

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



التحقيق في الدعوى الضريبية

مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذة:
أقوجيل نبيلة

إعداد الطالبة:
سبتي صباح

الموسم الجامعي 2017/2016

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى زوجي الغالي الذي ساندني في دراستي وقدم لي الدعم والتشجيع لبذل المزيد من العطاء.

إلى من رفع معنوياتي وساعدني بكل طاقته لإنجاز هذا العمل والذي أطال الله في عمره.

إلى من أستمد طاقتي منها ينبوع الحنان والدتي أدامها الله لي ولإخوتي.

إلى أخي وأخواتي وكل عائلتي.

إلى كل عمال وعاملات المكتبة الداخلية والخارجية بقسم الحقوق والعلوم السياسية وأخص بالذكر حليلة وسليمة.

إلى كل زملائي دفعة الحقوق كل باسمه.

الطالبة سبتي صباح

شكر وعرفان

الشكر الأول والأخر والظاهر والباطن لله سبحانه و تعالى على نعمة العلم التي تضيء
دربي.

واعترافا بالود وحفظا للجميل وتقديرا للامتنان أتقدم بخالص شكري للأستاذة المشرفة
أفوجيل نبيلة على تفانيها في تقديم النصح و الإرشاد ، وعلى كرم أخلاقها في توجيهي
لكل مساعدتي في إنجاز هذه المذكرة.

كما أوجه شكري وعرفاني إلى كل أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد
خيزر بسكرة.

وأخيرا أتقدم بخالص شكري إلى كل من ساهم في إعداد هذه المذكرة.

بسم الله الرحمن الرحيم

"وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً....."

الآية (85) من سورة الإسراء

قائمة المختصرات

- DRV:مديرية البحث والمراجعات.
- SRV:مصلحة البحث و المراجعات.
- DRI:المديرية الجهوية للضرائب.

مقدمة

تهدف قواعد التحقيق القضائي إلى إقامة الدليل بالطرق المتاحة قانونا على وجود واقعة قانونية يهتدي بها القاضي لمعرفة حقيقة ما يدعيه الخصوم في الدعوى المرفوعة أمامه، ويكون لهذا الدليل أثره في إنهاء الخصومة إذا اقتنع به القضاء في إثبات الحق المتنازع فيه .

وتتشكل قواعد الإثبات وفقا لما يتفق مع خصوصية كل فرع قانوني و طبيعة الدعوى القضائية التي يحكمها ، بحيث تختلف صياغة نظرية الإثبات في القانون الخاص عنها في القانون العام سواء من الناحية الموضوعية أو الإجرائية .

فإذا كانت مبادئ الإثبات في القانون الخاص تقوم على أساس من التحفظ و التقيد بقواعد و نصوص ذلك القانون في ظل الدور المحايد للقاضي الذي يظهر في تقدير الأدلة المقدمة من الخصوم حفاظا على قداسة روابط القانون الخاص التي تقوم بين طرفين متعادلين، فإن صياغة هذه المبادئ في القانون الإداري -كـنموذج للقانون العام- تتم على أساس التحكم في العوامل التي تسبب في خلق ظاهرة انعدام التوازن العادل بين طرفي الدعوى التي يحكمها هذا الفرع القانوني والتي تسودها روابط تقوم بين الإدارة العامة كطرف دائم في الدعوى وبين الأفراد ، بحيث يظهر القاضي الإداري فيها بدور إيجابي للبحث عن الدليل ، وهو ما يبرز اختلاف نظم البحث التي يحكمها كل فرع منها، وهذا لا يعني انقطاع الصلة تماما بين نظم الإثبات المعروفة في القانون الإداري وبين غيرها الواردة في فروع القوانين الأخرى، حيث ثمة أصول عامة في الإثبات تعد بمثابة أجديات التقاضي .

وتتميز منازعات القضاء الإداري في إثباتها بتدخل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق لاتخاذ التدابير اللازمة لحسم الخلاف المطروح على القضاء بين الإدارة العامة والفرد الخاضع لها بشأن نشاط من نشاطاتها القانونية.

لكن المنازعات الإدارية تختلف في هذه المسألة بين المنازعة الضريبية وبين باقي

المنازعات الإدارية الأخرى على اعتبار أن العلاقة السابقة لرفع الدعوى الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية، والبارزة في خضوع المكلف بالضريبة -في مواجهة الإدارة الجبائية- لدفع المساهمة المفروضة عليه قانونا بحكم نشاطه أو دخله من شأنها أن تسهل له إقامة الدليل و استخلاصه بحكم هذه العلاقة لتأييد دعواه، مما يقتضي أن يكون تدخل القاضي المقرر بكثير من التحفظ في الإثبات إلى جانب المدعي، على عكس باقي المنازعات الإدارية التي يعتبر فيها تدخل القاضي ضروريا لمساعدة المدعي في الإثبات خلال مرحلة التحقيق، ومن هنا نجد أن وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية يحكمها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إلى جانب قانون الإجراءات الجبائية لتأخذ شكل وسائل عامة وأخرى خاصة.

والتحقيق في المنازعة الضريبية تحكمه مجموعة من الإجراءات وفقا لما جاء به قانون الإجراءات الجبائية الذي نص على إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة الواردة في المادة 85 من هذا القانون والمعدلة بموجب أحكام المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.

مبررات اختيار الموضوع:

المبررات الذاتية: خصوصية المنازعة الضريبية وكذا التعقيد الذي تتميز به هذه المنازعة عند مرحلة التحقيق دفعني إلى الرغبة في التعمق في هذا الموضوع.

المبررات الموضوعية: يعد موضوع التحقيق في الدعوى الضريبية مسألة جزئية في مسار هذه المنازعة وبالتالي فهي تتميز بقلّة الدراسات والبحوث العلمية في هذا المجال، وهو ما أثار فينا الفضول لإثارة هذا الموضوع.

أهمية الدراسة :

يحضى موضوع التحقيق في المنازعة الضريبية بأهمية بالغة تكمن فيما يلي:
-القواعد التي تحكم القضاء الإداري عند التحقيق في المنازعة الجبائية هي قواعد

مختلفة تماما عن القواعد المتبعة في التحقيق بالنسبة للمنازعات الإدارية عموما، وهو اختلاف يظهر في الشكليات المقررة لافتتاح التحقيق والسير فيه ، وفي وسائل وطرق إجراء التحقيق .

-كما تظهر أهمية الدراسة في إبراز دور القاضي المقرر في مراقبة و تسيير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ، وهو ما يبرز اتصال منطقي بين ذاتية التحقيق محل البحث و طبيعة المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري وهو تحقيق يأخذ في الاعتبار مجموعة الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية .

-كما أن العلاقة التي تربط المكلف بدفع الضريبة مع الإدارة الجبائية تجعل تدخل القاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق للبحث عن الدليل يكون بكثير من التحفظ والاستثناء .

المنهج المستخدم :

في إطار معالجة هذا الموضوع اعتمدنا على المنهج التحليلي لأن بلوغ غاية هذا البحث لا تكون إلا بتحليل مضامين النصوص التشريعية ذات الصلة بالموضوع .
كما اعتمدنا على المنهج الوصفي من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة .

صعوبة الدراسة :

- عدم استقرار القوانين الجبائية نظرا لكثرة التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بها .
- كثرة الإجراءات وتعقيدها مما يصعب علينا دراستها والإحاطة بمختلف جوانبها .
- قلة الدراسات خاصة تلك المتخصصة في هذا الموضوع عكس التعديلات الواردة على النصوص القانونية ، مما دفعنا إلى تحليل النصوص القانونية لإثارة هذا الموضوع .

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

هل وفق المشرع الجزائري في تنظيم إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية على ضوء تعديلات قانون المالية لسنة 2017؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين أساسيين:

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها .

المبحث الأول : مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية .

المبحث الثاني : وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية .

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية .

المبحث الأول : إجراءات التحقيق أمام المحاكم الإدارية .

المبحث الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية الإستعجالية .

الفصل الأول

الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية

ووسائل الإثبات فيها

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

تتميز العلاقة بين طرفي المنازعة الضريبية بعدم التوازن أثناء مباشرة التحقيق في الدعوى وذلك لما للإدارة الضريبية من امتيازات تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة مما يجعلها تسمو على المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، ولأن أية منازعة قضائية تقوم على اختلاف طرفيها بشأن واقعة معينة و كيفية تطبيق القانون عليها ، فإن المكلف بالضريبة يلتزم بإثبات دعواه طالما أن الإدارة الضريبية غالباً ما تكون في مركز المدعى عليها .

ونظراً لخصوصية التحقيق في الدعوى الضريبية سنتطرق إلى مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية (مبحث أول) وكذا إلى وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية(مبحث ثاني) .

المبحث الأول: مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية .

يختلف التحقيق في المنازعة الجبائية عن التحقيق في المنازعة الإدارية، وهذا الاختلاف يظهر جليا من خلال الشكليات المقررة لافتتاح التحقيق والسير فيه، ولإبراز هذا التباين كان لزاما علينا التطرق إلى تعريف التحقيق في الدعوى الضريبية (مطلب أول) وإلى أنواع التحقيق الضريبي (مطلب ثاني) وتحديد جهات التحقيق في الدعوى الضريبية (مطلب ثالث) .

المطلب الأول: تعريف التحقيق في الدعوى الضريبية .

يقضي البحث في تعريف التحقيق الضريبي بيان معنى التحقيق لغة (فرع أول)، وبيان معناه الاصطلاحي (فرع ثاني) وأخيرا التعريف الفقهي للتحقيق (فرع ثالث) .

الفرع الأول: التعريف اللغوي .

يقصد بالتحقيق في اللغة: مصدر الفعل حق بمعنى يقن ، وحق الأمر : صح وثبت وصدق .

وحقق الأمر بمعنى تحراه وتثبت منه، والتحقيق هو التثبت من أمر ما⁽¹⁾

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي .

يعرف التحقيق من الناحية الإصطلاحية بأنه الفحص و البحث والتقصي الموضوعي المحايد والنزيه لإستبانة وجه الحقيقة واستجلائها من خلال جمع المعلومات والتثبت من بعض الوقائع قبل اتخاذ القرار⁽²⁾ .

1- جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، معجم لسان العرب، الطبعة الثالثة، دار صابر للطباعة والنشر، بيروت، 2004، ص176.

2- صفاء فتوح جمعة، مبادئ التحقيق الإداري في ضوء قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم 15 لسنة 2004، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية، 2016، ص 192.

الفرع الثالث: التعريف الفقهي .

اختلف الفقهاء في تعريف التحقيق الجبائي كما يلي:

فقد عرفه عباس عبد الرزاق بأنه: عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات و تجاوزات .

كما عرفه بأنه مجموعة من العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية .

وبالتالي التحقيق الجبائي هو مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة⁽¹⁾

ويعرفه أيضا بقوله: هو وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا أساسيا من الشروط الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين

المؤسسات⁽²⁾

ويمكن الجمع على أن مفهوم التحقيق الجبائي هو:

مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية .

1- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر، 2012، ص 19

2- مراح فاروق ، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، بسكرة ، 2010- 2011 ، ص 25.

المطلب الثاني: أنواع التحقيق الضريبي .

تطبق مصالح الإدارة الجبائية عدة أشكال للتحقيق سواء كان الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي، ويتجسد ذلك في نوعين من التحقيق:

التحقيق الداخلي (فرع أول) .

التحقيق الخارجي (فرع ثاني) .

الفرع الأول: التحقيق الداخلي .

تظهر فائدة التحقيق الداخلي في أنه يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب، ويتخذ هذا النوع من التحقيق بطريقة شكلية أو من خلال الرقابة على الوثائق .
أولا: الرقابة الشكلية .

يطبق هذا النوع من الرقابة سنويا ويفتصر على تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين بدفع الضريبة عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيري للمراقبة على الوثائق، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء مقارنة بين ما تتضمنها التصريحات من معلومات وبين ما تتوفر عليها الإدارة الجبائية⁽¹⁾ وباختصار هذا النوع من الرقابة يهتم فقط بالأرقام أي التصحيح المادي للأخطاء الموجودة في الأرقام المصرح بها .

1- بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص21.

ثانيا: الرقابة على الوثائق .

تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف بدفع الضريبة فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات بالاعتماد على المعلومات و التبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية ، تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة .

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح .
- معرفة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب .
- معرفة الوضعية المالية للمكلف بدفع الضريبة كل سنة .
- إعداد قائمة المكلفين بدفع الضريبة (1)

الفرع الثاني: التحقيق الخارجي .

بعد القيام بعملية التحقيق الداخلي، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق الخارجي، وذلك في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين بالضريبة وتكون المراقبة المعمقة أو في عين المكان على أشكال:

أولا: التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها

1- غضبان مريم ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، البويرة، 2014-2015، ص 52 .

مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

1- إجراءات التحقيق في المحاسبة وشروطه :

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، لذلك وضع المشرع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها من جهة، وضابطا لإجراءاتها بدقة من جهة ثانية .

أ- شروط التحقيق في المحاسبة :

حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 فإن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته هذه المادة وهو حالة تقديم المكلف بالضريبة لطلب مكتوب يتضمن التحقيق في المحاسبة خارج المحل الخاضع للضريبة يكون مقبولا من طرف الإدارة الجبائية ، أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم المكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها⁽¹⁾ وتتص الفقرة الثانية من نفس القانون على أنه: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل" . وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك . يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل العمليات و المعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .

1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر، 2011، ص 40،41

ب- إجراءات التحقيق في المحاسبة :

لقد ضبطت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بدقة إجراءات التحقيق وبينت التفاصيل والاستثناءات المتعلقة بهذه العملية، ويمكن تفصيل هذه الإجراءات وفق ترتيبها الوارد في المادة أعلاه كما يلي :

1- حسب نص الفقرة 04 فإنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا (بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق) عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁽¹⁾ غير أن هناك استثناء أوردته نفس الفقرة ، والمتعلق بحالة حدوث مراقبة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة ، وفي الحالة العادية لا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد مرور مدة 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار.

2- يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

-ألقاب وأسماء و رتب المحققين.

-تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.

-الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها .

-يجب أن يشير الإشعار صراحة ، وتحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص 42 .

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

3- من جهة أخرى حددت المادة 20 فقرة 5⁽¹⁾ مدة التحقيق بعين المكان والاستثناءات الواردة عليه، وذلك بشكل إلزامي، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

وفي جميع الحالات الأخرى يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان سنة واحدة .

1- المادة 43 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016 التضمن قانون المالية لسنة 2017 ،جريدة رسمية رقم 77 تعدل وتنتم أحكام المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وتحرر كما يأتي: "وتمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب أحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات ."

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

غير أن هناك استثناءان أوردتهما المادة 20 فقرة 5 السابقة الذكر على هذه المدة وهما:
1- قراءة الملاحظات والعرائض ، حيث أن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان⁽¹⁾ .

2- حالة استعمال مناورات تدليسية ، إذ لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا ، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد المكلف بالضريبة في الآجال على طلبات التوضيح المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ والمقدرة بـ 30 يوما من تاريخ طلب التوضيحات .

مع الملاحظة أنه ومراعاة لأحكام المادة 96 من نفس القانون عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وكذلك بالنسبة لنفس الفترة وهذا ما ورد في نص المادة 20 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية .

1- العيد صالح، المرجع سابق، ص44،43

2- تنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن (30) يوما .

ج- نتائج التحقيق:

يهدف التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف بالضريبة ، أو إعادة التقويم من طرف المحققين ، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة وهذه النتائج أوردتها المادة 20 فقرة 6 كالتالي :

أولاً : في حالة إعادة التقويم يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام .

يجب أن يتضمن هذا الإشعار مايلي :

- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار لإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها .

ثانياً : بعد القيام بهذه الخطوة يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما ليرسل بملاحظاته (قبولا أو رفضا)، و في حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمنى⁽¹⁾ بل إن المشرع وسع من رقعة المناقشة الجبائية بين المحقق والمكلف فأوجب على العون المحقق، وقبل انقضاء أجل الرد المحدد بأربعين يوما أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك ، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد ، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية ، وتبعا لهذه المناقشة الكتابية وعند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة .

1- العيد صالح، المرجع سابق، ص 45.

ثالثا: حالة القبول الصريح . يقصد بالقبول الصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق ، وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه ، غير أنه و في حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن.

رابعا: رفض تقديم المحاسبة:

في حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة (الإشعار) و مقابلة ذلك من طرف المكلف بالضريبة برفض تقديم المحاسبة ، فإن المحقق يتخذ جملة من الإجراءات الواردة في الفقرة التاسعة من المادة 20 السابقة الذكر تتمثل فيما يلي :

- 1- تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة ، يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
- 2- يجب أن يكون موضوع إذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام ، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.
- 3- في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل 08 أيام ، يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بالضريبة ، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾

1- وزارة المالية ،مدونة المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2017 ، المادة 44 منه .
تنص على: "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى :
-عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير .
-في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66، 69 من قانون الرسم على قانون الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

وعلى العموم فإن رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني قبول الإدارة التلقائي بالمحاسبة المقدمة من طرفه ، فقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي :

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية .

وبصورة عامة إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر تحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض للمحاسبة.

ثانيا :التحقيق المصوب في المحاسبة :

لا يختلف التحقيق المصوب عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات ، فالتحقيق

المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادم أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁽¹⁾

وقد نصت المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا النوع من التحقيقات ولكنها لم تتعرض إلى تعريفه .

1- العيد صالح، مرجع سابق، ص 46.

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

غير أنه يمكن استخلاص جملة من الإجراءات نوجزها فيما يلي:

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا توضيح خاصية التحقيق المصوب ، بحيث يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها⁽¹⁾

-انتهاء التحقيق المصوب في المحاسبة:

عند انتهاء التحقيق يتعين على المحقق أن يستدعي المكلف بالضريبة بموجب استدعاء مكتوب وذلك من أجل حضوره اجتماع نهاية التحقيق .

ويحرر المحقق محضر معاينة نهاية التحقيق ، ويوقع عليه بنفسه بالإضافة إلى توقيع المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض المكلف التوقيع على المحضر يشار إلى ذلك في المحضر.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

منح قانون الإجراءات الجبائية الحق لأعوان الإدارة الضريبية في ممارسة الرقابة الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي عندما يكونون ملزمين بأداء هذه الضريبة و سواء كان لديهم موطن حالي في الجزائر أم لا⁽²⁾

1-وزارة المالية ، مدونة المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق، المادة 20 مكرر 1 منه .

2- نفس المرجع ، المادة 21 فقرة 1 منه .

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

ويسمح هذا النوع من الرقابة بدراسة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة بدقة و بصفة معمقة و بكل موضوعية مع مقارنتها مع العناصر الخارجية ومظاهر الثراء للمكلف بالضريبة⁽¹⁾ ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف ، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته . يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله .

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما إذا لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح به من طرف المكلف بالضريبة من جهة ، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى .

وقد تطرقت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بشيء من التفصيل إلى هذه العملية ببيان الشروط و الإجراءات و النتائج الممكن تحقيقها عن طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية⁽²⁾

أ- شروط التحقيق المعمق:

حسب الفقرة الأولى من المادة 21 فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يقوم به إلا أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل⁽³⁾ -من خلال الشرط الأول تبين لنا أن المقصود من التحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي .

1- بن عمارة منصور ، المرجع سابق ، ص 22 .

2- العيد صالح ، المرجع سابق ، ص 49 .

3- قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع سابق ، المادة 21 فقرة 1.

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

- خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المادية والعناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى⁽¹⁾

- لا يمكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من طرف أعوان من الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين ، فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده .

ب- إجراءات التحقيق المعمق:

قبل القيام بهذه العملية لابد من إعلام المكلف بالضريبة المراد حساب دخله مسبقا وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له ، مع ضرورة إرفاقه بإشعار بالاستلام ، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه في وضعيته الجبائية .

-لابد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوما ، تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير لإجراء التحقيق المعمق .

-من حق المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره هو ، ومن الواجب على الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له ، فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق .

1- الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 /12/ 1976 ،المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،جريدة رسمية رقم 102 ،المادة 06 منه.

2- العيد صالح ، المرجع سابق،ص51 .

-تحت طائلة بطلان فرض الضريبة ، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه أعلاه ، أو إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم (1)

-عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل ، فإنه يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج ، وذلك حتى في غياب إعادة التقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 فقرة 6 أعلاه ، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار ، ضمن الشروط المنصوص عليها و يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها .

المطلب الثالث :جهات التحقيق في الدعوى الضريبية .

تقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء و التحقيق في مختلف الضرائب و الرسوم ، و تنقسم جهات التحقيق إلى قسمين:

المصالح المركزية و نتناولها في الفرع الأول ، و المصالح غير المركزية في الفرع الثاني .

1- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 20 فقرة 5

الفرع الأول: المصالح المركزية .

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق :

1- (DRV) مديرية البحث والمراجعات :

وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات و سلطات على المستوى الوطني ،

وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية

حيث تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995⁽¹⁾

والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-298⁽²⁾ المؤرخ في

13/07/1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب

وتضم⁽³⁾ :

أ- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية :وهي مكلفة بالمهام

التالية:

-برمجة وإنجاز كل التحريات والتحقيقات المتعلقة بالتحقيق الجبائي وذلك في كل نقاط

القطر الوطني .

-تحديد أدوات ووسائل البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

-حفظ و مراقبة المعلومات الجبائية .

1- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة

المالية، جريدة رسمية ، لسنة 1995

2- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 ، المتضمن إنشاء مديرية البحث والمراجعات، جريدة

رسمية عدد 51، الصادرة في 1998 .

3- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري-تحديث قانون المالية

2009-مطبعة مزاور، الوادي، الطبعة الأولى، 2009، ص 31 .

ب- المديرية الفرعية للبرمجة: تتكفل بـ :

- توفير الأدوات التي تسمح بتأمين أحسن انتقاء واختيار البرامج الرقابية الجبائية وذلك بخصوص الرقابة المحاسبية أو الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية .
- وضع ومتابعة تنفيذ الرقابة الجبائية المعدة وتحرير الإحصائيات الدورية.
- المصادقة على البرامج السنوية للتحقيقات المقترحة من طرف الإدارة الولائية والتي تم التصديق عليها من قبل المديرية العامة للضرائب.

ج- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : وتتولى المهام التالية:

- متابعة عمل الفرق المكلفة بتنفيذ برنامج الرقابة من طرف نيابة مديرية البرمجة وكذا تقييم مرد وديتها .
- تسهر على احترام قواعد وإجراءات الرقابة ومراقبة نشاط فرق التحقيق .
د- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات : وهي مكلفة بالمهام التالية :
- تحضير وإعداد المقاييس والثوابت التي سوف تستعمل بمناسبة تنفيذ التحقيقات المحاسبية ومراقبة الأسعار وإعادة التقييمات.
- ربط مختلف عمليات مكافحة التهرب الجبائي بالإدارة والمنظمات الأخرى المكلفة بهذه المهمة .

الفرع الثاني: المصالح الغير مركزية .

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وتشمل كل من:

1- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 32.

أولاً: المديرية الجهوية للضرائب (DRI):

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى 09 مديريات لم يذكر مقر تواجدها وتغطي مجمل القطر الوطني وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 وهي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط و متابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية :

-المديرية الفرعية للتكوين .

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل .

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

- المديرية الفرعية للرقابة⁽¹⁾

والمديرية الفرعية للرقابة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات وهذه المديرية تتكون من ثلاث مكاتب هي :

-مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية .

-مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية .

-مكتب مراقبة المنازعات⁽²⁾

ثانياً: المديرية الولائية للضرائب :

تتضمن مديرية الضرائب الولائية 05 مديريات فرعية هي:

1- المادة 12 من القرار رقم 52 المؤرخ في 12-07-1998 المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و

المديريات الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحياتها، جريدة رسمية عدد 79 ، الصادرة في 1998 .

2- المادة 24 من نفس القرار.

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية⁽¹⁾.

-المديرية الفرعية للتحصيل .

- المديرية الفرعية للمنازعات .

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

- المديرية الفرعية للوسائل .

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب⁽²⁾ هي:

-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .

-مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات .

-مكتب المراجعات الجبائية .

من جهة يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :

-إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة المحلية والمؤسسات

والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس

وعاء الضريبة أو تحصيلها .

-كما يقوم ببرمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث، والقيام

بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات على مستوى

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

-يتولى مكتب البحث عن المعلومات الجبائية أيضا مهمة برمجة التدخلات التي ستجرى

على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة

1- المادة 39 من القرار رقم 52.

2- المادة 52 من نفس القرار.

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

- الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .
- يقوم المكتب بتقييم أنشطة المفتشيات وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .
- ويكلف مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات بما يأتي:⁽¹⁾
- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها .
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها و الخاضعة لإجراء التسجيل و تسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة و تصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها .
- تنظيم استغلال جداول المكلفين بالضريبة وسندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات .
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها .
- بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي:
- إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية .
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة⁽²⁾

1- المادة 54 من القرار رقم 52.

2- المادة 55 من نفس القرار.

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها ، على التشريع و التنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة .
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية .
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.
- وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية التي تتواجد فيها المديرية الولائية للضرائب وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب .
- ثالثا :المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات .**
- يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي :الجزائر، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي:
- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة .
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .
- دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي .
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري.
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة (1).
- تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات

1- عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 35.

على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة ، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (2) مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و (1) مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات الذين يتبعون مصالح الأبحاث و المراجعات ، و في المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون المصالح المحلية للأبحاث و المراجعات .

رابعاً: المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات .

تم إحداث مديريةية الأبحاث (DRV) بموجب المادة 26 مكرر من القرار 09 المؤرخ بتاريخ 13 جانفي 1998 ، وتنقسم المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات كالتالي:

أ- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية :

وهي مكونة من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

- مكتب الملفات .

- مكتب الأبحاث و التحقيقات .

هذه المديرية مكلفة بـ:

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع واستعمال وحفظ المعلومة الجبائية والرقابة عليها .

- برمجة و إجراء كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

ب- المديرية الفرعية للبرمجة و تنقسم إلى ثلاث مكاتب هي :

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار و تقديرها

1- عوادي مصطفى، المرجع سابق، ص، 36 .

- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة .
 - مكتب الإحصائيات والتلخيصات .
- وهذه المصالح مكلفة بـ:
- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية .
 - ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا .
 - متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود .
 - السهر على احترام القواعد والإجراءات التي تمخضت عن عمليات الرقابة .
- ج-المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات .
- تنقسم إلى ثلاث مكاتب هي :
- مكتب المعايير والغش .
 - مكتب الإجراءات والتوثيق .
 - مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي .
- وهي مكلفة بمايلي :
- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية .
 - العمل على مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات (1) .

1- عوادي مصطفى، المرجع سابق، ص، 37، 38.

- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام .

رابعاً: مفتشيات الضرائب .

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 91 / 60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، حيث تنص المادة 12 منه على : "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة ، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل"⁽¹⁾

وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية ، وهي تنقسم إلى :

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

- مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين .

- مصلحة الجباية العقارية .

- مصلحة التدخلات .

اعتماداً على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية ، سنوية ، خاصة) وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة .

و فحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط أو بطاقات المعلومات.

1- الأمر رقم 91 - 60 المؤرخ في 23 / 02 / 1991 ، جريدة رسمية عدد 09 الصادرة في 1991 .

المبحث الثاني: وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية .

تتمتع إدارة الضرائب بامتيازات عديدة من شأنها أن تؤثر على التحقيق في المنازعة القائمة بينها وبين المكلف بدفع الضريبة أمام القضاء الإداري .

فالإدارة الضريبية تتمتع بامتياز حيازة المستندات والأوراق الإدارية التي يتطلبها التحقيق في الدعوى الضريبية المرفوعة من المكلف بدفع الضريبة لأن تنظيم نشاطها الإداري مبني كلية على الأوراق المكتوبة⁽¹⁾

فضلا عن امتياز ملازمة قرينة الصحة لقرارها المتنازع فيه، وبالتالي يفترض قيامها على سبب صحيح قانونا إلى أن يثبت العكس .

ولذلك فإن المستشار المقرر الذي يتولى دور التحقيق في المنازعة، لا ينتظر من الإدارة الضريبية أن تدفع بصحة و مشروعية القرار الصادر منها و المطعون فيه و إنما يكلف العارض بتقديم الوسائل والأسانيد القانونية التي يؤسس عليها دعواه و يدحض بها عن الإدارة الضريبية امتياز مشروعيتها لقرارها⁽²⁾.

ومن هنا فقد جرى العمل على استعانة القضاء الإداري بوسائل إثبات محددة ، وهو ما سيأتي تفصيله من خلال تبيان وسائل الإثبات العامة وذلك في (المطلب الأول)، ثم بيان وسائل الإثبات الخاصة في (المطلب الثاني).

1- بن شيخ آث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، دار هومة، الجزائر، 2009 ص 246.

2- اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري-الدعوى الضريبية نموذجا- ، الأمل للطباعة والنشر و التوزيع، تيزي وزو، طبعة 2012، ص30

المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة.

يلجأ القاضي الإداري إلى الوسائل العامة للإثبات على نحو يتحقق به التوازن بين طرفي المنازعة ، وهذا ما سنلقي عليه الضوء بشيء من التفصيل، حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى الخبرة ، وفي الفرع الثاني إلى شهادة الشهود ، وفي الفرع الثالث نتطرق إلى المعاينات و الانتقال إلى الأماكن .

الفرع الأول: الخبرة .

الخبرة كوسيلة إثبات تحقيقية هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه لاستيضاح بعض المسائل الفنية التي لا يستطيع الفصل في الدعوى دون البت في حقيقتها . والأصل أن القاضي يستقل وحده بتقدير ملائمة اللجوء للخبرة بغض النظر عن طلب الخصوم لها، غير أن هذا الأصل يشترط فيه أن تكون الخبرة متعلقة بمنازعة من اختصاص القاضي، وألا تتعلق الخبرة بمسائل قانونية ، ذلك أن القاضي خبير في المسائل القانونية ولا يحتاج إلى الاستعانة بخبير في مجال اختصاصه، وأن تكون الخبرة مفيدة و مجدية للفصل في النزاع .

ومن ثم فإن على القاضي قبل إحالة الدعوى للخبير أن يتأكد أولاً من اختصاصه بنظرها، وأن يكون اللجوء إلى الخبرة لازماً للفصل في النزاع (1) حين لا يتوافر في مرفقات الدعوى وظروفها و أوجه دفاع أطرافها ما يمكن القاضي من تكوين عقيدته على نحو يتوافق مع العدالة إضافة إلى ضرورة أن يكون محل الخبرة مسألة فنية

1- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، أصول إجراءات الإثبات في الخصومة الإدارية ، دار الفكر و القانون للنشر والتوزيع، المنصورة، 2016، ص 160.

بحة يستعصي على القاضي فهمها بصورة يمكنه على أساسها الفصل في النزاع، حيث لا يجوز طلب رأي الخبير في مسألة قانونية تدخل في صميم عمل القاضي .

الفرع الثاني: شهادة الشهود .

يقصد بالشهادة قيام شخص من غير أطراف الخصومة بعد حلفه اليمين بالإخبار أمام القضاء عن واقعة تصلح محلا للإثبات ، صدرت من شخص آخر ، ويترتب عليها حق لشخص ثالث ، وقد نصت المواد (من 150 إلى 162) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ⁽¹⁾ على إجراءات الشهادة المتمثلة في :

1- يحدد القاضي في الحكم الأمر بسماع الشهود ، الوقائع التي يسمعون حولها ، ويوم و ساعة الجلسة المحددة لذلك مع مراعاة الظروف الخاصة بكل قضية . ويتضمن هذا الحكم دعوة الخصوم للحضور ، و إحضار شهود في اليوم والساعة المحددين للجلسة .

2- يتم تكليف الشهود بالحضور بسعي من الخصم الراغب في ذلك وعلى نفقته، بعد إيداع المبالغ اللازمة لتغطية التعويضات المستحقة للشهود والمقررة قانونا، و إذا أثبت أنه استحال عليه الحضور في اليوم المحدد ، جاز للقاضي أن يحدد له أجلا آخر أو ينتقل لتلقي شهادته، و إذا كان الشاهد مقيما خارج دائرة اختصاص الجهة القضائية جاز للقاضي إصدار إنابة قضائية لتلقي شهادته ⁽²⁾

3- إذا تم التجريح في الشاهد بسبب عدم أهليته للشهادة أو قرابته أو لأي سبب جدي

1- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 23/02/2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الجريدة الرسمية ، العدد 21 ، الصادرة في 2008.

2- عائشة غنادرة، دور القاضي و حدود سلطاته في رقابة المشروعية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تنظيم إداري ، 2013-2014 ، ص 90.

آخر ، يفصل فوراً في ذلك بموجب أمر غير قابل لأي طعن، يجب إثارة أوجه التجريح قبل الإدلاء بالشهادة إلا إذا ظهر سبب التجريح بعد الإدلاء بالشهادة وأثناء سماع الشهود الآخرين .

- 4- يسمع كل شاهد على انفراد في حضور أو في غياب الخصوم .
- 5- يدلي الشاهد بشهادته دون قراءة لأي نص مكتوب ، ويجوز للقاضي من تلقاء نفسه و بطلب من الخصوم أو من أحدهم أن يطرح الأسئلة التي يراها مفيدة .
- 6- لا يمكن لأي كان ماعدا القاضي أن يقاطع الشاهد أثناء الإدلاء بشهادته أو أن يسأله مباشرة .

- 7- تتم الشهادة في وجود القاضي الإداري وكاتب الضبط و الخصوم و دفاعهم و تدون أقوال الشاهد في محضر يتضمن البيانات التالية:
 - مكان و يوم و ساعة سماع الشاهد .
 - حضور أو غياب الشاهد .
 - اسم ولقب و مهنة الشاهد وموطن الشاهد .

- أداء اليمين من طرف الشاهد، و درجة قرابته أو مصاهرته مع الخصوم أو تبعيته لهم.
- 8- يجوز للقاضي أن يفصل فور سماع الشهود أو أن يؤجل الفصل في الدعوى إلى جلسة لاحقة ، والجدير بالذكر أن القاضي الإداري غير مقيد برأي الشاهد⁽¹⁾ فله أن يأخذ ببعض أقواه مما يرتاح إليه و يثق به دون البعض الآخر ، بل له أن يأخذ بمعنى الشهادة دون معنى آخر تحتمله ، كذلك متى كان المعنى الذي أخذت به لا

1- عائشة غنادة، مرجع سابق ، ص 91 .

يتجافى مع عبارته.

كذلك فإن ترجيح شهادة الشاهد على آخر فهو من سلطات القاضي ، لا شأن فيه لغير ما يطمئن إليه وجدانه و ليس ملزم بأن يبين أسباب هذا الترجيح .

الفرع الثالث :المعاينات والانتقال للأماكن .

المعاينة هي انتقال القاضي لمشاهدة الواقعة المتنازع عليها بقصد تكوين اقتناعه ، فهي تقدم له معرفة وعلم شخصي بالوقائع المتنازع عليها .

وقد نص المشرع على الانتقال للمعاينة في المواد من 146 إلى 149 من قانون

الإجراءات المدنية و الإدارية (1)

تعتبر المعاينة وسيلة اختيارية من وسائل الإثبات في الدعوى يلجأ إليها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم للقيام بإجراء معاينات أو تقييمات أو تقديرات وهذا ما نصت عليه المادة 146 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- يحدد القاضي خلال الجلسة مكان ويوم و ساعة الانتقال للمعاينة و يدعو الخصوم إلى حضور العمليات و إذا تقرر إجراء الانتقال إلى الأماكن من طرف تشكيلة جماعية يمكن تنفيذه من طرف القاضي المقرر (2) .

كما يكمن للقاضي الاستعانة بتقنيين إذا تطلب موضوع الانتقال معارف تقنية ، ويمكن

1- طبقا للإحالة المنصوص عليها في المادة 861 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها : "تطبق الأحكام المتعلقة بالمعاينة والانتقال إلى الأماكن المنصوص عليها في المواد من 146 إلى 149 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية "

2- القانون رقم 09/08 ، المرجع سابق ،المادة 146 فقرة 2 منه .

له أثناء تنقله سماع أي شخص من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الخصوم إذا رأى في ذلك ضرورة كما يجوز له سماع الخصوم .

- يحزر محضر عن الانتقال للأماكن ، يوقعه القاضي وأمين الضبط ، يودع ضمن الأصول بأمانة الضبط ، يمكن للخصوم الحصول على نسخ من هذا المحضر⁽¹⁾ والحالات التي يمكن أن يقرر فيها هذا الإجراء في الميدان الجبائي كثيرة جدا مثل إتلاف بضاعة في محل أغلق بقرار من المدير الولائي للضرائب⁽²⁾

المطلب الثاني: وسائل الإثبات الخاصة .

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية ، فالقاضي الإداري يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص ، إذ لا يستطيع القاضي الفصل في الدعوى الضريبية وهو لم يتلق تكويننا متخصصا في جانب تقني كالضرائب التي تحتوي على أرقام وأعمال ومعادلات لحساب الضريبة و غيرها فيجد نفسه مضطرا للاستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال وسائل تحقيق خاصة .

وبناء على ما سبق سنتطرق إلى التحقيق الإضافي (فرع أول) ثم نتطرق إلى مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد (فرع ثاني).

الفرع الأول : التحقيق الإضافي .

خلافا للقاعدة العامة المعمول بها في مجال التحقيق في دعاوى المشروعية ، فإن الأمر بأحد إجراءات التحقيق يكون جوازيا وذلك يرجع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري⁽³⁾

1- القانون رقم 09/08 ، المرجع سابق، المواد 148، 149 منه .

2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية ، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر، 2008، ص 99 .

3- عائشة غنادرة ، المرجع سابق، ص 96.

حيث تنص المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه:
"يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه ، أن يأمر شفاهة أو كتابة
بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون ."
يتضح مما سبق أن المشرع لم يضع حدودا لصلاحيات القاضي لا من حيث نوع التحقيق
أو عدد إجراءات التحقيق أو المرحلة التي تكون عليها الدعوى⁽¹⁾
وعليه فإن إجراء التحقيق الإضافي في المجال الضريبي إلزامي على القاضي الإداري
كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى ، و تبلغ المذكرة
المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي ، وسنتطرق
إلى التحقيق الإضافي بشكل أكثر تفصيل في الفصل الثاني .
الفرع الثاني:مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد) .

خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالإمر بمراجعة
التحقيق الأول ، و إعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة
أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله ، ورأى القاضي عدم جدية
التحقيق الإضافي وشكك في فعاليته ، أو تبين له أن مستندات الملف و الحسابات التي
اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية ،ولا يمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية
للفصل في النزاع على أساسها .
وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني والتي يراها ضرورية
لحل النزاع المطروح عليه.

1- عبد الرحمن بريارة، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، طبعة أولى ، منشورات بغداددي، الجزائر ،
2009، ص 109 .

الفصل الأول: الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها

ويتم إجراء مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي (1)

وما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه على الرغم من أنه أقر بأن المحقق الثاني في مراجعة التحقيق يجب أن يكون محقق غير الذي قام بالتحقيق الإضافي ، إلا أنه لم يحدد رتبته ، وكان من الأولى أن تكون رتبته أعلى من رتبة المحقق الأول ، وذلك لضمان فعالية ومصداقية التحقيق .

وهذا ما يدعونا إلى الميل لاعتماد مصطلح التحقيق المضاد بدل مراجعة التحقيق التي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي .

غير أنه يلاحظ أن إجراءات التحقيق الخاصة التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية يغيب عنها الحياد أثناء مباشرتها ، لأن غالبيتها تتم عن طريق أعوان مصلحة الضرائب .

وعموما فإن التحقيق المضاد كإجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية يستدعي توضيحا أكثر و هو ما سيأتي بيانه لاحقا في هذه الدراسة.

1- عبد الرحمن بربارة ، المرجع سابق ، ص 110.

خلاصة الفصل:

نخلص في هذا الفصل المتعلق بالإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها إلى أن التحقيق الضريبي هو ضمانات هامة كفلها المشرع للمكلفين بالضريبة حفاظا على حقوقهم ضد تعسف الإدارة الجبائية، والهدف من التحقيق هو إقامة الدليل بالطرق المتاحة قانونا على وجود واقعة قانونية يهتدي بها القاضي لمعرفة حقيقة ما يدعيه الخصوم من خلال وسائل الإثبات سواء كانت عامة أو خاصة ، حيث يحكمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، و كذا قانون الإجراءات الجبائية .

وقد استخلصنا في هذا الفصل خصوصية توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية ، ليبقى دور المستشار المقرر مقتصرًا على إدارة التحقيق بتنظيم انتقال عبء الإثبات بين المدعي و هو المكلف بالضريبة ، وبين المدعي عليها و هي الإدارة الجبائية .

الفصل الثاني:

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

نظرا لخصوصية الدعوى الضريبية ، فالقاضي الضريبي يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص ومنه فالقاضي الفاصل في النزاع الضريبي الذي لم ينلق تكويننا متخصصا في مجال تقني كالضرائب التي تحتوي على أرقام و أعمال و معدلات لحساب الضريبة ، يجد نفسه مضطرا للاستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال إجراءات خاصة .

وتنطلق الدعوى القضائية في المجال الضريبي ابتداء من تاريخ التسجيل الأول أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، و تتميز بطابعها التنقيبي والأسبقية للكتابة كما تتخذ مبدأ المقابلة .

ويكون الإجراء ذا طابع تنقيبي عندما يقوم القاضي بنفسه بتوجيه الدعوى ، فالإجراء القضائي الإداري يختلف عن ذلك المتبع أمام القضاء العادي الذي يترك للأطراف حرية توجيه الدعوى وفق مبدأ يدعى الإتهامي أو المبادري .

وبناء على هذا الطرح قسمنا الفصل الثاني إلى مبحثين :

المبحث الأول :تطرقنا فيه إلى إجراءات التحقيق أمام المحاكم الإدارية .

المبحث الثاني :إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية الإستعجالية .

المبحث الأول : إجراءات التحقيق أمام المحاكم الإدارية.

إن الدور الموجه الذي يتميز به القاضي الإداري يظهر جليا أثناء التحقيق وذلك عند استعراض الشكوى على المدعى عليه ، ثم عند تبادل مذكرات الرد بين الأطراف ، حيث يقوم بتحديد الأجل الواجب للرد و كذا مكان إقامة الطرف المتغيب ، ويمكن الإشارة في هذا الإطار إلى أن للقاضي الإداري دورا رياديا حتى قبل بداية التحقيق بصفته أول من يستقبل العريضة الافتتاحية و يدخل المتخاصمين كطرفين في الخصومة وذلك من خلال عرض القضية على الطرف الآخر خلافا للدعوى المدنية⁽¹⁾

لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (مطلب أول)،الخبرة القضائية (مطلب ثاني) ، و أخيرا البت في الدعوى و صدور القرار (مطلب ثالث).

1- عبد الرحمن بريارة ، مرجع سابق ، ص 110.

المطلب الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق .

لقد نصت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة أن التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق و الخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة و الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁽¹⁾ غير أن المادة المذكورة قد عدلت بموجب قانون المالية لسنة 2017 بحيث ألغت التحقيق الإضافي وأبقت على مراجعة التحقيق و الخبرة.

الفرع الأول : التحقيق الإضافي .

لقد أقرن المشرع تحديد الحالات الموجبة للتحقيق الإضافي بالموقف الذي يظهر به طرفي الدعوى خلال السير فيها و قبل صدور الحكم ، فإذا تبين للقاضي المقرر تمسك

1- تجدر الإشارة أن المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية عدلت بموجب المادة 49 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، جريدة رسمية عدد 77 ، وتحرر كما يأتي :
المادة 85: 1- إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق و الخبرة .

2-ملغاة.

3-في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق ، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله ، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى .
يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب .
يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته .
يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً ، ويضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي بها رأيه .
يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء .

الطرفين بنفس الدفوع و الطلبات التي تقدم عليها التحقيق ، فإن له إنهاء التحقيق وتحديد نتائجه التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم في النزاع ، لكن إذا لاحظ استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق فإن ذلك يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمته .

يقوم المدير الولائي للضرائب بتبليغ رأيه إلى المحكمة الإدارية فإذا لم يكن هذا الرأي موافقا لما يدعيه المكلف بالضريبة ، فيعلم هذا الأخير بأنه يحق له أن يطلع على الملف في أجل 20 يوما لتقديم ملاحظات مكتوبة في عريضة يودعها لدى كتابة الضبط كما يحق للمكلف بالضريبة طلب إجراء خبرة ، وبعد مضي مدة 20 يوما يعاد الملف ثانية إلى مدير الضرائب للولاية الذي يقوم بفحص الملاحظات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة .

و إذا أبدى مدير الضرائب دفوعا جديدة ، يعاد الملف إلى كتابة الضبط التابعة للمحكمة الإدارية و يبلغ المكلف بالدفوع الجديدة التي أبدتها مصلحة الضرائب ، و هكذا حتى يتخلى أحد الطرفين على عرض دفوع جديدة ، و هذا كله لاستكمال عملية التحقيق الإضافي و تسهيل البت في المنازعات و الفصل في القضايا⁽¹⁾ و تقديم المذكرة بين الأطراف هي في الحقيقة تجعل الإجراءات تطول و بالتالي تتأخر عملية صدور القرارات ، لكنها من ناحية أخرى تعتبر الطريقة المثلى للوصول إلى أحكام دقيقة و إعطاء كل ذي حق حقه .

1- فريجة حسين ، مرجع سابق، ص 91.

و لا بد أن تقدم المذكرات إلى المحكمة الإدارية من قبل الخصوم أو وكلائهم و تحرر على ورق مدموغ ، وهذا طبقا لنص الفقرة الثالثة من المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾

ويتميز إجراء التحقيق الإضافي بطابعه الإلزامي في المنازعة الضريبية كلما توافرت حالاته القانونية ، ومن ذلك نستخلص أن المشرع اعتمد على معيار شخصي في تحديد حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي ، مناطه تمكين طرفي المنازعة الضريبية من إثارة الوسائل الجديدة من وقائع وأسباب وطلبات لافتتاح التحقيق الإضافي ، ولم يجعل المشرع طبيعة هذه الوسائل كأساس لتحديد هذه الحالات⁽²⁾

وتتمثل حالات التحقيق الإضافي وفق ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي :

أولا : إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى :

تبرز خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من خلال عدم توافق نص المادة 85 فقرة 2 الملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2017 مع مقتضى المادتين 75 و 863 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في اللجوء إلى تدابير التحقيق، حيث يستفاد من النص الأول تقييد المشرع لسلطات القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إلى درجة سلب سلطته التقديرية في القضاء به من عدمه عندما يتعلق الأمر بوسائل جديدة أثارها المكلف بدفع الضريبة ، خلافا لما استقر عليه العمل القضائي بموجب المادتين 75 و 863⁽³⁾ السالفتي الذكر عند التحقيق في المنازعات

1- للإشارة فإن المادة 398 /ف3 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ملغاة .

2- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 192 .

3- القانون 08-09 ،مرجع سابق ، المادة 75 ، 863، منه .

الإدارية عموماً ، إذا اقتضى المشرع فيهما مبدأ خضوع اللجوء على أي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون لسلطة القاضي التقديرية .

إن التحليل المنطقي لنص المادة 85 فقرة 2 (1) من قانون الإجراءات الجبائية يضع على عاتق المستشار المقرر التزاماً بالاستمرار في التحقيق كلما ظهر المكلف بالضريبة بوسائل جديدة لم يسبق عرضها في الدعوى .

والقيام بهذا الالتزام يمكن القاضي من الإلمام بكافة الوقائع المتعلقة بالمسألة المعروضة عليه والإطلاع على المستندات الخاصة بها حتى يتبين أصل الحق المدعى به و مدى أحقية المدعى فيه .

وفي ضوء ظروف الدعوى الضريبية وملابساتها فإن إجراءات القضاء الإداري اتسمت بالصفة الإيجابية الإستفائية التي تخول للقاضي المقرر دوراً إيجابياً ملموساً على الوجه الذي يمكنه من إجراء تحضير كامل للدعوى حتى يتسنى للتشكيلة الجماعية الفصل فيها بعد الإلمام التام بوقائعها (2) ، وقد برزت بمقتضى ذلك وسيلة التكفل بتحري الوقائع و الوصول إلى الحقيقة القضائية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال تتمثل في الأمر بإجراء تحقيق إضافي يستدعي النظر في ملف الدعوى الضريبية برمته بمجرد إثارة وسائل جديدة قبل الحكم من طرف المكلف بالضريبة (3)

فهذا الإجراء لا يتم بصفة تحكيمية ولكن بمقتضى التزام القاضي بالقيام بوظيفته على الوجه المرضي استخلاصاً مما ساقه المشرع في نص المادة 85 فقرة 2 السابقة الذكر

1- الفقرة الثانية من المادة 85 ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2017 .

2- اغليس بوزيد ، مرجع سابق ، ص 194 ، 195.

3- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية - شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار الخلدونية ، القبة ، الجزائر ، 2007 ، ص 27 .

إذا لم يترك سلطة تقديرية للقضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي ، ولكن جعل هذا الأمر إلزاميا بمجرد إثارة الوسائل الجديدة في الدعوى قبل الحكم . وبالتالي فإن دراسة أبعاد سلطة القضاء الإداري بشأن هذه المسألة تبين تجريد المشرع للقضاء الإداري من سلطته التقديرية عند التحقيق في الدعوى الضريبية كلما توفر شرطين أساسيين وهما إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى ، وتقديم هذه الوسائل قبل صدور القرار القضائي الفاصل في الدعوى .

إن الوسائل الجديدة التي يمكن عرضها من طرف المكلف بالضريبة تتمثل في كل الطلبات المقدمة منه في صورة محددة تكشف عن الجدية ، بما فيها من طلبات استيفاء الدعوى و اتخاذ وسائل الإثبات المناسبة لتحضير الدعوى التي لا يمكن للقاضي الإداري الفصل في المنازعة إلا بعد تحصيل علم كاف ودراية كاملة بشأنها مما يخوله الأمر بإجراء تحقيق إضافي مراعاة لحقوق الدفاع بين أطراف الدعوى (1)

لكن اشتراط المشرع زيادة على ما تقدم ضرورة تقديم هذه الوسائل الداعية لإجراء التحقيق الإضافي ، قبل الفصل في الدعوى بموجب حكم في الموضوع ، فلم يقصد المشرع بعبارة "الحكم" الأحكام الصادرة قبل الفصل في موضوع النزاع لاتخاذ تدبير مناسب من تدابير التحقيق كالأمر الصادر بإجراء خبرة ، و إنما ينصب قصده على الحكم الصادر في موضوع النزاع .

وكما يقصد المشرع أيضا الحكم النهائي دون الحكم الابتدائي في الدعوى الضريبية ، فإذا غاب على المكلف بالضريبة إثارة الوسائل الجديدة التي تكون سببا لافتتاح التحقيق

1-اغليس بوزيد ، مرجع سابق ، ص 196.

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

وبلاحظ أن المشرع الجزائري لم يبين نوع الوسائل التي يقتضي فيها الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إذا ما أثارها المكلف بدفع الضريبة قبل صدور الحكم في الدعوى ، مما يصح في تحليل نص المادة 85 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الاتجاه بالقول أن كل الوسائل المثارة تصلح كسبب للأمر بالتحقيق الإضافي ⁽¹⁾

وفي رأبي الشخصي فإن المشرع لم يرغب في تحديد هذه الوسائل للحيلولة دون تقييد حق الدفاع و البحث عن الحقيقة القضائية في المنازعة ، إذ أن كل ادعاء جديد يثيره المكلف بدفع الضريبة يقتضي التحقيق فيه لما قد يكون جديا في تعزيز مركز هذا المدعي في الدعوى للحكم بطلباته ضد الإدارة الجبائية .

ولكن موقف المشرع في ذلك يخول للقضاء الإداري إمكانية التدخل بالإجتهد لتحديد نوع الأسباب التي تسمح بإجراء التحقيق الإضافي بمبادرة من المكلف بالضريبة ،

1- اغليس بوزيد ، مرجع سابق ، ص 197.

فيكون القضاء في ذلك بصدد العمل بقواعد جوهرية في الإجراءات ، يلتزم بها دون حاجة إلى نص يقررها نظرا لأهميتها الكبيرة في تحقيق العدالة الإدارية بين مقتضيات نشاط الإدارة الجبائية و متطلبات مراعاة حقوق المكلف بالضريبة ، أو يدخل تقرير مثل هذه القواعد التي تحدد نوع الوسائل محل البحث في سوابق قضائية يبتدعها طبقا لدوره الإنشائي بما يتفق ومستلزمات إجراءات التحقيق القضائية (1) وبهذا يكون المشرع الجزائري غير صائب في إلغاء المادة 85 فقرة 2 .

ثانيا : إثارة المدير الولائي للضرائب لوسائل جديدة في الدعوى .

يتم اتخاذ تدابير التحقيق الإضافي بعد التحقيق الأول عندما يتذرع المدير الولائي للضرائب بوسائل أخرى جديدة لم يحصل عليها المكلف بالضريبة و لم تصل إلى علمه(2) وبمجرد إثارة هذه الوسائل يقع على عاتق القضاء الإداري مباشرة تدابير تحقيق إضافي في ملف الدعوى و يكون ذلك وجوبا تحت طائلة بطلان الحكم الفاصل في الدعوى . ونظرا للطابع الوجاهي الذي تتميز به إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ، وكذا لتحيين فرص متكافئة في الدفاع بين أطراف الدعوى تقتضي إجراءات التحقيق القضائي ضرورة إخطار المكلف بدفع الضريبة بالوسائل والوقائع والأسباب المثارة من المدير الولائي للضرائب حتى يحصل علمه بها و إبداء دفوعه بشأنها .

وقد جاء في الفقرة الثانية من المادة 85 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية أنه عندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوسائل

1- اغليس بوزيد ، مرجع سابق ، ص 198.

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

وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها ، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً للفقرة الثانية من المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ إن النظرة التحليلية لهذا النص تخلص إلى إطلاق المشرع لحرية القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي بالنسبة للوسائل التي تثيرها إدارة الضرائب مدعية كانت أو مدعى عليها .

فلم يحدد المشرع طبيعة هذه الوسائل لعدة اعتبارات عملية منها الرغبة في خلق التوازن بين وسائل المكلف بدفع الضريبة في الدفاع ، والوسائل التي تتمسك بها الإدارة الجبائية ، فكما أقر المشرع حرية فتح التحقيق الإضافي بناء على أسباب يتذرع بها المكلف بالضريبة أقر كذلك المشرع للقضاء ضرورة التعمق في التحقيق حين إثارة مثل هذه الوسائل من المدير الولائي للضرائب ولو كان ذلك بعد إجراء تحقيق إضافي أول بالوسائل المثارة من المكلف بالضريبة و دون تحديد نوع الوسائل التي يفتح عليها التحقيق الإضافي إذا ما أبداها المدير الولائي للضرائب حتى لا تفلت وقائع الإدارة الجبائية من التحقيق و التعقيب عليها من طرف المكلف بدفع الضريبة حماية لمصالحه وحقوقه أمام القضاء .

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع ألحق الطابع الإلزامي للتحقيق الإضافي بالوسائل التي يتذرع بها ممثل إدارة الضرائب .

1- الفقرة الثانية من المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من القانون رقم 07-12 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 2007 ، المتضمن قانون المالية ، جريدة رسمية ، عدد 82 ، الصادرة في 2008.

فالمسألة إذا ليست تحكيمية تنطوي تحت السلطة التقديرية للقاضي الإداري ، وإنما تعد إجبارية وضرورية لا بديل للقضاء في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي في الملف بأكمله ، وهو ما أكده المشرع بعبارة "..... يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد" فيما قرره بموجب الفقرة الثانية من المادة 85 فقرة 2 السالفة الذكر .

ولعل ذلك من شأنه أن يحقق عدة نتائج منها بالأحرى تحصيل الدراية الكاملة بوقائع الدعوى وتمحيص أسبابها خاصة باستكمال ملاحظات المكلف بالضريبة كتابيا حول الوقائع التي تدرع بها ممثل الإدارة الجبائية ، إضافة إلى ذلك فإن ضرورة الأمر بإجراء التحقيق الإضافي في هذه الحالة يدفع القاضي المقرر إلى أداء وظيفته التحقيقية لاستخلاص قناعته من ادعاءات محددة تقوم على مبررات معقولة يتم تحقيقها عن طريق وسائل الإثبات المتاحة قانونا ، فهو لا يحصل اقتناعه مقدما بصحة الوقائع و الأسباب التي تدرع بها المدير الولائي للضرائب ، ولكن ترتبط هذه القناعة بما يسفر عليه التحقيق الإضافي الذي يأمر به بناء على هذه الوسائل .

ويظهر من متابعة دور المشرع الجزائري في كفالة التوازن العادل بين طرفي المنازعة الضريبية خلال مرحلة التحقيق أمام القضاء الإداري أنه متعدد الأساليب ، لكنه محدود في جملته لأنه يقتصر على ما يتبناه القاضي من قرائن قانونية مستوحاة من نصوص إجرائية ووقائع الدعوى التي تتضح خلال دراسة و متابعة عملية التحقيق (1)

وقد أقر المشرع ضرورة علم المكلف بالضريبة بالوسائل التي يتدرع بها المدير الولائي للضرائب حتى يتمكن من إيداع ملاحظاته كتابيا ما يدحض به صحة هذه

1- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 203 .

الوسائل ، لكن المشرع ترك للقضاء رسالة وراء غاية خلق فرص متكافئة بين طرفي الدعوى الضريبية في الإثبات ، تتمثل في استخلاص قرائن قانونية من مواقف أطراف الدعوى بعد المبادرة بإجراء التحقيق الإضافي ، بحيث إذا ما تقاعس المكلف بدفع الضريبة رغم إعداره- عن تقديم مذكرة دفاعه حول الوقائع و الأسباب التي تذرعه بها ممثل الإدارة الجبائية ، اعتبر قابلاً بها (1)

ويحصل تبليغ المكلف بالضريبة بهذه الوقائع والأسباب وفقاً للطريق المعتاد في تبادل مذكرات التحقيق بواسطة كتابة الضبط التي توجه إرسالية إلى محاميه مع الإشعار بالاستلام تحت إشراف ورقابة القاضي المقرر ، أو عن طريق المحضر القضائي عند الاقتضاء (2)

وللسعي نحو تحضير الدعوى الضريبية ، يجوز للقاضي المقرر أن يأمر أحد أطرافها بإدخال من يرى في إدخاله إظهار للحقيقة القضائية و ضمان حسن سير التحقيق عملاً بنص المادة 201 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (3) وكما يقبل طلبات التدخل في المنازعة ممن فيه الصفة و المصلحة وكان تدخله مرتبطاً بادعاءات أطراف هذه المنازعة .

وبعد تلقي القاضي المقرر مذكرات أطراف التحقيق الإضافي بما فيهم المدخلين و المتدخلين في التحقيق ، يتولى تكييف الوقائع والوسائل محل التحقيق تكييفاً قانونياً

1- القانون 08-09 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، المرجع سابق ، المادة 851 منه .

2- المرجع نفسه ، المادة 840 منه .

3- المرجع نفسه ، المادة 201 منه.

صحيحاً ليحدد بذلك مسار الدعوى ، و كما له سلطة طلب تقديم إيضاحات يراها لازمة من الأطراف لاستجلاء الغموض و تحضير الدعوى للفصل فيها ، إضافة إلى إمكانية الاستعانة بعون من أعوان مصلحة الضرائب لتقديم تفسيرات لبعض المسائل المعقدة التي تعترى إجراء التحقيق الإضافي⁽¹⁾

وبحسب المادتين 850 و 851 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يمكن للقاضي المقرر استخلاص قرائن ضد الطرف الذي امتنع عن الاستجابة لهذه الطلبات الهادفة إلى توضيح مسار الدعوى الضريبية ، بحيث يعتبر هذا الطرف مهملًا يأخذ عنه قرينة التنازل عن طلباته في التحقيق الإضافي إذا كان في مركز المدعي بشأن الوقائع الجديدة التي أراد بسببها إجراء تدابير هذا التحقيق ، أو يأخذ عنه قرينة قبول طلبات الخصم إذا كان في مركز المدعى عليه عند عدم تنفيذ وقائع ادعاءاته .

غير أن الدفوع المتعلقة بالنظام العام يتصدى لها القاضي المقرر من تلقاء نفسه دون حاجة للرد عليها من قبل أطراف التحقيق الإضافي ، نظراً لأن مثل هذه الدفوع تدخل في صميم الاختصاص الذي يكلف به لاستقاء تحضير الدعوى و تحقيقها و تهيئتها للفصل فيها بغير مبادرة الخصوم ، خلافاً للدفوع الأخرى التي تتعلق بمصلحة الأطراف فلا يتدخل القاضي لإثارها ، و إنما ينقل عبء الإثبات إلى الخصم الذي تثار ضده تلك الدفوع ، نظراً لوجود علاقة سابقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية كسائر دعاوى القضاء الكامل التي لا يمكن فيها للقاضي أن يعتبر نفسه طرفاً فيها يتدخل في الإثبات لتحصيل الدليل المنتج في الدعوى⁽²⁾

1- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 220 .

2- لحسين بن الشيخ آث ملويا ، المرجع سابق ، ص 70 ، 71 .

وعند الانتهاء من إجراءات التحقيق الإضافي ، يقوم القاضي المقرر بإعداد النتائج التي توصل إليها خلال تبادل مذكرات الرد بين أطراف التحقيق ، مشيرا إلى الوقائع والمسائل القانونية التي أثارها الأطراف مبديا فيها رأيه مع التسبب ليدرج ذلك كله في التقرير الشامل المتضمن اختتام التحقيق في الدعوى و إيداعه في الملف .
وبعد ذلك يحيل القاضي المقرر -وجوبا- الملف كاملا مرفقا بهذا التقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم ملاحظاته على شكل تقرير مكتوب خلال أجل شهر من تاريخ استلامه له .

و يتعين على محافظ الدولة إعادة الملف كاملا مرفقا بتقريره المكتوب إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور ، عملا بنص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾

و في ختام هذا الفرع نخلص إلى القول بأن المشرع الجزائري لم يصب في رأينا حين ألغى الفقرة الثانية من المادة 85 المعدلة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2017 ، حيث يعتبر التحقيق الإضافي كإجراء من الإجراءات الخاصة بمنازعات الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، فهو ضمانة تكفل لأطراف الدعوى فرصا متكافئة في طلب هذا الإجراء عن طريق إثارة وقائع جديدة في الدعوى، في حين أبقى المشرع الجزائري على إجراء مراجعة التحقيق في الفقرة الثالثة من نفس المادة ، دون أن تكون المحكمة الإدارية مقيدة بهذا الإجراء ، بل حولها سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق .

1- بريرة عبد الرحمن ، المرجع سابق ، ص 462 .

فالمنطق ومبادئ العدالة و أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تفرض على القاضي إجراء التحقيق الإضافي دون ورود ذلك في نص قانوني يجبره على ذلك .
الفرع الثاني : مراجعة التحقيق .

لقد خول المشرع الجزائري المحكمة الإدارية سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق و لم يقيدھا بحالات محددة ، إذ أطلق سلطتها لتقدير مدى الحاجة إلى مراجعة التحقيق حسب النتائج التي يسفر عليها التحقيق الإضافي ، حيث تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق كلما رأت عدم استكمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى ، وفي نطاق ذلك ترسم سلطة المحكمة في الأمر بمراجعة التحقيق ⁽¹⁾

وبتحليل مضمون المادة 85 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية و المعدلة بموجب أحكام المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017 ، يمكن استخلاص أهم التعديلات الواردة في الفقرة المذكورة أعلاه ونوجزها فيما يلي :

1- استعمل المشرع الجزائري مصطلح "المراقبة الأولى" بدل مصطلح التحقيق الأول ، حيث جاء في نص المادة مايلي :

"في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى .

2- إلغاء حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي في عملية مراجعة التحقيق ، حيث كانت المادة 85 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على مايلي :

1- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 224 .

" وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 أعلاه ، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة " (1) ولم يحدد المشرع أبعاد حضور هذين العضوين و جدواهما في عملية مراجعة التحقيق .

3- يتم تعيين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب (2)

غير أن إناطة اختصاص تعيين العون القائم بعملية مراجعة التحقيق للمدير الولائي للضرائب يعكس خصوصية هذا الإجراء لأن المدير هو الأدرى بالعون المؤهل قانونا للقيام بالعملية حسب الملبسات التي يثيرها القضاء الإداري في ملف التحقيق ، بحيث ليس في وسع المحكمة الإدارية معرفة الموظف في مصلحة الضرائب الذي يملك المؤهلات الضرورية لدراسة ملف المكلف بالضريبة و الاستجابة لحل كل الفرضيات التي تثير غموضا للقضاء بشأن الفصل في النزاع المعروف عليه ، لذلك سار العمل على تخويل هذا الاختصاص لمدير الضرائب .

4- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون و المدة التي يجب أن يجري خلالها مهمته ، و هذا على خلاف ما كان معمول به سابقا ، إذ لم يحدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية الأعمال التي يبادر بها العون المكلف بمباشرة عملية مراجعة التحقيق ، مما يدل على مرجعية تحديد هذه الأعمال إلى أمر المحكمة الإدارية الصادر بإعلان ضرورة اتخاذ تدابير هذه العملية ، بحيث كانت المحكمة مختصة بتحديد مهمة هذا العون تبعا لظروف الدعوى ونوع الملبسات التي تعترى وقائع القضية المعروض عليها .

1- يعتبر حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوي لجنة الطعن على مستوى الدائرة في عملية التحقيق على سبيل الاستئناس ، بحيث يكون للقاضي الإداري سلطة تقديرية في الأخذ برأيهم من عدمه .

2- القانون رقم 16-14 ، المرجع سابق ، المادة 49 منه .

5- بعدما ينتهي العون الإداري من أداء المهام المكلف بها يقوم بتحرير تقرير⁽¹⁾ يثبت به انتهاء مهمته ، ويضمنه بيانات جوهرية قد تخدم الدعوى الضريبية إذا ما وجدت المحكمة الإدارية في هذه البيانات ما يجسد اقتناعها الذاتي كلية بملف التحقيق . وقد أشارت المادة 85 فقرة 3 من قانون المالية لسنة 2017 إلى تضمين تقرير مراجعة التحقيق كل الملاحظات التي يبديها الشاكي ، وكذا مجموعة النتائج التي أسفرت عنها عملية مراجعة التحقيق مع إبداء عون الضرائب برأيه بشأن ما تحصل لديه من نتائج عمله⁽²⁾

ويلاحظ في هذا الصدد أن ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي لا تؤخذ بعين الاعتبار لأن حضوره في جلسات تنفيذ عملية مراجعة التحقيق لم يعد ضروريا . وتجدر الإشارة أنه عمليا سارت منهجية إعداد التقرير محل الدراسة على تصنيف بياناته إلى أجزاء تتعلق بالديباجة و أعمال التحقيق وملاحظات المكلف بالضريبة ، و في الأخير يشار إلى النتائج و رأي العون الإداري . ففي الديباجة يهتم العون الإداري بالوصف و إعادة سرد الوقائع ، و يلحقها بذكر البيانات المتعلقة بأطراف المنازعة و تاريخ صدور أمر المراجعة من القضاء الإداري المتعلقة بأطراف المنازعة و تاريخ صدور أمر المراجعة من القضاء الإداري ، وكذا طبيعة الأعمال التي تنصب عليها مهام العون الإداري . وبعد الديباجة يلي عرض التقرير لمجموعة الأعمال التي كلف العون بأدائها مستعرضا

1- استعمل المشرع الجزائري مصطلح "محضر" في الفقرة الثالثة من المادة 85 السابقة واستبدلها بمصطلح "تقرير"، فالمحضر يكون ذا حجية رسمية ويتضمن مجموعة من البيانات كاسم محرره وتوقيعه بالإضافة إلى وقائع المحضر ، بينما التقرير يكون ذا طبيعة فنية يتناول مسائل فنية وغير قاطعة ، و في رأينا فإن المشرع لم يصب في استبدال مصطلح "محضر" لأن هذا الأخير أكثر حجية من "التقرير".

2- جاء في المادة 85 فقرة 3 من قانون المالية لسنة 2017 أنه : " يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا و يضمنه ملاحظات الشاكي و نتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه "

لتقنيات التنفيذ و كل الحسابات التي قد تقتضيها هذه الأعمال مع لزوم توضيح معاني نتائج الحسابات الجبائية حتى يمكن للقاضي أخذ فكرة قانونية عنها لتحديد مآل النزاع الضريبي ، و كما يؤسس العون الإداري نتائج بحثه التحقيقي بكل الوثائق و المستندات التي يراها ضرورية ، فضلا على التأسيس بالنصوص القانونية المنظمة للعمليات التي باشرها في التحقيق .

يعقب العون المكلف بمراجعة التحقيق سرد هذه التفاصيل بملاحظات الشاكي وفق ما أشارت إليه المادة 85 فقرة 3 من قانون المالية لسنة 2017 ، و تختلف هذه الملاحظات من نزاع لآخر ومن واقعة لأخرى مما تضمنه الأمر الصادر بتدابير التحقيق محل البحث ، و قد تكون هذه الملاحظات على شكل طلبات يرفع بها المكلف بالضريبة التماسه العفو مثلا من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها .

-كما يبدي العون المكلف بمراجعة التحقيق رأيه في أعمال التحقيق التي باشرها في إطار المهمة المنوطة له ، و ينبغي أن يكون رأيه دقيقا و محدد المعنى بحيث لا يحتمل تأويلات ، حتى يكون هذا الرأي مهيبا يسمح للقاضي الإداري استخلاص يقينه منه . ومن الواضح من نص القانون أن المشرع الجزائري لم يحدد الجهة التي يمثلها العون المكلف بمراجعة التحقيق في الرأي الذي يبديه ، لكن التحليل المنطقي لعملية مراجعة التحقيق تبين أن العون الإداري لا يمثل الإدارة الجبائية في أداء المهام المنوطة له بحكم القضاء ، مما يجعله يلتزم بالحياد بين طرفي المنازعة الضريبية في هذا الأداء (1)

1-إن مسألة حياد العون القائم بمراجعة التحقيق يشوبها اللبس ، ذلك أن هذا العون يعين من قبل المدير الولائي للضرائب ومنه فإن عدم انحيازه للإدارة الضريبية أمر مستبعد ،فيمكنه استخلاص نتائج أعماله في التقرير الذي يعده للمحكمة الإدارية على نحو يؤكد فيه عدم أحقية المكلف بالضريبة في كسب النزاع ، وبالتالي تكون الإدارة الجبائية في مركز أقوى خلال سير التحقيق و مراجعته ومنه لا حياد للعون في مراجعة التحقيق بين طرفي المنازعة الضريبية .

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون المالية لسنة 2017 أن المدير الولائي للضرائب يقوم بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة التي أمرت بهذا الإجراء .

المطلب الثاني: الخبرة القضائية .

إن المنازعة الضريبية تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ، فهي تخص عمل إدارة الضرائب المتعلق بتحديد وعاء الضريبة و كذا تحصيلها ، لكن و في أحيان كثيرة تتطلب هذه المنازعة ل يتم الفصل فيها إلى معلومات فنية دقيقة فيجد القاضي نفسه بحكم تخصصه عاجزا عن ذلك فإذا تبين له عدم توفر العناصر الكافية لحسم النزاع وجب عليه اتخاذ تدابير التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية ، فتصبح الخبرة هي الإجراء الرئيسي في التحقيق للفصل في القضية إذ لا بد من الاستعانة بأهل الاختصاص لتكوين قناعته لأجل الفصل في النزاع .

إلا أن الخبرة في مجال المنازعات الضريبية ذات طبيعة خاصة و تخضع أساسا

للمقتضيات الواردة في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أن المادة 50 من قانون المالية قد عدلت أحكام المادة 86 من قانون

الإجراءات الجبائية ، وقد جاء فيها مايلي :

1- يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة... (بدون تغيير حتى) قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات .

2- تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية ، غير أنها تستند إلى ثلاثة

1- نصر الدين هنوني و نعيمة تراعي ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، الطبعة

الثانية ، دار هومة ، الجزائر ، 2009 ، ص 169 .

(3) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك ، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره ، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

3- لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق .

4- لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر ، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة .

ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (8) أيام كاملة ، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد ، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ، وبيت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم .

5- في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها ، يعين خبيرا آخر بدلا منه .

6- يقوم بأعمال الخبرة ، خبير تعينه المحكمة الإدارية ، حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر ، الخبراء الآخرين ، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات .

7- يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية و كذا الشاكي أو ممثله حيث يقومون بتأدية المهمة بهم من قبل المحكمة الإدارية .

1- القانون رقم 14-16 ، المرجع سابق ، المادة 50 منه .

يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة .

8- بدون تغيير .

9- طرق التكفل بأتعاب الخبرة هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

10- بدون تغيير .

ويهدف هذا التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص استقلال الخبير عند تنفيذ

المهمة المسندة إليه من السلطة القضائية ، فهو المخول بالتالي بتسيير الخبرة .

ففي البداية يتم الأمر بإجراء الخبرة و هذا ما سنبينه في الفرع الأول ، ثم نبرز في فرع

ثاني كيفية تسيير هذه الخبرة ، ثم الرقابة على أعمال الخبرة كفرع ثالث .

الفرع الأول : الأمر بإجراء الخبرة .

تستطيع المحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء خبرة ، إما تلقائيا و إما بناء على طلب أحد الأطراف ، والحكم القاضي بهذا الإجراء يحدد مهمة الخبراء .

حيث نصت المادة 86 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا بنصها : " يمكن

أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة و ذلك إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف

بالضريبة أو مدير الضرائب ، و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق

مهمة الخبراء"⁽¹⁾

إذ لابد من تحديد مهام الخبير بدقة شاملا المعلومات الكافية لحسم النزاع ، ففي الحالة

التي تستدعي التحقيق مع صاحب نشاط صناعي مثلا و يجب عليه تبيان طبيعة

1- نصر الدين هونوي و نعيمة تراعي ، المرجع سابق ، ص 170 .

النشاط الممارس ومدى مطابقته للنشاط المصرح به ، وكذا تبيان شروط الاستغلال ، بالإضافة إلى تقديم وصف دقيق عن وسائل الإنتاج مع التحقق من عدد المستخدمين . تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية ، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد الطرفين ذلك ، و في هذه الحالة فإن كل طرف يعين خبيره ، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ، و هذا طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ، غير أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا ، أما في فرنسا فإننا نجد أن المادة 1943 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية على قد نصت على قواعد الخبرة ، و طبقا لأحكام هذه المادة فإن الأصل أن تتم الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء على الأقل ، إلا أنه يجوز إجراؤها بواسطة خبير واحد إذا اتفق الخصوم جميعا على ذلك فيما بينهم و ليس للمحكمة في هذه الحالة أن تخرج على إجماع رأي الخصوم و تقرر إجراء الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء (1)

و بمقتضى نص الفقرة الثالثة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن أن يعين كخبير الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق ، كما يحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية ، أو خبير الطرف الآخر ، و مدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة و يجب أن يكون الطلب مسببا و يوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه

باسم الخبير الذي سعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة (2)

الفرع الثاني : إجراءات الخبرة القضائية في مجال المنازعات الضريبية .

1- نصر الدين هنوني و نعيمة تراعي ، المرجع سابق ، ص 170.

2- وزارة المالية ، مدونة المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 86 فقرة 4.

تنجز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية ، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة و ذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة السادسة من المادة 86 السابقة الذكر ، إذ يقوم بتحديد يوم و ساعة بدء العملية و يعلم بذلك المصلحة الحبائية المعنية ، و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة أيام على الأقل قبل بدء العمليات .

فإذا ما حل أجل إجراء عملية الخبرة فإن الخبراء يتوجهون إلى مكان إجراء العملية بحضور ممثل إدارة الضرائب ، و كذلك المحتج أو ممثله ، مع العلم أنه تم إلغاء حضور رئيس لجنة الطعن في هذه العملية كما أن رأيه غير ملزم للقاضي .

ويقوم هؤلاء بالمهمة التي أنيطت إليهم من قبل المحكمة الإدارية (1) وفي حالة عدم إنجاز الخبير للمهمة المسندة إليه ، يعين في مكانه خبير آخر بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بهذا الإجراء .

وفي حالة استلام إدارة الضرائب الاستدعاء من الخبير و تغيب عن حضور عمليات الخبرة ، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة و لا يحق لها التمسك لاحقا بهذا الدفع أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف و الاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف ، ذلك أنه لا يحق له التمسك بخطئه(2)

أما بالنسبة لإخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة فهو إجراء جوهري يؤدي تخلفه إلى بطلان الخبرة ، و هذا حسب المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على أنه :

1- امزيان عزيز ، المرجع سابق ، ص 101.

2- نصر الدين هنوني و نعيمة تراعي ، المرجع سابق ، ص 174

"فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة ، يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم و ساعة و مكان إجرائها عن طريق محضر قضائي " من خلال نص المادة 135 المتضمن وجوب إخطار الخصوم من طرف الخبير بالأيام و الساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة نلاحظ أنه استحدث حكمين يتعلقان بـ :

1- استثناء الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة و ذلك للتخفيف من تطبيقات مبدأ الوجاهية عندما يتعلق الأمر بخبرات ذات تقنية عالية أو طبيعة لا يمكن تنفيذها بحضور الخصوم .

2- أن يتم إخطار الخصوم بيوم وساعة و مكان إجرائها عن طريق محضر قضائي . و يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخير⁽¹⁾

و يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الضريبية و الشاكي أو ممثله ، و ينجزون المهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية .

و إذا تمت الخبرة في غياب أحد الأطراف يكون مصير الخبرة البطلان ، و بالنسبة للأعمال التنفيذية لمأمورية الخبير القضائي في المادة الجبائية ، فقد بينتها المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017 ، بحيث يتكفل الخبير الضريبي بسير الخبرة و تنفيذ أعمالها .

و يقتضي تنظيمها بداية التحقق من شخصية و هوية الحاضرين في زمان و مكان إجراء الخبرة ، و صفة كل واحد منهم ، حيث يمكن أن يغيب المكلف بالضريبة عن تنفيذ الإجراء ، لكن يوكل عن نفسه محاميا أو شخصا آخر بموجب عقد الوكالة

1- بريارة عبد الرحمن ، المرجع سابق ، ص 139 .

الخاصة ، ففي هذه الحالة يطلع الخبير على سند الوكالة و حدود الوكيل فيها ، و يوضح صفة الشخص الحاضر نيابة عن المكلف بالضريبة .

بعد ذلك يتولى الخبير تلاوة مضمون الحكم الصادر بانتدابه استقراء للمهام التي كلف بها من طرف الجهة القضائية الإدارية التي أصدرته ، ثم يقوم برسم خطة عملية يعرضها على الحاضرين بشأن بيان كيفية تنفيذ مهامه حتى نفاذ مأموريته لكن هذه الخطة تبقى مبدئية قابلة للتعديل حسب الإشكالات التي قد تعترض مسار عمليات الخبرة ، ويتعين على الخبير مراعاة المراحل التي حددتها المحكمة مع مراعاة مبدأ المواجهة في كل الأعمال الفنية التي يقوم بتنفيذها تحت رقابة القضاء الإداري ، مع ضرورة تطبيق مبدأ العمل الفني مراعيًا عدم التجاوز في مهامه ليدخل في نطاق المسائل القانونية التي يختص بها القاضي وحده⁽¹⁾

و على العموم فإن الأعمال التي يقوم بها الخبير في المنازعة الضريبية تعتمد على ما يحدده الحكم ، و هو ما شملته عبارة المادة 86 فقرة 7 السابقة الذكر التي تناولت الصياغة التالية : "حيث يقومون -أي الخبراء- بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية" ، و هذه المهمة حددتها المحكمة في الحكم الأمر بالخبرة .

و كما يمكن للخبير أن يستعين بالأوراق و المستندات المودعة بملف الدعوى الضريبية لدى كتابة ضبط المحكمة ، و له أن يتسلمها بإذن من المحكمة الإدارية ، أو أن يطالب أطراف الدعوى مباشرة باستحضار نسخ من الوثائق التي تهتم كل منهم في دعواه .

1- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 276 .

و هذا ما نصت عليه المادة 137 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها: "يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخير".

ويعود للقاضي تسوية الإشكالات التي قد تعترض تنفيذ مهمة الخبير ، كما يجوز للقاضي أن يأمر الخصوم تحت طائلة الغرامة التهديدية بتقديم المستندات (1) و بعد قيام الخبير بجمع المعلومات عن النزاع المعروض عليه يقوم باستخلاص النتائج التي يفيد بها محكمة الموضوع لحسم المنازعة الضريبية ، و كلما اعترضه أي إشكال خلال أداء مهامه ، يرفع تقريراً عن ذلك ، ويجوز له المطالبة بتمديد الأجل الممنوح له قضاءً لأداء المهمة المنوطة به (2)

و بعد إنجاز الخبرة يقوم عون إدارة مصلحة الضرائب بتحرير محضر يتضمن رأيه ، و بعد الانتهاء من عملية الخبرة يقوم الخبراء بتحرير إما تقريراً مشتركاً و إنما تقارير منفردة .

و يودع الخبراء محاضرهم و تقاريرهم لدى كتابة الضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن الأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن تطلع عليها خلال مدة 20 يوماً إذ يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة ضبط المحكمة على شكل تقرير و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته غير أنه في جميع الحالات إذا رأت الجهة القضائية الإدارية المختصة بأن الخبرة غير قانونية أو مازالت

1- عبد الرحمن بريارة ، المرجع سابق ، ص 139 .

2- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 136 فقرة 1 .

ناقصة في بعض أجزائها فلرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بإجراء خبرة تكميلية

الفرع الثالث : الرقابة على أعمال الخبرة .

عندما يعهد القاضي الإداري للخبير الضريبي بمهمة معينة لبحث بعض الصعوبات الحسابية و العلمية المتخصصة ، فإن الخبير يؤدي المهمة باستقلال كامل ، غير أن هذا لا يعني أن يكون بمنأى عن الرقابة على الأعمال التي ينفذها سواء كان ذلك من القاضي أو من جانب أطراف المنازعة الضريبية (1)

و قد بين قانون الإجراءات المدنية و الإدارية عدة مظاهر للرقابة القضائية على أعمال الخبير ، تتعكس خاصة في العلاقة بينه و بين القاضي الأمر بندبه في مهام الخبرة فقد نصت المادة 134(2) من نفس القانون على إمكانية الرجوع إلى القاضي في الترخيص بالاستعانة بمتخرج معتمد للقيام بتنفيذ الخبرة ، كما لو كان المكلف بالضريبة مستثمرا أجنبيا لا يتقن اللغة الرسمية في الجزائر ، و لم يمثله أي محام خلال عمليات الخبرة . كما بينت المادة 136 السابقة الذكر إمكانية الرجوع إلى المحكمة الإدارية لتسهيل مهام الخبير كلما صادفته عقبات و إشكالات في تنفيذ مهامه على أساس أن تلك المحكمة هي الأقدر على اتخاذ التدابير الضرورية لتذليل تلك العقبات بحكم إحاطتها الشاملة بمعطيات موضوع النزاع الضريبي ، وهي نفس العلاقة التي تجسدها عبارة الفقرة الثانية من المادة 137 بشأن الإشكالات التي تعترض الخبير من جانب أطراف النزاع

1- اغليس بوزيد ، المرجع سابق ، ص 278 .

2- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 134 .

في الامتناع عن تقديم المستندات الضرورية لإتمام عمليات التحقيق بالخبرة .
و تمتد الرقابة القضائية على أعمال الخبرة إلى ما يمس بمبلغ التسييق الذي يودع لدى
أمانة الضبط ضمن مصروفات و أتعاب الخبير ، حيث يراقب القاضي خبيره حتى لا
يقطع تسبيقا من هذا المبلغ دون تبرير ، و حتى يمنع أداء الخصوم للخبير - بصفة
مباشرة - مثل هذا التسييق لضمان استقلاله و حياده في تنفيذ تدابير الخبرة تحت طائلة
شطبه من قائمة الخبراء و بطلان الخبرة المنجزة ⁽¹⁾
و إعمالا لمبدأ رعاية الخصوم لمصالحهم ، فإن أطراف المنازعة الضريبية يتبعون سير
تدابير الخبرة القضائية للوصول إلى توكي الانحراف عن الغاية المقصودة من اللجوء إلى
الخبرة ، و تتجلى مظاهر الرقابة في هذا المجال في اتخاذ إجراء استدعاء الخبير لهؤلاء
الأطراف و إخطارهم بزمان و مكان مباشرة مهمته طبقا لمقتضى المادة 86 فقرة 6 من
قانون الإجراءات الجبائية و كذا المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .
و للتوضيح فإن المشرع لم يكتف في هذا الإجراء بتوجيه الاستدعاء فحسب ، وإنما اشترط
بموجب المادة 86 فقرة 7 السالفة الذكر حضور الأطراف أو ممثليهم
و بالتالي فلا يجوز الاحتجاج بالخبرة في المادة الجبائية على المكلف بالضريبة إذا لم
يكن قد أخطر بزمانها و مكانها أو لم يحضر تدابيرها احتراماً لمبدأ المواجهة
و يجوز لأطراف المنازعة محل البحث إثارة التحفظات و الملاحظات و إبداء الطلبات
و طرح الأسئلة خلال سير عمليات الخبرة الضريبية ، و يستلزم على الخبير الإجابة
عنها و التنويه إليها في تقريره .

1- ينظر في المواد 139 ، 140 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

فضلا عن إمكانية إبداء الانتقادات لعمل الخبير في المذكرات التي تلي دعوى الرجوع بعد الخبرة أمام المحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء الخبرة .
كما تظهر رقابة الخصوم للخبير الضريبي أيضا في تقرير أحقية كل طرف في رفع طلب رد الخبير المعين من قبل الخصم الآخر عملا بأحكام المادة 86 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية⁽¹⁾

المطلب الثالث : البت في الدعوى و صدور القرار.

بعد استثناء جملة الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية و إجراءات التحقيق فيها و استتفاذ الآجال المحددة لها قانونا ، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها و المعروضة أمامها ، حيث يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب و يحيله لمحافظ الدولة للإطلاع عليه و تقديم تقريره خلال أجل شهر ، و بعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة التي يتم خلالها إصدار القرار القضائي المتعلق بموضوع النزاع .

و تفصل في هذا المطلب وفقا لما يلي:

البت في الدعوى (فرع أول) ، صدور القرار و محتواه (فرع ثاني) ، تبليغ القرار (فرع ثالث).

الفرع الأول : البت في الدعوى .

عند الانتهاء من إجراءات التحقيق و الخبرة يتم البت في النزاع من طرف المحكمة

1- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 133 منه .

الإدارية وفقا لإجراءات و شكليات قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و هذا ما جاءت به المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية (1) إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة أمامه بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة ، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و مختلف أوجه الدفاع ، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع (2)

هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية ، و يتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل (10) أيام قبل تاريخ الجلسة . وفي يوم الجلسة و بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية و ذلك تدعيما للطلبات الكتابية ، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية و دعوتهم لتقديم توضيحاتهم . كما يمكن له أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة و يرغب أحد الخصوم في سماعه (3)

وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته .

1- المادة 51 من القانون رقم 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 تعدل أحكام المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية و تحرر كما يأتي : "يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية".

2- القانون رقم 08-09 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، المرجع سابق ، المادة 844 منه .

3- المرجع نفسه ، المادة 884 .

الفرع الثاني : صدور القرار و محتواه .

يصدر القرار في جلسة علنية تنعقد في ميعادها ، و لرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام ، حيث تنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير ، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها ، ثم يقوم محافظ الدولة بإبداء ملاحظاته بعدها تحال القضية للمداولة ، وذلك قصد دراسة القضية و إعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن منطوقه بيانات إلزامية .

كما يجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات الأطراف وبتقيد القاضي في حكمه بهذه الإخيرة ، و هو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات ، كما يستند في تكوين قراره على جميع الوثائق المرفقة بالملف و على محاضر الخبرة ، كما يمكنه الإطلاع على لجان الطعن الإدارية.

كما يتضمن القرار فيما إذا كان قد صدر في جلسة علنية أو سرية ، و يشمل أيضا أسماء الخصوم و طلباتهم و بيان المستندات التي تقدموا بها و خلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية (1)

و يتضمن كذلك تاريخ غلق أو إنهاء التحقيق ، و عند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه ، و بيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيّبوا ، إضافة إلى ذلك

1- العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة الماستر في الحقوق ، جامعة بسكرة ، 2012-2013 ، ص 63 .

يجب الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في تكوين القرار ، و تتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب .
و يتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به ، و تحت طائلة البطلان العبارة :
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .
باسم الشعب الجزائري .

و تنص المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾ على أنه :
يجب أن يحتوي القرار على البيانات التالية :

- الجهة القضائية التي أصدرته .
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا القضية .
- الإشارة إلى تلاوة التقرير .
- تاريخ النطق بالقرار .
- اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء .
- اسم و لقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة .
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم .
- وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته و طبيعته و مقره الاجتماعي ، و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي .
- أسماء و ألقاب المحامين و عناوينهم المهنية .

الفرع الثالث : تبليغ القرار .

القرارات التي تتخذها المحكمة الإدارية تقوم بتبليغها إلى أطراف الدعوى ، حيث يبلغ

1- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 553 منه .

القرار بواسطة محضر قضائي التابع للمحكمة إلى المعنيين ، كما يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة ، بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على مدير الضرائب أن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها (1) و هذا الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من خلال المادة 894 التي تنص على أنه : " يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي " بينما أجازت المادة 895 من نفس القانون استثناءا لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط (2)

المبحث الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية الضريبية .

بالرجوع إلى نص المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (2) فإن الاستعجال في المادة الضريبية يخضع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و قانون الإجراءات الجبائية .

لذا كان لزاما علينا تسليط الضوء على مجمل الإجراءات المتبعة للتحقيق في الدعوى الإستعجالية الضريبية بداية من شكل العريضة و تسببها و هو ما سنتناوله كـمطلب أول مرورا بإجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية الضريبية في **المطلب الثاني** ، وصولا إلى الأمر الإستعجالي و الذي سنبينه في **المطلب الثالث** .

1- العمري زينب ، المرجع السابق ، ص 65 .

2- القانون رقم 08-09 ، مرجع سابق ، المادة 15 منه .

المطلب الأول : شكل و تسبب العريضة في الدعوى الضريبية .

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الإستعجالية في مادة الضريبة لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية ، وكذا المواد 15 و 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

الفرع الأول : شكل العريضة .

تنص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾ على أنه :

" يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى .
 - اسم ولقب المدعي و موطنه .
 - اسم و لقب و موطن المدعى عليه ، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له .
 - الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي ، و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي .
 - عرض موجز للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى .
 - الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى .
- و بالرجوع إلى المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن العريضة يجب أن توقع من قبل صاحبها عند تقديمها من قبل الوكيل ، و تكون مؤرخة كما يمكن أن ترفق بالوثائق الثبوتية .
- تودع العريضة لدى أمانة الضبط و تقيد حالا في سجل خاص تبعا لترتيب ورودها

1- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 15 منه .

مع بيان أسماء و ألقاب الخصوم و رقم القضية و تاريخ أول جلسة .

الفرع الثاني : تسبيب العريضة .

يجب على المكلف بالضريبة أن يسبب اعتراضاته ، وطلباته تسببها كافيًا و قانونيًا في العريضة المقدمة إلى القاضي الاستعجالي ، و يشترط لقبولها أن تستوفي شروط معينة: - أن تتضمن العريضة عرضًا موجزًا للوقائع و الأسباب المدعمة للطابع الإستعجالي للقضية ، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية ، يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه (1)

- أن ترفق العريضة بنسخة من عريضة الدعوى في الموضوع تحت طائلة الرفض .
- أن تبلغ للخصوم رسميًا و تمنح لهم آجال قصيرة يجب احترامها و إلا استغني عنها دون إغذار لتقديم المذكرات الجوابية أو الملاحظات .

المطلب الثاني : إجراءات التحقيق .

بعد تسجيل عريضة مكتوبة تفتح الدعوى الضريبية الإستعجالية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، و يقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الإستعجالية .

الفرع الأول : تبليغ الدعوى الإستعجالية .

يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف ، و هذا عن طريق الاتصال بهم بموطن الشخص المراد تسليمه التكليف بالحضور ، و هذا طبقًا لأحكام المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فهي تشترط تبليغ العريضة إلى المدعى عليه ، و هذا

1- بربارة عبد الرحمن ، المرجع سابق ، ص 52 .

- أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة ، و يقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد أو ملاحظاتهم و يجب احترام هذه الآجال و إلا استغني عنها دون إعدار . و يجب أن يتضمن التبليغ بالحضور كل البيانات التالية (1)
- 1- اسم و لقب المحضر القضائي و عنوانه المهني و ختمه و توقيعه و تاريخ التبليغ الرسمي و ساعته .
 - 2- اسم و لقب المدعي وموطنه .
 - 3- اسم و لقب الشخص المكلف بالحضور و موطنه .
 - 4- تسمية و طبيعة الشخص المعنوي و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي .
 - 5- تاريخ أول جلسة و ساعة انعقادها .
- و قد أولى المشرع الجزائري عند تعديله لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية أهمية بالغة للتبليغ فجعله يتم أساسا عن طريق محضر قضائي و استثناءا عن طريق كاتب الضبط .
- و هذا مانت عليه المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها:
"يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي "
- كما نصت المادة 895 من نفس القانون على أنه " يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط "

1- القانون رقم 08-09 ، المرجع سابق ، المادة 18 منه .

وعليه يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر عن طريق محضر قضائي إلى إدارة الضرائب و إلى المكلف بالضريبة في موطنه الحقيقي ، فإذا كان هذا المكلف شركة فلا بد أن يبلغ القرار إلى مقرها الإجتماعي .

الفرع الثاني : افتتاح التحقيق في الدعوى الإستعجالية .

بعد استدعاء الخصوم يفتح التحقيق من طرف قاضي الإستعجال و يخطر بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادتين 919 و 920 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المتعلقة بوقف تنفيذ قرار إداري ، و هذا ما أكده المشرع في المادة 929 من نفس القانون على أن تراعى حالات الإستعجال و تباشر إجراءات التحقيق في أقرب الآجال ، إلا أن المشرع الجبائي لم يحدد تلك الآجال مما يؤكد السلطة التقديرية للقاضي و تعزيز صلاحياته .

فبالرجوع إلى المادة 146 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ التي تنص على : " غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل أو تشكل خطرا على الجوار ، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، كل حسب اختصاصه " .

نجد أن هذه المادة قد حددت حالات الإستعجال دون أن تحدد الآجال ، بحيث تركت السلطة التقديرية للقاضي في تحديدها حسب طبيعة الاستعجال .

1- وزارة المالية،مدونة قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 146 فقرة 7 .

الفرع الثالث : اختتام التحقيق في الدعوى الإستعجالية .

يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة ما لم يقرر قاضي الإستعجال تأجيل اختتامه إلى تاريخ لاحق و يخطر به الخصوم بكل الوسائل .

و قد أجاز المشرع توجيه المذكرات و الوثائق الإضافية خلال الفترة الممتدة بين الجلسة و قبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي و يقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي .

يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى جلسة أخرى (1) وهذا ما أشارت إليه المادة 931 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على مايلي : " يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة ، ما لم يقرر قاضي الاستعجال تأجيل اختتامه إلى تاريخ لاحق ، و يخطر به الخصوم بكل الوسائل ، و في الحالة الأخيرة يجوز أن توجه المذكرات و الوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة و قبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي .

يشترط أن يقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي .

يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى جلسة أخرى " .

وخلافا لأحكام المادة 843 من نفس القانون فإنه يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة المتعلقة بالنظام العام خلال الجلسة (2)

1- بربارة عبد الرحمن ، المرجع سابق ، ص 473 .

2- تنص المادة 843 من القانون رقم 08-09 على أنه : " عندما يتبين لرئيس تشكيلة الحكم أن الحكم يمكن أن يكون مؤسسا على وجه مثار تلقائيا يعلم الخصوم قبل جلسة الحكم بهذا الوجه ، و يحدد الأجل الذي يمكن فيه تقديم ملاحظاتهم على الوجه المثار دون خرق آجال اختتام التحقيق " .

المطلب الثالث : صدور الأمر الإستعجالي .

الأصل في الأوامر الإستعجالية أنها لا تتطلب وقتا كبيرا في صدورها و هي كبقية الأحكام القضائية يجب أن تتضمن على ثلاث أقسام هامة هي :

-الوقائع و تتضمن أسماء الأطراف و عناوينهم و طلباتهم و دفعوهم الشكلية و الموضوعية و الوثائق التي تقدموا بها .

-الأسباب أو الحثيات و يجب القاضي على الدفع التي تقدم بها الأطراف مع ذكر النصوص القانونية .

-منطوق الأمر الإستعجالي (1)

بالإضافة إلى هذه الأقسام الثلاثة يتوجب عند صدور الأمر الإستعجالي في الدعوى الضريبية أن يبت في موضوع الإستعجال ، مما يرتب آثارا قانونية و هذا ما سنعرفه فيما يلي :

الفرع الأول : البت في الأمر الإستعجالي .

بعد تقديم العريضة المستوفية للشروط القانونية ، واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الإستعجالية على وجه السرعة ، يصدر القاضي الإستعجالي الأمر الإستعجالي بالتشكيلة الجماعية التي فصلت في دعوى الموضوع .

و يعني ذلك أن القاضي الإستعجالي الذي ينظر في القضية ليس قاضي فرد ، بل يبت في الأمر الإستعجالي بتشكيلة جماعية من القضاة (1)، على عكس ماكان معمول به في قانون الإجراءات المدنية الذي يفصل في مادة الإستعجال بقاضي فرد .

1- كويسى لحسن ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون

الأعمال ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012-2013 ، ص 46 .

2- تنص المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على : " يفصل في مادة الإستعجال بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع " .

كما أخذ المشرع الجزائري عند الفصل في هذا النوع من الطلبات بمبادئ أهمها :

- 1-الوجاهية و ذلك لحماية الحق في الدفاع .
- 2- التدوين بالنسبة لعريضة افتتاح الدعوى و مذكرات الرد .
- 3- الشفوية و تخص إبداء الملاحظات أو سماع القاضي للخصوم ⁽¹⁾

الفرع الثاني : آثار الإستعجالي .

يرتب الأمر الإستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه .

غير أنه يجوز لقاضي الإستعجال أن يقرر تنفيذه فور صدوره .
و من جهة يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر ممهور بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام إذا اقتضت ظروف الاستعجال ذلك ، و هذا ما نصت عليه المادة 935 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

فالأمر الإستعجالي القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري ، هو أمر ذو طابع وقتي لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه ، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية الناظرة في الموضوع .

فمثلا إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف تنفيذ قرار إداري معين ، و صدر بعده قرار في الموضوع من طرف المحكمة الإدارية يقضي بأن قرار الإدارة

1-بربارة عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 471 .

مشروع ، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى إلغاء القرار قد رفضت ، فالمدعي لا يجوز له أن يحتج للإدارة بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجال ، إلا أنه بالنسبة للقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة و يلزم قاضي الأمور المستعجلة (1)

و مثال ذلك حالة الغلق للمحل المهني للمكلف بالضريبة من طرف مدير الضرائب بالولاية لمدة تتجاوز (06) أشهر يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد عن طريق تقديم عريضة أمام المحكمة الإدارية التي تفصل في القضية طبقا للإجراءات الاستعجالية بعد الاستماع إلى الإدارة الجبائية ، أو استدعاؤها قانونا ، و لا توقف الدعوى تنفيذ قرار الغلق المؤقت ، و بالتالي ينبغي لمندوب المكلف بالضريبة ، ولقاضي الاستعجال الإداري الفصل في القضية قبل أن تقوم إدارة الضرائب بالشروع في عملية البيع .

كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي ، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري .

1- كويسي لحسن ، مرجع سابق ، ص 47 ، 48 ، 52 .

خلاصة الفصل :

نخلص إلى القول في هذا الفصل المتعلق بإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية أن عرض النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية لا يتم إلا من خلال مجموعة من الإجراءات يتم اتباعها للوصول إلى القرار النهائي في النزاع الضريبي ، حيث أن المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي و كذا مراجعته و إجراء عملية الخبرة ، و هذا ما ورد ذكره في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2017 ، غير أن هذا الأخير قد ألغى التحقيق الإضافي بموجب الفقرة الثانية من نفس المادة ، و أبقى على مراجعة التحقيق و الخبرة .

و عند الانتهاء من هذه الإجراءات يتم البت في النزاع الضريبي من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات و شكليات قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

كما استخلصنا أن إجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية الضريبية يحكمها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

الخاتمة

لقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن القاضي يستخلص قناعته للحكم في الدعوى الضريبية من تقديم ادعاءات محددة تقوم على مبررات قانونية يتم إثباتها عن طريق إجراءات التحقيق .

فإذا كان دور القاضي هو تحديد نطاق التحقيق في الدعوى من حيث الزمان بهيئته على مدته و مواعيد إجراءاته ، و من حيث الموضوع بممارسة وسائل الإثبات الكفيلة باستيفاء ملف القضية و تقديم عناصر الإثبات مستلهما الأحكام العامة للتحقيق في ظل قصور القواعد و الإجراءات الخاصة ، إلا أن هذا الدور لا يتعلق بالدعوى الضريبية التي تنطوي على خصوصيات في الإثبات تظهر في تحفظ القاضي نحو ضمان استقلال الإدارة الجبائية ، مما يجعل دوره يقتصر على استخلاص القرائن و نقل عبء الإثبات بين الأطراف في الدعوى و ذلك نظرا لوجود علاقة سابقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية .

و من خلال تحليلنا للنصوص القانونية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية الوارد في قانون المالية ، و كذا نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تبين لنا أن المشرع الجزائري قد كفل امتيازات واسعة للإدارة الجبائية على اعتبار أنها تخدم الصالح العام دون مراعاة مركز المكلف بالضريبة ، و هذا يعكس إخفاق المشرع في كفالة التوازن العادل بين طرفي المنازعة .

كما لاحظنا من خلال دراستنا لوسائل الإثبات في الدعوى الضريبية أن عبء الإثبات يقع على المدعي وفق ما تعرفه المنازعة الإدارية عموما ، و هو ما يثقل كاهل المكلف بالضريبة في تحمل عبء الإثبات باعتباره يؤدي في الغالب دور المدعي في الدعوى الضريبية ، و هذا يدل في رأينا على قصور المشرع في صياغة قواعد سير الإثبات التي تعرف خصوصيتها في الدعوى الضريبية لوجود علاقة سابقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة .

ومن خلال دراستنا لمختلف الإجراءات المتبعة للتحقيق في الدعوى الضريبية توصلنا إلى عدة نتائج تتمثل فيما يلي :

- أن القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لتنظيم إجراءات التحقيق و التي تعرف تطبيقات في المنازعة الضريبية لا تعكس توفيق المشرع بين مراكز الخصوم فيها ، بحيث تغطي امتيازات الإدارة الجبائية على حقوق المكلف بالضريبة بما يؤدي أحيانا إلى العجز في مواجهتها أمام القضاء .

- نجد أن المشرع الجزائري قد منح للقاضي عدة وسائل للتحقيق في الدعوى الضريبية من الاستعانة بخبير و سماع الشهود والانتقال لمعاينة الأماكن ، أو أية وسيلة من وسائل التحقيق التي يراها ضرورية و منتجة في الدعوى ، و هذا إن دل على شيء فإنه يدل على حرص المشرع على حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية نظرا لما لها من امتيازات .

- يعد لجوء القاضي الإداري إلى استعمال الخبرة كوسيلة للتحقيق خلال سيرورة الدعوى الجبائية نتيجة لعدم التخصص في مجال الجباية تعزيزا لكفاءة الإدارة أمام المكلف بالضريبة ، حيث متى كان القاضي متخصصا في المجال الجبائي فإن ذلك سيجعل المكلف بالضريبة في وضعية متكافئة أمام الإدارة الجبائية ، في حين عدم تخصص القاضي معناه وضع القرار في يد الخبير و ليس القاضي رغم أن القرار يعود لهذا الأخير ، و بالتالي فإن أغلبية القضاة يميلون إلى اللجوء إلى الخبرة دون بذل أي جهد في التحقيق .

- إن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جدا و معقدة و غير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة ، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الضريبية و الذي كان يلجأ فيه القاضي سابقا إلى التحقيق الإضافي ، و إن لم يقتنع يلجأ إلى مراجعة التحقيق ، فضلا عن اللجوء إلى الخبرة ، فيكون القضاء في ذلك بصدد العمل بقواعد جوهريّة في الإجراءات يلتزم بها دون حاجة إلى نص يقرها

نظرا لأهميتها الكبيرة في تحقيق العدالة الإدارية بين مقتضيات نشاط الإدارة الجبائية و متطلبات مراعاة حقوق المكلف بالضريبة ، أو يدخل تقرير مثل هذه القواعد التي تحدد نوع الوسائل محل البحث في سوابق قضائية يبتدعها القاضي الإداري طبقا لدوره الإنشائي بما يتفق و مستلزمات إجراءات التحقيق القضائية ، و بهذا يكون المشرع الجزائري غير صائب في إلغاء المادة 85 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

- إن استعمال أسلوب الإحالة بين قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أدى إلى وجود فراغات لاسيما في المنازعة الجبائية أمام قضاء الاستعجال .
- كذلك ما يمكن استخلاصه هو أن التشريع الجبائي من التشريعات المعقدة لاسيما في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب على المكلف بالضريبة و كذا القضاة الإداريين و حتى الباحثين التحكم و الإلمام به ، خاصة و أنه من التشريعات التي تدخل عليها عدة تعديلات سنوية من خلال قوانين المالية .

و قد أفرزت هذه النتائج جملة من الاقتراحات نوجزها فيما يلي :

- فيما يخص إجراء الخبرة نجد أن أغلب الخبراء هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية في الميدان الضريبي ، و بالتالي فإننا نقترح أن نعتمد على خبراء متخصصين في الميدان الضريبي .

- إن القول بضمان حقوق المكلف بالضريبة خلال سير تدابير مراجعة التحقيق الذي يقوم به عون الإدارة الجبائية يثير نوعا من الشبهة في الانحياز لمصالح مديرية الضرائب في النزاع ، لذلك نناشد المشرع الجزائري أن ينص على تولي القاضي لهذا الإجراء بنفسه لأنه المهيأ للالتزام بضمان الحياد والموضوعية ، وعليه وجوب تكوين القضاة في الميدان الضريبي .

- من خلال دراسة المنازعة الضريبية أمام قضاء الاستعجال لاحظنا أن المشرع استعمل أسلوب الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و عليه وجب على المشرع وضع بعض الحلول العملية لتسهيل عمل القاضي و محاولة تبسيط إجراءات

المنازعة ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة .
- يجب النص على إجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية بصفة دقيقة في قانون
الإجراءات الجبائية خاصة ما يتعلق بالاستعجال الجبائي ، ذلك لما تتميز به إجراءات
الدعوى الاستعجالية من أهمية بالغة في المنازعة الضريبية ، نظرا لما لهذه الدعوى من
حماية للحقوق و المراكز القانونية للأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الضريبية أو المكلف
بالضريبة على حد سواء .

قائمة المصادر والمراجع

أولا : القوانين .

- 1- القانون رقم 07-12 ، المؤرخ في 2007/12/30 ، المتضمن قانون المالية ، جريدة الرسمية ، العدد 82 ، الصادرة في 2008 .
- 2- القانون رقم 08-09 ، المؤرخ في 2008/02/23 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، جريدة رسمية ، عدد 21 ، الصادرة في 2008 .
- 3- القانون رقم 16-14 ، المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية ، جريدة الرسمية ، العدد 77 ، الصادرة في 2017 .
- 4- وزارة المالية ، مدونة المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية 2017 .

ثانيا : الأوامر و القرارات .

- 1- الأمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، جريدة الرسمية ، عدد 102 ، الصادرة في 1976 .
- 2- الأمر رقم 91-60 ، المؤرخ في 1991/02/23 ، المتضمن إنشاء مفتشيات الضرائب ، جريدة رسمية ، عدد 09 الصادرة في 1991 .
- 3- القرار الوزاري رقم 52 ، المؤرخ في 1998/07/12 ، المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديریات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحياتها ، جريدة رسمية ، عدد 79 ، الصادرة في 1998 .
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 ، المؤرخ في 1995/02/15 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، جريدة رسمية ، عدد 07 ، الصادرة في 1995
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 ، المؤرخ في 1998/07/13 ، جريدة رسمية عدد 51 ، الصادرة في 1998 .

ثالثا : الكتب و المؤلفات .

- 1- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2005 .
- 2- اغليس بوزيد ، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجا - دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 .

- 3- العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011 .
- 4- بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 .
- 5- بن شيخ آث ملويا لحسين ، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية ، الطبعة السادسة دار هومة ، الجزائر ، 2009 .
- 6- بريارة عبد الرحمن ، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، طبعة أولى ، منشورات بغدادى ، الجزائر ، 2009 .
- 7- جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور ، معجم لسان العرب ، الطبعة الثالثة ، دار صابر للطباعة و النشر ، بيروت ، 2004 .
- 8- صفاء فتوح جمعة ، مبادئ التحقيق الإداري في ضوء قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم 15 لسنة 2004 ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية 2016 .
- 9- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار الخلدونية ، القبة ، الجزائر ، 2007 .
- 10- عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري - تحديث قانون المالية 2009- مطبعة مزاور ، الوادي ، الطبعة الأولى ، 2009 .
- 11- عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، أصول إجراءات الإثبات في الخصومة الإدارية ، دار الفكر و القانون للنشر و التوزيع ، المنصورة ، 2016 .
- 12- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2011 .
- 13- فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، 2008 .
- 14- نصر الدين هنوني و نعيمة تراعي ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر ، 2009 .

رابعاً: المذكرات و الرسائل .

- 1- عائشة غنادرة ، دور القاضي و حدود سلطاته في رقابة المشروعية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تنظيم إداري ، جامعة الوادي ، 2013- 2014 .
- 2- مراح فاروق ، دور الرقابة و التحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة بسكرة ، 2010 - 2011 .
- 3- غضبان مريم ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة البويرة ، 2014 - 2015 .
- 4- العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماستر في الحقوق ، تخصص قانون إداري ، جامعة بسكرة ، 2013-2014 .
- 5- كويسي لحسن ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة ماستر في الحقوق ، تخصص قانون عام للأعمال ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012-2013 .

خامساً : المقالات .

- امقران عبد العزيز ، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة" ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 .

الفهرس

الصفحة	الموضوع
أ	الإهداء
ب	شكر و عرفان
1	مقدمة
5	الفصل الأول : الإطار القانوني للتحقيق في الدعوى الضريبية ووسائل الإثبات فيها
7	المبحث الأول : مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية
7	المطلب الأول : تعريف التحقيق في الدعوى الضريبية
7	الفرع الأول : التعريف اللغوي
7	الفرع الثاني : التعريف الاصطلاحي
8	الفرع الثالث : التعريف الفقهي
9	المطلب الثاني : أنواع التحقيق الضريبي
9	الفرع الأول : التحقيق الداخلي
9	أولا : الرقابة الشكلية
10	ثانيا : الرقابة على الوثائق
10	الفرع الثاني : التحقيق الخارجي
10	أولا : التحقيق في المحاسبة
17	ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة
18	ثالثا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
21	المطلب الثالث : جهات التحقيق في الدعوى الضريبية
22	الفرع الأول : المصالح المركزية
23	الفرع الثاني : المصالح الجهوية المركزية
24	أولا : المديرية الجهوية للضرائب

24	ثانيا : المديرية الولائية للضرائب
27	ثالثا : المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات
28	رابعا : المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات
30	خامسا : مفتشيات الضرائب
31	المبحث الثاني : وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية
32	المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة
32	الفرع الأول : الخبرة
33	الفرع الثاني : شهادة الشهود
35	الفرع الثالث : المعاينات والانتقال للأماكن
36	المطلب الثاني : وسائل الإثبات الخاصة
36	الفرع الأول : التحقيق الإضافي
37	الفرع الثاني : مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)
39	خلاصة الفصل
40	الفصل الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
42	المبحث الأول : إجراءات التحقيق أمام المحاكم الإدارية
43	المطلب الأول : التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق
43	الفرع الأول : التحقيق الإضافي
45	أولا : إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى
49	ثانيا : إثارة المدير الولائي للضرائب لوسائل جديدة في الدعوى
53	الفرع الثاني : مراجعة التحقيق
57	المطلب الثاني : الخبرة القضائية
59	الفرع الأول : الأمر بإجراء الخبرة
60	الفرع الثاني : إجراءات الخبرة القضائية في مجال المنازعات الضريبية
65	الفرع الثالث : الرقابة على أعمال الخبرة
67	المطلب الثالث : البت في الدعوى و صدور القرار

67	الفرع الأول : البت في الدعوى
69	الفرع الثاني : صدور القرار و محتواه
70	الفرع الثالث : تبليغ القرار
72	المبحث الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية الضريبية
72	المطلب الأول : شكل و تسبيب العريضة في الدعوى الضريبية الإستعجالية
72	الفرع الأول : شكل العريضة
73	الفرع الثاني : تسبيب العريضة
73	المطلب الثاني : إجراءات التحقيق
74	الفرع الأول : تبليغ الدعوى الإستعجالية
75	الفرع الثاني : افتتاح التحقيق في الدعوى الإستعجالية
76	الفرع الثالث : اختتام التحقيق في الدعوى الإستعجالية
77	المطلب الثالث : صدور الأمر الإستعجالي
77	الفرع الأول : البت في الأمر الإستعجالي
78	الفرع الثاني : آثار الأمر الإستعجالي
81	خاتمة
89	قائمة المصادر و المراجع

ملخص المذكرة :

التحقيق في الدعوى الضريبية

تتميز إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بالتعقيد نظرا لارتباطها بالعديد من القواعد التي يملها نظام قانوني مزدوج تختلف نصوصه أحيانا بين قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية .

و نظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتياز حيافة المستندات و الأوراق الإدارية التي يتطلبها التحقيق في الدعوى الضريبية ، فضلا عن امتياز ملازمة قرينة الصحة لقرارها المتنازع فيه ، فإنه يفترض قيامها على سبب صحيح إلى أن يثبت العكس ، لذلك فإن المستشار المقرر لا ينتظر من الإدارة الضريبية أن تدفع بصحة القرار الصادر منها و إنما يكلف العارض بتقديم الوسائل و الأسانيد القانونية التي يؤسس عليها دعواه . و من هنا فقد جرى العمل على استعانة القضاء الإداري بوسائل إثبات عامة و أخرى خاصة بالدعوى الضريبية .

كما أن عرض النزاع الضريبي سواء أمام المحاكم الإدارية أو قضاء الاستعجال يتم من خلال مجموعة من إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية يتم إتباعها للوصول إلى القرار النهائي في النزاع الضريبي .