

إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية

من إعداد

الدكتورة حشود نسيمة

أستاذة محاضرة قسم (ب)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية

من إعداد الدكتورة حشود نسيمة
أستاذة محاضرة قسم (ب)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة 2

ملخص :

لقد منح المشرع الجبائي للقاضي الفصل في المنازعة الجبائية صلاحيات واسعة، فبالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الممنوحة لأي قاضي إداري، فقد خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها، وتتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في نص المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية والتي تتمثل في التحقيق الإضافي والتحقق المضاد والخبرة القضائية، وهذا نظرا لخصوصية المنازعات الجبائية.

Résumé :

Le législateur a attribué au juge administratif le pouvoir d'instructions qui peuvent être présentés en matières d'imports directs et de taxes sur la chiffre d'affaires qui sont le supplément d'instruction, la contre vérification et l'expertise un conformément à l'article 85 du code de procédure fiscales.

Le supplément d'instruction est obligatoire toutes les fois ou le contribuable présenté avants jugement des moyens nouveaux.

Le tribunal administratif peut ordonner une contre vérification qui est faite par un agent des impôts en présence du réclamant.

مقدمة :

إن موضوع المنازعة الضريبية له أهمية عملية ونظرية في نفس الوقت، باعتبار أن الضرائب هي أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف بالضريبة ومصالح إدارة الضرائب نتيجة للرقابة المستمرة لإدارة الضرائب، ومنحها امتيازات وأساليب مختلفة لضمان استيفاء ديونها من طرف المكلف بالضريبة.

وفي المقابل يعتبر اللجوء إلى القضاء ضمانا هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقه بالإدارة الضريبية، فالقاضي الإداري هو الضمان الأخير للمكلف بالضريبة وذلك في ما عدا إجراء الصلح بين الطرفين الذي من شأنه أن يحقق ما يريده هذا الأخير من عدالة جبائية دون بروز دور كبير له، كما أن هذه المكانة التي يتصف بها القاضي الإداري لا تنسحب على المكلف بالضريبة فحسب، بل هي تنسحب على الإدارة الجبائية التي تكون مدعوة للدفاع عن مصالحها بواسطة الدفوعات القضائية.

وفي هذا السياق ونظرا لمميزات المنازعة الضريبية فإنه تطبق بشأنها القوانين الخاصة، علاوة على القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بمعنى وجود تنوع مصادر القواعد التي تحكم المنازعة الضريبية يتعين على كل من المكلف بالضريبة والقاضي مراعاتها، مما يجعل هذه المنازعة ذات طابع متميز عن المنازعات الإدارية المألوفة.

وترتبط المنازعة الضريبية بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن مختلف الشكاوى المطروحة أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، بحيث كل منهم وفي مجال اختصاصه يصدر قراره إما بالقبول أو الإلغاء أو التخفيض أو الرفض، فمصير الشكوى إما أن يتقرر على مستوى مصالح إدارة الضرائب، أو يأخذ منحرجا آخر ليطرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة التي تبث فيه وفقا لأحكام المادتين 82 الفقرة الأولى و89 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كمرحلة ثانية. إذ هي المرحلة التي تهمنا في دراستنا هذه، أين يطرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعيتها تأسيس موضوعها، ويمارس القاضي الإداري بصدده فحصه

الدعوى الضريبية سلطات متعددة ومختلفة وخاصة تلك المتعلقة بإجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية أين نجد إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

وفي ضوء ذلك تتمثل إشكالية الدراسة كالاتي: فيما تتمثل خصوصية إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية ومدى نجاعتها؟

لهذا ارتأيت تقسيم الدراسة إلى إجراءات التحقيق العامة في المبحث الأول وإلى إجراءات التحقيق الخاصة في المبحث الثاني.

المبحث الأول : إجراءات التحقيق العامة

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموما، والملاحظ أن إجراءات التحقيق العامة تتميز بخصائص تتمثل إجمالاً في الاستقصاء، والكتابة والحضور.

المطلب الأول : خصائص إجراءات التحقيق العامة

تتميز إجراءات التحقيق العامة في المنازعات الجبائية بعدة خصائص وهي تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول : خاصية الاستقصاء

تعطي هذه الخاصية للقاضي الدور الأخير في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة (ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999)⁽¹⁾ في التحري والتحقيق، وبذلك يتمتع القاضي هنا بالسلطة التقديرية منذ أن يتقدم الخصوم بادعائهم إلى غاية انقضاء الدعوى، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يحدد المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات وللإطلاع.

كما له سلطة إعلان قفل باب التحقيق (د/ حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، مصر 1981، ص184، 186)⁽²⁾ وقد أبرزت المادة 488 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذا الدور، وأكدت عليه المحكمة العليا في قرارها الصادر في 1989/01/14. (القرار رقم 57024 المؤرخ في 1989/01/14، الصادر من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، المجلة القضائية، سنة 1990، العدد 04)⁽³⁾

الفرع الثاني : خاصية الكتابة

تمكن هذه الخاصية لقاضي الإداري من تقرير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المخصص الشفاهة يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة، وعند وصول القاضي أي الحل فاصلا للنزاع فينبغي عليه أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية. (حسن السيد بسيوني، المرجع السابق)⁽⁴⁾

الفرع الثالث : خاصية الحضور

وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي مبدأ الحضور مبدأ عام في الإجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعي عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفوعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وتقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف. (Gustave Peiser, Droit Administratif Général, 20^e édition, Dalloz, 2000, Paris)⁽⁵⁾

وعدم مراعاة الطابع الحضورى لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيبا وقابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى، وقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1997/06/22 (قرار رقم 115992 المؤرخ في 1997/06/22، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، غير منشور)⁽⁶⁾ قرار صادرا عن مجلس قضاء سيدي بلعباس، بسبب انعدام الطابع الحضورى المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية حيث جاء في قرارها: «حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبقا لمقتضيات المادة 3/170 من قانون الإجراءات المدنية تبليغ المذكرات الجوابية أو

الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة الافتتاحية للدعوى، وأنه يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترام نص هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار».

ويترتب على هذا المبدأ استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي. (شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة 2005) (7)

هذا وتعمل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب على تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، فتسيير القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحت يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبء الإثبات حال كونها مدعى عليها، وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفي الخصومة. (معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة، طبعة 1999) (8)

وتتميز إجراءات التحقيق بالخاصية الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا تترك لتماطل الخصوم.

المطلب الثاني : سير إجراء التحقيق العامة

بالنسبة لإجراءات التحقيق العامة فليس هناك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المنتهجة في الدعويين، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية بإتباع الإجراءات الآتية :

1- يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية. (المادة 1/838 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21 لسنة 2008) (9)

2- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، كما يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، (المادة 2/838 من قانون

الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹⁰⁾ ويمنح للخصوم أجلا يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم.

3- تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي.

4- وإذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بالأول وجه للتحقيق، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلباته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة، (المادة 847 من نفس القانون)⁽¹¹⁾ ويمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر:

- إما بالأول وجه للتحقيق إذا تبين له من الإطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقا قبل رفع الدعوى.

- وإما أن يقر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم، وإعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود. (المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية)⁽¹²⁾

فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها. (المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹³⁾

5- عندما تكون القضية مهياً للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر، (المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹⁴⁾ ثم يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر للخصوم في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر. (المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹⁵⁾

أما إذا لم يصدر الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتها ثلاثا (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة، (المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية

والإدارية)⁽¹⁶⁾ فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق. (المادة 2/854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹⁷⁾

6- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط، ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوى المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطنه لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة. (حسن السيد بسيوني، مرجع سابق)⁽¹⁸⁾

7- بعد تلاوة لقااضي المقرر للتقرير المعد حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتلقي توضيحاتهم. (المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽¹⁹⁾

ويمكن بذلك لمدير الضرائب بالولاية أثناء التحقيق في الدعوى أن يقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدره في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي طبقا لمقتضيات المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

8- وكأخر إجراء للتحقيق يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام إجراءات التحقيق مفرغا لطلباته في شكل تقرير يتضمن عرضا عن وقائع الدعوى والحل القانوني المقترح والواجب تطبيقه على موضوع النزاع مراعيًا في ذلك الظروف والحالات الخاصة بالنزاع، (المادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)⁽²⁰⁾ ويجب أن يكون هذا التقرير معدا باللغة العربية، تطبيقا لنص المادة السابعة من القانون رقم 05/91 المؤرخ في 1991/01/16 والمتضمن تعميم استعمال اللغة العربية، ويسمح التحقيق بتكوين اقتناع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع، وإجراء التحقيق لا يكون إلا بناء على اقتناع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، ويكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم. (حسن السيد بسيوني، مرجع سابق)⁽²¹⁾

وبعد تلاوة التقرير يمكن للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم المكتوبة، فيمكن بذلك سماع أي عون أو مأمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات اللازمة ثم تحال القضية بعد ذلك للمدولة.

ويتم طبقا للمواد 271 و172 و273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية النطق بالحكم علنيا في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم لهذا التاريخ خلال الجلسة، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية باستثناء محافظ الدولة على أنه يمثل النيابة العامة، وقد نصت المادة 269 من القانون السالف الذكر على أنه : «تتم المداولات في سرية وتكون وجوبا بحضور كل قضاة التشكيلة، دون حضور ممثل النيابة العام والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط».

المطلب الثالث : الإثبات في المنازعات الجبائية

يقع عبء الإثبات في المنازعات الإدارية في الأصل على عاتق المدعي (كما في حالة المنصوص عليها بالمادة 9/44 من القانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42)⁽²²⁾ إلا أن الأخذ بهذا المبدأ لا يستقيم مع واقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع.

غير أن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة، وللقاضي الإداري سلطة إلزام الإدارة الحائزة للأوراق الإدارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع إعمالا للطبيعة الاستقصائية والتحقيقية في المنازعات الجبائية، وهو ما قرره الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1997/04/27.

إن المكلف بالضريبة عند قيامه بالتصريح في الآجال المحددة قانونا غير مطالب بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح، أما في حالة تقاعس المكلف بالضريبة

عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد ويتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات، (عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلس الدولة، عدد خاص المنازعات الضريبية 2003، الجائر)⁽²³⁾ والإجراءات التي يمكن عن طريقها الحصول على أدلة الإثبات تتمثل أساسا في : الفحص المستندي، نتائج الإطلاع، الاستفسارات والمناقضات مع المكلف بالضريبة.

تختلف وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات نظرا للخصوصية التي تتمتع بها، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى اختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون كالمعاينة والإقرار واستبعاد بعض وسائل الإثبات كالاستجواب واليمين والشهود والقرائن، واستحداث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد والخبرة، وقصرها على المنازعة الجبائية دون غيرها خاصة فيما يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في الدفاتر التجارية الإلزامية، والوثائق والمستندات المحاسبية، والوسائل غير المحاسبية المتمثلة في : المحاضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين، وعلامات الرفاهية.

رغم القيام بإجراءات التحقيق التي يتم إتباعها في كل المنازعات الإدارية، إلا أنه ونظرا لخصوصية المنازعات الجبائية غالبا ما لا تكون إجراءات التحقيق العامة كافية لتمكين القاضي من إصدار قراره بشأن القضية.

فإذا تبين للمحكمة الإدارية أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للبت في الدعوى الجبائية، فإنها تؤجل إصدار قرارها إلى غاية استنفاد أحد أو كل إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذه الحالة لا يقوم القاضي بتحديد تاريخ إصدار القرار إلا بعد استيفاء إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني : إجراءات التحقيق الخاصة

لقد منح المشرع الجبائي القاضي للفصل في المنازعة الجبائية صلاحيات واسعة، فبالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الممنوحة لأي قاضي إداري فقد خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها وتتمثل هذه

الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية والتي تتمثل في التحقيق الإضافي والتحقيق المضاد والخبرة القضائية.

وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجنائية والتي جاء فيها : «إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة».

والملاحظ من خلال نص هذه المادة أن الإجراءات الخاصة بالتحقيق لا تتم إلا في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بالرغم من أننا نرى أن هذه الإجراءات تعتبر ضرورية أيضا في منازعات الضرائب الأخرى.

المطلب الأول : التحقيق الإضافي

يكون التحقيق الإضافي إلزامي وفقا لفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجنائية كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع. (لكن يلاحظ أن هذه المادة تحيل على المادة 84 من نفس القانون، في حين أن هذه الأخيرة قد تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82، مما يتعين حذف هذه الإحالة)⁽²⁴⁾

يتبين لنا من خلال هذه الفقرة أن التحقيق الإضافي يكون :

- إما جوازيا أو تلقائيا إذا تبين للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة للتوصل إلى حل بشأن المنازعة الجنائية، ورأى أنه في حاجة إلى أعمال وسائل تحقيق أخرى للفصل في النزاع المطروح أمامه، وللقاضي السلطة التقديرية في ذلك.

- إما إلزاميا في حالتين :

الحالة الأولى : كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة تدعم مطالبه التي أسس عليها إدعائه قبل الفصل في الدعوى وصدور القرار، ويتم التحقيق الإضافي في هذه الحالة كما يلي :

1- يقدم المكلف بالضريبة طلب التحقيق الإضافي إلى المحكمة الإدارية التي تنتظر في النزاع، ويكون هذا الطلب كتابيا لأن الإجراءات في المادة الجبائية تتمتع بخاصية الكتابة.

2- ثم تقوم القاضي بتوجيه أمر للمدير الولائي للضرائب بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل تابع للإدارة الجبائية مع ضرورة الإشارة إلى أن المشرع لم يشر في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إلى حالات التنافي بالنسبة للعون المحقق كما نص على ذلك في الخبرة، فكان الأجدر عليه أن يؤكد على تعيين عون محقق لم يشارك في إعداد أسس الضريبة، حفاظا على النزاهة والحيادية، كما أن المشرع لم يحدد المدة اللازمة للتحقيق. لانتدابه للقيام بإجراءات التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة.

3- ثم يشرع العون المحقق بالتحقيق في الأوجه التي أثارها المكلف بالضريبة بتاريخ بدء عملية التحقيق، ويجب أن تتم هذه العملية بحضور المكلف أو بحضور وكيله، ويمكن للمحقق أثناء قيامه بالتحقيق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة الأوجه المثارة من طرف المكلف بتقديم هذا الأخير ما يثبت إدعاءاته كتقديم الفواتير الخاصة بنشاطه لفحص حساباته.

4- بعد انتهاء العون المحقق من جميع مراحل التحقيق يحرر محضر بيدي فيه ملاحظاته وملاحظات المكلف بالضريبة، ليتولى المدير الولائي للضرائب إرسال الملف مرفقا بالمحضر إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية.

الحالة الثانية : إذا حدث أن تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم وجوبا إعلامه بتلك الوقائع أو الأسباب، وكذلك إعلامه بأن له أجل ثلاثين(30) يوم للإطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة. (المادة 84 الفقرة 02 قانون الإجراءات الجبائية التي تم إلغائها بموجب القانون 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008 السالف الذكر)⁽²⁵⁾

بمعنى أنه إذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف لإثارة وقائع أو أسباب جديدة، يفتح التحقيق من جديد، مع إعلام وتبليغ الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة وإلا يعد خرقا لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي كرسهما المشرع الجبائي.

فهذا الأخذ والرد أوردته المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية. (عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى الجزائر 2005)⁽²⁶⁾

ما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه أغفل تحديد مدة التحقيق الإضافي، الأمر الذي قد تطول معه المدة وتعطل به مصالح المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء لذا نرى بضرورة تحديد مدة التحقيق وذلك بتحديد آجال تبادل المذكرات والدفع في الدعوى الجبائية لتسهيل الإجراءات والتوصل لحل المنازعة الجبائية بأسرع وقت.

المطلب الثاني : مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله وهذا طبقا للمادة 85 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

فإذا رأى عدم جدية التحقيق الإضافي أو شكك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف أو الحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية لفصل في النزاع على أساسها، وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي.

وما يمكن ملاحظته على المشرع الجبائي أنه بالرغم من إقراره بضرورة أن يكون المحقق الثاني في مراجعة التحقيق غير المحقق الأول 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 في اعتماد مصطلح التحقيق المضاد وهو الترجمة المطابقة للنص الفرنسي "Contre vérification" بدل مراجعة التحقيق التي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي.

تتم إجراءات التحقيق المضاد على النحو التالي :

- 1- يكلف المدير الولائي للضرائب عوناً للقيام بالتحقيق المضاد غير العون أو المحقق الأول والذي يكون على الأرجح مفتش.
 - 2- تتم إجراءات التحقيق المضاد بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله مع ضرورة إعلامه بتاريخ إجراء التحقيق المضاد، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
 - وما يمكن ملاحظته عند رجوعنا لنص المادة 85 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على : «...في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من نفس القانون...» غير أننا بالرجوع إلى فحوى المادة 76 لا نجد أنها تنص على أي حالات وإنما تتعلق فقط بالشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب للنظر فيها، هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أنه يؤخذ على المشرع في هذا المقام أنه سمح لرئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة حضور مراجعة التحقيق، وكان الأجدر عليه أن يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة لسير عملية التحقيق المضاد وهذا لضمان مصداقية وفعالية التحقيق مثلما فعل بشأن إجراءات الخبرة إذ خول لهذا الأخير حضور عمليات الخبرة متى اقتضى الأمر.
 - 3- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر بيدي فيه رأيه ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة، وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، إذا اقتضى الأمر ذلك.
 - 4- ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.
- وتجدر الإشارة إلى أن المشرع أغفل هنا أيضا مسألة تحديد مدة التحقيق الإضافي خلال مراجعة التحقيق.
- وفي اعتقادنا نجد أن مراجعة التحقيق يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في صالح المكلف لأنه لا يضيف الجديد للتحقيق السابق وبالتالي عدم فعاليته، وهذا لأن القائم به من الإدارة التي تعتبر خصم وحكم في آن واحد مما قد يؤثر سلبا على مصداقية التحقيق ومبدأ الحياد.

لذا نرى أنه عل المشرع أن يحذو حذو المشرع الفرنسي الذي ألغى عملية مراجعة التحقيق وأبقى على إجراء الخبرة فقط كإجراء للتحقيق في المنازعات الجبائية لأن الخبراء هم أعوان القضاء ومستقلين عن الإدارة الجبائية مما يضيفي مصداقية أكثر على التحقيق.

المطلب الثالث : الخبرة

لقد تم تنظيم الخبرة كإجراء في القواعد العامة والخاصة، (عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2010 / 2011)⁽²⁷⁾ حيث نظمته المشرع في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و86 منه، بالإضافة إلى قانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

والخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، وقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى.

وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية وبيدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات. (حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات، دحلب، الجزائر 1994)⁽²⁸⁾

وتهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول : تعيين الخبير

وفقا للمادتين 126 و128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة.

والأصل أن القاضي يعين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي والذين أدوا اليمين القانوني أمامه أما الخبير غير المقيد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسندة إليه يقوم بأداء اليمين أمام القاضي المعني في الحكم والأمر بالخبرة، ما لم يعف منها بطلب من أحد الخصوم وفقا للمادتين 132 و133 من نفس القانون.

ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 86 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تضمنت المواد من 126 إلى 131 من قانون الإجراءات الدنية والإدارية تعيين الخبراء، بحيث أشارت المادة 127 منه إلى أنه في حالة تعدد الخبراء المعينين، يقومون بأعمال الخبرة معا ويعدون تقريرا واحدا، إذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

والملاحظ أنه من الأفضل أن يكون تعيين الخبراء من طرف المحكمة من بين المختصين في المجال الجبائي والذين يكونون من بين المستشارين الجبائيين أو الخبراء المحاسبين، لكي تحافظ على مبدأ العدالة وكفالة حقوق المكلف بالضريبة ولا تترك فرصة للإدارة الجبائية بأي شكل من الأشكال أن تنفرد بالقيام بمختلف إجراءات التحقيق السالف ذكرها.

يحدد القاضي الإداري المهام المسندة للخبير أو للخبراء تحديدا دقيقا وتتمثل خصوص فيما يلي :

- تحديد الضريبة الواجب دفعها.
- تحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما.
- الإطلاع على مختلف المستندات المحاسبية، تحديد رقم الأعمال الخاصة بسنة معينة، تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفترة معينة لفائدة الإدارة.

الفرع الثاني : رد الخبير

يحق لكل طرف (المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير سواء كان معين من طرف المحكمة أو من طرف الخصم، ويتولى مدير الضرائب

بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، يوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية، بحيث يجب أن يكون معللا في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ويبيث في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الخصم وذلك طبقا للمادة 86 في فقرتها 04 من قانون الإجراءات الجنائية واستنادا للمادتين 132 و 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. (عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق)⁽²⁹⁾

فبالرجوع إلى نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية :

- القرابة المباشرة.
- القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

الفرع الثالث : إجراءات الخبرة

يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجنائية المعنية، وكذلك المحتج وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات طبقا لأحكام المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجنائية.

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما بتقارير منفردة.

ويودع المحضر تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوما كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجنائية). (العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومة، طبعة 2014)⁽³⁰⁾

الملاحظ أن اللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة لقاضي الإداري، بل تتميز الخبرة دائما بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة، حتى على المستوى المحاسبي، وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/10/15. (القرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003)⁽³¹⁾

خاتمة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع نجد أن المشرع قد أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية الابتدائية وصولا إلى مجلس الدولة وهذا لتكريس الحق في التقاضي على درجتين وبهدف جعل طرفي القاعدة الجبائية من مكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في وضعية مريحة وتسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا من أجل إثبات وضعيته اتجاه الطرف الآخر.

وتتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، الأسبقية للكتابة ومبدأ المواجهة، ما يسمح من خلال صيرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم التخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوؤه إلى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

من خلال دراستنا لإجراءات التحقيق التي يمر عليها النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة أمام المحاكم الإدارية توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد منح صلاحيات أكثر للقاضي الإداري، بحيث أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعاوى الإدارية عامة وفي الدعوى الضريبية خاصة، فقد منحه المشرع عدة وسائل للتحقيق في هذه الدعوى من الاستعانة بخبير وسماع شهود والانتقال لمعاينة الأماكن، أو أية وسيلة أخرى من وسائل التحقيق التي

- يراهما ضرورية وتتجه في الدعوى، وهذا من أجل تطبيق القانون والسهر على حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة.
- كما أن لجوء القاضي الإداري إلى الاستعانة بالخبرة كوسيلة إجرائية خلال سيران الدعوى الجبائية نتيجة لعدم تخصص في مجال الجباية يعزز لا محالة كفة الإدارة أمام المكلف بالضريبة حيث متى كان القاضي متخصص ويملك رؤية دقيقة لإجراءات الفرض الضريبي من وعاء وتحصيل ومعطيات النزاع الجبائي، سيجعل المكلف بالضريبة في وضعية متكافئة أمام الإدارة حال النظر في القضية المطروحة أمامه.
- إن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جدا ومعقدة وغير واضحة لمكلف بالضريبة، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي إلى تحقيق هام وآخر إضافي وأن لم يفتنع فيلجأ إلى التحقيق المضاد، فضلا عن الخبرة التي يلجأ إليها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على التأخير في عملية تقدير الضريبة وتحصيلها، لذا وجب على المشرع أن يتدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة لتكون أكثر وضوحا.
- ما يمكن استخلاصه هو أن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة لاسيما في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب هي المكلفين بالضريبة والقضاة الإداريين وحتى الباحثين في هذا المجال، خاصة وأنه من التشريعات التي تدخل عليها عدة تعديلات سنويا من خلال قوانين المالية سواء السنوية أو التكميلية.
- إلى جانب الاستنتاجات السابقة، اقترح ما يلي :
- وجوب التكوين المستمر للقضاة في المجال الضريبي والإداري والمحاسبي ربعا للوقت في حل المنازعة والاستغناء عن اللجوء في كل مرة إلى التحقيق أو الخبرة.
- ينبغي توحيد أو جمع القوانين الضريبية المتعددة والمتعلقة بالمنازعات الجبائية في تقنين واحد شامل لكافة النصوص والإجراءات، خاصة وبعد أن تعددت التعديلات على القوانين الجبائية مرتين كل سنة مالية أحيانا وهذا ما يساهم لا محالة في دعم تدقيق القاضي الإداري في القضايا المطروحة

أمامه، مما يجعل لجوء المتقاضين إلى القضاء تعبيراً على وجود عدالة جبائية.

- استدرارك المشرع الضريبي مسألة تجاهل مبدأ التعويض عن الأضرار التي تلحق المكلف بالضريبة، من جراء تعسف أو خطأ صادر عن إدارة الضرائب.

- تدعيم وتكثيف جهود الإعلام، الذي ينبغي أن يوضح المعلومات الجبائية حتى تقوم إدارة الضرائب بأعمالها على أحسن وجه، لذا اقترح إنشاء مكاتب مختصة، تتكفل بتوعية المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم وحقوقهم، من خلال إنشاء علاقات دائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

الهوامش :

- 1- ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999، ص 178
- 2- د/ حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، مصر 1981، ص 184، 186
- 3- القرار رقم 57024 المؤرخ في 14/01/1989، الصادر من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، المجلة القضائية، سنة 1990، العدد 04، ص 189
- 4- د/ حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، المرجع السابق، ص 190، 198
- 5- Gustave Peiser, Droit Administratif Général, 20^e édition, Dalloz, 2000, Paris, P 238
- 6- قرار رقم 115992 المؤرخ في 22/06/1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، غير منشور
- 7- شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة 2005، ص 77
- 8- عبد التواب معوض، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة، طبعة 1999، ص 386
- 9- المادة 1/838 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21 لسنة 2008
- 10- المادة 2/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 11- المادة 847 من نفس القانون
- 12- المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية

- 13- المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 14- المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 15- المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 16- المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 17- المادة 2/854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 18- د/ حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، مرجع سابق، ص 230
- 19- المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 20- المادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 21- د/ حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، مرجع سابق، ص 233
- 22- كما في حالة المنصوص عليها بالمادة 9/44 من القانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42
- 23- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلس الدولة، عدد خاص المنازعات الضريبية 2003، الجائر ص 76
- 24- لكن يلاحظ أن هذه المادة تحيل على المادة 84 من نفس القانون، في حين أن هذه الأخيرة قد تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82، مما يتعين حذف هذه الإحالة
- 25- المادة 84 الفقرة 02 قانون الإجراءات الجبائية التي تم إلغاؤها بموجب القانون 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008 السالف الذكر
- 26- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى الجزائر 2005، ص 78
- 27- عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2010/2011، ص 252
- 28- حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات، دحلب، الجزائر 1994، ص 93
- 29- عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، المرجع السابق، ص 192
- 30- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومة، طبعة 2014
- 31- القرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 102

المراجع :

أولاً. الكتب

أ- باللغة العربية

1. حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتاب، مصر، 1981
2. حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر 1994
3. شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة 2005
4. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر 2005
5. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة 2014
6. معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي، القاهرة، طبعة 1999

ب- اللغة الفرنسية

1. Gustave Peiser, Droit Administratif Général, 20^e édition, Dalloz, 2000, Paris

ثانياً. الرسائل الجامعية

1. عبد الرؤوف مسعودي ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010، 2011
- ثالثاً. النصوص القانونية
1. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، عدد 21 لسنة 2008
2. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82
3. القانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتم بموجب

الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42

رابعاً. المقالات

1. عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003
2. ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري هي ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54 سنة 1999

خامساً. القرارات القضائية

1. القرار رقم 57024 المؤرخ في 1989/01/14 الصادر من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، المجلة القضائية سنة 1990، العدد 04
2. القرار رقم 15992 المؤرخ في 1997/06/22 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور
3. القرار رقم 005722 الصادر بتاريخ 2002/10/15 مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003