخبير لأطراف المنازعة تمهيدا للتنفيذ الفعلي لأعمال الخبرة، زيادة على ما جاء في نص المادة 86-6 من ق.إ.ج، موضّحا في المادة 135 من ق.إ.م.إ وجوب الإخطار عن طريق المحضر القضائي.

السابعة من المادة 86 سالفة الذكر ضرورة إخطار الخبير لرئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة إذا اقتضى الأمر ذلك لحضور تدابير الخبرة.

وقد استقر القضاء على ترتيب بطلان الخبرة كإجراءٍ تحقيقي مع بطلان الحكم الذي استند إليها للفصل القطعي في النزاع، إذا لم يوجّه الخبير الإستدعاء للخصوم نظرا لِمَا في عمله من تقصير في تمكينهم من الدفاع عن مصالحهم[351].

وإذا تغيّب أحد طرفي المنازعة الضريبية عن حضور عمليات الخبرة، فإنّ ذلك لا يمنع من مباشرة هذه العمليات من طرف الخبير وكما لا يمسّ ذلك بالطابع الوجاهي لإجراء التحقيق بطريق الخبرة القضائية، وبالتالي لا يحقّ للطرف المتغيّب التمسّك لاحقا أمام الجهة القضائية الإدارية ببطلان إجراء الخبرة، وهذا ما يتناسب مع المبدأ الذي اقتضته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا من حيث أنّه لا يحقّ للخصم أن يطعن في الإجراءات لعيبٍ شابها يرجع إلى خطئه[352].

أمّا بالنسبة للأعمال التنفيذية لمأمورية الخبير القضائي في المادة الجبائية؛ فقد بيّنتها المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية[353]، ومن خلال النظرة التحليلية لبيان نص هذه الفقرة يتضح أنّ الخبير الضريبي يتكفّل بسير الخبرة وتنفيذ أعمالها، ويقتضي تنظيمها بدايةً؛ التحقق من شخصية وهوية الحاضرين في زمان ومكان إجراء الخبرة، وصفة كلّ واحد منهم، حيث يمكن أن يغيب المكلف بالضريبة عن تنفيذ الإجراء لكن يوكِّل عن نفسه محاميا أوشخصا آخر بموجب عقد الوكالة الخاصة، ففي هذه الحالة يطّلع الخبير على سند الوكالة وحدود الوكيل فيها ويوضّح صفة الشخص الحاضر نيابة عن المكلف بالضريبة.

---

(351) راجع في ذلك:
- قرار محكمة النقض المصرية رقم 14، سنة قضائية عدد 35، صادر بتاريخ 1976/02/11.
- قرار رقم 25، سنة قضائية عدد 35، صادر بتاريخ 1969/02/06.
- قرار رقم 469، سنة قضائية عدد 44، صادر بتاريخ 1979/01/04.

(أشار إليها: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 280).

(352) قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 164086، صادر بتاريخ 1998/04/26، غير منشور. (أشار إليه: خضراوي الهادي، مرجع سابق، هامش رقم 03، ص 344).

(353) حيث نصت على ما يلي: "يتوجّه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي و/أوممثله، وإذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قِبَل المحكمة الإدارية.

يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة".

بعد ذلك يتولى الخبير تلاوة مضمون الحكم الصادر بانتدابه استقراءً للمهام التي كُلِّف بها من طرف الجهة القضائية الإدارية التي أصدرته، ثم يقوم برسم خطة عملية يعرضها على الحاضرين بشأن بيان كيفيات تنفيذ مهامه حتى نفاذ مأموريته، لكنّ هذه الخطة تبقى مبدئية قابلة للتعديل حسب الإشكالات التي قد تعترض مسار عمليات الخبرة. ويتعين على الخبير مراعاة المراحل التي حددتها المحكمة مع مراعاة مبدأ المواجهة في كل الأعمال الفنية التي يقوم بتنفيذها تحت رقابة القضاء الإداري، مع ضرورة تطبيق مبدأ العمل الفني مراعيا عدم التجاوز في مهامه ليدخل في نطاق المسائل القانونية التي يختص بها القاضي وحده[354].

وعلى العموم فإنّ الأعمال التي يقوم بها الخبير في المنازعة الضريبية كشأن أيّ منازعة قضائية، تعتمد على ما يحدده الحكم، وهو ما شملته عبارة المادة 86-7 المذكورة أنفا، التي تناولت الصياغة التالية: "... حيث يقومون –أي الخبراء– بتأدية المهمة المنوطة بهم من قِبل المحكمة الإدارية"، وهذه المهمة حددتها المحكمة في الحكم الآمر بالخبرة.

وكما يمكن للخبير أن يستعين بالأوراق والمستندات المودعة بملف الدعوى الضريبية لدى كتابة ضبط المحكمة، وله أن يتسلّمها بإذنٍ من المحكمة، أوأن يطالب أطراف الدعوى مباشرة باستحضار نسخٍ من الوثائق التي تهمّ كلٌّ منهم في دعواه.

أشارت المادة 137 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى هذه الحالة التي يطلب فيها الخبير من الخصوم بتقديم المستندات الضرورية لإنجاز الخبرة دون تأخيرٍ تحت طائلة غرامة تهديدية يأمر بها القاضي الإداري إذا ما استشكل الخبير مماطلة أحد الخصوم في تقديم هذه المستندات، فضلا عن إمكانية استخلاص المحكمة قرينة ضد الطرف الذي امتنع عن إفادة الخبير بهذه المستندات.

وبعد قيام الخبير بجمع المعلومات عن النزاع المعروض عليه[355]، يستخدمها لغرض إتمام مأموريته واستخلاص النتائج التي يفيد بها محكمة الموضوع لحسم المنازعة الضريبية، وكلما اعترضه أيّ إشكال خلال أداء مهامه، يرفع تقريراً عن ذلك، وكما يجوز له مطالبة تمديد أجل إيداع تقريره إذا

(354) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص ص 288-289.

- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص ص 94-95.
- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 34.

(355) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 307.

أوشك عليه نفاذ الأجل الممنوح له قضاءً لأداء المهمة المنوطة به، وذلك عملا بمقتضيات الفقرة الأولى من نص المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانيا : الرقابة على أعمال الخبرة

عندما يعهد القاضي الإداري للخبير الضريبي بمهمة معينة لبحث بعض الصعوبات الحسابية والعلمية المتخصصة، فإنّ الخبير يؤدي المهمة باستقلال كامل.

ولكن ليس معنى ذلك أن يكون بمنأى عن الرقابة على الأعمال التي ينفّذها سواءً كان ذلك من القاضي أومن جانب أطراف المنازعة الضريبية ولو أنّ الهدف منها واحدٌ وهو ضمان حسن تنفيذ أعمال الخبرة.

بيّن قانون الإجراءات المدنية والإدارية عدّة مظاهرٍ للرقابة القضائية على أعمال الخبير، تنعكس خاصة في العلاقة بينه وبين القاضي الآمر بندبه في مهام الخبرة. فقد نصت المادة 134 على إمكانية الرجوع إلى القاضي في الترخيص بالإستعانة بمترجم معتمد للقيام بتنفيذ الخبرة كما لو كان المكلف بالضريبة مستثمرا أجنبيا لا يتقن اللغة الرسمية في الجزائر ولم يمثله أيّ محام خلال عمليات الخبرة.

وكما بيّنت المادة 136 إمكانية الرجوع إلى المحكمة الإدارية لتسهيل مأمورية الخبير كلما صادفته عقبات وإشكالات في تنفيذ مهامه على أساس أنّ تلك المحكمة هي الأقدر على اتخاذ التدابير الضرورية لتذليل العقبات بحكم إناطتها الشاملة بمعطيات موضوع النزاع الضريبي. وهي نفس العلاقة التي تجسّدها عبارات الفقرة الثانية من المادة 137 بشأن الإشكالات التي تعترض الخبير من جانب أطراف النزاع في الإمتناع عن تقديم المستندات الضرورية لإتمام عمليات التحقيق بالخبرة.

وتمتدّ الرقابة القضائية على أعمال الخبرة إلى ما يمسّ بمبلغ التسبيق الذي يودَع لدى أمانة الضبط ضمن مصروفات وأتعاب الخبير، حيث يراقِب القاضي خبيره حتى لا يقتطع تسبيقا من هذا المبلغ دون تبرير، وحتى يمنع أداء الخصوم للخبير –بصفة مباشرة– مثل هذا التسبيق لضمان استقلاله وحياده في تنفيذ تدابير الخبرة تحت طائلة شطبه من قائمة الخبراء وبطلان الخبرة المنجزة عملا بأحكام المادتين 139 و140.

فهذه كلها أشكال من مظاهر الرقابة وعلاقة التبعية بين الخبير والقاضي؛ مناطها تذليل الصعاب والإشكالات التي قد تحيد عن الفصل السليم والعادل في المنازعة الضريبية[356].

هذا وإعمالا بمبدأ رعاية الخصوم لمصالحهم[357]، فإنّ أطراف المنازعة الضريبية يتتبعون سير تدابير الخبرة القضائية للوصول إلى توخّي الإنحراف عن الغاية المقصودة من اللجوء إلى الخبرة، وهي رقابة لها مظاهرها، تتجلى من اتخاذ إجراء استدعاء الخبير لهؤلاء الأطراف وإخطارهم بزمان ومكان مباشرة مأموريته طبقا لمقتضى المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وللتوضيح فإنّ المشرع لم يكتف في هذا الإجراء بتوجيه الإستدعاء فحسب، وإنما اشترط بموجب المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية حضور الأطراف أوممثليهم، وبالتالي فلا يجوز الإحتجاج بالخبرة في المادة الجبائية على المكلف بالضريبة لم يكن قد أُخطِرَ بزمانها ومكانها أولم يحضر تدابيرها احتراما لمبدأ المواجهة.

ويجوز لأطراف المنازعة محل البحث إثارة التحفظات والملاحظات وإبداء الطلبات وطرح الأسئلة خلال سير عمليات الخبرة الضريبية، ويستلزم على الخبير الإجابة عنها والتنويه إليها في تقريره، فضلا عن إمكانية إبداء الإنتقادات لعمل الخبير في المذكرات التي تلي دعوى الرجوع بعد الخبرة أمام المحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء الخبرة.

وكما تظهر رقابة الخصوم للخبير الضريبي أيضا في تقرير أحقية كلّ طرف في رفع طلبِ ردّ الخبير المعين من قِبَل الخصم الآخر، عملا بأحكام المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكما لأطراف المنازعة الضريبية الحق في طلب مساءلة الخبير بموجب دعوى المسؤولية إذا ارتكب خطأً ترتَّب عنه ضرر لأحدٍ منهم وتوافرت علاقة السببية بين الخطأ والضرر؛ كما لورَفض إنجاز المهمة المسندة إليه بعد أن قَبِلَ بها أولم ينجِز تقريره أولم يودِعه في الأجل المحدد بموجب الحكم الآمر بالخبرة، فضلا عن طلب استبداله، وذلك عملا بنص المادة 86-5 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

(356) MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 35.

(357) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 319.

هذا ويشير بعض الفقه في دراساته[358]، إلى أنّ قيام عون إدارة الضرائب بتحرير محضر يبدي فيه رأيه عن أعمال الخبرة المنجزة، تزييد لا أساس له فيما نصت عليه المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية. لكنني أردّ على هذا الفقه بقصور دراساته وعدم امتدادها إلى اعتبار هذا المحضر من مظاهر الرقابة التي تباشرها إدارة الضرائب على أعمال الخبير القضائي.

وبناءً على ما تقدم نخلص إلى أنّ الخبير ينهي مهام خبرته بتحرير تقرير يقوم بإيداعه لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية الآمرة بندبه خلال الأجل المحدد في الحكم، حتى يتمكّن أطراف المنازعة من الإطلاع عليه بعد تبليغها بذلك قانونا خلال مدة عشرين يوما كاملة من تاريخ هذا التبليغ لتقديم ملاحظاتهم في إطار المناقشة بعد الخبرة، وذلك عملا بنص المادة 86-8 من قانون الإجراءات الجبائية.

ونتيجة هذا المطلب تتعلق بأهمية استعراض كلّ الإجراءات المتقدمة حول تعيين الخبير ومناط أداء مأموريته في المادة الجبائية، محورها التحقيق القضائي الهادف إلى جمع الأدلة التي يحسِم بها القاضي الإداري موضوع المنازعة الضريبية، حيث أنّ سلامة إجراء الخبرة على نحو ما تقدّم من أحكام قانونية ومبادئ قضائية تمكّن من ضمان حقوق المكلف بدفع الضريبة في التحقيق تجاه تسلّط الإدارة الجبائية، ولا أدلَّ على ذلك من موضوع الرقابة القضائية، والرقابة الشخصية للمكلف بالضريبة على تنفيذ أعمال الخبرة.

---

(358) خضراوي الهادي، مرجع سابق، ص 345.

- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 101.
- خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 167.
- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 128.

المطلب الثاني

الخبرة وسيلة إثبات للمنازعة الضريبية

إذا كان الإثبات هو تأكيد وجود حقّ متنازع فيه يترتب أثره القانوني بالدليل الذي أجازه القانون لإثبات ذلك الحق[359]، فإنّ الغالب في الفقه والقضاء قد سار على اعتبار الخبرة وسيلةَ إثباتٍ في المنازعة القضائية[360].

والواضح في فقه المرافعات أنّ هناك نوعين من الإثبات؛ الإثبات المباشر والإثبات غير المباشر[361]، فالإثبات المباشر يتحقق عندما يستخلص القاضي اقتناعه الشخصي بملامسته لوقائع النزاع واستدراج الدليل من مشاهداته، أما الإثبات غير المباشر فيتحقق بما يقدّمه الخصوم للقاضي من أقوال ومستندات، أوغيرهم من أعوان القضاء للوصول إلى حسم النزاع المطروح أمامه، ونجد أنّ الخبرة القضائية من أهمّ هذه النماذج التي تشكّل طريقَ إثباتٍ غير مباشر، نظرا لما يقدّمه الخبير للقاضي من معلومات مستقاة من الفحص والمعاينة والدراسة المتخصصة للوقائع بدلا من مباشرة ذلك من القاضي بنفسه[362].

---

(359) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 99.

(360) المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 422.

لكنّ ذلك لم يمنع من بزوغ بعض التيارات الفقهية التي انتقدت هذا الإتجاه الذي ذهب إلى اعتبار الخبرة وسيلةً للإثبات أمام القضاء، على أساس أنّ الخصوم هم المكلّفون بالإثبات وليست المحكمة أومساعدوها، فضلا عن أنّ الخبرة لا يمكن أن تُفرَض على القاضي الذي يبقى يتمتع بسلطة تقدير الأخذ برأي الخبير من عدمه عكس طرق الإثبات التي لا يجوز للقاضي رفضها في حالة تمسُّك أحد الخصوم بها، إضافة إلى أنّ عمل الخبير يكمن في عملية فكرية يهب بها إلى المحكمة لاِستكمال عقيدة القاضي في النزاع. (أنظر: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص ص 101-103).

لكنني لا أشاطر هذا الرأي المعارض -خاصة في المنازعة الضريبية-، نظرا لأنّ اللجوء إلى الخبرة يكون بعد استنفاذ إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق من دون أن تتضح للمحكمة الإدارية معالم النزاع، ثمّ تأمر بالخبرة لتكملة البحث عن الدليل الذي يحدد مآل هذا النزاع، فضلا عن أنّ المشرع نصّ على الخبرة في المادة 85 من ق.إ.ج ضمن تعداد وسائل الإثبات الخاصة بالإجراءات الضريبية التنازعية أمام القضاء الإداري.

(361) للإطلاع على التفاصيل حول هذا الموضوع، راجع: قدري عبد الفتاح الشهاوي، الإثبات: مناطه وضوابطه في التشريع المصري والمقارن، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص ص 100-105.

(362) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 98. =

وطالما أنّ للمحكمة الإدارية في حدود سلطتها التقديرية أن تأخذ بتقرير الخبير الضريبي كلّه أوببعض ما جاء به وتطرح بعضه لأنها غير مقيّدة بآراء أهل الخبرة عملا بنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّ ما يثيره أطراف المنازعة الضريبية من مناقشات تتعلق بالنتائج التي توصّل إليها الخبير وما أثبته في تقريره، يبقى من المسائل الموضوعية التي تنفرد وتستقلّ به محكمة الموضوع، وطالما أنّ وسائل الإثبات وما يسمح للقاضي بتكوين قناعته الشخصية من دليل دون آخر يتعلق أيضا بالمسائل الموضوعية المجردة عن رقابة مجلس الدولة؛ فإنّني أسلّم بنتيجة اعتبار الخبرة القضائية وسيلةَ إثباتٍ في المنازعة الضريبية، وهو الإعتبار الذي أعتمده لمناقشة إيداع تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية لفحص ما أثبته الخبير الضريبي فيه (الفرع الأول)، ثم تلي دراسة حجية هذا التقرير في الإثبات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

إنهاء الأعمال الفنية بإيداع تقرير الخبرة

عند إتمام الخبير الضريبي مأموريتَه يقدِّم للقاضي الإداري نتيجةَ ما قام به من أعمالٍ في شكل تقرير مكتوب يحرره ويوقّع عليه[363]، وما يزيد من أهمية هذا التقرير هو اتخاذه في الغالب أساسا للحكم الذي يفصل به القاضي في المنازعة الضريبية. وإذا ما انتهى الخبير من كتابة التقرير فإنه يلتزم بإيداعه خلال فترة معينة.

= – المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص 423.

– جمال خاطر النكاس، مرجع سابق، ص 664.

(363) حرصت بعض التشريعات على تخويل الخبير صلاحية إبداء رأيه شفاهة بالجلسة دون تقديم تقرير مكتوب إذا قدّر القاضي أنّ هذا الرأي لا يستلزم عرضه بالكتابة. ويتضح ذلك في نص المادة 282 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي والمادة 155 من قانون الإثبات المصري والمادة 3/154 من قانون البينات السوري والمادة 296 من قانون أصول المحاكمات اللبناني والمادة 127 من قانون المرافعات الكويتي. – (أشار إليها: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 106).

في حين يظهر أنّ المشرع الجزائري استلزم أداء رأي الخبرة في تقرير مكتوب وفق ما نصت عليه المادة 86–6 من ق.إ.ج والمادتين 138 و142 من ق.إ.م.إ.

أما إذا انتُدِبَ عدّة خبراء فإنهم يعدّون تقريرا واحدا أوتقارير منفردة عملا بنص المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية[364].

هكذا وبعد التعرف على محتوى التقرير الذي يعدّه الخبير الضريبي وفق الخطة التي يعرض فيه تنفيذ مأموريته (أولا)، تلي الدراسة لبيان كيفيات إيداعه لدى المحكمة المختصة، وذلك وفق تسلسل المهام والإجراءات (ثانيا).

أولا: بيان محتوى تقرير الخبرة القضائية

يجب أن يتضمّن تقرير الخبرة عدّة بيانات، يتمّ تنظيم إدراجها فيه على أساس خطة محدّدة يضعها الخبير الضريبي أثناء تنفيذ مأموريته.

لم يفرض القانون شكلا معينا لكتابة التقرير، وبالتالي فالخطة المتّبعة فيه تعود إلى تصميم الخبير ذاته حسب معارفه المنهجية، ومهما تكن تلك الخطة المعتمدة فإنّ المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ألزمت احتواء التقرير لأقوال وملاحظات الخصوم ومرفقات مستنداتهم، مع عرضٍ تحليلي لِما قام به الخبير وعاينه في نصاب المهمة المسندة إليه واستخراج نتائج الخبرة.

وتجسيدا لذلك يمكن للخبير في المنازعة الضريبية تقسيم خطة تقريره إلى أجزاء مهمّة تتعلّق بالديباجة وأعمال الخبرة والنتائج مع إبداء الرأي الفني، ثمّ في الأخير يشير إلى المرفقات.

---

(364) الواضح أنّ المشرع الجزائري لم يراع اتساق النصوص القانونية من منظور عدم توافق مقتضى المادة 86-7 من ق.إ.ج والمادة 127 من ق.إ.م.إ حول عدد التقارير التي يعدّها الخبراء عن مهمة واحدة، فبينما اقتضى في النص الأول منْح الأولوية للخبراء في الإختيار بين الإدلاء بنتائج خبرتهم في تقرير واحد أوفي تقارير منفردة، أورد في النص الثاني حكما مفاده إعداد الخبراء لتقرير واحد حتى ولو اختلفت آراؤهم، وفي هذه الحالة يسبّب كلّ خبير رأيه المختلف عن باقي الخبراء في نفس التقرير!!.

ولا أجد ما أوفّق فيه بين هذين النصين سوى القول بضرورة تعديل المادة 86-7 ق.إ.ج بما يجعل مقتضاها على النص بإعداد تقرير واحد في حالة تعدّد الخبراء، لأنّ النص على إعداد تقارير منفردة من طرف كلّ خبير في مهمة واحدة تزييد لا مبرر له، بل وقد يثقل أطراف الدعوى الضريبية بنفقات هذه التقارير المتعدّدة، فضلا عن إنهاك المحكمة في جهدها عند الإطلاع عليها.

ففي الديباجة يهتمّ الخبير بالوصف وسرد الوقائع المذكورة في الحكم الآمر بندبه[365]، يتخللها ذكر بياناته الشخصية وتلك المتعلقة بأطراف المنازعة، وذلك مع ذكر تاريخ صدور حكم الخبرة والجهة القضائية الإدارية التي صدر عنها ومنطوقه من حيث تبيان المهام المسندة إليه حتى تتمكّن التشكيلة الجماعية للحكم من مراقبة مدى التزامه بحدود مأموريته. وكما تتضمن الديباجة أيضا ما يُثبِت توجيه الإخطار للمصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، ورئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة والخبراء الآخرين إذا اقتضت أعمال الخبرة استدعاؤهم عملا بنص الفقرتين 6 و7 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. هذا بالإضافة إلى تبيان نوع الأوراق والمستندات التي قدّمها أطراف المنازعة الضريبية للخبير والتي يرفقها على ذيل التقرير مع الإشارة إلى أقوالهم وطلباتهم وتحفّظاتهم في النزاع. وكما يبيّن الخبير في هذا الجزء الأوّلي من التقرير، الأماكنَ التي انتقل إليها[366]، مثل المحلات التجارية للمكلف بالضريبة.

وبعد سرد كلّ هذه البيانات يستعرض الخبير الفني في المادة الجبائية أعمال خبرته حسب التفاصيل التي تُمكِّن المحكمة الإدارية من فهم المسائل الغامضة التي كانت سببا في الأمر بالخبرة، حيث يتطرّق الخبير في تقريره إلى تبيان الحسابات والتقديرات الضريبية التي يكلّف بها المشتكي في حدود ما تفرضه عليه النصوص الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، لإدراك مدى وجود تجاوزٍ في وعائه الضريبي الموجّه إليه من قِبَل المصلحة الجبائية. وكما يبيّن ما توصّل إليه من تحقيقات حول دراسة دفاتر المكلّف بالضريبة وسائر المستندات المتوفرة لديه لمعرفة قيمة رقم أعماله التي تكون أساسا في تقدير الضريبة المفروضة عليه لحساب الخزينة العامة للدولة. هذا وينبغي على الخبير أن يراعي في كتابة تقريره الإعتماد على أسلوب واضح وموجز[367] في كلّ التحاليل التي يقدّمها لأعمال خبرته قصد إنارة المحكمة بها تسهيلا للفصل في النزاع.

---

(365) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 336.

- عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 103.
- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 36.

(366) خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 166.

- إبراهيمي محمد، الوجيز في شرح الإجراءات المدنية: ج 2، مرجع سابق، ص 48.
- بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، 140.

- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p.43.

(367) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 337.

- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., pp. 36-37.

وفي الأخير يقدّم الخبير في تقريره موجزا عن نتائج الخبرة الحسابية التي توصّل إليها من خلال أعماله[368]، تكون مستصاغة من أسباب منطقية مؤدّية للرأي الذي يخلص إليه ويقدّم فيه الإجابة على تساؤلات المحكمة الإدارية في الحكم الآمر بالخبرة.

وتبيان الأسباب التي صاغ عليها الخبير الضريبي نتائج خبرته يمكّن أطراف النزاع من مناقشة تقريره ويسمح للقضاء الإداري بالإعتماد عليه كدليل إثبات للفصل في النزاع الضريبي[369]، لكن لا يلتزم الخبير ببيان مصدر ما انتهى إليه من نتائج[370] تستند إلى معارفه العلمية والعملية.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنّ تقرير الخبرة لا يستمدّ حجيته كسندٍ يودَع في ملف الدعوى إلاّ إذا كان مؤرّخا وممهورا بتوقيع وختم الخبير أوالخبراء في حالة تعدّدهم في إنجاز المأمورية.

وكما يتضمن تقرير الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية الأوراق والمستندات التي يتحصّل عليها الخبير أثناء تنفيذ أعمال الخبرة، ويودعها مع التقرير مشيراً إليها في جرد مفصّل على شكل قائمة يحدّد فيها نوع كلّ وثيقة منها والطرف الذي قدّمها وأهمّيتها في الإثبات حسب الوقائع التي تطرق إليها في أعمال الخبرة.

ومن قبيل هذه الوثائق أشير مثلا إلى وصْل الإشعار بالإستلام المتعلّق بإخطار الخصوم بزمان ومكان إجراء الخبرة، ونسخة من مستخرج السجل التجاري للمكلّف بالضريبة، ونسخة من البطاقة

---

(368) DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., p. 59.

(369) وللمحكمة الإدارية في بناء قرارها سلطة تقديرية للأخذ بتقرير الخبير، فهي تزن بين النتائج التي توصّل إليها في تقريره وفق التحليل الذي أوفاه فيه للوقائع وبين الإعتراضات التي أثارها أطراف المنازعة عند الرجوع في الدعوى بعد الخبرة. وبالتالي فمناقشة الأطراف للتقرير لها أهميتها لكن تبقى للمحكمة سلطة تقديرية في استبعاد التقرير من عدمه.

فقد جاء في إحدى قرارات محكمة النقض المصرية أنّ "وجود فرق بسيط بين النِّسب التي انتهى إليها الخبير في تقريره وبين ما هو ثابت بدفاتر المموّل لا يبرر الأخذ بالنسب الواردة بهذه الدفاتر ما دام أنّ الأرباح أصبحت خاضعة لطريق التقدير، وكان طرح دفاتر المموّل والأخذ بتقدير الخبير من مسائل الواقع التي تستقلّ بتقديرها محكمة الموضوع متى أقامت حكمها على أسباب سائغة، ولمّا كان ذلك فإنّ النعي على الحكم المطعون فيه بالقصور أوالتناقض في هذا الخصوص يكون نعيا غير سديد".

قرار محكمة النقض رقم 391، سنة قضائية عدد 24، صادر بتاريخ 1959/03/26. (أشار إليه: المنجي إبراهيم، مرجع سابق، هامش رقم 80، ص 42).

(370) قرار محكمة النقض المصري رقم 944، سنة قضائية عدد 49، صادر بتاريخ 1967/12/20. (أشار إليه: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، هامش رقم 01، ص 338).

الضريبية carte fiscale، نسخة من دفاتر سير أعمال المكلف بالضريبة المقدمة كمعيار لتقدير قيمة الأعمال التي حققها في نشاطه التجاري أوالصناعي أوالمهني.

وفضلا عن ذلك يحدّد الخبير الضريبي قيمة المصاريف والأتعاب التي يستحقّها عن تفرّغه لإنجاز المأمورية التي كُلِّف بها مثبتا لهذه القيمة بالمستندات الدالة على ذلك ليستعين به القاضي عند تقدير أتعابه[371]، ثمّ يحسم رئيس تشكيلة الحكم في المنازعة الضريبية تحديد قيمة الأتعاب بقرار طبقا للتعريفة المحدّدة بقرار من الوزير المكلّف بالمالية، وذلك بحسب ما ورد في نص المادة 86-9 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا : شكليات إيداع تقرير الخبرة

إذا أتمّ الخبير الضريبي كتابة تقريره مستوفيا كافة البيانات الضرورية وفق ما قررته المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يقوم بإيداعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم بندبه وفقا لنص المادة 86-8 من قانون الإجراءات الجبائية. وكما ألزم هذا النص ضرورة إخطار أطراف المنازعة الضريبية بإجراء إيداع تقرير الخبرة قصد إعادة السير في الدعوى من خلال اطّلاعهم على التقرير ومناقشتهم لأعمال الخبير في الجلسة المحدّدة لنظر الدعوى.

لم يحدّد المشرع الجزائري الجهة التي تلتزم بإخطار الخصوم للإطّلاع على تقرير الخبرة القضائية فيما إذا كان يبادِر به الخبير أم المحكمة بواسطة كتابة الضبط. لكن الأرجح والساري عليه العمل في القضاء الإداري الجزائري هو اتخاذ هذا الإجراء من طرف قلم كتاب الضبط[372]، وينبغي في تحديد جلسة استئناف السير في الدعوى بعد الخبرة من مراعاة مهلة العشرين يوماً كاملة من تاريخ تبليغ الأطراف بإجراء الإيداع حيث لا يمكن تحديد الجلسة قبل انقضاء هذا الأجل المقرر في نص المادة 86-8 المذكورة أنفا، لتمكين الأطراف من الإطلاع على التقرير والتحضير لمناقشته[373].

---

(371) MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p. 37.

(372) ونظرا لإنعدام أيّ قرار قضائي في متناولي لبيان الجهة القضائية التي تتخذ هذا الإجراء في معرض غياب النص القانوني، أفادتني مصالح كتابة ضبط المجلس القضائي ببجاية من خلال الإتصال بها، أنها القائمة على الإجراء فور إيداع الخبير لتقريره.

(373) DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.
ومن المبادئ القانونية لمحكمة التمييز الكويتية، القضاء بإلزامية إخطار الخصوم بكتاب مسجّل بإيداع تقرير الخبير وبتاريخ الجلسة المحدّدة لنظر الدعوى، عملا بنص المادة 14 من المرسوم الحكومي رقم 1980/40 المتضمن=

وإذا أغفلت المحكمة الإدارية اتخاذ إجراء الإخطار بإيداع التقرير عن طريق كتابة الضبط أولم تراع مهلة العشرين يوما المذكورة وفصلت في النزاع الضريبي، فإنّ ذلك يعرّض قرارها للبطلان، لأنّ الإجراءات التي تتلو استدعاء أطراف النزاع يلحقها البطلان إذا شابها عيب جوهري يترتّب عليه ضرر للخصم(374)، ويحق للأطراف أوأحدهم ممّن لم يُخْطَر بإجراء الإيداع أن يتمسّك بالبطلان أمام محكمة الموضوع ولو كان ذلك لأول مرة أمام مجلس الدولة عند نظر دعوى الطعن بالنقض(375).

وقد حرص المشرع على أن يتمّ إيداع تقرير الخبرة في الميعاد المحدّد بموجب الحكم الآمر بندب الخبير، حيث تعدّدت نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أشارت إلى أجل إنجاز الخبرة وإيداع تقرير الخبير(376)، وما على هذا الأخير إلاّ مراعاته ضمانا لحسن سير أعمال التحقيق وتجنّبا لتعطيل الفصل في النزاع الذي يتوقّف لحين الإنتهاء من المأمورية، وإذا ما رأى الخبير عدم كفاية الأجل المحدّد لإيداع التقرير بسبب تعقيد المهام التي كلّفته بها المحكمة الإدارية أولوجود إشكالات كانت تعترضه أثناء تأدية مهامه، جاز له من دون أن يفوّت هذا الأجل أن يطلب تمديد المهمّة(377) عملا بنص الفقرة الأولى من المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولكن إذا تجاوز هذا الميعاد ولم يودع تقريره، جاز الحكم عليه بكلّ ما تسبّب فيه من مصاريف، فضلا عن إمكانية القضاء عليه بالتعويضات المدنية التي يتأسس فيها أطراف المنازعة على أساس

=قانون تنظيم الخبرة، وتقوم بهذا الإخطار إدارة الكتاب أوما نسميّها عندنا في الجزائر بكتابة الضبط. (أنظر: عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 135).

(374) وذلك توافقا مع معايير تطبيق نظرية البطلان في الإجراءات التي نصت عليها المادة 60 من ق.إ.م.إ، مرجع سابق. وقد حكمت محكمة النقض المصرية ببطلان الإجراءات التالية لإيداع تقرير الخبرة، بسبب إستمرار النظر في الدعوى دون إخطار الخصوم، في مواضع عدّة، من بينها ما يلي: – قرار الطعن رقم 1005، سنة قضائية عدد 75، صادر بتاريخ 1992/4/23.

- قرار الطعن رقم 7866، سنة قضائية عدد 36، صادر بتاريخ 1994/07/07.
- قرار الطعن رقم 1288، سنة قضائية عدد 52، صادر بتاريخ 1986/01/29.
- قرار الطعن رقم 1226، سنة قضائية عدد 35، صادر بتاريخ 1987/02/25. (أشار إلى هذه القرارات: عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص ص 136–138).

(375) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 347.

(376) راجع نص المادة 4/128، 2/132 و136/أولى.

(377) MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., p 35.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 35.

المسؤولية التقصيرية في تأدية مهامه، وكما يمكن علاوة على ذلك استبداله عملا بنص المادة 2/132 من القانون نفسه[378].

لكن هل تنتهي مهمّة الخبير الضريبي بمجرّد إيداع تقريره لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية؟

من حيث المبدأ؛ تنتهي مأمورية الخبرة بإيداع تقرير الخبير في الميعاد المحدّد من طرف المحكمة الإدارية، فلا يمكن أن يتدخّل لإضافة معلومات أخرى كانت ناقصة في التقرير ولو كان النقص ناتجا عن سهوٍ أوكان يتعلّق بتصحيحٍ مادي حتى لا يؤثّر ذلك في مناقشات أطراف المنازعة الضريبية لذات التقرير.

لكنّ القضاء الفرنسي اتّجه في ذلك إلى تقرير جواز تدخّل الخبير بعد إيداع تقريره لتفسير نتيجة استنادًا إلى وثيقة معيّنة لم يكن قد تلقّاها في الوقت المناسب أثناء تنفيذ مأموريته أولإصلاح أخطاء مادية بحتة في التقرير دون إضافة عناصر جديدة للنزاع لم تكن محلاّ للمناقشة من قِبل الخصوم[379].

أمّا في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، فلا يظهر أيّ استثناء للمبدأ المذكور أعلاه، حيث أقرّ المشرع بموجب المادة 86-10 إمكانية الأمر بخبرة جديدة تكميلية تتمّ وفق الشروط المحدّدة قانونا دون جواز السماح للخبير الأول بالتدخّل للإضافة أوالتصحيح أوالتعديل لنتائج تقريره بعد الإيداع[380].

---

(378) وهو نفس الجزاء الذي قرره المشرع المصري بموجب نص المادة 152 من قانون الإثبات. أنظر في ذلك:
- علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 344.
- عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص ص 138-141.

(379) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص ص 348-349.
وكما يجيز القانون الكويتي للخبير أن يودِع ملحقا لتقريره يتضمّن إيضاحات دون أن يعتبر ذلك تنفيذا لعمليات جديدة للخبرة. ويمكن أن يتناول الملحق تداركا لأخطاء مادية أوفنية أوحسابية فيما يتعلّق بالأرباح أوالخسائر وتصفية الحساب بين أطراف النزاع أوفي تقدير الكميات، وبالتالي يقتضي على الخبير إخطار المحكمة التي عيّنته بهذا الملحق لإستدراك ذلك. - أنظر: عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 138.

(380) Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 48.
- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 44.

الفرع الثاني

حجية تقرير الخبرة القضائية في إثبات المنازعة الضريبية

إذا قام الخبير في المادة الجبائية بإيداع تقريره لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة بندبه، وتمّ إعلان أطراف المنازعة للإطّلاع عليه واستئناف جلسات نظر الدعوى على نحو ما تقدّم بيانه في هذه الدراسة، يأتي دور القاضي لإعمال سلطته في تقدير رأي الخبير متقيّدا في ذلك بطبيعة تقرير الخبرة ضمن أوراق ملف الدعوى الضريبية، كما لو تعلّق الأمر بدليل مكتوب قدّمه أحد أطراف النزاع.

وإذا كان القاضي الإداري –عندما تواجهه بعض التعقيدات الحسابية التي تعتري أطوار المنازعة الضريبية ولا يستطيع بنفسه استيضاحها وكانت لازمة للفصل في الدعوى–؛ يستعين بمن يقدّم له التوضيحات الكاملة والدقيقة حتى يكوّن معرفة شاملة بشأنها، ويقوم القاضي والمصلحة الجبائية المعنية مع المكلّف بدفع الضريبة برقابة الخبير المعيّن أثناء تنفيذ أعماله التي تخضع دائما لمناقشة وتحفظات وانتقادات الخصوم، فهل يمكن بعد هذه الضمانات كلّها أن يرفض القاضي رأي الخبير الضريبي ويعتمد على معرفته ويقطع بما لم يَرِد في تقرير الخبرة رغم عدم إدراكه لتعقيدات المسائل المفصّلة فيه؟

هكذا أناقش في هذا الفرع حجية تقرير الخبرة الضريبية من خلال استعراض مكانة التقرير ضمن أوراق الإثبات المودعة في ملف الدعوى الضريبية (أولا)، ثم أعرج على بيان السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية في الإحتكام برأي الخبير الضريبي (ثانيا).

أولا: القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية

يرقى تقرير الخبرة في المنازعة الضريبية –كشأن كلّ منازعة قضائية– ليكون دليلا من أدلة الإثبات القانونية[381]. لكن هل يعتبر من الأوراق الرسمية في ملف الدعوى أومن الأوراق العرفية؟

إنّ القواعد العامة في الإثبات تبيّن أنّ الورقة الرسمية محرر يصدر من موظف عام أوأيّ شخص مكلّف بأداء خدمة عامة، في حدود اختصاصه وفي إطار الأوضاع والأشكال القانونية المتطلبة

(381) رضا متولي وهدان، الضرورة العملية للإثبات بصور المحررات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 18.

- MOKDAD Kouroughli, Op. Cit., pp. 38-39.

في تحرير الورقة[382]. ومتى كانت الورقة تحمل هذه المواصفات أدّت وظيفتَها في الإثبات كاملة لا يطعن فيها إلاّ بالتزوير.

وفي تكييف تقرير الخبرة الضريبية نجد أنه لا يعدّ من الأوراق الرسمية لأنّ كلّ ما يرد فيه يمكن مجابهته والإعتراض عليه بكل الوسائل من قِبل أطراف المنازعة الضريبية باستثناء الأوراق التي تُرفق بهذا التقرير من دفاتر وكشوف وأصول أونسخ التبليغ والإخطار والمعاينات المتعلّقة بمحل المكلف بالضريبة، فهي كلّها بيانات يتضمّنها التقرير ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير. أما ماعدا ذلك من بيانات كالنتائج التي توصّل إليها الخبير فلا تكون لها حجية ويمكن التنازع فيها لدحضها بكل الوسائل الممكنة، وتكون للقاضي الإداري إزاءها سلطة تقديرية للأخذ بها من عدمه عند المداولة للفصل في النزاع الضريبي.

ومادام أنّ تقرير الخبرة في المادة الجبائية لا يعدّ ورقة رسمية ضمن أوراق الدعوى، فإنّ الطعن فيه بما تضمّنه من محتويات النتائج والرأي الإستشاري المقترح للمحكمة تمهيدا للفصل في المنازعة الضريبية لا يكون بطريق التزوير، وإنّما سبيل الطاعن هو مناقشة هذه المحتويات لتبيان أنها سائغة على أسباب لا أصل لها في الأوراق، حتى لا يعوّل عليه القاضي الإداري في الحكم[383].

هذا وقد اتجه الفقه والقضاء في كلّ من مصر وفرنسا إلى اعتبار تقرير الخبرة من الأوراق الرسمية بالمعنى الوارد في قانون الإثبات أيّا كان موضوع النزاع الذي تتعلّق به الدعوى[384]، لكن تمّ

---

(382) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 371.
- عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 107.
- قدري عبد الفتاح الشهاوي، مرجع سابق، ص ص 112-150.

(383) DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., pp. 59-60

(384) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 380.
- عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 111.
- المنجي إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 424-425.
- رضا متولي وهدان، مرجع سابق، ص 20.
- قرار محكمة النقض المصرية رقم 159، سنة قضائية عدد 46، صادر بتاريخ 1979/01/10. (أشار إليه: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، هامش رقم 78، ص 380).
- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 265.

تقييد هذه الحجية على أطراف النزاع فقط ولا يمكن ترتيب آثارها في مواجهة الغير الذين لم يختصموا في الدعوى، حيث لا يمكن الإحتجاج به في مواجهتهم[385].

في حين اتجه الفقه في كلّ من ألمانيا واسبانيا واليونان وإيطاليا والدنمارك إلى اعتبار التقرير من الأوراق التي يمكن الطعن فيها بكلّ الوسائل إعمالا لقاعدة حرية الإعتراض المقررة للخصوم في مواجهة وسائل الإثبات، مما يدلّ على أنّه لا يرقى في قوّته التدليلية إلى مرتبة الورقة الرسمية[386].

والمعمول به في القضاء الإداري الجزائري، أنّ تقرير الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة، ويبقى مجرّد رأي استشاري قد يأخذ به القاضي كما قد يستبعده في كلّ معطياته أوبعضها، ولا يقيّده في ذلك سوى إلزامية تسبيب حكمه عند استبعاد نتائج الخبرة إعمالا بنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما يدلّ على أنّ التقرير ليس بورقة رسمية تلزم الأطراف والقاضي بمحتواها، مما يجوز مجابهته بكافة وسائل وطرق الطعن.

ثانيا : مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير

تكاد تجمع تشريعات الدول على أنّ رأي الخبير لا يقيّد المحكمة ولا يلتزم به القاضي ويبقى تقدير عمل أهل الخبرة من المسائل الموضوعية والواقعية التي يستقلّ بها قاضي الموضوع[387].

ولا نجد أيّ اختلاف لهذه القاعدة التي تناولها المشرع الجزائري في المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتطبيقها في المواد الجبائية، فرغم أنّ المحاسبة الجبائية والتعقيدات التي

---

(385) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 381.

- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 265.

(386) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 381.

(387) راجع في ذلك: – المادة 144 من ق.إ.م.إ الجزائري، مرجع سابق.

- المادة 156 من قانون الإثبات المصري.
- المادة 323 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي القديم والتي تقابلها المادة 246 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي الجديد.
- المادة 986 من قانون الإثبات البلجيكي.
- المادة 140 من قانون الإثبات العراقي.
- المادة 74 من قانون الإثبات السوداني. (أشار إلى هذه المواد: علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 364).

تعرفها تعتبر خارجة عن تكوين القاضي الإداري الناظر في المنازعة الضريبية، إلاّ ومع ذلك يبقى الأخذ برأي الخبير الضريبي عند الفصل في النزاع خاضعا لسلطة القاضي وتقديره.

ففي حالة ماإذا اقتنع بكفاية الأبحاث والتحقيقات الحسابية التي أجراها الخبير وبسلامة الأسس والأسباب التي بُني عليها هذا الرأي، تتّخذ المحكمة الإدارية من تقرير الخبير الضريبي سببا لحكمها(388). وفي الحالة التي تُنجَز الخبرة الضريبية من ثلاثة خبراء على نحو ما تقدّم بيانه وفقا للمادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنّ تقدير عمل أهل الخبرة والموازنة بين آرائهم فيما اختلفوا فيه يكون ممّا تستقلّ به المحكمة الإدارية أيضا ولا معقّب عليها سوى إلزامية تسبيب قرارها إذا قررت استبعاد نتائج هذه الخبرة إعمالا بنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأنّ ذلك يعتبر من قواعد تحصيل فهم الواقع في الدعوى الضريبية وتقدير أدلتها وتفسير معطيات أوراق الملف، حيث تدْخل كلّها ضمن سلطة محكمة الموضوع(389).

أمّا إذا لم تقتنع المحكمة الإدارية بالنتائج التي وردت في تقرير الخبير الضريبي، فإنّه يكون من السائغ لها إصدار حكمها على أساسٍ مختلِف عمّا ورد في التقرير لاسيما إذا استندت إلى وسيلة إثبات أخرى لتكوين قناعتها أوإذا أمرت بخبرة جديدة تكميلية وفق ما نصت عليه المادة 86-10 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن يبقى عليها التزام مناقشة الإعتبارات والأسس التي بني عليها التقرير المستبعد وبيان أوجه تفنيده، حيث لا يكفي لها القضاء باستبعاده لمجرّد أنّ ذلك يدخل في إطار سلطتها التقديرية(390).

---

(388) قرار محكمة النقض المصرية رقم 102، سنة قضائية عدد 20، صادر بتاريخ 1952/02/21. (أشار إليه: المنجي إبراهيم، مرجع سابق، هامش رقم 83، ص 425).

(389) عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 123.

- محمود توفيق اسكندر، مرجع سابق، ص 155.
- هنوني نصرالدين، تراعي نعيمة، مرجع سابق، ص 160.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Le contentieux devant la justice», I.G.P.C, Op. Cit., p. 48.
- Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», I.G.P.C, Op. Cit., p.43.

(390) TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Op. Cit., p. 265.

- DENIDENI Yahia, «Le Contentieux fiscal», Op. Cit., p. 36.

لكن مع التسليم بذلك من الناحية التشريعية أوالدراسة النظرية،، إلاّ أنّه غالبا ما يأخذ القضاء الإداري بتقارير الخبراء في المادة الجبائية ويجعلها من الدعائم الأساسية التي تُبنَى عليها أحكامه[391]، لأنّ الأصل في الإستعانة بأهل الخبرة إعتراف بنقص معارف القضاء بشأن المسألة التي أُحيلت للخبرة[392].

هكذا وفي الختام أقدّر إخفاق المشرع في التوفيق بين امتيازات الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بالضريبة عند النص في المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية، على اختصاص عون إدارة الضرائب في تحرير محضر يبدي فيه رأيه حول أعمال الخبرة المنجزة على أساس ما له من دور رقابي على تنفيذ الخبير لمأموريته، وكأنّ المشرع أراد بهذا النص أن يتحرّى الثقة على أعمال الخبير من خلال ما يتضمّنه محضر العون الإداري!!.

وفي تحصيل حاصل ما تقدّم من البحث في الفصل الثاني، تبيّن لنا حقيقة المركز القانوني للمكلف بدفع الضريبة في ظلّ إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في المنازعة القائمة على مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أمام القضاء الإداري، فقد ظهر إخفاق المشرع في كثير من مواضع هذه الدراسة نحو كفل التوازن المفترض بين طرفي المنازعة سواءً فيما نصّ عليه في المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية المنتقد من عدّة جوانب نظرا لجموده وقصوره بخصوص تقرير إجراء التحقيق الإضافي، حيث لم يعالج المشرع في هذا النص الإشكالية محل البحث، من منظور تقدير إمكانية استمرار عجز المكلف بدفع الضريبة عن مقاومة الوسائل الجديدة التي يتذرع بها المدير الولائي للضرائب انطلاقا من الإمتيازات التي تتجلى بها الإدارة الضريبية في الإثبات أمام القضاء، الأمر الذي يُحدِث فوارق شاسعة بين مراكز الطرفين عند التحقيق في الدعوى، خاصة وأنّ الدور المنوط للقاضي المقرر عند التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية لا يُنتظَر منه إفادة المشتكي بدليل الإثبات، بل العكس من ذلك؛ قد يستخلِص القاضي قرينة قبول المكلف بالضريبة لهذه الوسائل وبالتالي تهيئة الفصل في الدعوى لصالح الإدارة الضريبية.

أما في النص على مراجعة التحقيق بموجب المادة 85-3 من القانون، فقد أوْكَل المشرع مباشرة الإجراء إلى عون إداري يعيَّن من بين موظّفي مصلحة الضرائب، وهو ما يثير الشبهة في الإنحياز لخدمة مصالح الإدارة الجبائية، مما يدفعه إلى استخلاص نتائج أعماله في المحضر الذي يعدّه للمحكمة

(391) عاصم أحمد عجيلة، مرجع سابق، ص 111.

(392) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، مرجع سابق، ص 378.

- DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op. Cit., pp. 59.

الإدارية على النحو الذي يوضّح خرق المكلف بالضريبة للإجراءات القانونية، وبالتالي التأكيد على عدم أحقيته في كسب النزاع، خاصة وأنّ القضاء كثيرا ما يثق من محتويات المحاضر التي يسلّمها أعوان الإدارة، وهو نفس المنهج تبنّاه المشرّع تقريبا بخصوص إجراء الخبرة، حيث بيّن في المادة 86-7 من القانون اختصاص عون إدارة الضرائب بتحرير محضر يبدي فيه رأيه حول أعمال الخبرة المنجزة معزّزا بهذا النص امتيازات الإدارة الجبائية فوق كلّ الإعتبارات التي تستقطب حقوق المكلف بالضريبة وترتقي بها إلى كفّة التوازن.

خاتمـــة

يستخلص القاضي قناعته في الدعوى الضريبية من تقديم ادّعاءات محدّدة تقوم على مبررات قانونية يتمّ إثباتها عن طريق إجراءات التحقيق.

وإذا كان هذا القول يعكس أهمية الدور الإيجابي للقاضي إجرائيا وموضوعيا، لأنّه يتولّى تحديد نطاق التحقيق في الدعوى من حيث الزمان بهيمنته على مدّته ومواعيد إجراءاته وكما يتولى تحديد نطاقه من حيث الموضوع بممارسة وسائل الإثبات الكفيلة باستيفاء ملف القضية وتقديم عناصر الإثبات مستلهما الأحكام العامة للتحقيق في ظلّ قصور القواعد والإجراءات الخاصة؛ إلاّ أنّ هذا الدور لا يتعلّق بالدعوى الضريبية التي تنطوي على خصوصيات في الإثبات تظهر كثيرا في تحفّظ القاضي نحو ضمان استقلال الإدارة الجبائية –مراعاة لمورّدات الخزينة العامة–، مما يقصّر في دوره مهيمنا على إجراءات التحقيق باستخلاص القرائن ونقل عبء الإثبات بين الأطراف في الدعوى، وذلك لسبب وجود علاقة سابقة تربط بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية، ممّا يتاح منها استخلاص أدلة الإثبات التي تعزّز ملف التحقيق دون تدخّل القاضي بنفسه لإعمال جهده المقتضب غالبا في "الدعوى الإدارية عموما"، لتحصيل الدليل الذي يحدّد مآل النزاع.

ولقد تبيّن في هذه الدراسة أنّ الدور المنوط للقاضي الإداري بهذا الوجه يرجع إلى مقتضيات تنظيم ظروف الدعوى الضريبية في نصوص القانون. ومن متابعة تحليل هذه النصوص تجلّى هدف المشرع في رسم سياسةٍ جبائية موسِّعة في اِمتيازات الهياكل الإدارية على مدى كلّ أطوار الإجراءات التنازعية تحفّظا لمصالح الخزينة العامة للدولة ولو كان ذلك على حساب استغلال مركز المكلف بالضريبة، الأمر الذي أظهر إخفاقه في كفالة التوازن العادل بين طرفي المنازعة.

هذه المسألة الإجرائية إذا كانت تتطلّب معالجةً تشريعية، فإنّ قصورها ومثالبها قد برزت ضمن العديد من محاور هذه الدراسة لمن يعي إصلاح العدالة، وقد تبيّن أنّ أساس هذا القصور هو عدم اتّضاح أساليب المشرع في تنظيم إجراءات التحقيق القضائي، لأنّه اعتمد كثيرا على إناطة القضاء باستخلاص القرائن القانونية لحسم النزاع بدلا من توسيع سلطته في بحث الدليل كما كان جاريا في دعوى تجاوز السلطة مثلا، وهو ما ينمّ عن اِفتقارنا في الجزائر لبلوغ منظومة تشريعية تستجيب لمعالم الرشد والتنمية.

لـــذا فإنّ نتائج الدراسة والتحليل أفرزت مجموعة من **التوصيات والإقتراحات**، تتجلى فيما يلي:

إنّ تنظيم عبء الإثبات في تحقيق المنازعة الضريبية يتطلّب وضع قواعد خاصة في قانون الإجراءات الجبائية لتدعّم مركز المكلف بالضريبة عن طريق توسيع مجالات تدخّل القاضي المقرر لإلزام الإدارة الجبائية بتقديم وسائل الإثبات حتى ولو كانت في مركز المدعى عليه، تحت طائلة غرامة تهديدية توقَّع شخصيا على ممثّل الإدارة عند التماطل في تنفيذ أوامر قضاء التحقيق.

يكون جديرا بالمشرع إعادة النظر في صياغة الفقرة الأخيرة من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بما يتّسق مع روح المعنى المستنبط من نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية لاسيما منها المواد 62، 64 و97 التي تناولت النص على تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان بأسلوب مرن تمتدّ صيغته إلى البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم والبطلان المتعلق بالنظام العام دون استثناء، لأنّ المشرع قصّر من الإعتبار التشريعي المرغوب من تقرير فكرة تصحيح الإجراء التحقيقي المعيب وفقا لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حينما أقرّ في الفقرة الأخيرة من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية عدم إمكانية تصحيح الإجراء المعيب نتيجة عدم توقيع عريضة المكلف بالضريبة، لتعلّق ذلك بالنظام العام، رغم أنّه ليس جدّيا استثناء هذا الإجراء من التصحيح إذا كان من شأنه أن يكفل للإجراء مقوّماته خلال سير عملية التحقيق في الدعوى خاصة وأنّ المصلحة العامة التي تقوم عليها فكرة النظام العام لا تضار ما دام قد أمكن تصحيح الإجراء المعيب.

يبدو أنّ ما نصّ عليه المشرع في المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية منتقدٌ على أساس عدم جدارة التنظيم المقرَّر لتدابير التحقيق الإضافي المرتبط بظهور وسائل جديدة يطرحها أطراف المنازعة الضريبية، فقد كان أولى بالمشرع تخويل القضاء الإداري سلطةً واسعة في موازنة الأوجه التي يتذرّع بها الأطراف والداعية للأمر بالتحقيق الإضافي، حتى لا يدع المسألة في طابعٍ جاف يستدعي اتخاذ هذا الأمر ولو كانت الأوجه المثارة غير جدّية لإظهار الحقيقة القضائية، لأنّ ترك الوضع على حاله حسب مقتضيات هذا النص من شأنه إطالة أمد النزاع بتعطيل إجراء التحقيق.

يصعب الجزم في القول بضمان حقوق المكلّف بالضريبة خلال سير تدابير مراجعة التحقيق، طالما أنّ التدبير يقوم به عون من أعوان الإدارة الجبائية عملا بنص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو الوضع الذي يطرح الشبهة في الإنحياز لمصالح مديرية الضرائب في النزاع، ممّا يفرِز ضرورة أخذ الإحتياط لتكوين قضاة أكفّاء متخصّصين في المسائل الجبائية حتى يتسنى مطالبة المشرع بسلب الدور الذي يؤدّيه عون مصلحة الضرائب والنص على تولّيه من القاضي نفسه؛ لأنّه المهيّأ للإلتزام بضمان الحياد والموضوعية التي يستشعر بها ثقة الأفراد في العدالة التي ينطق بها في حكمه.

استعمل المشرع عبارة "**مراجعة التحقيق**" في نص المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية، لكنها لا تتوافق في ترجمتها مع النص المكتوب باللغة الفرنسية الذي تناول عبارة " La contre vérification"، وبالتالي أناشد المشرع بتعديل هذه الفقرة لإستعمال مصطلح "**التحقيق المضاد**" قصد إحداث الإطراد بين عبارات النصين، كما أنّ المصطلح المقترح في التعديل هو الأدقّ في رأيي الشخصي لاسيما من منظور اعتبار التحقيق الإضافي في حدّ ذاته مراجعةً للتحقيق، وبالتالي إذا أخذ المشرع بالمصطلح المقترح يتجنّب الخلط بين الإجراء المنصوص عليه في الفقرة 2 وبين ذلك المقرر في الفقرة 3 من المادة 85 المذكورة.

أقرّ المشرع في نص المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية بضرورة تحرير عون إدارة الضرائب لمحضرٍ يبدي فيه رأيه عن تنفيذ تدابير الخبرة القضائية، فلم يكن ذلك تزييدا كما جاء في تفسيرات بعض الفقه، لأنّ غايته اتّضحت في صلب هذه الدراسة، وتجلّى أنّها تكمن في تثمين فعالية الرقابة على أعمال الخبرة، لكنّ الواضح أنّ المشرع فرّط كثيرا في القواعد القانونية التي وسّع بها في امتيازات الإدارة الجبائية على هذا الشكل، من دون إدراك عواقب ذلك على مركز المكلّف بالضريبة في الدعوى، لذلك يكون أولى بالمشرع إلغاء مقتضى هذا النص فيما يتضمّنه من تقريرِ تحرير محضر عون الإدارة، تحقيقا للتوازن بين مراكز طرفي الدعوى الضريبية خلال سير تدابير الخبرة، لاسيما وأنّ هذه التدابير لا تبيِّن ما يرخّص للمكلّف بالضريبة تقديم وثيقة تُقدَّر بوزن محضر الإدارة، للإدلاء برأيه عن تنفيذ الإجراء سوى ما يعلِن به للخبير من ملاحظات.

الواضح أنّ المشرع لم يراع اتساق النصوص القانونية من منظور عدم توافق مقتضى المادة 86-7 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حول عدد التقارير التي يعدّها الخبراء عن مهمة واحدة، فبينما اقتضى في النص الأول منْح الأولوية للخبراء في الإختيار بين الإدلاء بنتائج خبرتهم في تقرير واحد أوفي تقارير منفردة، أورد في النص الثاني حُكما مفاده إعداد الخبراء لتقرير واحد حتى ولو اختلفت آراؤهم، وفي هذه الحالة يسبّب كلّ خبير رأيه المختلف عن باقي الخبراء في نفس التقرير!!. وليس في ذلك من توفيقٍ بين هذين النصين سوى القول بضرورة تعديل المادة 86-7 ق.إ.ج بما يجعل مقتضاها على النص بإعداد تقرير واحد في حالة تعدّد الخبراء، لأنّ تخويل إعداد تقارير منفردة لكلّ خبير في مهمة واحدة تزييد لا مبرر له، بل وقد يثقل أطراف الدعوى الضريبية بمصاريف باهظة في إتمام الخبرة، فضلا عن إنهاك المحكمة الإدارية في جهدها عند الإطلاع على التقارير المتعدّدة.

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

أ/ الكتب:

01- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: الجزء الأول، الخصومة القضائية- القضاء الوقتي- الأحكام- طرق الطعن- التحكيم-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

02- إبراهيمي محمد، الوجيز في الإجراءات المدنية: ج 2، الدعوى القضائية- دعاوى الحيازة- نشاط القاضي- الإختصاص- الخصومة القضائية، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

03- السيد صاوي أحمد، الوسيط في شرح قانون المرافعات، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 2008.

04- الشواربي عبد الحميد، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996.

05- العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009.

06- المنجي إبراهيم، الطعن بالنقض الضريبي: التنظيم القانوني والإجرائي للطعن الضريبي أمام اللجان الضريبية والمحاكم الإبتدائية والإستئنافية، والنقض في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006.

07- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2005.

08- أنور أحمد رسلان، وسيط القضاء الإداري، ط 3، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.

09- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، 2009.

10- بن شيخ آث ملويا لحسين، دروس في المنازعات الإدارية: وسائل المشروعية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2006.

11- بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط6، دار هومة، الجزائر، 2009.

12- بن ملحة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ط 2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000.

13- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى – نظرية الخصومة – الإجراءات الإستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

14- جورجي شفيق ساري، المبادئ العامة للقانون الإداري: الكتاب الأول، التعريف بالقانون الإداري والمبادئ العامة للتنظيم الإداري للدولة، ط4، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.

15- جورجي شفيق ساري، المبادئ العامة للقانون الإداري: الكتاب الثاني، القواعد القانونية للنشاط الإداري للدولة، ط 4، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.

16- جورجي شفيق ساري، قواعد وأحكام القضاء الإداري: دراسة مقارنة لأحدث النظريات والمبادئ في قضاء مجلس الدولة في فرنسا ومصر، ط6، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006.

17- حدادي رشيدة، الطلبات العارضة والدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية والجزائية، دار هومة، الجزائر، 2005.

18- دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: الدعوى القضائية، دار هومة، الجزائر، 2008.

19- ذبب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ترجمة للمحاكمة العادلة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الرغاية–الجزائر، 2009.

20- رضا متولي وهدان، الضرورة العملية للإثبات بصور المحررات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

21- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.

22- زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، (د.ت).

23- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي: دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.

24- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الجزء الأول، الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

25- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الجزء الثاني، الهيئات والإجراءات أمامها، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

26- صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية-المنازعات الجبائية، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2006.

27- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، القبة-الجزائر، 2005.

28- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 02، دار الخلدونية، القبة-الجزائر، 2007.

29- عاصم أحمد عجيلة، تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2009.

30- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعاوى الإدارية، مطابع جامعة المنوفية، القاهرة، 2007.

31- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري: الإثبات المباشر- الإثبات غير المباشر- دور القاضي في الإثبات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.

32- عبد الغني بسيوني عبد الله، القضاء الإداري: دعوى الإلغاء، دعوى القضاء الكامل، ط4، دار أبو العزم للطباعة، القاهرة، 2009.

33- عبد المجيد مشرف عبد الفتاح، الوجيز في القانون الإداري: النشاط الإداري، الإسراء للطباعة، القاهرة، 2006.

34- علي أبو عطية هيكل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007.

35- علي الشحات الحديدي، ماهية الصفة ودورها في النطاق الإجرائي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.

36- عوابدي عمار، قضاء التفسير في القانون الإداري، ط 5، دار هومة، الجزائر، 2006.

37- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزور، الوادي، 2009.

38- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.

39- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008.

40- فريحة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

41- قدري عبد الفتاح الشهاوي، الإثبات: مناطه وضوابطه في التشريع المصري والمقارن، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.

42- مجدى هرجه مصطفى، الدفوع والطلبات العارضة، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003-2004.

43- محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

44- محمد توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002.

45- محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007.

46- محمد محمد عبد اللطيف، قانون القضاء الإداري: مسؤولية السلطة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.

47- هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005.

48- هندي أحمد، قانون المرافعات المدنية والتجارية: الجزء الثاني، الخصومة والحكم والطعن، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1995.

49- هنوني نصر الدين، تراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، ط2، دار هومة، الجزائر، 2009.

ب/الرسائل والمذكرات الجامعية

ب-1/ الرسائل الجامعية

01- أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإدارية والمالية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1976.

02- الهادي خضراوي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008.

03- أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003.

04- بوبشير محند أمقران، عن انتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2005-2006.

05- حسن فلاح الحاج موسى، أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، رسالة دكتوراه في القانون الإقتصادي، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، (د-ت).

06- علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1989.

07- محمد حسن زينهم حسن، الفصل في المنازعات بين الجهات الإدارية في ضوء إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2009.

08- محمد سعيد الرحاحلة، دور التحكيم الإلكتروني في المنازعات الضريبية، رسالة دكتوراه، قسم القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2010.

09- محمد عبد النبي إبراهيم مصطفى، تسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2010.

10- والي فتحي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1959.

ب-2/ المذكرات الجامعية

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

02- حميداني محمد، الدفوع الشكلية على ضوء الإجتهاد القضائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العقود والمسؤولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2003 – 2004.

03- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2004/10/10.

04- عبد الرؤوف أحمد مفلح، إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون الإقتصادي، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، 2004.

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

06- عزوز لندة، تطور المنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة وتنمية، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2002-2003.

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

08- فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985.

09- فنيدس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005.

10- مالكي روزة، الطلبات الأصلية و الطلبات العارضة، مذكرة مقدمة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2005، 2008.

11- قشار زكرياء، دفاع الإدارة العامة أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/2000.

12- مرابط وسيلة، الدفوع الشكلية في قانون الإجراءات المدنية والقضاء، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2005-2008.

ج/المقالات

01- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 16-47.

02- الشوابكة سالم، "قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، عدد 02، جوان 2000، ص ص 179-226.

03- بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 9-22.

04- بغدادي جيلالي، "رقابة المحكمة العليا على مقررات التحقيق"، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1992، ص ص 247-255.

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

06- جمال خاطر النكاس، "دراسة في القواعد الموضوعية التي تحكم الخبرة القضائية وموقف القضاء الكويتي وبعض القضاء المقارن منها"، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، عدد 02، 1996، ص ص 663-690.

07- زعزوعة فاطمة، "القاضي الإداري والمنازعات الخاصة: المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص ص 108-114.

08- شيهوب مسعود، "امتيازات الإدارة أمام القضاء"، مجلة الفكر القانوني، مجلة دورية تصدر عن اتحاد الحقوقيين الجزائريين، عدد 04، لسنة 1987، ص ص 34-43.

09- عبد القادر قاسم العيد، "مراحل الفصل في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص ص 86-95.

10- عبد الهادي علي النجار، "الحرية الإقتصادية والعدالة الضريبية في الإسلام"، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثالث، سبتمبر 1983، ص ص 261-293.

11- عزالدين ابراهيم، "نحو مفهوم معاصر لذاتية القانون الضريبي"، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد الأول، جانفي 1996، ص ص 91-116.

12- كريبي زوبيدة، "المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الجبائية"، مجلـــة مجلس الدولـــة، عدد07، لسنة 2005، ص ص 9-34.

13- محمد الحبيب مرحوم، "إرجاء دفع الضريبة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 49-53.

14- محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية إقتصاديا"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الرابع، ديسمبر 2001، ص ص 13-159.

15- محمد محمد عبد اللطيف، مراجعة محمد سعيد فرهود، "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي"، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الأول، مارس 1999، ص ص 385-395.

16- مقداد كورغلي، ترجمة نسيمة بورنان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001.

د/أعمال الملتقيات

01- بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل2009، (غير منشور).

02- بودريوة عبد الكريم، "هل تخلّى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لإختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية

الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل 2009، (غير منشور).

03- حسان نادية، "خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الإستثمار"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة قالمة، 21-22 أفريل 2008، ص ص 176-185.

04- عبد القادر قاسم العيد، "مراحل الفصل في منازعات الضريبة العقارية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21 و22 أفريل 2008.

05- واضح الياس، "قواعد توزيع عبء الإثبات في المواد الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 1945/05/08، قالمة، 21-22 أفريل 2008، ص ص 149-155.

هـ/النصوص القانونية

هـ- 01: الدستور

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

هـ- 02 : النصوص التشريعية

01- قانون عضوي رقم 01/98 مؤرخ في 1998/05/30، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، مؤرخ في الفاتح من شهر جوان 1998.

02- أمر رقم 154/66 مؤرخ في 1966/06/08، معدّل ومتمّم، يتضمّن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 74 لسنة 1966. (ملغى).

03- قانون رقم 21/01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

04- قانون رقم07/ 12، مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، مؤرخ في 2007/12/31.

05- قانون رقم 09/08، المؤرخ في 25 فبراير2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر، عدد 21، صادر في 2008/04/23.

06- قانون رقم 21/08، مؤرخ في 2008/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، مؤرخ في 2008/12/31.

07- - قانون رقم 01/09، مؤرخ في 2009/07/22، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر عدد 44، مؤرخ في 2009/07/26.

08- قانون رقم 09/09، مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، مؤرخ في 2009/12/31.

و/ القرارات القضائية

و- 01 : قرارات المجلس الأعلى والمحكمة العليا

01- قرار المجلس الأعلى رقم 21564، صادر بتاريخ 1981/02/09، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 1981، ص ص 142 – 144.

02- قرار المجلس الأعلى رقم 42898، صادر في الفاتح من شهر فيفري عام 1986، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص ص 172–175.

03- قرار المجلس الأعلى رقم 44306، صادر بتاريخ 1986/12/14، مجلة قضائية عدد 04، لسنة 1993، ص ص 73-77.

04- قرار المجلس الأعلى رقم 54003، صادر بتاريخ 1987/06/06، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1993، ص ص 198-201.

05- قرار المجلس الأعلى رقم 54030، صادر بتاريخ 1987/09/06، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة 1990، ص ص 198-199.

06- قرار المجلس الأعلى رقم 47282، صادر بتاريخ 1988/12/17، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 1990، ص ص 26 – 28.

07- قرار المجلس الأعلى رقم 54687، صادر بتاريخ 1989/03/25، قضية مديرية الضرائب على مستوى الجزائر ضدّ (م.أ.و.ز.ن)، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1990، ص ص 202-204.

08- قرار رقم 64747، صادر بتاريخ 1990/02/10، قضية (ب.م) ضدّ نائب مدير الضرائب، مجلة قضائية، عدد 3، لسنة1991، ص ص184-186.

09- قرار رقم 64255، صادر بتاريخ 1990/04/07، مجلة قضائية، عدد 04، لسنة 1991، ص ص 230- 232.

10- قرار رقم 88444، صادر بتاريخ 1991/12/29، مجلة قضائية، عدد 2، لسنة 1993، ص ص 148-151.

11- قرار المحكمة العليا رقم 257484، صادر بتاريخ 2002/07/24، مجلة قضائية، عدد 02، لسنة 2003، ص ص 91 – 95.

و- 02 : قرارات مجلس الدولة

01- قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1999/05/31، بين بلدية البويرة وَ ذوي حقوق نور الدين دليلة، (قرار غير منشور).

02- قرار مجلس الدولة رقم 1720، صادر بتاريخ 2001/02/19، مجلة مجلس الدولة، عدد07، لسنة 2005، ص ص 29-34.

03- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 207171، صادر بتاريخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 80-84.

04- قرار مجلس الدولة، رقم 012045 صادر بتاريخ 2002/10/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 179، 181.

05- قرار مجلس الدولة رقم 007440، صادر بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، لسنة 2003، ص ص 89-91.

06- قرار مجلس الدولة رقم 009898، صادر بتاريخ 2004/04/20، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، لسنة 2004، ص ص 143-146.

07- قرار مجلس الدولة رقم 28833، صادر بتاريخ 2006/07/12، بين (د.أ) والمديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، (قرار غير منشور).

08- قرار مجلس الدولة رقم 033289، صادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 72-74.

09- قرار مجلس الدولة رقم 033940، صادر بتاريخ 2007/07/11، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 67 -69.

10- قرار مجلس الدولة رقم 038542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 75-79.

11- - قرار مجلس الدولة رقم 040643، صادر بتاريخ 2008/04/23، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص ص 70-73.

و- 03 : قرارات المحاكم الإدارية

01- قرار مجلس قضاء غليزان رقم 09/00075، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2009/03/01، غير منشور.

02- قرار مجلس قضاء غليزان رقم 09/00755، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2009/12/28، غير منشور.

03- قرار مجلس قضاء غليزان رقم 10/00312، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2010/06/21، غير منشور.

ي/المقابلات

01- مقابلة مع الأستاذ هوام علاوة، محامي وعضو نقابة المحامين لناحية باتنة، مجلس قضاء باتنة، 2011/02/09.

02- مقابلة مع بوزيدي محمود، قابض الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور-ولاية بجاية، 2011/02/28.

03- مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، مفتشية الضرائب بدائرة القصر-ولاية بجاية، 2011/03/07.

04- مقابلة مع حمداش خالد، مفتش الضرائب، قباضة الضرائب بدائرة أميزور-ولاية بجاية، 2011/03/14.

ثانيا : باللغةالفرنسية

A- Ouvrages :

01- **AUBY Jean Marie, DRAGO Roland**, Traité des recours en matière administratif, litec, librairie de la cours de cassation, Paris, 1996.

02- **GROSCLAUDE Jacques, Philippe MARCHESSOU**, Procédures fiscales, 4e éd, Dalloz, Paris, 2007.

03- **LAMARQUE Jean**, Contentieux fiscal : Généralités, Répertoire de contentieux Administratif, Encyclopédie, DALLOZ, Paris, 2003.

04- **NOEL Gilles**, La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, 1985.

05- **TROTABAS Luis, COTTERET Jen Marie**, Droit fiscal, 8è édition, Dalloz, Paris, 1997.

06- **ZOUAIMIA Rachid**, **ROUAULT Marie Christine**, Droit administratif, Edition Berti, Alger, 2009.

B- Thèses et mémoires :

B-01/ Thèses :

01- **BOYER-CAPELLE Caroline**, Le service public et la garantie des droits et libertés, Thèse de Doctorat en droit public, faculté de droit et des sciences économiques, université de Limoges, 10/07/2009. http//www.memoireonline.com

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

03- **PAERELS Hélène**, Le dépassement de la personnalité morale: contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal Français, Thèse pour l'obtention du Doctorat de droit privé, faculté des sciences juridiques, politiques et sociales, université de Lille 2, 24/06/2008. http://tel.archives-ouvertes.fr/docs /00/37/09/23 /PDF/These_HPaerels.pdf

B-02/ Mémoires :

01- **JUNG Christian**, Le juge Français face aux sanctions fiscals, Mémoire présenté en vu de l'obtention de DEA droit des affaires, faculté de droit et de sciences politiques, université Robert Schuman Strasbourg III, 2000/2001. http://cde.alsace.cnrs.fr/IMG/pdf/Jung.pdf

02- **OURCHAKOU Said**, Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité, Mémoire présenté pour l'obtention de Master Droit et Gestion des Finances publiques, faculté du droit, université Paris 1, 2006/2007. http://www.memoireonline.com/rd.php

C/ Articles et contributions :

01- **BENNACER Mohamed**, «Les procedures d'urgence en matière administrative», Revue du conseil d'Etat, N°4, 2003, pp. 54-68.

02- **DARRIEUTORT Jean-Pierre**, «Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience Française», Revue du Conseil d'Etat, Numéro special sur Le contentieux fiscal, 2007, pp. 55-60.

03- **DENDENI Yahia**, «Le Contentieux Fiscal», contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29-30 et 31 Mai 2004, pp 05-65.

04- **DENIDENI Yahia**, «L'apport fiscal de la loi de finances de 2006», Revue Critique de Droit et sciences Politiques, Faculté de droit, université Mouloud Mammeri Tizi-ouzou, N° 02, 2007, pp.06-21.

05- **GHANEMI A.**, «Le contentieux fiscal en Algerie», Revue du Conseil d'Etat, Numéro spécial: Le contentieux fiscal, 2007, pp 37-53

06- **KESENTINI Farouk**, «Le role du juge administrative dans la protection des libertes publiques et des droits de l'homme», Revue du Conseil d'Etat, N° 4, 2003, pp. 45-53.

07- **LAMBRECHT Patrick**, «Le contentieux fiscal en Belgique», Revue du Conseil d'Etat, numéro spécial : le contentieux fiscal, 2007, pp. 19-36.

08- **MOKDAD Kouroughli**, «L'expertise en matière administrative», Revue du Conseil d'Etat, N° 01, 2002, pp. 31-40.

09- **SLIM Kammoun**, «La nature juridique du contentieux fiscal », Association Tunisienne de droit fiscal, 03 et 04 janvier 2002**,** http://www.profiscall.com

D- Documents :

01- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, **Instruction** générale sur les procédures contentieuses, septembre 1995.

02- Ministère des Finances, D. G. I, Direction du contentieux, **Instruction** générale sur les procédures contentieuses, juillet 2005.

03- Ministère des Finances, DGI, «le contentieux fiscal : contentieux de pleine juridiction», **Bulletin** des Services Fiscaux, N° 13, décembre 1995.

04- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, **Bulletin** des Services Fiscaux, N° 16, septembre 1996.

05- Ministère des Finances, D. G. I, **Bulletin** des services fiscaux **:** «Le contentieux devant la justice», N°17, décembre 1996.

E- Site d'Internet :

01- COUSIN Jean, «les Relations entre l'Administration Fiscale et les Contribuables», http//www.foruminternet.org/

02- SELISKY Veronique, Philippe COTTET, Catherine GIRODROUX, «Faire face aux contrôles de l'Administration : Impôts- URSSAF- Travail- Concurrence et Fraudes», http ://www.commentcamarche.net

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة	1
الفصل الأول: الإطار العام لقواعد إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	5
المبحث الأول: القواعد العامة المؤثرة عند التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري	7
المطلب الأول: قواعد التأثير السلبي عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	8
الفرع الأول: الخصوصية الموضوعية والإجرائية للمنازعة الضريبية	9
أولا: مركز الإمتياز للإدارة الجبائية كطرف في الدعوى	9
ثانيا: تأثير الخصوصية الموضوعية للمنازعة الضريبية على سير إجراء التحقيق في الدعوى	12
الفرع الثاني: قواعد تنظيم عبء الإثبات	15
أولا: تقرير القاعدة العامة لعبء الإثبات في منازعات القضاء الإداري عموما	16
ثانيا: خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية وتأثيرها على عملية التحقيق	19
المطلب الثاني: قواعد التأثير الإيجابي عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	24
الفرع الأول: القواعد المرتبطة بدور المستشار المقرر عند التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية..	25
أولا: التنظيم القانوني لدور المستشار المقرر عند التحقيق في المنازعة الضريبية	26
ثانيا: تأثير دور المستشار المقرر على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	32
الفرع الثاني: القواعد المتصلة بطبيعة إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	36
أولا: تحديد الطبيعة القانونية لإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبة	36
ثانيا: تأثير طبيعة الأعمال الإجرائية على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	38
المبحث الثاني: عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	41
المطلب الأول: نطاق الطلبات العارضة خلال التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	42
الفرع الأول: الطلب المقابل في المنازعة الضريبية	43
أولا: الطبيعة القانونية للطلب المقابل	43
ثانيا: أثر الطلب المقابل على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	45
الفرع الثاني: التدخل في المنازعة الضريبية	48
أولا: دور القاضي المقرر في تنظيم التدخّل	50
ثانيا: أثر التدخّل على التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	53

المطلب الثاني: تنظيم سير التحقيق القضائي عند إبداء الطلبات العارضة 55
الفرع الأول: شروط قبول الطلبات العارضة 56
أولا: الشروط العامة في قبول الطلبات العارضة 56
ثانيا: الشروط الخاصة في قبول الطلبات العارضة 60
الفرع الثاني: التحقيق في الطلبات العارضة 62
أولا: التحقيق في إجراءات تقديم الطلبات العارضة 63
ثانيا: التحقيق في موضوع الطلبات العارضة 64
المبحث الثالث: بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية 67
المطلب الأول: نطاق تطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية..70
الفرع الأول: تطبيقات البطلان المتعلق بالنظام العام على إجراءات التحقيق 70
أولا: دور أطراف المنازعة الضريبية في التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام 71
ثانيا: سلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام 75
الفرع الثاني: تطبيقات البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق 76
أولا: التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة 77
ثانيا: سقوط الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة 79
المطلب الثاني: الأثر المترتب عن التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.82
الفرع الأول: أثر البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية 83
أولا: أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته 83
ثانيا: أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة 85
الفرع الثاني: الحد من آثار البطلان 87
أولا: تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان 87
ثانيا: تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان 90
الفصل الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري 95
المبحث الأول: التحقيق الإضافي 96
المطلب الأول: حالات التحقيق الإضافي 97
الفرع الأول: إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى 98
أولا: الطابع الإلزامي للتحقيق الإضافي القائم بالوسائل المثارة من المكلف بالضريبة 99

ثانيا: طبيعة الوسائل المثارة من المكلف بالضريبة 101
الفرع الثاني: إثارة المدير الولائي للضرائب وسائلا جديدة في الدعوى 103
أولا: طبيعة الوسائل المثارة من المدير الولائي للضرائب 104
ثانيا: إخطار المكلف بالضريبة بالأسباب المثارة من الإدارة الجبائية 105
المطلب الثاني: مباشرة تدابير التحقيق الإضافي 107
الفرع الأول: صورية الضمانات القانونية لحقوق المكلف بالضريبة خلال مباشرة تدابير التحقيق الإضافي..107
أولا: النص على إجراء التحقيق الإضافي لا يضمن توازن مراكز أطراف المنازعة الضريبية 108
ثانيا: عدم تأثير الدور التحقيقي للقاضي المقرر في تحضير الدعوى 110
الفرع الثاني: سير تدابير التحقيق الإضافي 112
أولا: مركز الطرفين خلال سير التحقيق الإضافي 112
ثانيا: دور القاضي المقرر في تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي 114
المبحث الثاني: مراجعة التحقيق 117
المطلب الأول: نطاق الأمر بمراجعة التحقيق 118
الفرع الأول: التحديد القانوني لحالات الأمر بمراجعة التحقيق 118
أولا: تقرير الحالات القانونية للأمر بمراجعة التحقيق 119
ثانيا: طبيعة التقرير القانوني للأمر بمراجعة التحقيق 120
الفرع الثاني: السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية في الأمر بمراجعة التحقيق 122
أولا: عدم كفاية عناصر الإثبات كأساس للأمر بمراجعة التحقيق 122
ثانيا: إنتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق 124
المطلب الثاني: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق 126
الفرع الأول: صلاحيات العون القائم بمراجعة التحقيق 127
أولا: تحديد المهام المنوطة للعون القائم بمراجعة التحقيق 127
ثانيا: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء تنفيذ إجراء مراجعة التحقيق 129
الفرع الثاني: محضر مراجعة التحقيق 131
أولا: بيان محتوى محضر مراجعة التحقيق 131
ثانيا: حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء الإداري 134
المبحث الثالث: الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية 136

المطلب الأول: الخبرة إجراء للتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية 137
الفرع الأول: تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية 138
أولا: سلطة تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية 138
ثانيا: الحكم الصادر بتعيين الخبير القضائي 142
الفرع الثاني: تنفيذ الخبرة القضائية في المادة الجبائية 146
أولا: التنفيذ الشخصي لأعمال الخبرة 146
ثانيا: الرقابة على أعمال الخبرة 150
المطلب الثاني: الخبرة وسيلة إثبات للمنازعة الضريبية 153
الفرع الأول: إنهاء الأعمال الفنية بإيداع تقرير الخبرة 154
أولا: بيان محتوى تقرير الخبرة القضائية 155
ثانيا: شكليات إيداع تقرير الخبرة 158
الفرع الثاني: حجية تقرير الخبرة القضائية في إثبات المنازعة الضريبية 161
أولا: القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية 161
ثانيا: مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير 163
خاتمة 167
قائمة المراجع 170
فهرس المحتويات 185

ملخص المذكرة:

تتميّز إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بالتعقيد نظرا لِارتباطها بالعديد من القواعد التي يمليها نظام قانوني مزدوج تختلف نصوصه أحيانا بين قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية.

كما أنّ الدور المحتشم الذي يؤدّيه القاضي المقرر في بحث الدليل الحاسم الذي يحدّد مآل النزاع الضريبي يزيد للإجراءات تعقيدا، على اعتبار تحمّل المكلف بالضريبة لعبء الإثبات في مواجهة الإدارة الجبائية التي تحوز وثائق الإثبات، ولا يقف القاضي معه في ذلك –مثل الدعاوى الإدارية الأخرى– إلاّ لِاستخلاص القرائن القانونية.

زيادة على ذلك؛ فإنّ إجراءات التحقيق الخاصة التي يمليها قانون الإجراءات الجبائية يغيب عنها الحياد أثناء مباشرتها، لأنّ أغلبها تتمّ بتدخّل أعوان مصلحة الضرائب ممّا يثير شبهة الإنحياز لمركز المدير الولائي للضرائب في الدعوى.

هذا الوضع وإن كان يعكس خصوصية العمل الإجرائي عند التحقيق في المنازعة الضريبية إلاّ أنّه يخلّ بالتوازن بين مراكز أطرافها؛ ممّا يقتضي على المشرع إعادة الإعتبار لمركز المكلف بدفع الضريبة من خلال تعديل المنظومة القانونية في عدّة جوانب إجرائية.

Résumé

Les procédures d'instruction juridictionnelles en matière de contentieux fiscal constitue un cadre particulier par sa nature juridique, voire sa complexité et la spécificité de ses procédures; reparties entre les dispositions du code de procédures civiles et administratives et le code de procédures fiscales, ainsi que le rôle limité de juge rapporteur, qui, parfois favorise la position de l'administration fiscale au détriment des droits de contribuable, notamment en ce qui concerne la charge de la preuve, sachant que l'entreprise des procédures d'instruction sont confiées aux agents de la mêmes administration, remettant en cause le principe de la neutralité.

De ce fait l'intervention de législateur est devenue plus qu'indispensable pour revoir certaines dispositions permettant au juge administratif de garantir un procès fiscal équitable, entre les deux parties antagonistes.