

المركز الجامعي صالحى أحمد النعمامة
معهد الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التحقيق في المادة الإدارية- دعوى ضريبية
نموذجاً-

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: قانون إداري

إعداد الطالبين:

- بلحاجي أسماء
- براني ضاوية

لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيساً	أستاذ محاضر "أ"	د/ عبدلي مباركة
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر "أ"	د/ لعلوي محمد
مناقشاً	أستاذ محاضر "ب"	د/ خلواتي مصعب

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وتقدير

قال الله تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم... "

الشكر الأول و الأخير لله عز وجل على توفيقه...

احترام و تقدير إلى من ساعدنا في درب إتمام هذه المذكرة و ساندنا
بالنصيحة و التوجيه ولم يبخل علينا.

أستاذنا ومشرفنا... " دكتور لعلوي محمد" ...

كما نتقدم بجزيل الشكر المسبق للجنة المناقشة على ما سيقدمونه من
ملاحظات وتوجيهات والتي لن تزيد هذا العمل إلا إتقاناً وجمالاً.

وشكر خاص لعمال المكتبة والى الأستاذ لعلوي عكاشة على ما قدمه من
دعم .

إلى كل هؤلاء شكراً.

إهداء

إلى أعلى إنسانة في هذا الوجود التي ربتي و أنارت دربي
و أعانتني بالصلوات و الدعاء ، سر نجاحي وتوفيقني في الحياة
"أمي الغالية".

إلى من أنار لي درب العلم شموعا
"أبي الغالي".

نسئل الله عز وجل أن يحفظهما.

إلى من تقاسمت معهم الحياة "أخوتي" و "أختي" حفظهم الله ورعاهم،
وأنار دربهم.

إلى شراعي و شاطئ الأمين من أبدأ معه حياة جديدة " زوجي " و
عائلته الكريمة.

إلى كل من يحملهم قلبي لم يذكرهم قلبي .

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة نجاحي .

أسماء

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

إلى من علماني مبادئ الحياة، وربباني على الصدق والإخلاص، إلى اللذان وهبا لي الأمل الذي أعيش له، إلى ثالث من يحبهم قلبي بعد الله ورسوله، اللذان لو هديتهما حياتي لا تكفي لتوفيتهما حقهما.

"أبي العزيز" الذي علمني حياة الكفاح وأن العلم سلاح وأن العمل شرف ونجاح.

إلى من دعائها سر نجاحي وتوفيقي في الحياة "أمي الغالية".

نسئلك الله عز وجل أن يحفظهما وأن يدخلهما فسيح جناته.

إلى من تقاسمت معهن الحياة "أخواتي" و"أخي" حفظهم الله ورعاهم، وأنار دربهم.

إلى كل من يحملهم قلبي لم يذكرهم قلبي .

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة نجاحي .

ضاوية

قائمة المختصرات

- ق.إ.م.إ. قانون الإجراءات المدنية و الإدارية
ق.إ.ج. قانون الإجراءات الجبائية
ج.ر. الجريدة الرسمية
ع. العدد
ط. الطبعة
د.ط. دون طبعة
ج. الجزء
ص. الصفحة

مقدمة

تختص المحاكم الإدارية في النظام القضائي الجزائري بالفصل في الدعاوى الإدارية بجميع أنواعها، ومن بينها الدعوى الضريبية المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، لكون الدولة طرفاً فيها ممثلة في الإدارة الضريبية.

تعتبر المحكمة الإدارية درجة التقاضي الدنيا في المادة الإدارية فهي تشكل الوجه الأول لمبدأ التقاضي على درجتين و قد قيد المشرع الجزائري المدعي أياً كان بجملة من الشروط و الإجراءات القانونية التي وجب احترامها خلال رفع الدعوى أمام القاضي الإداري ، و ذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، كما أضاف القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للقضايا الجبائية .

تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المنازعات الإدارية تختص نوعياً بالنظر في كل المنازعات أياً كان موضوعها ، كما أكد قانون الإجراءات المدنية على المعيار العضوي و هو أن يكون أحد أطراف النزاع شخصاً عاماً ممثلاً في الدولة الولاية ، البلدية ، و أي مؤسسة ذات طابع إداري ، و الملاحظ أن المعيار العضوي يفرض في كل الحالات عرض المنازعة الضريبية على القضاء الإداري طبقاً للمنظومة القانونية القضائية ممثلاً في المحاكم الإدارية، و السبب في ذلك يعود إلى أن احد الأطراف هيئة عامة ممثلة في مديرية الضرائب على مستوى الولاية، كما شدد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بخصوص الاختصاص النوعي في المواد الإدارية و اعتبرها من النظام العام و أجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه أو من طرف احد الأطراف و في أي مرحلة كان عليها النزاع .

و يؤول الاختصاص الإقليمي إلى المحكمة الإدارية التي تقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه و إن لم يكن له موطن معروف يعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له ، و في حالة تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص إلى الجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، و ترفع

الدعاوى في مادة الضرائب و الرسوم وجوباً أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم أي الإدارة الضريبية التي أصدرت القرار.

فالنظام الضريبي العادل يقتضي تقدير وعاء الضريبة و حسابها بطريقة سليمة و مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به ، و لحل النزاع الناشئ عنها أقر المشرع الجزائري طريقتين لتسوية النزاع الضريبي المرحلة الإدارية كمرحلة أولى أين يتم محاولة تسوية النزاع أمام الجهات الإدارية المختصة ، فإذا كانت الطرق المقررة لهذه المرحلة غير مجدية تأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة عرض النزاع على الجهات القضائية لتباشر التحقيق في الوقائع و تطبيق القانون ثم إصدار الحكم.

و عليه فالمشرع الجزائري أقر لسير الدعاوى الإدارية التحقيق في الدعاوى على درجتين الأولى بواسطة قاضي التحقيق و الذي خول له القانون سلطة التحقيق بجميع الوسائل القانونية التي يراها مناسبة للقضية المعروضة عليه، فهو يتمتع بصلاحيات واسعة و مهمة في مجال جمع الأدلة للوصول إلى الحقائق من خلال إجراءات التحقيق العامة حسب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قد يتعدى ذلك إلى إجراءات خاصة بالتحقيق و هو ما تضمنه قانون الإجراءات الجنائية و هو الأمر الذي سنتطرق له في موضوع دراستنا.

أهمية الدراسة :

تظهر أهمية هذه الدراسة في مدى نجاعة إجراءات التحقيق القضائية في مختلف الدعاوى الإدارية حسب النصوص القانونية المنظمة لها، و خصوصية الدعوى الإدارية عن غيرها و كذلك دراسة المنازعة الضريبية كنموذج للدعوى الإدارية نظرا لكثرة التعديلات عبر قوانين المالية المتعاقبة مما أدى إلى تعقيدها و عدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة و هو ما يؤدي إلى كثرة المنازعات الضريبية .

الهدف من الدراسة :

الهدف من دراسة هذا الموضوع هو تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الإدارية و هي مرحلة التحقيق القضائي و معرفة مختلف الإجراءات المتبعة لذلك و هذا من أجل توضيحها و شرحها حسب آخر التعديلات و الوقوف على أهم النقاط المستحدثة في هذا الجانب.

أسباب اختيار الموضوع :

من أبرز الدوافع الذاتية لاختيارنا هذا الموضوع سببين رئيسيين الجانب الأول يتعلق بميولنا الشخصية لهذا النوع من المواضيع و رغبتنا في دراسة الموضوع و السبب الثاني يتمثل في الجانب الموضوعي من خلال طبيعة التي تتميز بها إجراءات التحقيق في الدعاوى الإدارية و الضريبية و حب التعمق في دراستها .

الإشكالية:

تبرز من خلال هذه الدراسة إشكالية هامة تدور حول إجراءات التحقيق القضائي في المنازعات الإدارية و ما مدى فعاليتها، و دور قاضي التحقيق في عملية التحقيق؟

مع تبيان سلطة القاضي الجزائري في الأخذ بإجراءات التحقيق المقررة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجنائية.

الصعوبات:

رغم الصعوبات التي واجهتنا في انجاز هذه الدراسة المتمثلة في الصعوبة في الوصول للمراجع بسبب الأوضاع الراهنة و ضيق الوقت إلا أننا حاولنا قدر الإمكان معالجة هذه الإشكالية المتعلقة بالموضوع و الإجابة عنها في هذه الدراسة.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة المنهج التحليلي و ذلك من خلال عرض مختلف الإجراءات القانونية للتحقيق في الدعاوى الإدارية بنوع من التفصيل كما جاء به قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية ، و اعتمدنا على المنهج الاستنباطي في جملة التعاريف و المفاهيم، واتبعنا أيضا المنهج المقارن من خلال مقارنة الاختلاف بين القانون القديم و الجديد .

الخطوة:

للإجابة على هذه الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين على النحو التالي : **الفصل الأول** معنون بـ: الإطار المفاهيمي للدعوى الإدارية و الدعوى الضريبية و قسمنا الفصل إلى مبحثين : **المبحث الأول**: مفهوم الدعوى الإدارية

المبحث الثاني: مفهوم الدعوى الضريبية.

أما **الفصل الثاني** تحت عنوان : إجراءات التحقيق القضائي بدوره قسمناه إلى مبحثين: **المبحث الأول** : الإجراءات العامة للتحقيق ، **المبحث الثاني**: الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية .

الفصل الأول

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للدعوى الإدارية و الضريبية

الدعوى الإدارية هي وسيلة البدء بإجراءات التقاضي و الاستمرار فيها أو هي الوسيلة القانونية لحماية الخصوم عن طريق القضاء فهي سلطة منحها القانون لأي شخص له مصلحة في أن يلتجئ إلى قضاء خاص بقصد إلغاء قرار معين أو تحديد مركز قانوني معين أو حماية حق له وإن كان لازماً لتحريك هذه الدعوى توافر عينها وهما المدعي و المدعى عليه، غير أنه لا تقبل الدعوى الإدارية إلا بتوافر شروط معينة التي نص عليها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وأما ما يتعلق بالنزاع الضريبي فهو يتميز بخاصية تكاد تخلو من بقية النزاعات الأخرى التي عادة ما تثور بين الأطراف، فالنزاع في المجال الضريبي له خصائصه ومميزاته عن باقي النزاعات، فالنزاع الضريبي له مجموعة من الأسباب و الأوجه وينتج هذا النزاع عندما تقوم الإدارة الضريبية بأداء مهامها من أجل توفير المداخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها و نفقاتها، وأثناء قيامها بعملها قد تنشأ نزاعات بينها و بين المكلف حول طرق و آليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبية.

وبناء على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل لدراسة هذه الدعاوي والتي قمنا بتقسيمها إلى مبحثين ، عالجتا ماهية الدعوى الإدارية في (المبحث الأول)، و ماهية الدعوى الضريبية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية الدعوى الإدارية

لم يتفق فقهاء القانون على تعريف موحد للدعوى الإدارية فهي وسيلة البدء بإجراءات التقاضي والاستمرار فيها، فإذا كان ثمة اتفاق بين الفقهاء على أن الإجراء القضائي هو عمل قانوني بالمعنى الواسع، فالدعوى الإدارية هي أيضا عمل قانوني.

ومن خلال ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين، مفهوم الدعوى الإدارية (المطلب الأول) ، و شروط رفع الدعوى الإدارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم الدعوى الإدارية

يتضمن مفهوم الدعوى الإدارية عدة عناصر و مقومات يتم على أساسها استخلاص مفاهيم مختلفة للدعوى و هذا ما يتم توضيحه في هذا المطلب.

بناء على ما سبق ستتم دراسة في هذا المطلب إلى تعريف الدعوى الإدارية (الفرع الأول) ، و الخصائص العامة للدعوى الإدارية (الفرع الثاني)، وأنواع الدعاوى الإدارية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الدعوى الإدارية

أولاً: في التشريع

لم يقدم التشريع تعريفاً مباشراً ومحدداً للدعوى القضائية عموماً والدعوى الإدارية خصوصاً، على الرغم من أن المواثيق والديساتير تؤكد على الحق في اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾.

وهكذا نصت المادة 8 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المصادق عليه من الجمعية العامة في 10 - 12 - 1984 على ما يلي: " لكل شخص الحق في أن يلجا إلى المحاكم

1 - محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2009، ص 127.

الوطنية لإنصافه من أعمال فيها اعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون" (1)

كما جاء الدستور الحالي قاطعا بهذا الشأن، حينما نص في المادة 37 منه على ما يأتي: "كل المواطنين سواسية أمام القانون، ولهم الحق في حماية متساوية. ولا يمكن أن يتذرع بأي تمييز يعود سببه إلى المولد، أو العرق، أو الجنس، أو الرأي، أو أي شرط أو ظرف آخر، شخصي أو اجتماعي" (2).

ثانيا: في الفقه

ولقد عرفها الدكتور عمار عوابدي بأنها : " حق الشخص والوسيلة القانونية في تحريك واستعمال القضاء المختص وفي نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية والإجرائية و الموضوعية و المقررة للمطالبة بالاعتراف بحق أو للمطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الاعتداء على هذا الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الإدارية غير المشروعة والضارة والمطالبة بإزالتها وإصلاح الأضرار الناجمة عنها" (3).

كما عرفها شاكر بن علي بن عبد الرحمن الشهري كما يلي :

"حق الشخص الطبيعي أو المعنوي ووسيلته النظامية في أن يلجا للقضاء الإداري في المنازعة التي تكون جهة الإدارة طرفا فيها للمطالبة بالاعتراف بحق أو حمايته نتيجة

1 - المادة 8 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان 1948 في 10 كانون الأول/ديسمبر 1948 بموجب القرار 217 ألف د-3، صادقت عليه الجزائر بموجب المادة 11 من الدستور 1963، الجريدة الرسمية رقم 64 المؤرخة في 10 سبتمبر 1963.

2 - المادة 37 من مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر سنة 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، (ج.ر، عدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر 2020 ص 12).

3 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 127.

الإضرار به من قبل الإدارة لإزالة الضرر أو التعويض عنه في نطاق إجراءات نظامية خاصة لا تخضع لقواعد المرافعات المدنية إلا فيما لم يرد فيه نص نظامي ولا يتعارض مع طبيعتها (1).

الفرع الثاني: الخصائص العامة للدعوى الإدارية

تستند الدعوى الإدارية على جملة من المقومات والخصائص تميزها عن الدعوى المدنية وباقي الطعون، وهو ما يتمثل أساساً في:

أولاً: الدعوى الإدارية دعوى قضائية

ليست الدعوى الإدارية مجرد تظلم أو طعن إداري لأنها ترفع أمام جهة قضائية تابعة للسلطة القضائية (المحكمة الإدارية، مجلس الدولة)، بينما الطعون الإدارية على اختلافها إنما توجه وترفع أمام جهة إدارية تابعة للسلطة التنفيذية سواء كان الطعن: رئاسياً، أو وصائياً (2).

ثانياً: الدعوى الإدارية لها إجراءات خاصة و متميزة

تتسم الإجراءات القضائية بمجموعة من الخصائص تطبعها وتميزها عن الإجراءات القضائية الأخرى (المدنية والتجارية)، سواء كان مصدرها كتابياً أو شفوياً، لقد ذهب الفقه إلى أن الإجراءات القضائية الإدارية تطبعها الخصائص الأساسية التالية: الكتابة، الحضورية، الشبه السرية، السرعة، البساطة وقلة التكاليف، الطابع التحقيقي، وفي ما يلي عرض وجيز لأهمها:

1 - شاكر بن علي بن عبد الرحمن الشهري، عضو هيئة التحقيق و الإدعاء العام، الدعوى الإدارية (معناها، خصائصها، أنواعها)، "مجلة العدل"، عدد 47، رجب 1431 هجري، وزارة العدل المملكة العربية السعودية، ص 120.

2 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 128.

أ- إجراءات كتابية

خلافًا للإجراءات المدنية التي تتميز أساسًا بالطابع الشفوي، فإن الإجراءات القضائية الإدارية تطغى عليها السمة الكتابية، حيث لا تمثل الشفاهة فيها سوى مظهرًا استثنائيًا.

فالدعوى لا تفتح إلا بموجب عريضة مكتوبة، وعملية المرافعة لا تكون إلا من خلال المذكرات و المستندات و الوثائق المكتوبة و المتبادلة بين الأطراف، وإذا ما خول القانون للأطراف إبداء "ملاحظاتهم الشفوية"، فإن ذلك يكون "دعما لمذكراتهم الكتابية"، كما أن الحكم لا يكون إلا كتابيا بعد تقديم النيابة العامة (محافظة الدولة) لكتابة تقريرها.

ب- إجراءات تحقيقية

خلافًا للطابع الإتهامي الذي يطغى على الإجراءات المدنية، حيث يكون لأطراف الدعوى سلطات واسعة في إدارتها وتسييرها بصورة يكون فيها القاضي حكما، فإن الإجراءات الإدارية القضائية تتميز بطابعها الاستقصائي والتحقيقي، نظرا لدور القاضي الإداري في توجيه الدعوى الإدارية.

وهكذا فإن القاضي الإداري يتمتع بسلطات معتبرة، حيث يكون له زمام المبادرة في مختلف مراحل الدعوى: عقب رفع الدعوى: هو الذي يأمر بالتبليغات.

في مرحلة التحقيق: يمكنه الاتصال بالإدارة العامة (وهي في الغالب في مركز المدعى عليه)، حيث يمكنه أن يطلب من الإدارة "يأمرها بتقديم المستندات التي يراها لازمة للتحقيق في القضية"، وفي مرحلة الحكم، تعود للقاضي الإداري سلطة تقدير مدى كون القضية مهيأة للفصل فيها⁽¹⁾.

1 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص، ص 130، 131.

ج- إجراءات حضورية :

تتسم الإجراءات الإدارية بخاصية المواجهة أو الحضورية، أي " أن القاضي الإداري لا يستطيع الفصل في الدعوى على أساس مستند لم يتيسر لأحد الطرفين فرصة الاطلاع عليه ومناقشته وتقديم الملاحظات بشأنه "، وذلك كله إعمال لمبدأ حق الدفاع، كما تشير الفقرة الثالثة من المادة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ونظرا للطبيعة الكتابية للإجراءات الإدارية، فإن القاضي الإداري قبل أن يفصل في القضية يكون كل من الطرفين قد قدم مذكراته ودفوعه من خلال تبادل المذكرات والردود، حيث تكون الإجراءات حضورية بمجرد تبليغ وإخبار المدعى عليه بعريضة طلبات المدعي، سواء حضر أو تغيب⁽¹⁾.

الفرع الثالث : أنواع الدعاوى الإدارية

هناك عدة أنواع من الدعاوى على أساس تقسيم الدعوى من قبل الفقهاء وسوف نوجزها كما يلي :

أولا : أنواع الدعاوى على أساس التقسيم التقليدي

يمكن تقسيم هذا النوع إلى أربعة أصناف وهي :

أ- دعوى فحص وتقدير مدى مشروعية القرارات

ترفع هاته الدعوى للمطالبة بمدى شرعية أو عدم شرعية القرار الإداري المطعون فيه وهذا بطريقة مباشرة أو عن طريق الإحالة أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة

1 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص ، ص131، 132.

فيصدر هنا القاضي حكم قضائي نهائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه دون أن يترتب عن ذلك أي نتيجة أو أثر قانوني، ولذا لا يجوز للقاضي الحكم بالإلغاء أو التعويض.

ب- دعوى الإلغاء

هي دعوى يرفعها صاحب الصفة والمصلحة أمام الجهة القضائية الإدارية للمطالبة بإلغاء قرار إداري غير مشروع⁽¹⁾.

وللقاضي الإداري في هذا النوع من الدعاوى الإدارية سلطة إلغاء القرارات لعدم مشروعيتها فقط، من دون البحث في مدى ملائمة إصدار هذا القرار أو النظر في تقدير الوقائع، فليس للقاضي الإداري سلطة الحكم بتعديل القرار المطلوب إلغاؤه أو استبداله بغيره، لذا فإن سلطته أضيق وأكثر تحديدا من سلطته في دعاوى القضاء الكامل، لأن دعوى الإلغاء من دعاوى الموضوعية لتعلقها بالقرار الإداري فقط من دون أن تمتد سلطة القاضي فيها إلى الآثار الناشئة عن إلغاء القرار الإداري المعيب من الحقوق والالتزامات.

فسلطات ووظائف القاضي في دعوى الإلغاء تتحصر وتحدد فقط في الحكم بالإلغاء لقرار إداري غير مشروع أو الحكم بعدم الإلغاء لأن القرار المطعون فيه بدعوى الإلغاء يكون مشروعا⁽²⁾.

ج- دعوى القضاء الكامل (التعويض)

هي دعوى يرفعها صاحب الصفة والمصلحة أمام جهات القضاء العادي أو الإداري للمطالبة بالاعتراف بوجود حقوق شخصية مكتسبة وتقرير ما إذا كان قد أصاب هذه الحقوق أضرار مادية أو معنوية وبالتالي الحكم على الإدارة المعنية بالتعويض عن ذلك فالقاضي هنا

¹ - <https://cte.univ-setif2.dz/> تاريخ الدخول 23 جوان 2021، على الساعة 21:19

² - طيبي عبد المالك، "الدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري"، مجلة منازعات الأعمال، العدد 24، ماي 2017، ص 178.

ينظر وله سلطات قياس واسعة تشمل دعوى التفسير وفحص مدى مشروعية القرار الإداري⁽¹⁾.

د - دعوى التفسير

تتحدد سلطة المحكمة الإدارية في دعوى التفسير بإعطاء المعنى الحقيقي والصحيح للقرار المطعون فيه، برفع الغموض و الإبهام عنه، طبقا للقواعد التقنية والفنية السائدة في مجال تفسير القانون، وهو ما يقتضي الإلمام بعلم مصطلحات القانون، وما يرتبط به من علوم اللغة.

ومن تم، فإن قاضي التفسير ليس من سلطته البحث عن مدى شرعية القرار المطعون فيه الصادر عن البلدية أو الولاية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية، كما ليس له أن يلغيه لأن الدعوى هنا دعوى تفسير وليست دعوى إلغاء.

وتتم عملية التفسير بموجب عمل قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به، يبلغ إلى رافع الدعوى في حالة الطعن المباشر وإلى الجهة القضائية في حالة الإحالة لتستأنف وتواصل عملية النظر والفصل في القضية الأصلية، مع الالتزام بالخضوع لمنطوق قرار الغرفة الإدارية أو مجلس الدولة بشأن تفسير القرار محل الإحالة⁽²⁾.

ثانيا : التقسيم الحديث للدعاوى

أ - الدعاوى الموضوعية أو العينية

وهي الدعاوى التي تتعلق بالمراكز الموضوعية التي تتمثل في حماية المشروعية وتصحيح وضع عام موضوعي لا شخصي وتقام الدعوى بسبب مخالفة الإدارة للقواعد القانونية، وهي تشمل دعاوى إلغاء القرارات الإدارية.

وهي تلك الدعاوى التي تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة، وتستهدف تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة وكذا حماية شرعية الأعمال الإدارية

¹ - <https://cte.univ-setif2.dz/> تاريخ الدخول 23 جوان 2021 ، على الساعة 30: 21.

² - محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية(الغرف الإدارية) ، د ط ، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2005، عنابة ، الجزائر، ص92.

والنظام القانوني في الدولة ومن أهم الدعاوى الإدارية الموضوعية الدعاوى التالية: دعوى التفسير، دعوى فحص مدى شرعية القرارات الإدارية، دعوى الإلغاء، الدعاوى الانتخابية، الدعاوى الضريبية، الدعاوى الجزية والعقابية⁽¹⁾.

ب- الدعاوى الشخصية

وهي مجموع الدعاوى القضائية الإدارية التي تتحرك و يرفعها أصحاب الصفة والمصلحة أمام الجهات القضائية المختصة على أسس وحجج و مراكز وأوضاع قانونية ذاتية وشخصية ويطالبون من هذه الجهات القضائية المختصة بتقرير والاعتراف لهم بحقوق شخصية مكتسبة، وحماية هذه الحقوق الشخصية المكتسبة قضائيا عن طريق الحكم بالتعويض الكامل وأشهر الدعاوى الإدارية الشخصية الذاتية: دعوى التعويض ، دعاوى العقود، دعاوى التفسير التي تهدف إلى حقوق شخصية مكتسبة.

ثالثا: التقسيم التوفيقى أو المختلط للدعاوى

أ- دعاوى قضاء الشرعية

وهي مجموع الدعاوى القضائية الإدارية الموضوعية، يحركها ويرفعها أصحاب الصفة والمصلحة أمام الجهات القضائية المختصة، وتؤسس وتقام هذه الدعاوى على أساس مراكز وأسس قانونية عامة وتستهدف بالإضافة إلى حماية المصلحة الخاصة لرافعها، تحقيق أهداف المصلحة العامة بواسطة حماية شرعية الأعمال الإدارية، والنظام القانوني الضريبي

والنظام الانتخابي في الدولة، وتتحرك وتتحدد سلطات ووظائف القاضي المختص ضيقا واتساعا وضعفا وقوة من دعوى إلى أخرى وأهم دعاوى قضاء الشرعية ما يلي:

1 - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، نظرية الدعوى الإدارية، الجزء 2 ، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، ، بن عكنون، الجزائر، 2014، ص 302.

دعوى التفسير الإدارية، دعوى فحص شرعية القرارات الإدارية، دعوى الإلغاء، الدعوى الانتخابية، الدعوى الضريبية، الدعوى الجزية أو العقابية بصورة استثنائية⁽¹⁾.

ب- دعوى قضاء الحقوق

وهي مجموع دعاوى القضاء الكامل الشخصية التي تتحرك وترفع من ذي الصفة والمصلحة أمام السلطات القضائية المختصة على أسس وحجج قانونية ذاتية شخصية تكون للمطالبة والاعتراف بوجود حقوق شخصية ذاتية مكتسبة في مواجهة السلطات الإدارية، أو للمطالبة بالحماية القضائية لحقوق شخصية ذاتية مكتسبة عن طريق الحكم بالتعويض الكامل والعدل اللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية التي أصابت الحقوق الشخصية المكتسبة، ومن أهم دعاوى قضاء الحقوق ما يلي : دعوى التعويض، دعوى العقود الإدارية، دعوى التفسير التي تستهدف حماية حقوق شخصية⁽²⁾.

المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الإدارية

وعليه فإن شروط رفع الدعوى الإدارية إما أن تكون شروط عامة وشروط خاصة لرفع الدعوى الإدارية، والشروط العامة لرفع الدعوى كالصفة والأهلية ومنها ما يتعلق بالاختصاص القضائي كالاختصاص النوعي والاختصاص الإقليمي، ومنها ما يتعلق بعريضة افتتاح الدعوى الإدارية، أما فيما يخص الشروط الخاصة لرفع الدعوى الإدارية، سنتناولها في هذا المطلب بتقسيمها إلى ثلاث فروع، شرط القرار الإداري (الفرع الأول)، شرط تظلم الإداري المسبق (الفرع الثاني)، شرط الميعاد (الفرع الثالث).

الفرع الأول: شرط القرار الإداري

1 - عمار عوابدي، المرجع السابق، ص ، ص 303، 305.

2 - طيبي عبد المالك، المرجع السابق، ص 190.

شرط القرار الإداري المسبق لا تقبل أي دعوى إدارية إلا ضد قرار إداري مسبق ويعتبر هذا الشرط من الشروط الهامة لقبول الدعوى الإدارية، ولا بد له من توفر هذا الشرط حتى تكون الدعوى الإدارية مقبولة فهدف رافع الدعوى الإدارية هو إما إلغاء القرارات الإدارية غير المشروع، أو الحصول على تعويض مادي ومعنوي بسبب الأضرار التي ألحقتها الإدارة به وعليه فإن القرار الإداري المسبق هو عمل قانوني (حسب المادتين 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الصادرة عن الدولة و الولاية و البلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وحسب المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ضد السلطة المركزية)، إذ تمثل هذه القرارات مظهرا هاما من مظاهر امتيازات السلطة التي تتمتع بها الإدارة وتستمدّها من القانون العام ويعتبر القرار الإداري أهم وسائل مباشرة الوظيفة الإدارية ففي الواقع العملي لا تمر لحظة بدون إصدار قرار إداري من مسؤول أو موظف في حدود اختصاصاته⁽¹⁾.

وعليه نستخلص من أحكام المواد 800 و 801 و 901 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن القرار الإداري هو عمل قانوني صادر عن الدولة و الولاية و البلدية و المؤسسات ذات الطابع الإداري من السلطة الإدارية المركزية، وهكذا فإن تحديد تعريف القرار الإداري تم في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أساس معيار مصدره أي الجهة الإدارية المصدرة القرار⁽²⁾.

الفرع الثاني: شرط النظم الإداري المسبق

1 - غول ديهية و دوسن خديجة، إجراءات رفع الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، كلية حقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة ، الموسم الجامعي 2016-2017، ص21.

2 - بوعلي سعيد، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، د ط، بلقيس للنشر، الجزائر، 2014، ص 125.

يعد التظلم الإداري أهم وسيلة من وسائل تحريك الرقابة الإدارية يحل النزاعات الإدارية وديا ويتضح ذلك جليا في حالة قبول الجهة الإدارية واستجابتها للتظلم مما يؤدي إلى إثبات حسن نيتها واحترامها للنصوص القانونية ومبدأ المشروعية، وهذا تحقيقا للمصالح العام و التظلم هو قيام صاحب المصلحة من قرار يرى عدم مشروعيته، أو إلحاقه الضرر بمركزه القانوني طالبا ممن أصدره، أو من رئيسه الأعلى إلغاء هذا القرار أو تعديله أو سحبه أو التعويض عما سببته من ضرر يزيد من أهمية التظلم، أيضا كونه شرطا لازما لقبول الدعوى الإدارية في حالة الطعن القضائي في بعض القرارات الإدارية، كما أن التظلم الإداري يعد ضبط للمشروعية الإدارية فيه تتحقق ميزات لا يمكن الوصول إليها عن طريق القضاء إلا أنه يتيح للإدارة مراقبة تصرفاتها وإعادة النظر في قراراتها⁽¹⁾.

أما طبيعة التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد فنجده قد تخطى عن فكرة اللزوم بالنسبة للتظلم الإداري المسبق و أصبح أمرا جوازيا⁽²⁾، ذلك حسب المادة 830 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽³⁾.

وبناء على ذلك فإجراء التظلم الإداري المسبق لم يعد وجوبيا إلا بالنسبة لبعض الدعاوي التي ترفع أمام المجالس القضائية كالدعاوى الضريبية⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: شرط الميعاد في الدعوى الإدارية

¹ - نجم الأحمد، " التظلم الإداري "، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلد 29، العدد الثالث، جامعة دمشق، 2013، ص11.

² - الطيب جهرة، الإجراءات المتبعة في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الموسم الجامعي 2014 - 2015، ص66.

³ - أنظر المادة 830 من قانون 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429هـ، الموافق لـ 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر، العدد 21 بتاريخ 25 أبريل سنة 2008م ، ص 95.

⁴ - بريارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط3، منشورات بغدادي، الجزائر، 2011، ص433.

يعتبر شرط الميعاد من شروط رفع الدعوى الإدارية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ولا تصح الدعوى الإدارية من الناحية الشكلية إلا بتوافر شروط تتعلق بضرورة رفعها من طرف صاحب الصفة و المصلحة أمام الجهة القضائية المختصة وفي الميعاد القانوني المحدد، والغاية من شرط الميعاد هي الرغبة في التحقيق واستقرار الأوضاع الإدارية وعدم بقاء أعمال الإدارة أمد طويلا معرضة للطعن⁽¹⁾.

جاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية توحيد الميعاد في المنازعات الإدارية العامة حيث تنص المادة 829 على: "يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة أشهر يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

كما نصت المادة 907 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في فحواها على: "عندما يفصل مجلس الدولة كدرجة أولى و أخيرة تطبق الأحكام المتعلقة بالآجال المنصوص عليها في المواد 829 إلى 832 أعلاه".

أصبحت القاعدة العامة محددة بأربعة أشهر أمام مجلس الدولة، بخلاف ما كان عليه الأمر في القانون القديم، ويحسب الميعاد ابتداء من تاريخ النشر أو التبليغ القرار المطعون فيه، ويستوفي في ذلك أن يكون الأمر متعلق بدعوى الإلغاء أو بدعوى التفسير، أو بدعوى تقدير المشروعية⁽²⁾، و يتضح من النص أعلاه أن المشرع الجزائري أبقى على القاعدة العامة في تقديم الطعون أمام مجلس الدولة، و هذا عندما يفصل هذا الأخير باعتباره درجة أولى و أخيرة، فيجب أن ترفع الدعوى أمام مجلس الدولة في غضون 4 أشهر و يبدأ سريان الميعاد من تاريخ النشر و تبليغ.

1 - غول ديهية و دوسن خديجة، المرجع السابق، ص 30 .

2 - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الهيئات و الإجراءات أمامها، ج1، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 1999، ص372.

وبالتالي فإن المواعيد تحسب بالأشهر ويبدأ حساب الميعاد في الدعوى الإدارية العائدة لاختصاص المحاكم الإدارية من تاريخ النشر إذا كان جماعيا أو تنظيميا، والتظلم ليس شرطا في هذه الدعوى إلا إذا تعلق الأمر بالمنازعات الخاصة⁽¹⁾.

كما يقيد الميعاد في الدعوى الإدارية من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ويترتب على انتهاء الميعاد سقوط الحق في الدعوى، ويكون القرار المراد إلغائه قد تحصن ويتعذر إلغائه وأي دعوى تجابه بعدم القبول شكلا لفوات الميعاد⁽²⁾.

¹ - خلوفي رشيد، قانون الإجراءات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 214.

² - باي أحمد عامر، إجراءات التقاضي أمام القضاء الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 32.

المبحث الثاني: ماهية الدعوى الضريبية

سبق و أشرنا أن الدعوى الضريبية من أنواع الدعاوى الإدارية لذا سنخصصها بالدراسة في هذا المبحث بتقسيمه إلى مطلبين مفهوم الدعوى الضريبية في (المطلب الأول)، شروط رفع الدعوى الضريبية (المطلب الثاني)،

المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية

إن لكثرة التعديلات الواردة على قانون المالية و القوانين الضريبية و كثرة التعليمات و المذكرات الضريبية ، أثر سلبي على الإلمام بها من طرف المكلف بالضريبة و صعوبة تطبيق موظفي الإدارة لهذه النصوص القانونية الضريبية ، فقد تقع الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء عملية احتساب الوعاء الضريبي أو عند قيامها بإجراءات المتابعة و التحصيل الضريبي ، و عادة ما يقع المكلف بالضريبة ضحية تعسف الإدارة الضريبية من خلال تعنتها في إصلاح الإشكال المثار كون مركزها القوي و ضعف المكلف بالضريبة الذي يقع عليه عبئ الإثبات ، و هنا ينشأ النزاع⁽¹⁾.

لدراسة هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الدعوى الضريبية (الفرع الأول)، مراحل الدعوى الضريبية (الفرع الثاني)، شروط رفع الدعوى الضريبية (الفرع الثالث).

¹ - بن محمد محمد ، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، مارس 2020، الجزائر، ص 448 .

الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية

للدعوى الضريبية مفهومان:

أولاً: مفهومها الضيق

هو خلاف بين طرفين هما الإدارة و المكلف بالضريبة، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي ملزم.

ثانياً: مفهومها الواسع

هي مجمل النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضرائب و التي يتم حلها عن طريق القضاء و من تم تعد الدعوى الضريبية وسيلة لإنهاء النزاع الضريبي عن طريق القضاء⁽¹⁾.

و عرف البعض المنازعة الضريبية بأنها : " تقوم المنازعة كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية⁽²⁾ .

الفرع الثاني: مراحل الدعوى الضريبية

تمر المنازعة الضريبية بمرحلتين مترابطتين : المرحلة الإدارية و المرحلة القضائية:

¹ - عمار بوضيف، المرجع في المنازعات الإدارية، دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا ومجلس الدولة ومحكمة التنازع، ج2، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 363.

² - بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2011-2012، ص 10.

أولاً: المرحلة الإدارية

سعيًا من المشرع لإيجاد تسوية بين مصلحة الضرائب المختصة و المكلف بالضريبة عمد قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قوانين المالية إلى رفع تظلم أمام المدير الولائي للضرائب إضافة إلى إنشاء و إحداث هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب ، من طرف المكلفين بالضريبة عند الاقتضاء ، من خلال إيجاد حل ودي و إداري للنزاع القائم.

كما تعتبر المرحلة الإدارية إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء و تتم بتقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية و تكون هذه الشكوى مقيدة بمجموعة شروط شكلية و موضوعية⁽¹⁾.

لا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء ، لأن المشرع اشترط صراحة لصحة الدعوى الضريبية إجراء تظلم مسبق أمام الإدارة الجبائية أو أمام اللجان الضريبية اعتباراً أن تقديم الشكوى الضريبية إجراء إلزامي و إجباري قبل اللجوء إلى القضاء⁽²⁾ .

يعرف التظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم و ميعاد و إجراءات تقديمه ، و إجراءات النظر و الفصل فيه و هي قواعد أمره يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات ، كذلك تعتبر الشكاية الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية⁽³⁾.

¹ - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 218.

² - العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، بسكرة ، الموسم الجامعي 2013-2014 ص 8 .

³ - قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة منسوري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسنطينة ،الموسم الجامعي 2007-2008 ، ص11.

و قد نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكوى التي يتقدم بها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية من اختصاص الطعن النزاعي ، الغرض منها إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي . و توجه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة (1)

و قد أقرّ المشرع الجزائري ضرورة الشكاية قصد تحقيق غايتين هما :

تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

ضمان استمرار الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و التسوية الودية للنزاع بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء .

ثانيا: المرحلة القضائية

بإمكان المكلف بالضريبة الذي لا يرضى بقرار مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب أن يمارس حقه في الطعن أمام لجان الطعن و ينتظر ردها بخصوص طلباته ، و هنا يكون النزاع المطروح أمام اللجان أمر اختياري بالنسبة للمكلف، وإذا لم يكن قرارها مرضيا للمكلف يلجأ إلى القضاء (2).

1 - المادة 70 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل 22 ديسمبر سنة 2001 يتضمن قانون المالية سنة 2002 المنشأ لقانون الإجراءات الجبائية ، ج.ر العدد 79 بتاريخ 23-12-2001 ، ص 3 .

2 - معلوم خير الدين، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة اكلي محند اولحاج، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، البويرة، السنة الجامعية 2019-2020، ص 60.

تعتبر الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل و بالتالي فهي من الدعاوى القضائية التي ترفع أمام المحاكم الإدارية، فالدعوى القضائية هي الوسيلة القانونية التي تمنح لأصحاب الخصومة الحق في اللجوء إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم.

يعود الاختصاص بالمنازعات الضريبية عموماً إلى القضاء الإداري تطبيقاً للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و ذلك بإعمال المعيار العضوي في المادة ، حيث يتم الطعن القضائي خلال مدة 04 أربعة أشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب ، أو تاريخ تبليغ قرار الإدارة ، إذا كان القرار الصادر عن مديرية للضرائب غير مرض للمكلف بدفع الضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء شرط تظلم مسبق أمام الإدارة الضريبية بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة.

كما أن المرحلة القضائية مرحلة اختيارية للمكلف بالضريبة و المنفذ الأخير له. تكون قرارات المحكمة الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة طبقاً للقانون العضوي 01/98⁽¹⁾.

الفرع الثالث : أنواع الدعاوى الضريبية

تنتمي الدعاوى الضريبية إلى الدعاوى القضائية الموضوعية و هي تلك الدعاوى التي تؤسس و ترفع على مراكز و أوضاع قانونية عامة ، و تستهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية و حماية شرعية الأعمال الإدارية ، و هناك نوعان من الدعاوى الضريبية .

¹ - عبده جميل غصوب ، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية ،دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت، سنة 2010، ص312.

أولاً: دعاوى الوعاء

من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية تتمثل دعاوى الوعاء التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الضريبية إما من أجل استدراك الأخطاء المرتبكة في وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، ويقصد بوعاء الضريبة كل ما يخضع لقانون الضرائب سواء كان نشاط أو سلعة أو حيازة تكون مصدر للضريبة⁽¹⁾.

يتم تحديد الوعاء الضريبي باعتماد أسلوب التقدير الذاتي للمكلف بالضريبة أو بالإقرار الضريبي الذي يشمل أعمال المكلف بالضريبة خلال السنة كما هو موجود في دفاتره وسجلاته أو ما يقدره إذا كان لا يملك الوثائق ، فالإدارة الضريبية لها عادة السلطة التقديرية في تقدير الوعاء الضريبي لكن ليس بصورة مطلقة و هذا في كل أنواع الضرائب⁽²⁾.

ثانياً: دعاوى التحصيل

تنشأ دعاوى التحصيل عندما يصدر قرار إداري بالتحصيل ، لأن إدارة الضرائب تتمتع بامتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل و حق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة طبقاً للمادة 991 من القانون المدني و المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة و كذلك ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 004712 الصادر بتاريخ 2001/11/12 الذي جاء فيه ما يلي :

¹- بن أعراب محمد ، محاضرات في المنازعات الضريبية ، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2 ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، السنة الجامعية 2019-2020، ص 29.

²- لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية الحقوق مدرسة الدكتوراه، السنة الجامعية 2014-2015، ص 16.

"..... الإدارة الجبائية تصرفت كدائنة ذات امتياز طبقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة ... " (1) .

و الإدارة الضريبية تتبع طرق مختلفة في بحيث لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة ، فبالنسبة للضرائب على الدخل فيما يخص العمال و الموظفين فان الضريبة تقتطع مباشرة من المصدر ، أما في الضرائب الأخرى يتم التسديد نقدا ، و التحصيل في قانون الطابع و التسجيل يكون تلقائيا مع الخدمة المؤداة.

و تقسم دعاوى التحصيل إلى:

- أ- **منازعات موضوعية** : وهي التي يطلب فيها الحكم في موضوع المنازعة مثل طلب الحكم ببطلان التحصيل الجبري، أو أي إجراء من إجراءاته.
- ب- **منازعات وقتية**: وهي التي يطلب فيها الحكم في إجراء وقتي إلى حين الفصل في موضوع المنازعة مثل طلب وقف التحصيل مؤقتا (2).

المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبة الحق في الطعن في كل القرارات و الإجراءات المتخذة من قبل إدارة الضرائب بمناسبة فرض و تحصيل الضرائب و الرسوم بمختلف أنواعها أمام المحكمة الإدارية، و في جميع المجالات سواء كانت في مجال الضرائب

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 004712 الصادر بتاريخ 2001/11/12، المجلة القضائية ، عدد02 ، السنة2002 .

² - مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة ، السنة الجامعية 2008-2009، ص 63.

المباشرة و الرسوم المماثلة، في مجال حقوق الطابع أو في مجال الضرائب على رقم الأعمال.

فالقاعدة العامة في المنازعة الضريبية أن الإدارة دائماً تكون مدعى عليها غير أن المشرع الجزائري سابقاً كان قد منح الحق للإدارة أن تكون مدعية عندما تصدر اللجان رأياً مخالفاً للقانون و حينها في هذه الحالة لها الحق في تعليق تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية الخاصة بالضرائب و الرسم على القيمة المضافة و الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية إذا ما رأت أن آراءها غير مؤسسة قانوناً (1) .

إلا أن هذا الادعاء ألغته المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016 و التي عدلت بالمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أن التعديل حول مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب صلاحية اتخاذ القرار المسبب بالرفض إذا صدر رأي اللجان الإدارية مخالفاً صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول و ذلك دون تمريره إلى القضاء (2) .

و قد لا تستجيب الإدارة الضريبية للخطوات الإدارية التي قام بها المكلف بالضريبة لفض نزاعه، لذلك أقر له المشرع الحق للجوء إلى القضاء مع ضرورة احترام الشروط القانونية التي وضعها المشرع حتى يتم قبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية و هذه الشروط تنقسم إلى شروط عامة وهي تلك المتعلقة بجميع المنازعات الإدارية وهي الصفة

¹ - يامة إبراهيم ، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية ، مجلة القانون و المجتمع المجلد 02، العدد 01 ، بدون سنة، ص 218 .

² - انظر المادة 81 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية قبل و بعد التعديل ، تم وقف حق الإدارة في أن تكون مدعية في الدعاوى الضريبية على عكس ما كان قبل هذا التعديل .

و المصلحة و الأهلية ، من بينها المنازعة الضريبية حسب المادة 901،815 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و شروط خاصة بالمنازعة الضريبية جاء بها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية نذكرها كما يلي: شرط التظلم الإداري المسبق (الفرع الأول)، شرط الميعاد القانوني (الفرع الثاني)، شروط متعلقة بالعريضة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق

يعتبر التظلم الإداري المسبق شرطا هاما من شروط قبول الدعوى الضريبية الذي ألزم بها المشرع الجزائري المكلف بالضريبة كمرحلة أولى قبل اللجوء إلى القضاء ، و الحكمة منه هو تقليل القضايا على الجهات القضائية و حصر مهام القاضي في مناقشة مضمون القرار المنازع فيه ، حيث تمكن هذه المرحلة المتظلم من مطالبة الإدارة بمراجعة نفسها قبل الشروع في مقاضاتها وذلك لأجل الحصول على حقوق المكلف بالضريبة من خلال استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي (1).

كما أن مجلس الدولة في اجتهاده اعتبر أن التظلم الإداري المسبق من النظام العام و الذي يتعين على القاضي الإداري إثارته تلقائيا، و في غيابه تكون النتيجة عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء (2) .

¹- تير لامية، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، أم البواقي، السنة الجامعية ،2019-2020، ص 8.

²- قرار مجلس الدولة 006325 الصادر في 2003/02/25 مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ، سنة2003.

الفرع الثاني: شرط الميعاد القانوني

حتى يتم قبول الشكاية ألزم المشرع المكلف بالضريبة أن يقدم التظلم الإداري المسبق للجهة المختصة و هذا في الآجال المحددة في القانون قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة الموالية كما سبق الإشارة لها وذلك قبل عرض نزاعه على القاضي، كما ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد محددة يجب احترامها ، و قد أوجب المشرع المكلف بالضريبة حسب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية بوجوب التقيد بالآجال بخصوص هذه المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية كما يلي:

- يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 04 أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76-2 من نفس القانون.
- ترفع القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة ، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية و الجهوية و المركزية أمام المحكمة الإدارية في نفس الأجل .
- كما يمكن لكل مشتك لم يستلم قرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 (سكوت الإدارة) أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية في نفس الأجل 04 أشهر⁽¹⁾.

¹- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق .

الفرع الثالث: شروط متعلقة بالعريضة

تتقسم هذه الشروط إلى نوعين من الشروط نقسمهم كما يلي:

أولاً: من حيث الشكل

جاء في قرار المجلة القضائية رقم 73259 بتاريخ 21 أكتوبر 1990، عدد 1 من المقرر قانوناً انه يجب أن تحرر الطلبات على ورق غير مدموغ و موقعة من أصحابها⁽¹⁾ :

أ- **تحرر العريضة على ورق غير مدموغ:** إن عريضة الدعوى الضريبية ورقة عادية يقدم فيها المكلف بالضريبة طلباته القضائية باللغة العربية، و تجدر الإشارة أن اشتراط تحرير عريضة

الدعوى الضريبية على ورق غير مدموغ قد تم إلغاء هذا الإجراء بموجب قانون المالية لسنة 2008⁽²⁾ .

ب- **أن تكون موقعة من صاحبها:** أشارت المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية موقعة من طرف صاحبها ، و هذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة بمحض إرادته و عليه فان عدم وجود توقيع على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف المحكمة الإدارية ، أما في الفقرة 4 فقد ورد استثناء على هذا الشرط و هو عدم التوقيع على الدعوى الأولية فيمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية ، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽³⁾.

¹- قرار مجلس الدولة رقم 73259 الصادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، المجلة القضائية العدد 01، سنة 1991، ص 255.

² - بن أعراب محمد، المرجع السابق ، ص 34.

³ - المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر السابق.

ثانيا: من حيث الموضوع

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة تحت طائلة البطلان البيانات التي نصت عليها المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي :

" يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا للوسائل، و إذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه "

أ- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع :

إن العريضة في المنازعات الضريبية مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدعي ووسائله لتثبيت صحة ادعائه، و تكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية.

كما يجب على المدعي أن لا يخرج عن الإطار العام الذي سبق و أن قدمه في شكواه و لا يجوز له الاعتراض على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه ، و لكن يبقى المجال ممكننا لتقديم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتمس في الشكوى ، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى (1) .

ب- يجب إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه: أوجب المشرع الجبائي المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بالإشعار، تبليغ القرار المعترض عليه و في هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي :

" من المقرر أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل ، و عندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية ، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار

¹- بوسابر إيمان، منازعات التحصيل و الوعاء أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولود معمري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، تيزي وزو، السنة الجامعية 2014-2015،ص 20.

المتنازع فيه ، و من ثم فان القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق هذا القانون
" (1) .

يتضح أنه على المكلف بالضريبة القيام بالتظلم و هو الإجراء الذي ينتج عنه القرار الذي
يرفقه بعريضة دعواه.

¹ - قرار المحكمة العليا رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07، الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، المجلة القضائية
العدد4، سنة 1991، ص 233.

الفصل الثاني

الفصل الثاني : إجراءات التحقيق القضائي

بعد مرور الدعوى الإدارية بالإجراءات الأولية الواجب إتباعها لرفع الدعوى أمام القضاء و بعد قبولها من طرف النيابة العامة تدخل هذه الدعوى مرحلة جديدة تتعلق بإجراء التحقيق القضائي، و في الدعوى الضريبية بعد انقضاء المرحلة الإدارية تدخل الدعوى الضريبية مرحلة قضائية يكون طرفاها المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، و تصبح الآن خصومة بعدما صار القاضي طرفا فيها.

فالتحقيق القضائي هو إجراء تباشره سلطة قضائية مختصة بواسطة قاضي التحقيق للتحقيق في مدى صحة الاتهام الموجه من طرف النيابة العامة فهو مرحلة لاحقة لرفع الدعوى و يسبق مرحلة المحاكمة و بالتالي فهو مرحلة مهمة لسير المنازعة الإدارية يتم بجميع الوسائل القانونية الضرورية للكشف عن الحقيقة ، فقد نص المشرع الجزائري على إجراءات سير الخصومة أمام جهات القضاء الإداري ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أما بالنسبة للدعوى الضريبية تستمد إجراءاتها العامة من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كباقي الدعوى الإدارية و في غياب النصوص كإجراءات عامة أحال المشرع الجزائري المكلف بالضريبة إلى قانون الإجراءات الجبائية كإجراءات خاصة.

من خلال المعطيات السابقة سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين ، الإجراءات العامة للتحقيق القضائي (المبحث الأول)، الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الإجراءات العامة للتحقيق القضائي

تعتبر الإجراءات المتبعة في التحقيق في الدعاوى إلى غاية صدور الأحكام القضائية إجراءات عادية كتلك المتبعة في سائر المنازعات الإدارية ، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة و هذه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام الغرفة الإدارية أي أنها من نوع الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى مع ضرورة الكتابة و الحضورية و العلنية و بروز دور القاضي المقرر و النيابة العامة (1) .

ومن خلال الإجراءات السابقة سنتطرق للإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الإدارية (المطلب الأول) ، و وسائل التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الإجراءات العامة للتحقيق

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعة الجبائية عن الإجراءات المتبعة في التحقيق في المنازعات الإدارية عموما كون الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، لاسيما ما تعلق بتعين القاضي المقرر ، و الإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات و إبلاغ محافظ الدولة و كذا إجراءات المتعلقة بالصلح و اختتام التحقيق وهو ما تضمنه قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، لذا نشير إلى تعيين القاضي المقرر (الفرع الأول)، تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات (الفرع الثاني)، إبلاغ محافظ الدولة (الفرع الثالث).

¹ - قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة منسوري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسنطينة ،الموسم الجامعي 2007-2008 ، ص 112.

الفرع الأول: تعيين القاضي المقرر

نصت المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه يتولى رئيس المحكمة الإدارية تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة الدعوى بأمانة الضبط ، و يعين رئيس تشكيلة الحكم ، القاضي المقرر يحدد الأجل الممنوح للخصوم حسب ظروف القضية من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد فض النزاع، كما يتولى الإشراف على التحقيق في الدعوى و توجيهها⁽¹⁾ .

أولاً : دور القاضي المقرر

إن القاضي في الخصومة الإدارية يعتبر هو السيد فهو الذي يسير إجراءاتها و له دور ايجابي في تحضير الدعوى فهو يشارك بصفة فعالة في مجرياتها ، نظرا لعدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة أمام المحكمة الإدارية مثلا باعتبار الإدارة الضريبية في مركز قانوني أقوى من المكلف بالضريبة كونها تحوز على أدلة الإثبات كما أن الأوراق و المستندات تحت يدها الأمر الذي يجعلها في موقع ممتاز لمواجهة الأفراد، وهنا يتدخل القاضي المقرر بما له من صلاحيات لتوزيع عبئ الإثبات بين طرفي الخصومة و الموازنة بينهما لاستخلاص الحقائق ، و هذا الدور يبقى محايدا يضمن عدم الميول لأحد الأطراف⁽²⁾.

يتحقق القاضي المقرر من سلامة تطبيق القواعد القانونية للدعاوى الإدارية و من القواعد المنظمة لإجراءات فرض الضريبة أو طلب تحصيلها بصفته كقاضي مشروعية ، كما يتحقق من صحة ادعاء طرفي المنازعة و مراقبة سير الإجراءات التحقيقية بما له من

¹- المادة 844 من ق.إ.م.إ، المصدر السابق،ص 97.

-قصاص سليم ، المرجع السابق، ص 2.115.

سلطة تحقيقية، ثم ينتهي بتقدير الأدلة المتحصل عليها خلال سير التحقيق و استخلاص النتائج الضرورية لتهيئة الفصل في المنازعة بما له من سلطة تقديرية⁽¹⁾.

القاضي المقرر يتمتع بسلطة إلزام الإدارة الضريبية بتقديم ما يتوفر لديها من مستندات لازمة لحل القضية المعروضة عليه ، كما يلزمها بتسبيب قرارها المتضمن أسس الضريبة الجديدة و تأكده من احترام الإدارة للإجراءات النصوص القانونية المتعلقة بالمادة موضوع النزاع ، و ينظر في القرار الضريبي للمكلف بالضريبة ، كما يصح له الاعتماد على كافة وسائل الإثبات عند التحقيق باستثناء الإقرار و اليمين و الشهادة في موضوع المنازعة الضريبية و يجوز له سماع الأقوال و مضاهاة الخطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق العامة⁽²⁾.

أشارت المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن القاضي بعد اطلاعه على العريضة و تبين له أن حل القضية مؤكد يجوز له أن يقرر بالألا وجه للتحقيق و يحيل الملف إلى النيابة العامة التي يجب أن تضع تقريرها في مدة شهر ، و إذا تبين ضرورة إحالة القضية للتحقيق يقوم بتعيين مستشار مقرر يشرف على إجراءات التحقيق.

ثانيا: محاولة الصلح

تنص المادة 3/169 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن يقوم القاضي بمحاولة الصلح في المنازعات الإدارية في مدة أقصاها ثلاثة أشهر ، فإذا ثم الصلح يصدر قرار يتخذه المجلس و ينفذ حسب إجراءات التنفيذ المنصوص عليها ، أما في حالة عدم الاتفاق فإن القاضي يحرر محضر بعدم الاتفاق .

أما فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية فإن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به لعدم جدواه و ذلك لأن موضوع المنازعة الضريبية من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية

¹ - مالك عليان، المرجع السابق، ص 72.

² - قصاص سليم ، المرجع السابق ، ص 116.

تعتبر ديونا للخرينة العامة طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية عن طريق قانون المالية⁽¹⁾.

عملا بالمقتضيات الدستورية فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية ، وهو ما ذكرت به المديرية العامة للضرائب أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعة الضريبية⁽²⁾.

الفرع الثاني: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة ضبط تحت إشراف القاضي المقرر.

و جاء في المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، أن كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ إلى الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء .

كما يتم تبليغ طلبات التسوية و الاعذار و أوامر الاختتام و تاريخ الجلسة بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات و يشير في تبليغ العرائض و المذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق، أما المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق فلا تبلغ و يصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم⁽³⁾.

¹ - عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، الجزائر ، سنة 2008 ، ص 52.

² - المادتين 68-122 من الدستور الجزائري، المصدر السابق.

³ - المواد 838 - 840 - 849 من ق.إ.م.إ. ، المصدر السابق.

في حالة عدم احترام أحد الخصوم للأجل الممنوح لتقديم المذكرة أو الملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له اعتذاراً بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام و في حالة القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ يجوز منح أجل جديد، و إذا لم يقدم المدعي المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف رغم الاعتذار الموجه له يعتبر ذلك تنازلاً ، و أضافت المادة 815 أنه في حالة عدم تقديم المدعي عليه رغم اعتذاره أية مذكرة يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة بالعريضة (1).

تناولت المادة 18 و 19 من نفس القانون شكل بيانات محضر التكاليف بالحضور الذي يتولى المحضر القضائي تسليمه و تحريره حيث يجب احترام أجل 20 يوم على الأقل من تاريخ تسليم التكاليف بالحضور و التاريخ المحدد لأول جلسة ، بحيث يقوم القاضي بالتحقيق في الجانب الشكلي و الموضوعي للعرائض و يأمر باستكمال الوثائق التي تفيد التحقيق و كل ما يمكن استكمالها لمباشرة عملية التحقيق (2).

الفرع الثالث: إبلاغ محافظ الدولة

بعد دراسة ملف الدعوى من طرف القاضي المقرر يقوم بتحويله لمحافظ الدولة، ليتولى تقديم التماسه فيما طرح عليه من نزاع، وقد نص على دور محافظ الدولة كل من قانون مجلس الدولة و قانون المحكمة الإدارية بقوله " يتولى محافظ الدولة مهمة النيابة العامة" (3).

و حسب ما جاء في نص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه عندما تكون القضية مهياًة للجلسة أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق الخبرة أو

1 - المواد 815-850-851-854 من ق.إ.م.إ، المصدر نفسه.

2 - المادتين 18-19 من ق.إ.م.إ، المصدر نفسه.

3 - لكل عائشة، المرجع السابق، ص 48.

الشهود أو غيرها من الإجراءات يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسة من القاضي المقرر.

يجب أن تتميز إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بالطابع الحضورى كغيرها من المنازعات الإدارية فيتعين على القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة للطرف الأخر تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق ، و عدم مراعاة الطابع الحضورى لإجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على اثر هذا التحقيق المعيب قابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى⁽¹⁾.

كما يقوم محافظ الدولة بتقديم تقرير مكتوب في أجل شهر من استلام الملف طبقا لما ورد في نص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و يتضمن هذا التقرير عرض الوقائع و القانون و الأوجه المثارة و رأيه حول القضية ، و يعتبر تقرير محافظ الدولة مهما غير أنه ليس ملزما باعتباره ليس عنصرا في تشكيلة الحكم و لا يحضر المداولات⁽²⁾.

الفرع الرابع: اختتام التحقيق

عندما تكون القضية مهينة للفصل يتم إنهاء التحقيق وفقا لما يلي:

يصدر رئيس تشكيلة الحكم أمرا غير قابل لأي طعن بشأن تاريخ اختتام التحقيق و يبلغ إلى الخصوم برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل لا يقل عن خمسة عشر 15 يوما من تاريخ اختتام التحقيق المحدد في الأمر .

يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة 3 أيام قبل تاريخ الجلسة، في حالة عدم إصدار رئيس تشكيلة الحكم أمرا بإنهاء التحقيق .

1 - عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 53.

2 - المادتين 897-898 من قانون إ.م.إ ، المصدر السابق.

إذا تبين للمحكمة الإدارية بان الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية ، فانه لا يحدد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: وسائل التحقيق في المنازعة الإدارية

تتمثل وسائل التحقيق في المواد الإدارية في الحجج والبراهين التي يستعين بها كلا من المتقاضين و القاضي في إثبات الدعوى، وبما أن مبادرة القاضي الإداري وسلطاته التحقيقية في مجال الإثبات في المواد الإدارية ناشئة عن الطبيعة التحقيقية للإجراءات القضائية فالقاضي الإداري هو من يقوم بتسيير الدعوى الإدارية على خلاف الدور الذي يقوم به القاضي العادي الذي يغلب على دوره في المنازعة الصفة السلبية ، فلا يتدخل فيها إلا لحسم النزاع ، ومن ثم فإن القاضي هو من يوجه إجراءات التحقيق في المنازعات المعروضة عليه ، وبما أن المشرع لم يحدد طرقا ملزمة للإثبات في المنازعات ولم يحدد قيمة كل منها فإن للقاضي الإداري الحرية في الأخذ بهذه الطرق من عدمها، والجدير بالذكر في هذا الصدد بأن وسائل التحقيق في الدعاوى الإدارية في القانون الجزائري تخضع للقواعد العامة في القانون المدني بالفدر الذي يتلاءم مع طبيعة الإثبات الدعاوى الإدارية.

نخص هذا المطلب بوسائل التحقيق المباشرة (الفرع الأول)، و الوسائل غير المباشرة (الفرع الثاني)

الفرع الأول: وسائل التحقيق المباشرة

سوف نتناول من خلال هذا الفرع وسائل التحقيق المباشرة سواء التي نظمها المشرع في قانون الجزائري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أو تلك التي تركها للأحكام العامة للقانون و المقصود بهذه الوسائل هي التي يقوم بها القاضي الإداري بنفسه، بحيث يكون له دور إيجابي في إدارتها وتسييرها.

¹ - المادتين 853-854 ق.إ.م.إ. ، المصدر نفسه.

أولاً: المعاينة والانتقال إلى الأماكن

المعاينة وسيلة اختيارية في الإثبات يلجأ إليها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، ينتقل القاضي الإداري أو من تم ندبه إلى مشاهدة النزاع على الطبيعة، والغاية من المعاينة هو الحصول على معلومات تتعلق بوقائع مادية متنازع عليها في مكانها أي إثبات الوجود المادي لحالة الأشياء لها يعود لتقدير القاضي فإذا قدر أهمية أمر الانتقال إلى الأماكن⁽¹⁾، وهذا بناء من المادة 146 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على: " يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم بإجراء معاينة أو تقييمات أو تقديرات أو إعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية مع الانتقال إلى عين المكان إذا اقتضى الأمر ذلك"⁽²⁾.

نص المشرع الجزائري على الانتقال إلى المعاينة في المواد 56 إلى 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بالنسبة للمعاينة و الانتقال إلى الأماكن من المادة 146 إلى 149 من نفس القانون، ويحدد القاضي تبعاً لذلك خلال الجلسة مكان ويوم وساعة الانتقال ويدعو الخصوم إلى حضور العمليات، إذا تقرر الانتقال إلى الأماكن من طرف تشكيلة جماعية يمكن تنفيذه من طرف القاضي المقرر.

يمكن للقاضي الاستعانة بتعين خبير إذا تطلب موضوع الانتقال إلى مكان المعاينة ويمكن له أثناء تنقله سماع أي شخص من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب أحد الخصوم إذا

¹ - بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الدولة، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، بن عكنون، ص 151.

² - المادة 146 من ق.إ.م.إ، المصدر السابق.

رأى في ذلك ضرورة كما يجوز له سماع الخصوم، ويحرر محضر عن الانتقال إلى الأماكن يوقعه القاضي و أمين الضبط، ويمكن للخصوم الحصول على نسخ من هذا المحضر⁽¹⁾.

ثانياً: سماع الشهود

يجوز للقاضي الإداري الأمر بالتحقيق حول الوقائع التي تكون من طبيعتها قابلة للإثبات بشهادة الشهود والتي يكون التحقيق جائزاً ومنتجاً في الدعوى ويؤمر بهذا الإجراء من قبل القاضي، بموجب حكم أمر بسماع الشهود ويبين هذا الحكم الوقائع المراد التحقيق فيها ويوم وساعة الجلسة المحددة لإجرائه⁽²⁾، مع مراعاة الظروف الخاصة بكل قضية يتضمن هذا الحكم دعوة الخصوم للحضور وإحضار شهودهم في اليوم والساعة المحددين للجلسة.

والشهادة شأنها ك شأن باقي وسائل تحقيق الدعوى الإدارية تتسم بالصفة الاختيارية حيث أنه للقاضي الإداري وحده تقدير مدى ملائمة اللجوء إليها، هذا إلى جانب أن للقاضي أن يأخذ في حكمه لما ورد بالشهادة أو أن يطرحه إذا لم يطمئن إلى صحته.

ولا تتمتع الشهادة أمام القضاء الإداري بنفس القيمة التي تتمتع بها أمام القضاء العادي وذلك راجع لخصوصية الكتابة التي تتصف بها إجراءات التقاضي الإدارية إلا أن الشهادة تجد ميدانها الأمثل في المنازعات الانتخابية⁽³⁾.

ويمكن تعريف الشهادة بأنها الأقوال التي يدلي بها غير الخصوم بما أدركوه بحواسهم أو استقوه من غيرهم بسمعهم أو بصرهم متى ما تعلق ذلك بموضوع الدعوى، والشهادة أنواع أربعة:

1 - بشير محمد، المرجع السابق، ص 156.

2 - قصير علي، " تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر بسكر، العدد 11، ص 2018.

3 - قصير علي، المرجع نفسه، ص 218، ص 219.

أ- الشهادة المباشرة أو الأصلية: وهي الأصل في الشهادة، وذلك أن يقول الشاهد ما وقع تحت بصره أو سمعه.

ب- الشهادة السماعية: وهنا ينقل الشاهد ما سمعه عن غيره فهي شهادة على الشهادة وغالبا تكون دون الشهادة الأصلية من حيث إقناع المحكمة به⁽¹⁾.

ج- الشهادة بالتسامع: وهي شهادة بما يتسامعه الناس فلا تنصب على الواقعة المراد إثباتها بالذات بل على الرأي الشائع بين جماهير الناس عن هذه الواقعة⁽²⁾.

د- الشهادة المكتوبة: قد يتم الشهادة في ورقة مكتوبة وهذا أمر نادر، تحرر أمام جهة رسمية تدون فيها وقائع معينة وكمثال عن هذا النوع من الشهادة نجد التصريحات الواردة فيما يسمي في الجزائر بالأوراق الاعترافية أو الرسائل⁽³⁾.

ثالثا: الاستجواب

الاستجواب يتمثل في الأسئلة التي يطرحها القاضي على الخصوم بالجلسة أو أثناء

التحقيق في الدعوى بغية استدراج الخصوم إلى الإقرار بواقعة أو تصرف ما⁽⁴⁾، والغاية من هذا الإجراء هو الحصول على إقرار أحد الخصوم حول واقعة معينة.

¹ - بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بسكرة 2010 - 2011، ص 113 .

² - فوزية زكري، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة وهران، 2011- 2012، ص 159.

³ - قوسم حبيبة، إجراءات التحقيق في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020- 2019، ص 58.

يمكن للقاضي الإداري إعمال وسيلة الاستجواب تطبيقاً للفقرة الثانية من المادة 860 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على ما يلي: " كما يجوز أيضا سماع أعوان الإدارة أو طلب حضورهم لتقديم الإيضاحات"، ثم إن المادة 863 من نفس القانون وردت فيها عبارة كل تدابير التحقيق وهي عبارة واسعة قد تشمل حتى الاستجواب، وقد أجاز المشرع الجزائري للقاضي أن يأمر بهذا الإجراء تلقائياً أو بطلب من الخصوم⁽²⁾.

فالمواد من 100 إلى 104 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية جاءت لتؤكد المبادئ التالية:

- الوجاهية وقت استجواب الخصوم واشتراط حضورهم مع إمكانية إجراء مواجهة بينهم ما لم تتطلب ظروف القضية سماعهم انفرادياً.
- إلزام الخصوم بالرد بأنفسهم على الأسئلة المطروحة عليهم دون قراءة لأي نص مكتوب قد يكون حضر مسبقاً.
- احترام الحق في الدفاع من خلال توضيح مسألة الحضور الشخصي و الاستعانة بمحام.
- حق الخصوم في طرح أسئلتهم حول الوقائع محل النزاع شريطة طرحها بواسطة القاضي من باب الحرص على عدم تعكير السير الحسن للخصومة.

أما المادة 105 من نفس القانون، فقد تضمنت الإجراءات الواجب إتباعها عند سماع الخصوم وتدوين تصريحاتهم في محضر يتضمن أسماءهم وصفاتهم وتوقيعاتهم⁽³⁾.

وفي المقابل نسجل بالنسبة للمادة 104 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية غياب أي مبرر أو حكمة من تقييد فتح مجال طرح الأسئلة من طرف الخصوم و المحامين بانتهاء

1 - قصير علي ، المرجع السابق، ص 223.

2 - قصير علي ، المرجع نفسه، ص 224.

- المواد من 100 إلى 105 من ق.إ.م.إ. ، المصدر السابق .³

الاستجواب لأن المسألة لا تحتاج إلى تنظيم أو تخصيص بموجب قانون، الأنسب حينئذ توظيف السلطة التقديرية للقاضي مادام هذا الأخير هو المسؤول على حسن سير الخصومة مما سيفتح المجال لإمكانية الإذن لأطراف الخصومة و المحامين لطرح أسئلتهم بواسطة القاضي متى كان ذلك ضروريا دون الحاجة إلى انتظار نهاية الاستجواب⁽¹⁾.

رابعاً: الإقرار

هو اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، أو شهادة من المقر على نفسه لمصلحة خصمه بصحة واقعة قانونية، ويعرف الإقرار أيضاً بأنه اعتراف شخص بحق عليه لأخر، قصد ترتيب حق في ذمته وإعفاء الأخر من الإثبات، فهو شهادة من الخصم على نفسه لمصلحة خصمه، بصحة واقعة قانونية، بشرط أن يتم ذلك أثناء نظر الدعوى وأمام المحكمة التي تنظرها، وأن يكون موضوع الإقرار حق أو واقعة قانونية متعلقة بها، ويؤدي الإقرار على هذا النحو إلى ثبوت الواقعة محل الإقرار ثبوتاً قاطعاً، يلزم المقر ويلزم المحكمة⁽²⁾.

والإقرار نوع من الشهادة لأن الشخص يقر بواقعة منتجة لأثر قانوني على عاتقه ، أي أنه شهد على نفسه بأن ما يدعيه صاحب الحق هو صحيح ، وهكذا يتضح أن الإقرار يكون من شخص بقصد أن يجعل حقا ثابتا في ذمته للأخر، سواء كان هذا الحق محل منازعة فيها أمام المحكمة بصحة واقعة قانونية متعلقة بها⁽³⁾، و الإقرار قد يكون قضائياً أو غير قضائي:

1 - بريرة عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 119، ص 120.

2- كيلاني عيسى، إجراءات التحقيق في المنازعات الإدارية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020، ص 55.

3- فوزية زكري، المرجع السابق، ص 86 .

الإقرار القضائي: هو اعتراف الخصم على نفسه أمام القضاء لواقعة قانونية مدعي بها عليه، وذلك أثناء التسيير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة، وهو حجة قاطعة على المقر، ولا يتجزأ الإقرار على صاحبه إلا إذا انصب على وقائع متعددة وكأن وجود واقعة منها لا يستلزم حتما وجود الوقائع الأخرى كما لا يجوز التراجع عنه ويعد الإقرار القضائي من الأدلة المطلقة أمام القاضي الإداري⁽¹⁾.

أما الإقرار الغير القضائي: فهو ذلك الإقرار الذي لا يتم أمام القضاء، وهو من غير الأدلة المقبولة أمام القضاء المدني أما القضاء الإداري وعلى الأخص قضاء مجلس الدولة ذهب إلى أن الإقرار غير القضائي منتج لآثاره وصحيح وأنه يلزم صاحبه حتى ولو كان ذلك الإقرار أمام الخبير⁽²⁾.

الفرع الثاني: وسائل التحقيق غير المباشرة

من خلال هذا المطلب سوف نحاول التطرق لوسائل التحقيق غير المباشرة، وما نقصده بغير المباشرة هو أن القاضي لما يلتجئ إليها فإنه يعهد إلى شخص آخر في مباشرة هذه الوسائل ثم يكون القاضي أمام مرحلة وزن ما توصل إليه وتقييمه ومن ثمة الأخذ بما توصل إليه أو استبعاده.

أولاً: مضاهاة الخطوط

تعتبر مضاهاة الخطوط وسيلة من وسائل التحقيق يلجأ إليها القاضي من تلقائه أو بطلب أحد الخصوم، وفي حالة إنكار أحد الخصوم خطه أو توقيعه أو بصمته على ورقة مكتوبة⁽³⁾.

1 - قصير علي ، المرجع السابق، ص 226.

2 - المرجع نفسه، ص 226.

3 - باي أحمد عامر، المرجع السابق، ص 65.

ففي التشريع الجزائري تطبق القواعد الإجرائية العامة بخصوص مضاهاة الخطوط في المنازعات الإدارية⁽¹⁾، من خلال المادة 862 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي نصت على: " تطبق الأحكام المتعلقة بمضاهاة الخطوط المنصوص عليها في المواد 146 و 174 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية".

وعرف المشرع الجزائري مضاهاة الخطوط على أنها الدعوى الزامية إلى إثبات دعوى وأنفى صحة الخط أو التوقيع على المحرر العرفي وبالتالي فإن دعوى مضاهاة الخطوط تتعلق فقط بالمحررات العرفية، ولا يمكن أن تقبل في الوثائق الرسمية أما عن كيفية المطالبة بإجراء مضاهاة الخطوط فقد نصت المادة 164 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه: "تهدف دعوى مضاهاة الخطوط إلى إثبات أو نفي صحة الخط أو توقيع على المحرر العرفي، يختص القاضي الذي ينظر في الدعوى الأصلية بالفصل في الطلب الفرعي لمضاهاة الخطوط المتعلقة بمحرر عرفي يمكن تقديم دعوى مضاهاة الخطوط للمحرر العرفي كدعوى أصلية أمام الجهة القضائية المختصة"⁽²⁾.

ثانيا: اليمين

اليمين طريق غير عادي للإثبات ، والالتجاء إليها أمر لا يحصل إلا نادرا، وذلك عند تعذر تقديم الدليل من وسائل الإثبات الأخرى المقدمة، أو عدم كفاية ما قدم منها لإقناع القاضي، ومن هذا كانت اليمين نظاما من أنظمة العدالة أراد بها المشرع أن يخفف من مساوئ تقييد الدليل، فهي أحد إجراءات التحقيق التي شرعت لتسير القاضي تحصيل دليل خاص تقضيه العدالة⁽³⁾.

1 - بونعاس نادية، "التحقيق في المنازعات الإدارية في الجزائر-تونس- مصر"، مجلة العلوم القانونية و السياسية، العدد3، جامعة سوق أهراس،2014،ص 152،ص 153.

2 - المادة 164 من ق.إ.م.إ، المصدر السابق.

3- بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 135 .

و تعرف اليمين على أنه ذلك الحلف الذي يصدر من أحد أطراف المنازعة الإدارية على صحة ما يدعيه أو عدم صحة ما يدعيه الطرف الآخر، ولما كانت اليمين عملا دينيا فإنه من يكلف بحلف اليمين أن يؤديها وفقا للأوضاع المقررة في ديانتها ، ويكون أداؤها بأن يقول الحالف أحلف ويذكر الصياغة التي أقرها القانون لذلك ، ويعتبر في حلف الأخرس ونكوله إشارته المعهودة إذا كان لا يعرف الكتابة أما إذا كان يعرف الكتابة فيتم حلفه أو نكوله بها⁽¹⁾، وتتخذ اليمين نوعان هما :

اليمين المتممة: يقصد بها إنارة القاضي وإراحة ضميره عندما تكون الأدلة المقدمة في الدعوى غير كافية، ويوجهها القاضي من تلقاء نفسه إلى أحد الخصمين، أي إجراء يتخذه القاضي رغبة منه في البحث عن الحقائق والوصول إليها.

أما اليمين الحاسمة: هي اليمين التي يوجهها الخصم إلى خصمه، عندما يعوزه الخصم عن الإثبات ولكي يتم بها حسم النزاع القائم بين الخصوم، فيتحكم إلى ضمير الخصم الآخر طالما أعوزه الدليل⁽²⁾.

أما المادة 191 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تكلمت على إجراءات اليمين المتممة وما يترتب عنها من عقوبات جزائية ، أما المادة 193 الفقرة الأولى من نفس القانون فحددت طريقة أداء اليمين من قبل الخصم بقولها: "تؤدي اليمين من قبل الخصم الذي وجهت إليه شخصيا بالجلسة أو في المكان الذي يحدده القاضي، إذا برر استحالة التنقل يمكنه أداءها إما أمام قاض منتدب لهذا الغرض ينتقل إلى مكان تواجده بحضور أمين الضبط ، وإما أمام المحكمة الموجودة بدائرة اختصاصها محل إقامته"⁽³⁾.

ثالثا: القرائن

¹- فوزية زكري، المرجع السابق، ص 185 .

²- كيلاني عيسى، المرجع السابق، ص 58.

³ - المادة 191 و المادة 193 الفقرة الأولى من ق.إ.م.إ، المصدر السابق.

تعد القرائن من أهم أدلة الإثبات التي يلجأ إليها القاضي الإداري، خاصة منها تلك التي يستنبطها من الواقع والمسماة القرائن القضائية، فكثيرا ما يصعب إثبات واقعة ما، حتى ولو أردنا القول بوجودها، بينما يكون باستطاعتنا إثبات حالة ما، نستطيع أن نستنتج منها وجود الواقعة الواجب إثباتها، فوجود واقعة معروفة يسمح لنا بالوصول إلى واقعة مجهولة، والتي نريد إثبات واقعتها⁽¹⁾.

وتعرف القرينة بأنها استنباط بواقعة غير ثابتة من واقعة ثابتة، أي أنه يتم الاستناد إلى أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول، على أساس أن المؤلف هو ارتباط الأمرين وجودا أو عدما، فالقرينة وسيلة إثبات غير مباشرة، حيث لا يقع الإثبات فيها على الواقعة ذاتها مصدر الحق بل على واقعة أخرى يؤدي بثبوتها إلى استنتاج ثبوت الواقعة المراد إثباتها.

نستطيع أن نعرف القرائن بأنها النتائج التي يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة⁽²⁾، وقد عرفها جانب من الفقه بأنها: "استنباط المشرع أو القضاء لنتائج مجهولة من واقعة معلومة"، كما يعرفها جانب آخر بأنها :

" استنباط أو استخلاص عقلي منطقي مدروس يقوم على عملية ربط واقعتين أحدهما معلومة للدلالة على واقعة وأخرى مجهولة ينص عليها المشرع أو يقوم بها القاضي".

وللقرائن نوعان: نوع يستنبطه قاضي الموضوع من وقائع الدعوى المعروضة عليه وتعتبر استنتاجات فردية في حالات خاصة، ونوع يستنبطه المشرع نفسه مما يغلب وقوعه عملا في طائفة معينة من الحالات، فيبني عليه قاعدة عامة ينص عليها في صيغة مجردة، والنوع الأول هو القرائن القانونية، والنوع الثاني هو القرائن القضائية⁽³⁾.

¹ - قوسم حبيبة، المرجع السابق، ص 73 .

² - بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 125 .

³ - قوسم حبيبة، المرجع السابق، ص 74

و من أهم الوسائل القانونية المعتمدة للتحقيق إجراء الخبرة و هو الإجراء الذي عمدنا إدراجه ضمن الإجراءات الخاصة للدعوى الضريبية في المبحث الثاني ، فقد أدرجه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كإجراء عام للتحقيق في دعاوى الإدارية و في قانون الإجراءات الجبائية كإجراء خاص للتحقيق في الدعوى الضريبية .

المبحث الثاني : الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية

يسعى القاضي المقرر إلى تمحيص وقائع المنازعة الجبائية و التدقيق في كل جوانبها من خلال الاعتماد على وسائل تحقيق متعددة تبناها المشرع الجزائري حسب خصوصية الضريبية و اختلافها عن المنازعة الإدارية عموما ، فقد يتم الاعتماد على إجراءات التحقيق العامة المقررة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و عندما يتعلق الأمر بالتحقيق في منازعة الضرائب المباشرة و منازعة الرسم على رقم الأعمال دون غيرها من المنازعات الناشئة عن الضرائب الأخرى كحقوق التسجيل و الضرائب غير المباشرة ، فإنها تخص بإجراءات التحقيق الخاصة حسب المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية

التي جاء في نصها : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، هي مراجعة التحقيق و الخبرة " (1).

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد تراجع عن التحقيق الإضافي بالغاء في الفقرة الثانية من المادة 85 المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017 (2).

و من خلال نص المادة السابقة سنتناول في هذا المبحث مراجعة التحقيق (المطلب الأول)، و الخبرة (المطلب الثاني).

¹ - المادة 85 /1 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق.

² - انظر المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية قبل و بعد التعديل ألغى المشرع الجزائري الفقرة الثانية .
المادة 49 قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية 2017 تعدل أحكام المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية و تلغي الفقرة الثانية من نفس المادة المتعلقة بإجراء التحقيق الإضافي. لم يعد معمول بهذا الإجراء بعد هذا التعديل.

المطلب الأول: مراجعة التحقيق

خول المشرع الجزائري للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق و لم يقيدھا في ذلك بحالات محددة ، و تتم مراجعة التحقيق متى رأت المحكمة الإدارية ضرورة لذلك ، لتأمر بذلك أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالمراقبة الأولية ، يتم تعيين العون المحقق من طرف المدير الولائي للضرائب⁽¹⁾.

لدراسة هذا المطلب نقسمه إلى نطاق الأمر بمراجعة التحقيق (الفرع الأول)، انتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق (الفرع الثاني) تنفيذ عملية مراجعة التحقيق (الفرع الثالث).

الفرع الأول: نطاق الأمر بمراجعة التحقيق

في حالة عدم جاهزية المنازعة المطروحة للحكم يلجأ القاضي إلى مراجعة التحقيق، فالمشرع الجزائري لم يحدد مجمل الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر بمراجعة التحقيق و إنما أناط تعيين حدود هذا الأمر للمحكمة وحدها دون سواھا ، و من غير قيد يقتضي مراعاته منها فيما عدا ضرورة تبرير حالة اتخاذ هذا الأمر بعدم كفاية الأدلة لإثبات الدعوى و تهيئة الفصل فيها .

اكتفى المشرع بالنص في المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية على تقرير سلطة واسعة للمحكمة في الرجوع إلى هذا الإجراء مما يدل على ربط تحديد هذه الحالات بقناعة المحكمة الإدارية ذاتها بالعناصر المتوفرة في ملف الدعوى من عدمه الوضع الذي يعكس الطبيعة الاختيارية لاتخاذ هذا الأمر في سير تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية ، يتعلق أساس الاختيار بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى⁽¹⁾.

¹ - قصوري وليد، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة الكلي محند اولحاج ، كلية الحقوق و العلوم السياسية قسم قانون العام ، البويرة ، السنة الجامعية 2017-2018، ص

الفرع الثاني: انتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق

تتم عملية مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول ، و ذلك بحضور الشاكي أو وكيله حسب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية .

لا تتدخل المحكمة الإدارية في مهمة انتقاء العون المكلف بمراجعة التحقيق ، بل هي مهمة يتولاها المدير الولائي للضرائب بعد صدور قرار المحكمة المتضمن ضرورة إجراء هذه العملية في إطار إجراءات الخاصة للتحقيق ، و عملية انتقاء هذا العون تخضع لرقابة تمارسها المحكمة الإدارية من خلال المستشار المقرر ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة والحرص على عدم إهدارها من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية خاصة أن العون الإداري لا يمكنه مواجهة إدارته بالانتقاد و التعقيب نظرا لطبيعة عمله⁽²⁾.

كما أن إناطة اختصاص انتقاء العون المكلف بمراجعة التحقيق للمدير الولائي للضرائب يعكس خصوصية هذا الإجراء بحد ذاته ، لأن المدير هو الأدرى بالعون المؤهل قانونا للقيام بالعملية حسب الملاحظات التي يثيرها القضاء الإداري في ملف التحقيق ، بحيث لا يمكن للمحكمة الإدارية معرفة الموظف في مصلحة الضرائب الذي تتوفر فيه الإمكانيات و المؤهلات الضرورية لدراسة ملف المكلف بالضريبة و الاستجابة لحل كل الفرضيات التي تثير غموض القضاء⁽³⁾.

كما يحدد القاضي بهذا الإجراء مهمة العون و المدة التي يجب أن يجري خلالها مهمته .

1 - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجا ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، بجاية، سنة 2012، ص 230.

2- لكل عائشة، المرجع السابق، ص 50.

3 - أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص 240.

الفرع الثالث: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق

إن الطابع الكتابي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يقتضي من العون الإداري المكلف بتنفيذ عملية مراجعة التحقيق تحرير محضر يتضمن مجموعة النتائج التي توصل إليها خلال أداء تحقيقه من خلال خصوصيته في المهنة و تبسيط المسائل الحسابية بحكم تكوينه و خبرته المهنية في المجال الجبائي فضلا عن إدراج رأي كل شخص ممن اقتضى القانون وجوب حضوره لمراحل تنفيذ العملية⁽¹⁾.

حيث جاء في نص المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي :

" يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير تقرير يتضمن ملاحظات المشتكي، و نتائج المراقبة التي قام بها.

بعد ذلك يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء " .

و تقوم المحكمة الإدارية بالنظر في نتائج المتوصل لها من إجراء مراجعة التحقيق تم اتخاذ القرار الذي تراه مناسبا و مقتضيات القضية.

المطلب الثاني: إجراء الخبرة

غالبا في المسائل المتعلقة بالضرائب تكون الخبرة جزء أساسي من الدعوى ، لأن القضاة ليسو مكونين التكوين الكافي ، و في المنظومة القضائية لا يوجد قضاة متخصصين في المادة الجبائية لذلك يعهد القاضي إجراء لخبرة باعتبارها عمل فني و تقني لشخص متخصص يستعين برأيه في بعض المسائل ، و قد طبق المشرع الجزائري على الخبرة أمام

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، سنة 2011، ص 221.

الجهات الإدارية نفس الإجراءات المطبقة على الخبرة أمام جهات القضاء العادي، و عموماً لا يختلف إجراء الخبرة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال عن ذلك الذي تنظمه قوانين الإجراءات المدنية و الإدارية ، و يجوز للمحكمة إجراء الخبرة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁽¹⁾.

نصت المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه : " يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة " مما يعني أنه غير ملزم بالأخذ بها ، و أضافت المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية إمكانية إجراء الخبرة بأمر من المحكمة الإدارية أو بطلب من المكلف بالضريبة .

نذكر في هذا المطلب أهم العناصر المتعلقة بإجراء الخبرة كما يلي: تعيين الخبير (الفرع الأول)، تنفيذ إجراء الخبرة (الفرع الثاني)، عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية (الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعيين الخبير

نستنبط من خلال نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية الحالات التي يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة و كيفية تعيين الخبير القضائي.

أولاً: حالات الأمر بالخبرة القضائية

في بعض الحالات تثير المنازعة الضريبية عدة مسائل فنية و تقنية تخرج من اختصاص القاضي الإداري و مستبعدة من التكوين القانوني له، و ذلك على الرغم من وجود ملفي التحقيق و مراجعة التحقيق بين يديه، لذلك أجاز المشرع منح إجراء الخبرة لأهل الاختصاص حتى يتمكن القاضي الإداري من بناء قناعته و الفصل بجدية وشفافية

¹ - قصوري وليد المرجع السابق، ص 39.

في النزاع الضريبي المطروح أمامه، في بعض المسائل التي تستلزم مثل خبرات المحاسبة والتدقيق⁽¹⁾.

و الخبرة تتميز من حيث المبدأ بطابع اختياري بحيث أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة ، و ذلك إما تلقائيا إذا رأت ضرورة لذلك و حاجتها في رأي الخبير القضائي و إما بطلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ، و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء ، كما أنه يجوز للمحكمة رفض إجراء الخبرة إذا طلبت منها بإرادتها.

فالخبير لا يعين إلا لتتوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع و بخصوص نتائج تقنية تتضمنها، و بالتالي فمن الضروري أن تحدد الجهة القضائية إطار الخبرة تحديدا دقيقا يستحيل على الخبير الخروج منه⁽²⁾.

ثانيا: تعيين الخبير و رده

طبقا لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية فان سلطة تعيين الخبير تكون للمحكمة الإدارية متى رأى القاضي أن رأي الخبير مهم لسير المنازعة الضريبية و قد يكون بطلب من الخصوم .

و تقوم المحكمة الإدارية بتعيين خبير واحد للقيام بالخبرة ، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعين كل طرف خبير و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ، غير أن هذه الحالة غير معمول بها على مستوى المحاكم الإدارية رغم النص عليها و يكون أداء الخبير للمهام المحددة في حكم القاضي مرهون بقبول تولى الأمورية⁽³⁾.

1 - تير لامية، المرجع السابق ، ص 21.

2 - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق.

3- أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص 260.

يكون تعيين الخبير في المنازعة الضريبية بموجب حكم تصدره التشكيلة الجماعية للمحكمة الإدارية الناظرة فيها و يكون تعيين الخبير بنفس الإجراءات العامة للمنازعات الإدارية التي جاءت في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

لا يجوز تعيينهم كخبراء :

- المواطنون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المقترضة عليها.
- الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها.
- الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

كما في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يتم تعيين خبير آخر بدلاً منه بأمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بهذا الإجراء⁽¹⁾.

طبقاً لنص المادة 86 الفقرة الرابعة 4 لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة ، و بوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية 8 أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد ، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة . و يبت في هذا الطلب بتاً عاجلاً بعد رفع الدعوى من الطرف الخصم⁽²⁾.

ولا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر.

و بالرجوع إلى نص المادة 153 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يمكن استنتاج حالات رد الخبير ، و هي نفس الحالات التي يقوم عليها رد الخبير في المنازعة الجبائية.

¹- المادة 86 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر السابق .

²- المادة 86 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر نفسه .

" إذا رفض الخبير انجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه.

إذا قبل الخبير المهمة و لم يقيم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، و عند الاقتضاء، الحكم عليه بالتعويضات المدنية، و يمكن علاوة على ذلك استبداله".

الفرع الثاني: تنفيذ إجراء الخبرة

تتم الخبرة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 7 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يحدد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية ساعة و يوم بدء العمليات و إعلام المصلحة الجبائية المعنية و ذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات ، بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية ، و كذلك المشتكي أو وكيله⁽¹⁾.

تقدم المهام الموكلة للخبراء من طرف المحكمة الإدارية ، أين يمكن للعون أن يقوم بخرجات ميدانية و الاطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع إضافة إلى فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات و سائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر و الفواتير التي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة و هو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/09/2005، و على اثر ذلك يقوم العون الإداري بتحرير محضر

بإبداء الرأي فيه ، أما الخبراء فهم مخيرون إما بتحرير تقرير مشترك أو خاص بكل واحد منهم ثم يتوجه بعد إتمام العملية إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يودع المحضر المرفق مع تقارير الخبراء. و بعدها يمكن للأطراف المبلغة قانونا ، الاطلاع على المحضر والتقارير في أجل عشرون 20 يوم كاملة⁽²⁾.

¹ - المادة 86 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر السابق .

² - العيد صالح ، المرجع السابق ، ص 110.

إذا نجح الخبير في مهمته و ألم بجميع العناصر المهمة المسندة إليه و لم يخرج عن حدود المهمة فان القاضي الضريبي يعتمد تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في النزاع الضريبي و بالتالي يعتبر التقرير بمثابة دليل للإثبات، و إذا لم ينجح الخبير بمهمته أي أن الخبرة ناقصة يمكن للقاضي اتخاذ إجراءات أخرى إذا رأت المحكمة أن الخبرة غير سليمة أو غير مكتملة تأمر بإجراء خبرة جديدة أو تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة (1).

و يكون التكفل بأتعاب الخبرة لحسب النصوص المنظمة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم و أتعابهم و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من المحكمة الإدارية (2).

الفرع الثالث: عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية

إن عوارض التحقيق القضائي في المنازعات الضريبية لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية.

و قد تطرق المشرع الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، من خلال ما تضمنته المادة 87 و المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية و المتمثلة في سحب الطلب ، طلب تدخل من ذي مصلحة و الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى تعديل القرار أو إلغائه الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية و نوضحها كما يلي :

¹ - بوسابر إيمان ، المرجع السابق ، ص 53.

² - المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية ، المصدر السابق .

أولاً : سحب الطلب

جاء في نص المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية : " يجب على كل مشتك يرغب بسحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله ."

يمكن هذا الإجراء المدعي من التنازل عن دعواه أو التخلي عنها أمام القضاء و هو طلب معفى من حقوق الطابع يخضع لقبول الطرف الخصم في حالة كان سبق له أن قدم طلبات فرعية ، وفي حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك⁽¹⁾.

ثانياً: طلبات تدخل الغير من ذي مصلحة

يقدم طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب و الرسوم المماثلة و الغرامات الجبائية ، و يجب أن يحرر على ورق من دون دمغة، و قبل صدور الحكم بشأن النزاع و هذا عملاً بنص المادة 87 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

و يبقى المشكل المطروح في عدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية لإثبات المصلحة و العناصر التي يقوم عليها الإثبات ، حيث ترك المجال واسعاً للسلطة التقديرية للقاضي متى كانت وسائل الإثبات مقنعة و مؤسسة على وقائع مادية⁽²⁾.

¹ - بن أعراب محمد ، المرجع السابق ، ص 41.

² - لكل عائشة، المرجع السابق، ص56.

ثالثا: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية أثناء التحقيق قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية المودعة لدى إدارة الضرائب على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾. وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية بخصوص عوارض التحقيق القضائي أما العوارض الأخرى فقد جاءت في النصوص العامة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ - المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق.

الخاتمة

كخلاصة يمكن القول أن موضوع البحث في إجراءات التحقيق في الدعاوى الإدارية هو موضوع واسع و هام جدا حاول المشرع الجزائري تنظيمه من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية ، و ذلك بجملته من التعديلات الواردة على القانونين قصد تسهيل عملية التحقيق و تخفيف العبئ على أطراف الخصومة فالغاية من الدعوى القضائية و اللجوء إلى المحاكم الإدارية هي حق للشخص في المطالبة أمام القضاء بالحصول على حق أو حمايته أو واجب الأداء له، فقد أقر المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة لتسوية المنازعة الضريبية الحق في اللجوء إلى القضاء و تسبق هذه المرحلة مرحلة إدارية و هي مرحلة حاسمة منحها المشرع للمكلف للدفاع عن حقوقه ، كما تسمح للإدارة الضريبية باستدراك أخطائها أثناء تقديرها للمبالغ الضريبية أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي بطرق ودية ، و هي مرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء.

و الحق في الدعوى الإدارية يتولد بمجرد الاعتداء على الحق ، أما المطالبة القضائية فلا تتولد إلا بمباشرة الإجراءات القضائية ، فالدعوى تمثل الحق في مرحلة السكون و المطالبة القضائية هي التصرف الذي يجريه صاحب الدعوى، أي أنها العمل الذي بموجبه يباشر الشخص حقه في اللجوء للقضاء ، فالدعوى حق يكفله القانون و المطالبة عمل إجرائي يباشر به ذلك الحق.

و من خلال ما تم تناوله يتضح أن الدعوى الضريبية دعوى قضاء إداري تهدف إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة فيما يخص القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية و كذلك القرارات الصادر عن لجان الطعن الإدارية، فإذا كان القرار غير مرضي للمكلف بالضريبة بإمكانه رفع نزاعه أمام المحكمة الإدارية مع ضرورة توفر شروط خاصة نص عليها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية ، و تعتبر المرحلة القضائية مرحلة اختيارية للمكلف بالضريبة و المنفذ الأخير له.

أما بالنسبة للإجراءات التحقيقية في الدعوى الإدارية فيتضح من خلال النصوص العامة أن الدعوى الضريبية باعتبارها دعوى قضاء إداري فهي تحضى بإجراءات عامة للتحقيق حسب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من جهة، و تختص بإجراءات تحقيق خاصة من جهة أخرى حسب قانون الإجراءات الجبائية متمثلتا في مراجعة التحقيق و إجراء الخبرة .

و من خلال هذه المرحلة التحقيقية نجد أن للقاضي المقرر دور فعال كونه يعمل على توجيه الدعوى و سيرها على أحسن وجه إلى جانب مراقبته إجراءات الدعوى من الناحية الشكلية و الموضوعية و يناقش مدى مشروعية الضريبة المفروضة على المكلف، و بالتالي فهو يعمل على توجيه وسائل التحقيق وفق ما يتماشى مع المراكز القانونية للأطراف كما له الحق بالاستعانة بجميع الوسائل الضرورية التي تسمح له بالوصول إلى

إصدار حكم في الدعوى ، كما أن القاضي المقرر قد يستعين بأشخاص آخرين في حال عدم إمامه بالقواعد الفنية كالشهود ، و الخبراء .

لقد عدد المشرع الجزائري الأدوات القانونية التي يستعملها قاضي التحقيق لتنظيم العمل القضائي أو الفصل في مسألة واقعية أو قانونية محل النزاع فقد تضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وسائل التحقيق المباشرة و غير المباشرة التي يقوم بها القاضي المقرر كالمعاينة و الانتقال للأماكن ، الاستجواب ، اليمين ، القرائن و غيرها ، إضافة إلى أنه في المنازعات الضريبية يمكن لقاضي التحقيق في حالة الضرورة الاستعانة بالوسائل المقررة في قانون الإجراءات الجبائية للوصول إلى حكم يفصل به في القضية المعروضة عليه ، و هذا الحكم قد يكون نهائي في حالات معينة أو قابل للطعن في حالات أخرى ، يمكن أن يطعن فيه بطريقة الاستئناف أمام مجلس الدولة .

و من بعض الأوامر الصادرة من القاضي المقرر و التي يمكن للمدعي الطعن بالاستئناف فيها حالة الأمر بالا وجه للمتابعة الصادرة لفائدة المتهم، الأمر بعدم إجراء تحقيق بعد تقديم شكوى مصحوبة بادعاء مدني.

يمكننا أن نتطرق إلى بعض النقاط و التوصيات الهامة التي بدت لنا من خلال هذه الدراسة:

فتح المجال لتصحيح بيانات العرائض، والتأكد من التبادل الرسمي للعرائض و المستندات بإشراف المحضر القضائي.


تدعيم دور القاضي المقرر في إعداد التقرير الذي يقدمه في جلسة الحكم عن طريق إبداء رأيه و اقتراح حلول ، عدم الاكتفاء بعرض الوقائع و الإجراءات و المسائل القانونية.

تدعيم دور محافظ الدولة كقاضي مستقل في تنوير جلسة الحكم من خلال تقديم الالتماسات في كل مراحل الدعوى.

العمل على إزالة التمييز بين الإدارة و المواطن و ذلك من أجل التساوي في المراكز القانونية أمام القضاء.

العمل على تكريس ثقافة اللجوء إلى الطرق البديلة لحل المنازعات الإدارية و يتعلق الأمر بكل من القضاة و المواطنين.

و على الرغم من وجود بعض النقاط التي يجب إعادة النظر فيها إلا أن هدف المشرع الجزائري الأول و الوحيد هو تحقيق المصلحة العامة.



قائمة
المصادر و
المراجع

1. المصادر

أولاً: الدساتير:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ 7 ديسمبر سنة 1996، (ج ر، عدد 76، بتاريخ 08 ديسمبر 1996 م)، المعدل المتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442ه الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2020 (ج ر، عدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2020).

ثانياً: الاتفاقيات الدولية:

- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان 1948 في 10 كانون الأول/ديسمبر 1948 بموجب القرار 217 ألف د-3. صادقت عليه الجزائر بموجب المادة 11 من الدستور 1963، الجريدة الرسمية رقم 64 المؤرخة في 10 سبتمبر 1963.

ثالثاً: النصوص القانونية:

1. قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429ه، الموافق لـ 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر، عدد 21، بتاريخ 25 أبريل سنة 2008م.
2. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر سنة 2001 يتضمن قانون المالية سنة 2002 المنشأ لقانون الإجراءات الجبائية، ج.ر العدد 79 بتاريخ 23-12-2001.
3. القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية 2017 .

رابعاً: النصوص التنظيمية:

- القرارات:

- 1- قرار مجلس الدولة 006325 الصادر في 25-02-2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003 .
- 2- قرار مجلس الدولة رقم 73259 الصادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، المجلة القضائية العدد 01، سنة 1991.
- 3- قرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 07-04-1990، الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، المجلة القضائية العدد 4، سنة 1991.

4- قرار مجلس الدولة رقم 004712 الصادر بتاريخ 12-11-2001، المجلة القضائية ، عدد خاص، سنة 2002.

2. الكتب :

- 1- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري – الدعوى الضريبية نموذجا ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، بجاية ، سنة 2012.
- 2- عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، الجزائر ، سنة 2008.
- 3- بريارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط3، منشورات بغدادي، الجزائر ، 2011.
- 4- بوعلي سعيد، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، د ط، بلقيس للنشر، الجزائر، 2014.
- 5- خلوفي رشيد، قانون الإجراءات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 6- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الهيئات و الإجراءات أمامها، ج1، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 1999.
- 7- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، نظرية الدعوى الإدارية، ج2، ط5 ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون، الجزائر، 2014.
- 8- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا ومجلس الدولة ومحكمة التنازع، ج1، ط1، الإطار النظري للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والتوزيع، جزائر، 2013.
- 9- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا ومجلس الدولة ومحكمة التنازع، ج2، ط1، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، جسور للنشر والتوزيع، جزائر، 2013.
- 10- عبده جميل غصوب ، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية ، دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت، سنة 2010.
- 11- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، د ط ،دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2009.
- 12- محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية(الغرف الإدارية)، د ط، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة، سنة 2005.
- 13- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، د ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2005 .
- 14- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، سنة 2011.

3. المجالات القانونية المتخصصة و العلمية

- 1- نجم الأحمد، "التظلم الإداري"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلد 29، العدد الثالث، جامعة دمشق، 2013.
- 2- يامة إبراهيم، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية"، مجلة القانون و المجتمع، المجلد 02، العدد 01، بدون سنة.
- 3- بونعاس نادية، "التحقيق في المنازعات الإدارية في الجزائر: تونس- مصر"، مجلة العلوم القانونية و السياسية، العدد 3، جامعة سوق أهراس، 2014.
- 4- شاكر بن علي بن عبد الرحمن الشهري، عضو هيئة التحقيق و الإدعاء العام، "الدعوى الإدارية (معناها، خصائصها، أنواعها)"، مجلة العدل، عدد 47، رجب 1431 هجري، وزارة العدل المملكة العربية السعودية.
- 5- طيبي عبد المالك، "الدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري"، مجلة منازعات الأعمال، الجزائر، العدد 24، ماي 2017.
- 6- بن محمد محمد، "شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري"، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مارس 2020.
- 7- قصير علي، "تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 11.

4. الأعمال الجامعية

أولاً: أطروحات الدكتوراه

- 1 - بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الدولة، فرع قانون عام، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، بن عكنون.
- 2 - لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، كلية الحقوق مدرسة الدكتوراه، السنة الجامعية 2014-2015.
- 3- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، السنة الجامعية 2008-2009.

ثانياً: مذكرات الماجستير

- 1- بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2011-2012.

- 2- بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بسكرة، 2010-2011.
- 3- زرايقية عبد اللطيف، الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل الماجستير في القانون العام، جامعة الوادي، كلية حقوق والعلوم السياسية، 2013-2014.
- 4- فوزية زكري، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، 2011-2012.
- 5- قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، جامعة منسوري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسنطينة ،الموسم الجامعي 2007-2008.

ثالثا: مذكرات الماستر:

- 1- باي أحمد عامر، إجراءات التقاضي أمام القضائية الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 2- بوصابر إيمان، منازعات التحصيل و الوعاء أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولود معمري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، تيزي وزو، السنة الجامعية 2014-2015.
- 3- تير لامية، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، أم البواقي، السنة الجامعية ، 2019-2020.
- 4- معلوم خير الدين، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة أكلي محند اولحاج، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، البويرة، السنة الجامعية 2019-2020
- 5- غول ديهية و دوسن خديجة، إجراءات رفع الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، كلية حقوق والعلوم السياسية،جامعة أكلي محند اولحاج،البويرة، الموسم الجامعي 2016-2017.
- 6- الطيب جهرة، الإجراءات المتبعة في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الموسم الجامعي 2014- 2015.
- 7- قوسم حبيبة، إجراءات التحقيق في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة عبد الحميد بن باديس،مستغانم، 2019-2020.
- 8- قصوري وليد، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند اولحاج ، كلية

الحقوق و العلوم السياسية قسم قانون العام ، البويرة ، السنة الجامعية 2018-2017.

9- كيلاني عيسى، إجراءات التحقيق في المنازعات الإدارية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية الحقوق والعلوم السياسية،قسم قانون خاص،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020.

10- العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، بسكرة ، الموسم الجامعي 2013-2014.

5. المحاضرات

- بن أعراب محمد ، محاضرات في المنازعات الضريبية ، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2 ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، السنة الجامعية 2019-2020.

6. مواقع الانترنت

<https://cte.univ-setif2.dz/>

الفهرس

الصفحة	العنوان
-	شكر وتقدير
-	إهداء
02	مقدمة
07	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للدعوى الإدارية و الضريبية
08	المبحث الأول: ماهية الدعوى الإدارية
08	المطلب الأول: مفهوم الدعوى الإدارية
08	الفرع الأول: تعريف الدعوى الإدارية
10	الفرع الثاني: الخصائص العامة للدعوى الإدارية
12	الفرع الثالث: أنواع الدعاوى الإدارية
16	المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الإدارية
17	الفرع الأول: شرط القرار الإداري المسبق
18	الفرع الثاني: شرط التظلم الإداري المسبق
19	الفرع الثالث: شرط الميعاد في الدعوى الإدارية
21	المبحث الثاني: ماهية الدعوى الضريبية
21	المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية
22	الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية
22	الفرع الثاني: مراحل الدعوى الضريبية
25	الفرع الثالث: أنواع الدعاوى الضريبية
27	المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية
29	الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق
30	الفرع الثاني: شرط الميعاد القانوني
31	الفرع الثالث : شروط متعلقة بالعريضة
35	الفصل الثاني: إجراءات التحقيق القضائي
36	المبحث الأول: إجراءات للتحقيق
36	المطلب الأول : الإجراءات العامة للتحقيق
37	الفرع الأول: تعيين القاضي المقرر
39	الفرع الثاني: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات
40	الفرع الثالث: إبلاغ محافظ الدولة
41	الفرع الرابع: اختتام التحقيق
42	المطلب الثاني: وسائل التحقيق في المنازعة الإدارية
42	الفرع الأول: وسائل التحقيق المباشرة
48	الفرع الثاني: وسائل التحقيق غير المباشرة
53	المبحث الثاني : الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية
54	المطلب الأول: مراجعة التحقيق
54	الفرع الأول: نطاق الأمر بمراجعة التحقيق

55	الفرع الثاني: انتقاء العون القائم بمراجعة التحقيق
56	الفرع الثالث: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق
56	المطلب الثاني: إجراء الخبرة
57	الفرع الأول : تعيين الخبير
60	الفرع الثاني: تنفيذ إجراء الخبرة
61	الفرع الثالث: عوارض التحقيق في المنازعة الضريبية
65	خاتمة
69	قائمة المصادر و المراجع
77	الفهرس