

جامعة قاصدي مرياح - ورقلة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستير

الميدان : الحقوق و العلوم السياسية

التخصص : القانون العام للأعمال

من إعداد الطالب : صحراوي عادل

بعنا _____ وان :

مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/05/30

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتورة / لعجال يسمينة.....(أستاذة محاضرة - أ - جامعة قاصدي مرياح ورقلة) رئيسا

الدكتور /زرقون نور الدين.....(أستاذ محاضر - أ- جامعة قاصدي مرياح ورقلة) مقررا

الدكتورة / عبايدي دلال..... (أستاذة محاضرة - أ - جامعة قاصدي مرياح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015

لبسم الله الرحمان الرحيم

﴿ إقرأ باسم ربك الذي خلق خلق الإنسان من علق إقرأ
و ربك الأكرم الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم ﴾
صدق الله العظيم.

سورة العلق الآية 01-05

« إن سلطة فرض الضرائب... ليست فقط سلطة الإقتطاع.
إنها أيضا سلطة المحافظة على البقاء. »

المحكمة العليا للولايات المتحدة الأمريكية.

الإهداء

إلى قدوتي و صاحب الفضل الأب الغالي الذي ناضل من اجلي ولأجل أن أصل إلى
هذا اليوم إليك أبي العزيز "صحراوي محمد" إلى من هي أندی من قطرات
الندی وأصفي من ماء الدجى الأم العزیزة التي سهرت من أجلي الليلي إليك أمي
الغالية اللذان قال فيهما الله عز و جل { وخفض لهما جناح الذل من الرحمة و
قل رببي ارحمهما كما ربياني صغيرا } أطال الله عمرهما و حفظهما من كل شر،
و إلى إخوتي الأعزاء
إلى كل من قام بمساندتي
و إلى كل من أحببتهم و لم تسعهم صفحتي.

صحراوي عادل

شكر و تقدير

" قال ربي أوزمني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي أن أعمل حالما

ترخاه وأحظني برحمتك في عبادك الصالحين "

الشكر الأول و الأخير لله سبحانه و تعالى الذي منحني القوة والصبر في انجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بالشكر للدكتور المشرف: زرقون نور الدين الذي لم يبخل علينا بالنصح والتوجيه،

كما أتوجه في المقدمة بجزيل الشكر و العرفان إلى الفاضلة الدكتورة دغمان، و الأستاذ خويلدي السعيد، وكل أسادة كلية الحقوق بجامعة قاصدي مرباح،

كذا كل من الدكتورة بوديوجة سعاد و نواصرية فاطمة الزهراء كلية الحقوق بعنابة و الدكتور حسون عبد الغني و فنيديس أحمد بجامعة 08 ماي 1945 بقالمة على التوجيه و حسن الإستقبال ، كذلك إلى كل من السيد دغة بوبكر و بامون يوسف اللذان قدما لنا المساندة و يد العون، و إلى زملاء العمل بمصلحة البطاقات الرمادية لدائرة عنابة.

دون أن ننسى كل من عمال المكتبة على المساعدة الكبيرة في جميع الأوقات و على رأسهم بوقفة بشير، و أيضا عمال و جيران الإقامة الجامعية 2000 سرير و على رأسهم سليمان خالد و الجيران اسماعيل حشفة و الدكتورة صابة جمال .

و أتوجه بعميق الشكر إلى كل من ساعدني من قريب، أو من بعيد، ولو حتى بكلمة طيبة في إعداد هذه المذكرة .

صحراوي عادل

قائمة المختصرات :

أ. باللغة العربية:

قانون الإجراءات الجنائية.....	ق إ ج
قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.....	ق إ م إ
قانون الضرائب المباشرة.....	ق ض م
قانون التسجيل.....	ق ت
الجريدة الرسمية.....	ج ر
الطبعة.....	ط
الصفحة.....	ص

ب. باللغة الفرنسية :

Direction Générale Des Impôts D G I

Page P

المقدمة

إن النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية المعاصرة يرتكز على مبدأ التصريح الصادق و النزيه، أي يمنح للمكلف بالضريبة حرية إعداد مختلف التصريحات الجبائية المتعلقة بمدخيله كونه الأدرى بما حققه من دخل و ما أنتجه من ثروة و ما أفرزه نشاطه من نتائج فهو الشريك الأساسي للإدارة و المتعامل المباشر معها هذا من جهة، ومن جهة أخرى و بما للإدارة الجبائية من سلطات واسعة فيمكنها أن تقوم بعملية التحقيق للتوصل إلى مدى صدقها ، لكن أثناء هذه المرحلة يجب على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بهذه الإجراءات و تواجهه بها حتى يقوم بتحضير دفاعه سواء كان ذلك قبل أو بعد عملية النزاع الجبائي و تمتد عملية المواجهة إلى المرحلة القضائية و بمختلف الوسائل أي عن طريق التبليغ بالبريد أو بواسطة المحضر القضائي عند الاقتضاء.

و تتجلى أهمية الموضوع في بعض النقاط التي نذكر منها على سبيل المثال :

- انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كبيرا نظرا للتوسع و الانتفاخ الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، و الذي أفضى إلى زيادة المكلفين بالضريبة.

- كذلك تكمن الأهمية العلمية و العملية لهذا الموضوع خاصة في الجانب الإجرائي نظرا للتطور السريع و الطارئ على مختلف القوانين، فتدخل المشرع الجزائري محاولا منه مسايرة التحولات الإقتصادية و هذا بتعديله لنصوص و سنه لأخرى مما أدى إلى عدم الإلمام و الإطلاع عليها من طرف المكلفين بالضريبة، و كذلك غموض بعض هذه النصوص القانونية و التي تحتاج إلى شرح و توضيح. .

- تمتع الإدارة الجبائية بسلطات واسعة و امتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية، بالتالي وجب إبراز حقوقه و واجباته الضريبية عن طريق المواجهة.

كما يهدف إلى إبراز بعض النقاط التالية :

- تجسيد الثقة لدى المكلف بالضريبة عن طريق محاولة ترسيخ المساواة بينه و بين الإدارة الضريبية بتطبيق مبدأ المواجهة.

- الهدف إلى إبراز أهمية و أثر و فاعلية الإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية و صلتها بعملية التبليغ.

- توضيح الرؤية و تبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة، و بالتالي التقليل من المنازعات و نشر الوعي الضريبي.

- إزالة اللبس و الغموض عن طريق المواجهة في جميع المراحل.

في إطار كل ما سبق نطرح الإشكال التالي :

إلى أي مدى يضمن مبدأ المواجهة تحقيق التوازن بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية في النزاع الجبائي ؟

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا على منهج وصفي تحليلي، باعتبار التناسب مع موضوع بحثنا من خلال وصف الأجهزة الإدارية و القضائية ، و تحليل النصوص القانونية .

ووفقا للإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين يتمثلان في :

الفصل الأول : مضمون مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي ويتضمن هذا الفصل مبحثين : الأول مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة الإدارية ، و به مطلبين الأول يتناول حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة التحقيق ، و المطلب الثاني : حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة ما بعد التحقيق ، أما المبحث الثاني : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية و به مطلبين : الأول : حق الأطراف في العلم بعناصر الخصومة و إجراءاتها، أما المطلب الثاني : تطبيقات مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية

أما الفصل الثاني: وسائل تحقيق مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي ، هذا الفصل هو الآخر به مبحثين: الأول: التبليغ عن طريق البريد المضمون، و به مطلبين : الأول كيفية التبليغ عن طريق البريد، أما المطلب الثاني : الإشكاليات التي يطرحها التبليغ عن طريق البريد أما المبحث الثاني : التبليغ عن طريق المحضر القضائي ، و به مطلبين : المطلب الأول : الشروط الشكلية لصحة محاضر التبليغ، أما المطلب الثاني : قيمة التبليغ عن طريق البريد.

الفصل الأول

مضمون مبدأ المواجهة في النزاع
الجبائي

الفصل الأول: مضمون مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي

يتجه الرأي الغالب في الفقه المصري و الفرنسي إلى تعريف مبدأ المواجهة بأنه ضرورة علم الخصم بما يقدمه خصمه من أدلة و براهين، و من هذا المنطلق يعرف بعض الفقه مبدأ المواجهة بقوله إنه يتطلب أن يستطيع كل خصم العلم بالعناصر المقدمة من الخصم الآخر، و يتجسد هذا الرأي في بحثنا و جوب علم المكلف بالضريبة بجميع الإجراءات المختلفة التي تقوم بها الإدارة الضريبي ة في حالة الخصومة أو التنازع الجبائي سواء كان في عملية التأسيس أو التحصيل انطلاقا من قواعد الإجراءات الجبائية ؛ فهذه الأخيرة هي القواعد الجوهرية و الملزمة والتي يترتب عن خرقها اكتساب حق أو ضياعه، فهي بذلك ترتبط أشد ارتباط بالنزاع الجبائي.

و يقصد بالإجراءات الجبائية مجموعة القواعد و الشكليات المتبعة لإنجاز العمل الإداري و القضائي في المجال الضريبي، و تحتل هذه الإجراءات مكانة مهمة بالنسبة لسير نشاط الإدارة الضريبية من جهة، و بالنسبة للمكلف بالضريبة من جهة ثانية، و بالتالي تحقق مبدأ المواجهة بينهما انطلاقا من مرحلة تأسيس الضريبة إلى غاية التنازع فيها عن طريق الإجراءات المختلفة من التحقيق بأنواعه الذي يعتبر وسيلة للرقابة، إلى إجراءات الطعن سواء أمام الإدارة، اللجان الإدارية و إذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من استنفاء حقه في المرحلة الإدارية فقد خول له المشرع الانتقال من هذه المرحلة إلى المرحلة القضائية المتمثلة في مواجهة الأطراف أمام القضاء الإداري . و سنطرق لهذا الفصل كالاتي :

المبحث الأول : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة الإدارية

المبحث الثاني : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية

المبحث الأول : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة الإدارية

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من الآليات القانونية التي تتعلق بالرقابة الجبائية إلا أن أهم هذه الآليات التي تستخدمها الإدارة الجبائية تتجلى في التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽¹⁾، ولكن في المقابل و حماية منه لحقوق المكلف ألزم المشرع الإدارة أن تعلم المكلف بالضريبة بجميع الإجراءات المتعلقة بهذه الآليات سواء قبل التحقيق أو بعده و بأنواعه .

المطلب الأول: حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة التحقيق

بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية، و المتمثلة في جمع المعلومات الضرورية، و الفحص الجيد للملفات الجبائية، تباشر عملية التحقيق.

تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بإرسال أول وثيقة للمكلف بالضريبة و هي وثيقة الإشعار بالتحقيق، و ذلك قبل التدخل بعين المكان، إلا أن المحقق يمكن أن يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة، عند خطورة الأمر.

فقبل مباشرة عمليات التحقيق، المحقق ملزم بإعلام المكلف بالضريبة، أو المعني بالتحقيق، و ذلك بإرسال وثيقة بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو تسلم للمعني في يده مع إمضائه على الاستلام.

و لإيضاح كيفية إجراء عملية التحقيق المحاسبي، و التي تجري بعين المكان، أوجب المشرع إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، إلى المكلف المحقق معه، و هذا لتسهيل العملية و خلق جو من التفاهم بين الطرفين (المكلفين و أعوان التحقيق)، كما حدد المشرع الجبائي محتوى الإشعار، المؤهلين لاستلامه.⁽²⁾

⁽¹⁾ قويدري عبد الحاكم، مذكرة لنيل الماستر أكاديمي بعنوان : الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، 2015، ص 28.

⁽²⁾ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 74.

الفرع الأول: حق المكلف في العلم بالتحقيق في المحاسبة

- يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا و تقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة⁽¹⁾.

- كذلك هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من أجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة⁽²⁾.

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواده علي عدم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة دون إعلامه عن طريق وثيقة الإشعار بالتحقيق، ومنحه مدة معينة للتحضير⁽³⁾.

فلا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته علي أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تسليم هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، وكذا تاريخ و ساعة أول تدخل أو الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها...⁽⁴⁾

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار إلي الشخص ذاته، وان كان الشخص معنويا فانه يرسل إلي ممثلة القانون كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري، وإذا تعلق بالتحقيق المعمق فانه يرسل للمكلف شخصيا، وفي حالة غيابه يسلم إلي أحد أقربائه وفي هذا الصدد يري مجلس الدولة الفرنسي أن ذلك يعتبر تبليغا صحيحا بتسليم الإشعار لزوجة المعني، إذا كان المكلف في السجن فإنه يرسل إلي مدير المؤسسة العقلية المحبوس بها وفي حالة التسوية القضائية فانه يرسل إلي

¹ المادة 20-01، من الأمر رقم 15-01 الموافق ل 23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر 40، و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية 2015.

² Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, Alger – Edition 2001, P 14

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، مرجع سابق، ص 43.

⁴ عباس عبد الرزاق، نفس المرجع، ص 44.

المدين طبقا للمادة 273 من القانون التجاري أيضا، وفي حالة الإفلاس أو التصفية فإنه يرسل المصفي طبقا للنص المادتين 244 و 767 من نفس القانون.⁽¹⁾

كما تجدر الإشارة إلي أن عدم قبول الإشعار أي استلامه، لا يمنع من إجراء التحقيق، حيث يلجأ المحققون إلي فرض الضريبة تلقائيا، وفي حالة استخدام المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو غش مع ثبات الأمر، يقوم الأعوان بإجراء مراقبة مفاجئة.⁽²⁾

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن المؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، يُطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه... إلخ.⁽³⁾

إذا استعملت إدارة الضرائب حقها في المراقبة الفجائية، وهي مراقبة مسموح بها في حالة المعاينة المادية، إذا قامت إدارة الضرائب بمعاينة مادية فجائية و أرادت التحقيق في المحاسبة لتلك الوثائق التي تم معاينتها ماديا، تقوم إدارة الضرائب في هذه الحالة بتسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة عند بدء عملية المراقبة المادية لكن لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية التي تم معاينتها ماديا إلا بعد مرور أجل عشرة 10 أيام الممنوحة للمكلف بالضريبة لتحضير دفاعه.

الفرق هو في الحالة العامة لم تكن لها إطلاع مسبق على الوثائق، أما في الاستثناء تكون قد اطلعت ماديا على الوثائق و لا يمكن إجراء التحقيق عليها حتى تمكنه من تحضير دفاعه. و الهدف من هذه العمليات هو إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من أجل تأسيس وعاء الضريبة أو مراقبته.⁽⁴⁾

¹ (عبيدات إبراهيم، عصمانه عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007 ، ص 15.

² (عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 44.

³ (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2003، ص 13.

⁴ (محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، تخصص القانون العام للإعمال، غير منشورة، سنة أولى ماستير السداسي الثاني، 2015.

الفرع الثاني: حق المكلف في العلم بالتحقيق المصوب في المحاسبة

هذا النوع من الرقابة يعد حديث النشأة مقارنة بالأنواع الأخرى للرقابة الجبائية، فلم يتم استحداثه إلا في سنة 2008 بموجب المادة 22 من القانون التكميلي لسنة 2008، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يمكن لأعوان الإدارة الضريبية إجراءه لنوع أو عدة أنواع من الضرائب التي يلزم المكلف بأدائها للفترة الكاملة غير المتقدمة أو لجزء منها لمجموع العمليات و المعطيات المحاسبية الخاصة بالمكلف لمدة تقل عن سنة⁽¹⁾، و في هذا النوع من الرقابة لا يطلب من المكلف بالضريبة سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير و العقود و وصولات الطلبات أو التسليم و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق مدة هذا النوع من الرقابة في عين المكان لدفاتر و وثائق المكلف أكثر من شهرين (02). هذا النوع من الرقابة يتم مباشرته عند وجود شك لدى الإدارة الضريبية في صدق المستندات و العقود المبرمة من طرف المكلف و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقود من خلال بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.⁽²⁾

يتميز التحقيق المصوب في المحاسبة بأنه تحقيق غير فجائي حيث يتعين على إدارة الضرائب و قبل الشروع في هذا التحقيق أن تعلم المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، ويتم إعلامه بأحد الطريقتين إما عن طريق التسليم أو التبليغ الشخصي و إما عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، إذ يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق هو عبارة عن ورقة تتضمن مجموعة من البيانات أهمها بيان ألقاب و أسماء و رتب المحققين الذين يجب أن تكون لهم رتبة مفتش على الأقل.

بيان تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة محل التحقيق و نوع الوثيقة المحقق فيها.

كذلك بيان الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

بيان أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء التحقيق

و يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة

يجب أن يكون الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من أجل تحضير وثائقه و دفاعه، لا يقل عن عشرة 10 أيام تسري من تاريخ استلام الإشعار أي أن الفترة الممتدة بين ما بين استلام الإشعار و بين أول تدخل لا يجب أن تقل عن عشرة 10 أيام.

¹ المادة 20 مكرر، ف 01، من قانون الإجراءات الجبائية 2015.

² قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، منشورة في الأنترنت، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة الجزائر، 2014، 2015، ص63.

يتعين على إدارة الضرائب و في حالة استبدال المحققين أن تعلم المكلف بالضريبة بذلك لأن من حق هذا الأخير التعرف على هوية المحققين وعلى رتبهم حتى يمكنه أن يتمسك بردهم في حالة ثبوت سبب جدي و حقيقي يبرز ذلك.

كذلك يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق تحقيق طابع التصويب في التحقيق أي أنه يجب أن يتضمن الإشعار أن التحقيق الذي سوف يجري هو تحقيق مصوب في المحاسبة.⁽¹⁾

الفرع الثالث : حق المكلف في العلم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، و بالرجوع إلى هذه المادة فإن هذا النوع من التحقيق يخص فقط الأشخاص الطبيعية كما يخص فقط الضريبة على الدخل، ويخضع لهذا التحقيق الأشخاص الطبيعية سواء كان لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، المهم أنهم يمارسون نشاط له علاقة بالضريبة على الدخل، كذلك يسري هذا النوع من التحقيق على الأشخاص الطبيعيين المحصين جبائياً أم لا.

إن دواعي اللجوء إلى هذا النوع من الرقابة يكمن في تحقق أعوان الإدارة الضريبية من وجود انسجام بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة المكلف و أفراد أسرته من جهة أخرى، كما أن هذا النوع من الرقابة قد يفرض نفسه في حالة ظهور وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً بوجود أنشطة و مداخل متملصة من الضريبة. إن هذا النوع من الرقابة يعد صعب، لأنه يمس الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة و حتى أفراد أسرته و نمط معيشتهم وكذا مصروفاتهم اليومية و من أجل تعزيز دور الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي فقد أتاح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية من خلال قانون المالية 2009 حق ممارسة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حتى مع الأشخاص غير المكتتبين و المقدمين للتصريحات بمداخلهم.⁽²⁾

إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مثله مثل التحقيقات السابقة يجب أن يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية الدين لهم رتبة مفتش على الأقل، كذلك يتعين و لصحة هذا النوع من التحقيقات احترام بعض الإجراءات من طرف الإدارة فهو من التحقيقات الغير فجائية حيث يتعين على إدارة الضرائب أن تشعر المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسلمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، كذلك يتعين منح المكلف أجل لتحضير دفاعه يقدر بـ 15 يوماً على الأقل من تاريخ استلام الإشعار، كذلك يتعين تحديد الفترة الجبائية موضوع التحقيق مع

¹ (محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.
² (قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 61، 62.

تحديد طبيعة التحقيق و أن يشار في الإشعار تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضرية له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.⁽¹⁾

الفرع الرابع : حق المكلف في العلم بقرارات إعادة التقويم

بعد إجراء التحقيق قد يؤدي إلى العدم، أي قرار يعاكس التصريحات الجبائية، في هذه الحالة لا يكون هنالك أي إعادة للتقويم و تلزم إدارة الضرائب بإبلاغ المكلف بالضرية لهذه النتيجة و تواجهه بها و ذلك بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام.

لكن قد يؤدي التحقيق إلى الوصول إلى نتائج تنتهي بإعادة التقويم هنا يتعين على العون المحقق أن يبلغ المكلف بالضرية بهذه النتيجة عن طريق إشعار بإعادة التقويم و الذي يجب أن يكون مفصلاً بشكل كافي و مسبب و مؤسس بأحكام المواد القانونية المستند عليها بشكل يسمح للمكلف بفهم هذا القرار و اتخاذ الرأي بشأنه.

يمنح أجل 40 يوماً لتقديم رأيه حول هذا القرار المبلغ إليه و خلال هذه المهلة يجب على العون المحقق أن يعطي المكلف كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون القرار كما أنه يمكنه الاستماع إلى المكلف بالضرية.

إذا انتهت مدة 40 يوماً دون رد فإن ذلك يعتبر بمثابة القبول الضمني يؤدي إلى إدراج قرار إعادة التقويم في الجدول للتحصيل مع حق المكلف بالضرية في الطعن

و في حالة الرد الصريح بالقبول يعتبر قرار إعادة التقويم نهائي لا يقبل أي طعن و يدرج في الجدول للتحصيل.

وفي حالة الرفض من طرف المكلف بالضرية فإن إدارة الضرائب يمكنها الاستجابة لطلباته، كما يمكنها التمسك بقرار إعادة التقويم و في هذه الحالة يثبت القرار مع حق المكلف في الطعن عند انتهاء التحقيق لفترة جبائية معينة.⁽²⁾ و كل ما سبق يعكس حق المكلف بالضرية في المواجهة و المتمثل في حقه بالعلم بالإجراءات المتخذة في مرحلة الشكوى الضريبية من جهة و العلم بالإجراءات المتخذة في مرحلة الطعن أمام لجان الطعن من جهة أخرى.

¹ محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

² محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، نفس المرجع.

المطلب الثاني : حق المكلف في العلم بإجراءات ما بعد التحقيق

بعد انتهاء عملية التحقيق فإن للمكلف بالضريبة الحق في تقديم طعن في قرار الإدارة الضريبية إذا لم يقتنع بنتائج التحقيق و يكون ذلك عن طريق عدة إجراءات تتمثل في :

الفرع الأول: حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة الشكوى الضريبية

تخفيفا للضغط الكبير الذي تعانيه الجهات القضائية، أوجب المشرع الجزائري التظلم الإداري أو ما يعرف بالشكوى لدى الإدارة الضريبية و التي لها دور كبير في تجنب الكثير من المنازعات الحاصلة في القطاع الجبائي⁽¹⁾، وتعتبر الشكوى خطوة أولى للحل الإداري بحيث لا يمكن اللجوء إلى القضاء و تقديم دعوى في مجال المنازعات الجبائية ما لم يسبقها وجوبا رفع شكوى من المكلف لإدارة الضرائب⁽²⁾.

إن الشكوى الضريبية لها نفس طبيعة التظلم الإداري المعروف في المنازعات الإدارية ، لكن بها خصوصية من حيث طبيعتها و شكلها و آثارها، حيث أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين و أن تحتوي على بيانات و معلومات لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها و هذا حسب ما نصت عليه المادة 73 / 01 إلى 03 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 113 من قانون المالية لسنة 2002، و موضوع الشكوى قد يكون الهدف منه الحصول على استندراك الخطأ أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي وهي تحصر النزاع القضائي فنفس الطلبات في الشكوى يجب أن تكون نفسها أمام القضاء و نص عليها المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 70،71،72. (فيجب أن يعلم يواجه المكلف بهذا الإجراء)

تعتبر الشكوى الضريبية نوع من التظلم الإداري المسبق المنصوص عليه في قانون المنازعات الإدارية لكنها تتمتع بنوع من الخصوصية من حيث الطبيعة فه ي وجوبي عكس التظلم الإداري، تكون الشكوى تحت طائلة الإبطال إذا لم يراعي فيها المكلف الجانب الموضوعي و هذا المضمون يختلف بنوع الشكوى أو طبيعتها⁽³⁾.

كما أنه جاء في المادة 04/73 ما يلي:

¹ كافي سناء، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر 2013، 2014، ص 01.

² Ludovic Ayrault, L'autonomie de la procédure fiscale contentieuse, la France, P 289, sans année.

³ غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ورقلة، 2014، ص 18.

" 4- تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تتضمن كل شكوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها؛
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار. و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع ؛
- عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف ؛
- توقيع صاحبها باليد.

و الفائدة من الشكوى لا تعتبر إجراء معرفي للمكلف بالضريبة بل تعتبر وسيلة لإبداء الحوار بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة حيث أن الإدارة الجبائية لديها وسائل تقنية و محاسبية التي ربما يكون المكلف غير قادر على التمكن منها.

كما أن الإدارة يفرض أنها على علم بكل التعديلات التي أجريت بقانون الضرائب، حيث من الممكن أن تؤدي هذه الشكوى إلى وصول الطرفين أثناء الحوار و المواجهة بينهما إلى حل دون اللجوء إلى القضاء و هذا يؤدي إلى نتيجتين :

1. أن المكلف بالضريبة في حالة التوصل إلى حل يكون أكثر ثقة في الإدارة الضريبية.
 2. أن الوصول إلى حل يؤدي تفادي اللجوء إلى القضاء و بالتالي توفير الوقت و الجهد و المال، كما نتجنب إغراق الجهات القضائية بملفات كثيرة تتعلق بالمنازعات الضريبية حيث بهذا تكون وسيلة للتقليل من المنازعات و تصفيتها، كذلك تؤدي الشكوى فائدة في كونها تحصر النزاع الضريبي، فحصر النزاع هو من الناحية العملية يسهل على القاضي حل النزاع، لأن القاضي سيقيد الطلبات الواردة في الشكوى فلا يقبل من المكلف أن يطلب من القضاء في ضريبة أو رسم لم يرد في شكاواه، لكن تقبل الطلبات المنشقة من الطلبات الواردة في الشكوى الضريبية.⁽¹⁾
- إذا نظرنا إلى التعديلات المتكررة و المتجددة للأحكام المنصوص عليها في القوانين الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، فإننا لا نجد أي منها قد مس بإجراء التظلم الإداري كطعن إجباري قبل اللجوء إلى القضاء، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء.⁽²⁾

¹ (محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

² (خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 2012، 2013ص05

أولا: التحقيق في الشكوى

يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد تلقي الإدارة الجبائية الشكاية و تسجيلها في سجل خاص لهذا الغرض. قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا، القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي، بالتحقيق و جمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوم.⁽¹⁾

وبعد تلقيه رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي إن كان هناك رأي يقوم المفتش بدراسة الشكاية من جانبها الشكلي، ثم الجانب الموضوعي مع فحصه للوسائل المعروضة. و لكي يقوم المفتش بالتحقيق يمكنه استدعاء المكلف للحصول منه على كل التوضيحات الضرورية المتعلقة بالموضوع، كما يمكنه إجراء التحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات و الجماعات المحلية على الوثائق التي يرى أنها قد تساعده في تحقيقه للشكاية، و بعد قيام المفتش بجمع المعلومات و التحريات يحرر تقريرا و يثبت فيه المقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع و يرسل الملف إلى مديرية الولاية ليتخذ بشأنه مدير الضرائب للولاية القرار المناسب.⁽²⁾

ثانيا : إصدار القرار في الشكوى

يختتم المفتش المكلف بالتحقيق في الشكاية و يقوم بإرسال تقريره المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كلفته بذلك و المتمثلة سواء في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى و ذلك كل حسب اختصاصه من أجل إصدار القرار بشأن الشكاية.⁽³⁾

بناء على المعطيات القانونية و الإدارية المتوفرة لديه يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع و هذا القرار يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع. فقبل اتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب فإنه يتعين عليه أن يطلب وفقا للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص إقليميا بتقديم اقتراح كتابي في موضوع النزاع، يعرض هذا الاقتراح في

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر 2005، ص 20.
² فريجة حسن، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر 2008، ص 24.
³ ديولم ناصر، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، مرجع سابق، ص 53.

بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابيا على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي بعد تأشيرتها من طرف المدير الفرعي للمنازعات.⁽¹⁾

1. حالة الرفض الكلي:

يحق لمدير الضرائب للولاية رفض الشكالية المقدمة إليه من طرف المكلف بدفع الضريبة و ذلك بشرط أن يوضح أسباب الرفض و لو بصفة موجزة، لكي يتمكن المكلف من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة، أو يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.⁽²⁾

2. حال التخفيض الكلي أو الجزئي:

قد يكتشف مفتشو الضرائب أخطاءا وقعوا فيها أو هفوات أدت إلى خلل في التقدير أو في الحساب فيقدمون تقارير إلى مدير الضرائب للولاية يخبرونه فيها عن هاته الأخطاء، و من هنا فإن مدير الضرائب يتخذ قرار بتخفيض كلي أو جزئي، وهذه الأخطاء في الحقيقة منتشرة كثيرا في الواقع الميداني.

و من جهة أخرى يستطيع مدير الضرائب للولاية أن يقبل جزء من الشكوى و يرفض الجزء الآخر، وهنا يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينازع الإدارة في الجزء المرفوض إما أمام لجان الطعن أو أمام القضاء⁽³⁾ ، بالتالي قد أتاحت الفرصة و الحق في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية لتتنظر هذه الأخيرة في تظلمه قبل اللجوء إلى القضاء.

الفرع الثاني: حق المكلف في العلم بإجراءات الطعن أمام لجان الطعن

لقد جاءت فكرة لجان الطعن الإدارية كوسيلة لحل النزاعات وديا بين الإدارة و المكلف بالضريبة⁽⁴⁾، لتقريب وجهات النظر بينهما، لعلها تحسم الأمر دون اللجوء إلى القضاء و ما ينجر عنه، و قد عرفت لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة في فرنسا حيث انبثقت عن قانون الضرائب و أعيد تنظيمها و تشكيلها سنة 1941 أين ظهرت اللجان التالية :

- لجنة الطعن البلدية للضرائب المباشرة.

- لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة.

¹ (أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 20، 21.

² (فريجة حسن، مرجع سابق، ص 20.

³ (بن عبدة علي، شنين صالح، شهبي محمد لامين، المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2002، 2003، ص 25.

⁴ (جاءت في المادة 23 مكرر من الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1966 المتضمن قانون المالية لسنة 1969

- لجنة الطعن المركزية للضرائب المباشرة.⁽¹⁾

أما بالنسبة للجزائر فبعد 1968 شهدت هذه اللجان تعديلات بموجب المادة 46 من الأمر 93/70، المتضمن قانون المالية لسنة 1971 تخص اختصاصات هذه اللجان إلى غاية التعديل بالقانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ثم التعديل الصادر بموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.⁽²⁾

فقد تعدد ذكر هذه اللجان فمنها ما جاء ضمن (ق، ض، م) و الرسوم المماثلة ومنها ما ذكر في (ق، ض، م) ومنها ما ورد ذكره في (ق، ت)

و نجد لجان الطعن الإدارية المذكور في المواد 80، 81، 81 مكرر من (ق، إ، ج) حيث تضمنت تكوين هذه اللجان و إجراءات سير أعمالها و اختصاصاتها بعدما ألغيت من المواد 300، 301، 302 الواردة في (ق، ض، م) و الرسوم المماثلة و ذلك بموجب التعديل الوارد في القانون 24/06 المؤرخ في 2007/12/27 .

بيئت الفقرة الثانية بالمادة (121) من القانون المصري، إجراءات الإخطار بمواعيد الجلسات حيث تنص على ما يلي :

" و تخطر اللجنة كلا من الممول و المصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل و ذلك بكتاب موسى عليها مصحوبا بعلم الوصول و لها أن تطلب من كل من المصلحة و الممول من تقديم ما تراه ضروريا من البيانات و الأوراق و على الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، و إلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة "

و قد نظمت المادة 1/140 من اللائحة التنفيذية لقانون هذه الإجراءات حيث تنص على ما يلي :

" يكون إخطار لجنة الطعن لكل من الطاعن و المأمورية المختصة بموعد الجلسة المحددة للنظر على الطعن بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول، و للممول أن يكتفي بإرسال المذكرات أو المستندات أن تفصل في الطعن في ضوء الأوراق و المستندات المعروضة عليها."

كذلك تنص الفقرة الأخيرة من المادة (140) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" و يجب على رئيس اللجنة و أمين السر قرارات اللجنة خلال 15 عشر يوما من تاريخ صدورها، و يكون إعلان كل من المصلحة و الممول بقرار اللجنة بكتاب موسى عليه بعلم الوصول"⁽³⁾

و تنص الفقرة الأولى من المادة 122 من نفس القانون على ما يلي :

¹ حسين فريجة، مرجع سابق، ص 50.

² بن عبدة علي شنين، صالح شهبي محمد لامين، المنازعات الضريبية في الجزائر، نفس المرجع، ص 27.

³ القانون المصري للضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

" تلتزم اللجنة بمراعاة الأصول و المبادئ العامة لإجراءات التقاضي و يعلن كل من الممول و المصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول ... (1)

أما فيما يتعلق بالمشروع الجزائري جاء ذكر هذه اللجان في المواد 80 و 81 و 81 مكرر ذلك أنه في إطار اختصاصها تقوم بفحص و دراسة الملفات المعروضة عليها و تطلع على تقارير المدير الولائي بشأنها ، و تقوم كذلك باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم الشرعيين لسماع أقوالهم وفقا للتعديل الوارد في الأمر 27/95 المؤرخ في 30 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 1996 و لا سيما مواده من 26 إلى 28 ، فإن أجل استدعاء المكلفين المعنيين لسماعهم قد تم توحيد بالنسبة لكل اللجان ، حيث يتم استدعاء المعنيين بعشرين يوما قبل تاريخ الاجتماع ، و بعد التأكد من أن الملفات أصبحت صالحة للفصل فيها ، تعقد اللجنة جلستها لتبدي رأيها في المنازعات المطروحة أمامها، و آراء هذه اللجان تصدر في اجتماعات رسمية، بحيث لا تكون صحيحة، بالنسبة إلى لجنة الدائرة إلا إذا حضرها ثلثي الأعضاء، و بالنسبة إلى لجنة الولاية سبعة أعضاء على الأقل، و بالنسبة إلى اللجنة المركزية أربعة أعضاء على الأقل، و هذا تحت طائلة بطلان الرأي.

يتم تبليغ آراء اللجان الصادرة بخصوص النزاعات المعروضة، أمامها للمكلفين المعنيين وفق الإجراءات الآتية :

- بالنسبة إلى لجنة الدائرة للطعن فكاتب هذه اللجنة هو الذي يقوم بالتبليغ و ذلك خلال العشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام الأشغال، و يتم ذلك بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام.

- أما بالنسبة إلى كل من اللجنة الولائية و المركزية فإن المدير الولائي المختص إقليميا هو الذي يقوم بتبليغ قرارات الرفض أو التخفيض التي يتخذها بناء على آراء اللجان و يتم ذلك خلال الثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام آراء اللجان، و هذه القرارات تصبح قابلة للطعن فيها أمام المحكمة الإدارية (2).

أما حاليا (ق، إ، ج، 2015) يوجد (03) لجان هي : لجنة الدائرة للطعن (3) و اللجنة الولائية للطعن و اللجنة المركزية للطعن، و هذه اللجان مهمتها حل الإشكال المطروح بين المكلف بدفع الضريبة و الإدارة الجبائية، و للحفاظ على مصالح المكلف بدفع الضريبة و حمايته من الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الجبائية في تأسيس الوعاء الضريبي أو الخطأ في حسابه أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، (4) و الجدير بالذكر هنا أن اللجوء إلى هذه اللجان من قبل المكلف بالضريبة يعد أمرا جوازيا ليس إلزامي حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يتجنب الطعن و يرفع دعوى مباشرة أمام القضاء دون المرور على هذه اللجان، فإذا قام بذلك و تنازل عن رفع الشكوى أمام لجان الطعن فإنه لا يمكنه بعد رفع الدعوى القضائية أن يرفع شكوى إلى لجنة الطعن هذا ما جاء في الفقرة 03 من المادة 80 (ق، إ، ج) :

(1) منشورات معهد تدريس المحاسبين، المنازعات الضريبية في التشريع المصري، Global Alex Center
(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 45، 46، 47.
(3) عدلت المادة 81 مكرر من ق إ ج 2015 بالمادة 27 من القانون رقم 18/15 المتضمن ق المالية لسنة 2016، ج ر: رقم 72 حيث ألغت لجنة الدائرة و أصبحت اللجان كالاتي : لجنة ولائية، جهوية و مركزية، (كما جاء في المادة 28 من ق 18/15 " تدخل الأحكام الجديدة للمادتين 81 و 81 مكرر من ق إ ج، المعدلة بموجب المادتين 27، 28 من ق المالية الحالي حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير 2017).
(4) بن عبدة علي، شنين صالح، شهبي محمد لامين، المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 27.

3- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

كذلك يجب أن يكون على دراية و حسب الفقرة 02 من نفس المادة أن " الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن، أن يسدد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع ".⁽¹⁾

المبحث الثاني : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية

بعد أن يتم إيداع عريضة الدعوى أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية، يقوم كاتب الضبط بإرسال العريضة بعد قيدها في السجل الخاص بذلك إلى رئيس المحكمة الإدارية، الذي بدوره يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى التحقيق و الفصل في النزاع الضريبي، وفقا للإجراءات القانونية المنصوص في ق إ م إ و التشريع الضريبي، و التي تتمثل في إجراءات التحقيق، و إجراء الخبرة.

المطلب الأول: حق المكلف في العلم بعناصر الخصومة و إجراءاتها

إن ضمان القاضي لاحترام الخصوم لمبدأ المواجهة يعني تأكده من إحاطة كل منهم لخصمه علما بما قدمه في الدعوى من عناصر واقعية و قانونين⁽¹⁾.

كفل المشرع الجزائري تبليغ ما جاء في العرائض و المذكرات و الوثائق إلى الجهات المتنازعة بعد تسليمها إلى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، ولقد وردت الإجراءات المتعلقة بالخصومة في الباب المتعلق بالأحكام الخاصة بالمحاكم الإدارية من خلال المواد 838 إلى 873 من ق إ م إ، إلا أن المشرع كذلك مدد عن طريق الإحالة سريان تلك الإجراءات أمام مجلس الدولة بموجب المادة 915 من نفس القانون.⁽²⁾

الفرع الأول: حق المكلف في العلم بمضمون العرائض

بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محامي، و تضمنها للبيانات المنصوص عليها في ق إ م إ، تودع مع نسخة منها في ملف القضية، ثم تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية،⁽³⁾ فتتقيد لدى أمانة الضبط، في سجل رسمي يمنحها تاريخا مؤكدا مع تحديد تاريخ الجلسة الأولى التي ينادي فيها على القضية. كما يمنح المدعي أجلا كافيا لتكليف الخصم للحضور عن طريق محضر قضائي.

¹ عيد محمد القصاص، التزام القاضي باحترام مبدأ المواجهة، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الثانية، بدون بلد، 2010، ص 61.
² بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (قانون رقم 09-08 المؤرخ في 23 فيفري 2008)، ط 03 منشورات بغدادي، 2011، ص 444.
³ راجع المواد : 815، 818، 821 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية 09-08، المؤرخ في 23 فيفري 2008.

تفيد العرائض و ترقم في السجل حسب ترتيب ورودها. يقيد التاريخ و رقم التسجيل على العريضة و على المستندات المرفقة بها⁽¹⁾.

الفرع الثاني: حق المكلف في العلم بمضمون المذكرات

يسلم أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت إيداع العريضة، كما يؤشر على إيداع مختلف المذكرات و المستندات ، كما يجوز للمدعي تصحيح العريضة التي لا تنثير أي وجه بإيداع مذكرة إضافية خلال الآجال القانونية. (المادة 2/823 من ق إ م إ م 09-08). فالمذكرات تصرف إجرائي يصرح بواسطته الطرفان على التوالي بإدعاءاتهما و حججهما (المدعى) أو وسائل دفاعهما (المدعى عليه)⁽²⁾.

¹ (المادة 824، من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية 09-08،

²) Ibtissem Garram, terminologie juridique dans la législation algérienne, Palis du livre, Blida, l'Algerie, 1998, P 58.

الفرع الثالث: حق المكلف في العلم بمضمون الوثائق

من خلال العريضة يتضح موضوع الطلب و أطراف الخصومة و كذا الوثائق التي تأسست عليها الطلبات،

1. تبلغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط المكلفة باستلامها تحت إشراف القاضي المقرر،

تبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض و المذكرات بنفس الطريقة المذكورة في المطة 1 أعلاه⁽¹⁾

المطلب الثاني : تطبيقات مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة، هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة، يمكن أن يأمر بها القضاء الإداري، لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي، في مواجهة الإدارة.⁽²⁾

منح المشرع الجبائي القاضي الإداري صلاحيات واسعة للفصل في النزاع الضريبي بالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة الممنوحة لأي قاض إداري فقد خصّ بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعات الجبائية في حد ذاتها سماها المشرع بإجراءات التحقيق الخاصة و ينص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تحت عنوان التحقيق الإضافي في مواجهة التحقيق و الخبرة، المواد 85،86 من ق، إ، ج حيث نصت المادة 85 منه على أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق، و الخبرة.⁽³⁾

بعد أن يتم تسجيل طلبات المكلفين لدى كاتب الضبط المتواجد على مستوى المحاكم الإدارية، تقوم هذه الأخيرة بفتح تحقيق، حيث يجوز للقاضي بناء على طلب الأطراف أو طلب أحدهم، أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع، و بموجب أمر شفوي بحضور أحد الأطراف شخصيا بإجراء تحقيق، أو تقديم وثيقة و بموجب أمر كتابي بإجراء الخبرة، أو تحقيق في الكتابة أو بأي إجراء آخر من إجراءات التحقيق.⁽⁴⁾

¹ بربرة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 444.

² أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 77.

³ محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ بوقيرين فافا، نور غنية، مصطفىاوي جازية، حنصالي نوال، بودهري فلة عبلة، شاكلي أمال، عطوي نجية، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 13 سنة 2004، 2005، ص 70.

الفرع الأول: مبدأ المواجهة أثناء التحقيق الإضافي (إعادة التحقيق)

يكون التحقيق الإضافي إلزامي وفقا للفقرة 02 من المادة 85 من ق، إ، ج كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل دفاع جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع، إذن يتم اللجوء إلى التحقيق الإضافي بصفة جوازية أو بصفة إلزامية.

يمكن للقاضي أن يلجأ إلى التحقيق الإضافي بصفة جوازية إذا رأى عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة للوصول إلى حل في النزاع، وفي هذه الحالة فإن سلطته في اللجوء إلى هذا الإجراء هي السلطة التقديرية و يكون التحقيق الإضافي إلزاميا في الحالتين الآتيتين :

أ.- إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة.

ب.- إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها.

و في كلتا الحالتين يلزم القاضي بفتح تحقيق إضافي.

وفق هذه المادة فإنه يمكن القول بأن الإجراءات الخاصة التي حددها المشرع الجبائي جاءت على سبيل الحصر لا على سبيل المثال.⁽¹⁾

و تطبيقا لمبدأ المواجهة في حالة ما إذا قام مدير الضرائب بطرح وقائع جديدة يتعين إعلام المكلف بالضريبة بهذه الوقائع و منحه أجل 30 يوما لتقديم ملاحظاته فيما إذا كان يتمسك بالتحقيق الإضافي.

1- إجراءات التحقيق الإضافي :

يقوم القاضي بتوجيه الأمر للمدير الولائي للضرائب بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل تابع للإدارة الجبائية للقيام بإجراء التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة.

يشرع العون المحقق للإدارة الجبائية مباشرة التحقيق في الأوجه التي أثارها المكلف بالضريبة بتاريخ بدأ عملية التحقيق و يجب أن يتم بحضور المكلف أو وكيله و يتلقى من المكلف بالضريبة جميع الوثائق التي تدعّم إدّعاءاته، بعد انتهاء التحقيق يقوم العون المحقق بتحرير محضر بيدي فيه ملاحظات المكلف بالضريبة ثم يرسل هذا المحضر عن طريق المدير الولائي للضرائب إلى المحكمة مرفقا بالوثائق.

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2010، ص 73.

إذا أفضى التحقيق الإضافي إلى قيام إدارة الضرائب أثناء هذا التحقيق بالدفع بوقائع وأسباب جديدة لم يكن المكلف بالضريبة على علم بها فإنه يمنح أجل 30 يوما للرد عليها قبل تحرير المحضر الذي يرسل إلى المحكمة.

و ما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه أغفل تحديد مدة التحقيق الإضافي مما يفيد أن هذه المدة يحددها القاضي و التي يجب أن تكون في آجال معقولة.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مبدأ المواجهة أثناء التحقيق المضاد (مراجعة التحقيق)

نصت على هذا الإجراء المادة 03/85 من ق، إ، ج حيث يتم اللجوء إلى هذا الإجراء إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي و شك في فاعليته أو تبين له من سندات الملف و الحسابات المعتمدة من طرف الإدارة غير مؤكدة و غير كافية و هنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، و يتم هذا التحقيق عبر عدة مراحل و هي كالآتي :

تعيين عون غير العون القائم بالتحقيق الأول للقيام بالتحقيق و هنا يمكننا أن نوجه ملاحظة أن المشرع لم يحدد رتبة هذا العون لكن من باب توازي الأشكال يجب أن يكون العون له رتبة مفتش على الأقل.

يقوم هذا المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة بتاريخ عملية إجراء التحقيق.

يتم إجراء التحقيق المضاد بحضور المكلف بالضريبة أو بحضور وكيله و كذلك حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين (2) من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة و هذا في المنازعات التي يكون الفصل فيها من اختصاص لجنة الطعن على مستوى الدائرة.⁽²⁾

و بعد إتمام عملية التحقيق و التدقيق هذه يقوم العون الذي كلف بتحرير محضرا يضمّنه ملاحظات المدعي، و رئيس المجلس الشعبي البلدي إن اقتضت الضرورة، و يبدي هو بدوره برأيه في النزاع. و بعدها يرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته في الموضوع، و تحويل الملف كاملا إلى المحكمة الإدارية صاحبة الاختصاص للفصل بالموضوع.⁽³⁾

إن تحليل نص المادة 03/85 تسمح لنا بإثارة المسائل الآتية :

- أن اللجوء إلى هذا الإجراء يخضع للسلطة التقديرية للقاضي.

¹ محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

² محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، نفس المرجع.

³ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 79.

- أن المشرع استعمل عبارة مراجعة التحقيق لكن بالرجوع إلى إجراءات هذا التحقيق يتبين لنا أننا أمام تحقيق مضاد.

- أن رئيس المجلس الشعبي البلدي لم يعد رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة إنما هو عضو في اللجنة و من تم كان عليه استبداله برئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة و يُبقي على حضور عضو أو عضوين في لجنة الطعن على مستوى الدائرة

- بالنسبة لمدة التحقيق فإن المشرع لم يحدد تلك المدة و تركها للسلطة التقديرية للقاضي.

1- تقييم التحقيق :

من الناحية العملية أن اللجوء إلى هذا النوع من التحقيقات (الإضافي و المضاد) يكون نادرا على أساس أن هذا النوع يفتقد إلى حد ما على عنصر الحياد (بالرغم من مواجهة الخصوم) فالخصم المتمثل في إدارة الضرائب هو الذي يقوم بالتحقيق بالتالي نادرا ما يؤدي هذا التحقيق إلى إنصاف المكلف بالضريبة و الوصول إلى مسائل في معالجة، لذلك ذهب المشرع الفرنسي إلى إلغاء هذا النوع من التحقيق و اكتفى فقط بالتحقيق عن طريق الخبرة.⁽¹⁾

الفرع الثالث : مبدأ المواجهة أثناء الخبرة

تتوقف مصداقية الحقوق المدعى بها على قوة الحجج المثبتة لها، لذلك فالحق يكون عديم الفائدة إذا عجز عن إثبات وجوده، لكن القاضي قد لا يقتنع بالوسائل المثارة أمامه أو أن وسائل الإثبات هذه تكون ناقصة أو غامضة فيلجأ إلى إجراءات التحقيق من بحث و خبرة لتشكيل قناعته.⁽²⁾

إن الخبرة من بين أهم إجراءات التحقيق و أكثرها تطبيقا في العمل القضائي، و الخبرة بمعناها الواسع لها عدّة معاني و مفاهيم، غير أن الخبرة المقصودة في بحثنا هذا هي الخبرة القضائية l'expertise judiciaire³، وقد عرفها الأستاذ الدكتور أحمد خليل بأنها " العمليات و التقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها⁽⁴⁾." و تخضع الخبرة لمجموعة من المبادئ هي : أن لا يتعلق موضوعها بمسألة قانونية أو إجراء معاينة أو سماع شهود،

¹ محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق .

² خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية و طرق الطعن (دراسة مقارنة) ، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان ط 1 2003، ص 35.

³ Ibtissem GARRAM, précédente référence ,2007,P 128.

⁴ خضر الشويكي، مرجع سابق، ص 36، عن أحمد خليل : " الإثبات " - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت، لبنان-2000.

و يتم اختيار الخبير استنادا لقدراته أو علمه أو فنه، و مهمته إبداء رأيه للمحكمة في المسائل الفنية المحددة له من طرف القاضي و التي لا علاقة لها بالقانون، و يتمتع باستقلال فني في إنجاز تقريره، غير أن الخبير رغم استقلاله يجب عليه عدم الإدلاء برأي أو بيان أمور في مسألة لم ترد في النقاط التي حددها القاضي.

كما أن انتداب الخبير أمر موكل لسلطة القاضي التقديرية، فهو وحده الذي يملك حق الاستجابة لطلب إجراء الخبرة أو عدم إجرائها.

و قد خول المشرع الإجراءي للخصوم حق رد أو تنحي الخبراء كما هو مبين في قانون أصول المحاكمات المدنية، كما و يمكن للقاضي استبدال الخبير المعين من طرفه تلقائيا أو بناء على طلب الخصوم و يعين خبير آخر محله.

و من المسلم به أن مضمون تقرير الخبير و آرائه غير ملزمة للقاضي فهي على سبيل الاستئناس فقط، و إذا اتضح له أنها ناقصة أو لم تفي بالغرض، جاز له أن يأمر بإجراء خبرة إضافية، أو خبرة مضادة يجريها خبير أو خبراء آخرون حسب أهمية المنازعة، و الذين يقدمون بدورهم تقارير أخرى.⁽¹⁾

إن واجبات الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، هي نفس واجبات الخبراء التي تعينهم المحاكم الأخرى، و عليه أن ينفذ المهمة المسندة إليه شخصيا.

و يحترم الأجال المضروبة له إلى جانب المحافظة على سرية التحريات الخاصة إذا تعلق الأمر بما يملكه الناس من أرزاق،

ويمكن تعريف الخبرة على أنها معيار من معايير التحقيق الموجهة من طرف هيئة قضائية إلى شخص أو عدة أشخاص مختارين كل حسب سلطته التأهيلية، لممارسة جملة من التحقيقات و الملاحظات حول حدث ما، و في إطار المهمة التي حددها القاضي.⁽²⁾

تبعا لسلسلة التعريفات التي انتهجها المشرع في القانون الجديد (08-09) ، عرف الخبرة من خلال الهدف المرجو من وراء الأخذ بها وفقا لمادته 125 و هو توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي. فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية و التقنية للقاضي؛ ينسجم النص الجديد مع موقف المحكمة العليا المعبر عنه في إحدى قراراتها: " من المقرر قانونا أن دور الخبير ينحصر في المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية، فلا يجوز أن

¹ (خضر الشويكي، مرجع سابق، ص 36، 37.

² (بوقيرين فافا، بن نور غنية، مصطفى جازية، حنصالي نوال، بودهري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 72.

ينتدب للقيام بعمل يعد من صميم مهام القاضي مثل إجراء تحقيق و سماع الشهود. فمهمة الخبير تقتصر على إبداء رأيه في المسائل الفنية التي يصعب على القاضي استقصائها بنفسه دون المسائل القانونية.⁽¹⁾

أولاً : إجراءات الخبرة في مجال الدعوى الضريبية

إذا قامت المحكمة بتعيين الخبير و تمسك أحد الأطراف بإجراء خبرة ثلاثية في هذه الحالة يعين القاضي خبيراً و يعين كل طرف خبير و ينجزون خبرة جماعية.

لا يمكنه تعيين كخبير كل موظف أو صاحب مكتب عمومي للخبرة تكون له علاقة تبعية أو عمل مع إدارة الضرائب أو مع المكلف بالضريبة.

كذلك لا يمكن تعيينه كخبير كل موظف شارك في تأسيس الضريبة محل النزاع و كل موظف أو شخص أدى رأيه في النزاع أثناء التحقيق سواء على مستوى إدارة الضرائب أو على مستوى لجان الطعن أو على مستوى القضاء.

من حق كل خصم أن يطلب رد الخبير إذا توفرت أسباب الرد كوجود العداوة الشديدة أو وجود علاقة التبعية أو المشاركة في النزاع قبل وصوله للقضاء إلى غير ذلك من أسباب الرد، و يخضع الرد للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

إذا اعتذر الخبير في إجراءات الخبرة تقوم المحكمة بتكليف خبير آخر.⁽²⁾

ثانياً : إخطار الخصوم

لقد استقر الموقف لدى كل من المحكمة العليا و مجلس الدولة على اعتبار إخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة إجراء جوهرياً الهدف منه تمكين الخصوم من تقديم ملاحظاتهم. إذ يقع على الخبير ألا يباشر عمله إلا بعد دعوة الخصوم للحضور وقت الخبرة و أن لا يباشر العمل في الموعد الذي حدده لهم إلا بعد إخطارهم مسبقاً. أما إذا باشر عمله دون أن يدعوهم للحضور، كان عمله مشوباً بالبطلان و صح للخصوم أن يتمسكوا بذلك و إثارته أمام جهة الموضوع التي يخضع فصلها لرقابة المحكمة العليا.

من خلال النص الجديد، احتفظ المشرع بالمبدأ المقرر في المادة 53 من ق، إ، م المتضمن وجوب إخطار الخصوم من طرف الخبير بالأيام و الساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة، و استحدث حكمين يتعلقان:

¹ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، مرجع سابق، ص 133.

² محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

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 طبية لا يمكن تنفيذها بحضور الخصوم.

2 - أن يتم إخطار الخصوم بيوم و ساعة و مكان إجرائها عن طريق محضر قضائي⁽¹⁾.

يتقيد الخبراء بالمهام الموكلة إليهم و يجيبون عن الأسئلة الواردة في الحكم بالخبرة حيث يستمعون إلى جميع الأطراف و يأخذون منهم الوثائق اللازمة.

يقوم ممثل إدارة الضرائب بتحرير محضر يسير إجراءات الخبرة يكون مشفوعا برأيه في النزاع، و يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

بعد انتهاء الخبرة يتم إيداع المحضر و الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يتم إبلاغ الأطراف بأن الخبرة مودعة لدى المحكمة و يمكن للطرف الذي يهمله التعجيل إرجاء القضية إلى الجدول بعد إنجاز الخبرة⁽²⁾.

¹ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، مرجع سابق، ص 140.
² محاضرات الأستاذ : زرقون نور، مرجع سابق.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه نخلص إلى أن المشرع الجزائري ألزم المكلف بالضريبة أن يعرض شكواه على الجهات الإدارية ممثلة في المدير الولائي للضرائب و جواز رفعه فيما بعد إلى لجان الطعن الإدارية و الغرض من ذلك هو تحقيق عدة مزايا، كمنح الفرصة للإدارة من مراجعة و تصحيح الأخطاء و من تم تخفيف العبء عن الجهات القضائية هذه الأخيرة التي في الغالب تبقى أكثر فعالية، هذا من جهة؛ و من جهة أخرى ألزم الإدارة الضريبية و الجهات القضائية على حد سواء منح المكلف كحق من حقوقه إعلامه و مواجهة تحت طائلة بطلان الإجراءات بكل إجراء تقوم به هذه الأجهزة طوال فترة النزاع .

الفصل الثاني

وسائل تحقيق مبدأ المواجهة في النزاع
الجبائي

الفصل الثاني: وسائل تحقيق مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي

هنالك عدة وسائل قانونية التي تم إقرارها لفائدة المكلف بالضريبة، ومن أهم هذه الوسائل هي عملية التبليغ و التي تحافظ على حقوق هذا الأخير في الدفاع من جهة ثم تكريسا للحوار الذي يجب أن يسود بينه وبين الإدارة الجبائية في شكل إجراء تواجهي من جهة أخرى؛ فالتبليغ باختلاف أنواعه يعتبر عملية تقنية تبدأ مع سير الإجراءات الضريبية وصولا إلى التقاضي، و يستمر إلى ما بعد صدور الحكم القضائي، و عرف في اللغة العربية بمصطلح الإيصال حسب المعجم العربي الأساسي الذي أصدرته المنظمة العالمية للتربية و الثقافة و العلوم سنة 1989، لكنه في المعجم الضريبي يعتبر كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام المكلف بالإجراءات الضريبية التي تمارسها في حقه، بالرغم من الإشكالات التي تواجه هذا الإجراء إلا أنه يلعب دوره جد هام في النزاع الجبائي و سنوضح ذلك من خلال مبحثين :

المبحث الأول: التبليغ عن طريق البريد المضمون

المبحث الثاني : التبليغ عن طريق المحضر القضائي

المبحث الأول: التبليغ عن طريق البريد المضمون

انطلاقاً من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب (القانون المغربي) و التي تنص على مايلي " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع الإشعار بالتسليم ..."

فمن خلال هذه المادة نجد من بين إجراءات التبليغ التي أقرها المشرع، التبليغ عن طريق البريد، بحيث تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الطي و الإنذارات الضريبية مثلاً عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتسليم.⁽¹⁾

المطلب الأول : كيفية التبليغ عن طريق البريد

تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، و ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام و يؤخذ هذا التاريخ كبدية لحساب الأجل الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحاكم الإدارية.⁽²⁾

الفرع الأول : إلتزامات المكلف الضامنة لتحقيق التبليغ عن طريق البريد

حتى يتحقق الهدف أو الغاية المتوقعة من عملية التبليغ عن طريق البريد يجب على المكلف بالضريبة في سبيل ذلك أن يتقيد بعدة التزامات أمام الإدارة الجبائية حتى تتم هذه العملية بطريقة جدية و حضارية لتضمن عملية المواجهة بين الأطراف كي لا تعاق عملية الدفاع لكلي الطرفين خاصة للمكلف بالضريبة

أولاً : التصريح بالعنوان أو مكان ممارسة النشاط

يلعب عنوان أو مقر ممارسة النشاط دوراً مهماً في المنازعة الجبائية حيث أن كل الإجراءات التي تتخذ ضد المكلف بالضريبة يجب أن تبلغ له في العنوان الذي صرّح به عند تصريح بالوجود.

" يبلغ المكلف سواء كان شخصاً " طبيعياً " أو " معنوياً " في محل إقامته المختار المصرح عنه للإدارة الضريبية⁽³⁾، ...

و عندما تتخذ الإدارة قرارها فإنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي إختاره.

¹ طارق السباب، قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب و إشكالات التحصيل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسار العلوم و التقنيات الضريبية، كلية الحقوق سطات، جامع الحسن الأول، 2011، 2012، نقلاً عن السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية، ص 04.

² (أمزيان عبد العزيز، مرجع سابق، ص 21، 22.

³ (مرسوم رقم 2488 تاريخ 2008/07/03، تحديد دقائق تطبيق القانون رقم 44 تاريخ 2008/11/11، قانون الإجراءات الضريبية (لبنان)، المادة 26.

و في فرنسا اعتبر تبليغ القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام و يجب احترامه حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن يسري من يوم استلام الرأي المتضمن تبليغ القرار . و لقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 4 مايو 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار و أمضت زوجة المكلف وصل الاستلام في غيبته يعد هذا تبليغا قانونيا و تسري عليه مواعيد الطعن⁽¹⁾.

ثانيا : التصريح بتغيير العنوان

...و عليه أن يعلمها بعنوانه الجديد في حال تغيير محل إقامته المختار بموجب كتاب تعديل معلومات، و إلا يكون التبليغ قانونيا عند إرساله إلى آخر عنوان مصرّح عنه عند مباشرة العمل أو على التصريح لضريبة الدخل أو للضريبة على الرواتب و الأجور، و لا يحق للإدارة الضريبية تعديل عنوان المكلف إلا بموجب موافقة خطية من قبله. " (2)

أما في حالة لم يعلم المكلف الإدارة الضريبية بمحل إقامته المختار، يتم التبليغ و فقا للآتي :

أ. يبلغ الشخص الطبيعي و الشريك المكلف القيام بالموجبات الضريبية في شركة المحاصة شخصا في مركز عمله الرئيسي، في حال عدم وجود مركز يتم تبليغه في سكنه الرئيسي بعد التثبت من هويته. وفي حال تعذر تبليغه شخصا، يتم إبلاغه بواسطة من يصرح بأنه من الساكنين معه من الأزواج و الأقارب ، أو من العاملين معه أو في خدمته ، و ذلك بعد الإطلاع على مستند رسمي يثبت هوية المستلم و ينظم محضر تبليغ بذلك .

عند عدم إبراز أوراق ثبوتية، تسلم المستندات المطلوب إبلاغها إلى من يدلي، في محضر التبليغ بأنه هو الشخص المقصود، بالتبليغ، أو أنه أحد الساكنين معه من الأزواج و الأقارب أو من العاملين معه أو في خدمته.

أما خارج المقام أو المحل أو المسكن فلا تسلم الأوراق إلى الشخص المراد تبليغه، إلا بعد الإطلاع منه على أوراق رسمية تثبت هويته.

و على موظف الجهة المكلف بالتبليغ أن يشير في محضر التبليغ إلى إفادة المبلغ إليه، أو إلى طريقة إثبات هويته مع إدراج نوع و رقم وثيقة إثبات الهوية.

ب. يبلغ الشخص المعنوي في مركزه الرئيسي إذا كان المكلف فرعا " شركة أجنبية "، يتم تبليغه في الفرع الرئيسي الموجود على الأراضي اللبنانية .

يتم تبليغ الشخص المعنوي بواسطة الشخص المكلف من قبله بتسليم البريد، و على القائم بعملية التبليغ أن يتأكد من هوية مستلم البريد و من صفته الوظيفية، و أن يدرج هذه المعلومات في محضر التبليغ بالإضافة إلى نوع ورقة وثيقة إثبات الهوية .⁽³⁾

و بالتالي حتى تتمكن إدارة الضرائب المكلف بالضريبة بكل الإجراءات و القرارات المتخذة ضده يجب على المكلف بالضريبة أن يعلمها بتغيير للعنوان أو مكان فرض الضريبة، بالتالي عليه أن يصرح لدى إدارة الضرائب بتغيير محله كلما قام بذلك.

¹ فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 28

² المادة 26. ، قانون الإجراءات الضريبية اللبناني، مرجع سابق.

³ المادة 28 من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني، نفس المرجع.

يترتب على عدم التصريح بتغيير المكان أو التأخير فيه فرض غرامة جبائية، و الأجل تتمثل في 30 يوما الأولى⁽¹⁾.

الفرع الثاني : أنواع التبليغ عن طريق البريد المضمون و قيمته في تحقيق العلم

يعتبر البريد بمختلف أنواعه من أهم الوسائل التي تركز عليها الإجراءات المختلفة لوصول الرسائل و الطرود و ما إلى ذلك من الإرساليات المختلفة إلى أصحابها المرسله إليهم سواء تعلق الأمر برسائل رسمية أو غير رسمية

أولا : أنواع التبليغ عن طريق البريد

هنالك عدة أنواع لإرسال الإرساليات المتنوعة و كما تقدم فإن التبليغ عن طريق البريد له عدة أنواع إلا أن سنتطرق في دراستنا إلى أهم نوعين من التبليغ عن طريق البريد و هما البليغ عن طريق البريد العادي ، و التبليغ عن طريق البريد المضمون

1. التبليغ عن طريق البريد العادي :

إن التبليغ عن طريق البريد العادي يتمثل في البريد الذي يسمح لكل المواطنين باستقبال مراسلاتهم في مكتب بريد محل اختيارهم، و ذلك للإشراف شخصيا على سحبها على مستوى مكتب البريد مقابل استظهار و تقديم بطاقة التعريف الوطنية ، لكن هذا النوع من البريد غالبا ما يرجع إلى المرسل دون استلامه من المرسل إليه، إما عن حسن نية كأن لا يتفقد المرسل إليه مصلحة البريد أو عن سوء نية و ذلك بعلم المكلف للإرسال و عدم التقدم لسحبه⁽²⁾.

2. التبليغ عن طريق البريد المضمون :

يتم التبليغ بالبريد المضمون بواسطة ساعي البريد مع الإشعار بالوصول و على الساعي أن يعيد الإشعار بالوصول إلى الإدارة و يعتبر الإشعار بالوصول حجة فيما اشتمل عليه ما لم يثبت تزويره،

في الأحوال التي يجري فيها التبليغ إلى سائر الجهات الأخرى الواردة في هذا القانون، يجب أن يسطر الشخص المناط به إجراء التبليغ بالحبر محضرا أو حاشية يذكر فيها تاريخ اليوم و الشهر و السنة التي حصل فيها التبليغ و اسم الشخص المبلغ و كنيته و طبيعة صلته بالمكلف إذا لم يكن المكلف بالذات و أن يثبت في المحضر أن الورقة سلمت إليه و أن يوقع إشعارا بالتبليغ أو أن يثبت امتناعه و سببه و في حال رفضه ذلك على المبلغ أن يثبت واقعة الامتناع و أن يوقع إشعارا بإجراء التبليغ من قبله.

إذا وجد صندوق البريد للمكلف فيجري التبليغ فيه و يتم ذلك بأن يسطر المبلغ بالحبر محضرا يذكر فيه تاريخ اليوم و الشهر و السنة التي حصل فيها إيداع الورقة في الصندوق و يوقع المبلغ المحضر مع موظف من البريد .

¹ محاضرات الأستاذ : زرقون نور الدين، مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق.

² منتديات ستار تايمز ، موقع إلكتروني، الأنترنت.

يقسم الساعي المختص في الإدارة بالتبليغ و الجابي المناط به يمينا أمام أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة (بأن يقوم بعمله بصدق و أمانة)⁽¹⁾.

ثانيا : قيمة التبليغ عن طريق البريد

عرف التوجيه الأوربي الصادر في 15 ديسمبر 1997 بشأن القواعد التي تحكم تنمية السوق الداخلي للخدمات البريدية و تحسين جودتها في المادة 2/9 منه البريد الموصى عليه **Courrier recommandé** بأنه " خدمة تتم وفق إجراءات تكفل ضمان الإرسال ضد مخاطر الفقد أو السرقة أو التلف، و توفي للمرسل لقاء مبلغ جزافي يدفعه، الدليل على إيداع الإرسال لدى هيئة البريد و كذلك عند الضرورة و بناء على طلبه لإثبات استلام المرسل إليه له"⁽²⁾.

و لا شك أن استخدام البريد الموصى عليه يقدم العديد من الفوائد منها، إثبات عملية الإرسال حيث تتم عن طريق موظف عام، و إثبات عملية الاستلام حيث أن موظف البريد المختص يحصل على توقيع المرسل إليه و يقوم بإثبات ذلك في سجلاته، كما يفيد في إثبات هوية الأطراف.⁽³⁾

فالتبليغ عن طريق البريد يشكل إحدى أهم الإجراءات التي يركز عليها قانون الإجراءات الجبائية. وتبرز قيمة التبليغ في الميدان الجبائي و خطورة الاستهانة به في :

- تمكين كل من الإدارة و المكلف احتساب الأجال المرتبطة بالتصريح و فرض الضريبة و المنازعات و التحقيقات. (و مثال قيمته في حساب الأجال المتعلقة برفع الدعوى أمام القضاء تجسد ذلك في المادة 82 ف 02/01 " يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار ..."

- في قطع التقادم و فتح آجال جديدة له، سواء بالنسبة للملزم بالرد على الإدارة أو لتوجيه مطالب أو بالنسبة للإدارة الجبائية للقيام بفرض الضريبة على أسس صحيحة⁽⁴⁾.

- التبليغ يحفظ حق المكلف في الإعلام حتى لا تأخذ الإدارة على حين غرة.

- التبليغ هو الآلية الأساسية لتجسيد الإجراءات التوجيهية التي تمكّن كل طرف من عرض مواقفه و ملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد.

- و قد عرفت وثيقة التبليغ عدة تطورات و مرت بمراحل متعددة، و بالرغم من التحولات المتسارعة التي عرفتها هذه الوثيقة فقد أثارت العديد من النزاعات أمام القضاء و تعددت توجهاته و ذلك بموجب إشكاليات التبليغ أمام القضاء الضريبي.⁽⁵⁾

¹ المواد 11، 14، 19 من القرار رقم 129/و، تاريخ 15/01/1996، تحديد إجراءات التبليغ فيما يتعلق بالتكاليف المالية العامة و المطالبين المستحقين للإدارات و المؤسسات العامة، الجمهورية العربية السورية،

² خالد ممدوح إبراهيم، أمن مراسلات البريد الإلكتروني، الدار الجامعية- الإسكندرية، مصر، 2008، ص 87.

³ عبد الهادي فوزي العوضي، الجوانب القانونية للبريد الإلكتروني، دار النهضة العربية، 2001، نقلا عن خالد ممدوح إبراهيم، أمن مراسلات البريد الإلكتروني، نفس المرجع، ص 88.

⁴ السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية، ص 02

⁵ خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية و طرق الطعن، مرجع سابق، ص 29.

المطلب الثاني : إشكاليات التبليغ عن طريق البريد :

إن الأهمية البالغة لعملية التبليغ و باعتباره أحد الدعائم الرئيسية لقيام الدولة، ذلك أنه من بين الخدمات التي يقدمها قيامه بنقل أوامر الدولة و تسهيل أعمال الحكومة فيعتبر همزة وصل بين المرسل و المرسل إليه، رغم فاعلية هذا الإجراء و دوره الحساس في تقريب العلاقات بينهم إلا أنه في أغلب الأحيان ما يواجهه عدة إشكاليات و من أهمها : إشكالية الوصول إلى كل العناوين ، أو توصله لهذه الأخيرة و لكن يجدها مغلقة و تتعذر عملية التبليغ و التسليم.

الفرع الأول : إشكالية العنوان

كثرت هي المراسلات التي ترجع إلى الإدارة الجبائية المرسلة، و هي تحمل عبارة " يرجع إلى المرسل مما دفع بهذه الأخيرة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، نظرا لعدم استجابة الملزم (المكلف) لمراسلتها و كان موقفها في ذلك أن المراسلات العائدة بعبارة " غير مطلوب " تعني أن الملزمين رفضوا سحبها من مصالح البريد، مما يحملهم مسؤولية عدم التوصل، و قد دافعت الإدارة عن هذا الموقف، غير ما مرة أمام المحاكم، مدعية بأن المراسلات الموجهة إلى الملزمين تحمل أسمائهم كاملة و العناوين المدلى بها من طرفهم بأنفسهم و التي اختاروها محلا للمخابرة معهم، و أنها لا يمكن أن تعلم عناوين غير تلك التي أدلى بها الملزمون أنفسهم، لذلك فإن المسؤولية ترجع إلى الملزمين و ليس إلى الإدارة الجبائية، خاصة إذا علمنا أن الملزم غالبا ما يتوصل بعدد من المراسلات، خلال عملية المراقبة، و لا يتوصل بالمراسلة الحاسمة التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة قبل الفرض الضريبي.

غير أن المحاكم الإدارية بالمغرب اتخذت مواقف مختلفة من هذه القضية، فهناك من هذه المحاكم من لم تشاطر رأي الإدارة، مما مكن العديد من الملزمين من الثراء بلا سبب على حساب مصالح المجتمع بينما اعتبرت محاكم أخرى أن مسؤولية الإدارة غير قائمة في مثل هذه الحالات و أنه يتعين الإبقاء على الفرض التلقائي للضريبة، و على الملزم اللجوء في هذه الحالة إلى مسطرة التظلم، لإثبات المبالغة في التقدير الضريبي.

و إن سبب هذا التضارب في الأحكام المتعلقة بمثل هذه القضايا، هو تقييد المحاكم الإدارية باجتهادات محكمة النقض و التي مر عليها رحا من الزمن، في حين أن واقع الحال يفرض عليها تجديد الموقف القضائي بشأن التبليغ بالبريد المضمون، خاصة عندما يتعلق الأمر بعلاقة تربط بين إدارة، لا حيلة لها سوى ما يتضمنه الملف الجبائي من عناوين، و مكلف حر في تنقلاته و تغيير مقر عمله.

أما الرسالة التي تعود إلى الإدارة تحمل عبارة " عنوان ناقص " فمن المنطقي أن يتحمل كل طرف على حدا مسؤولية عدم ذكر العنوان كاملا، بحيث تكون الإدارة مسؤولة إذا لم تكتب العنوان الصحيح على الظرف، بينما يكون الملزم هو مسؤول إذا لم يدل بالعنوان الصحيح.

أما القضاء الفرنسي اعتبر التبليغ صحيحا في حالات عديدة منها :

- إذا وجهت إدارة الوعاء الرسالة إلى عنوان قديم و لو سبق للملزم أن أعلم إدارة التحصيل بالعنوان الجديد.

- إذا توصل الملزم و لو كان هناك خطأ ما في العنوان أو في الاسم.⁽¹⁾

كما نصت المادة 10 من قانون أصول المحاكمات المدنية الفلسطيني " إذا غير أحد الأطراف عنوانه لتبليغ أوراقه القضائية بعد بدأ الخصومة و لم يبلغ المحكمة بذلك عندئذ يعتبر التبليغ على العنوان القديم صحيحا

بالتالي من السهل أن تضيع الحقوق بمجرد تغيير العنوان.

الفرع الثاني : إشكالية المحل المغلق

إن الإدارة الجبائية غالبا ما تصطدم بعدم وجود أي مجيب أو مخاطب بالعنوان الذي اختاره الملزم محلا للمخابرة معه، و لا يخفى أن بعض العائلات يغادر جميع أفرادها المنزل قصد العمل أو الدراسة أو لأي غرض آخر، و لا يجد مفتش الضرائب أحدا ليبلغه بالمراسلة، ففي هذه الحالة يصعب تحميل الإدارة الجبائية مسؤولية عدم التبليغ.

أما القضاء الفرنسي قد اعتبر التبليغ صحيحا في حالات عديدة منها:

- إذا تم توجيه الرسالة إلى مؤسسة أغلقها الملزم دون إخبار الإدارة.

- إذا أعلم الملزم بأن رسالة مضمونة رهن إشارته بمصالح البريد.⁽²⁾

المبحث الثاني : التبليغ عن طريق المحضر القضائي

إن السلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية بداية من تقدير الوعاء الضريبي و صولا إلى مرحلة التسديد النهائي للضرائب و الرسوم هذه العمليات التي تستعمل فيها الإدارة الجبائية سلطاتها الواسعة، أخضعها المشرع كلها للرقابة القضائية، حفاظا على توازن القوى بين الإدارة و المكلف، بحيث يمكن للمكلف أن يلجأ في أية مرحلة من هذه المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافه؛⁽³⁾ إلا أن الاحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب بل يجوز حتى للإدارة كذلك أن تعرض الأمر على الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب.⁽⁴⁾

فبمجرد لجوء أحد أطراف النزاع الجبائي إلى الجهات القضائية الإدارية تطبيقا لمبدأ المواجهة بينهما فيلزم على الجهة القضائية المختصة أن تقوم بتبليغ كلى الطرفين بالنزاع القضائي و الإجراءات المتخذة للتحقيق و بناء على نص المادة 1/840 من ق إ م إ فليها منحت تبليغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام و أجازت أن يتم التبليغ عن طريق المحضر القضائي عند الاقتضاء. وبعدها تتخذ المحكمة الإدارية قرارها الفاصل في الدعوى الضريبية فإنها تقوم بتبليغه إلى

¹ عزيز بوعلام، مقال منشور في الأنترنات، موقع القانونية (جريدة قانونية إلكترونية بالمغرب).

² عزيز بوعلام، مقال منشور في الأنترنات، موقع القانونية، نفس المرجع.

³ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 66.

⁴ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، نفس المرجع، ص 74.

أطراف الخصومة أي المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بواسطة كاتب الضبط لدى المحكمة الإدارية.⁽¹⁾

المطلب الأول : الشروط الشكلية لصحة محاضر التبليغ

يعد المحضر القضائي أحد الأعوان القضائيين، و ترتبط مهنته ارتباطا وثيقا بمهام السلطة القضائية؛ فقد عرفته المادة 04 من قانون المحضر القضائي 03/06 على أن المحضر القضائي هو : " ضابط عمومي، مفوض من قبل السلطة العمومية..."⁽²⁾

إذن فإن حلقة الوصل بين طرفي الخصومة هو المحضر القضائي، فلا تصح إجراءات التكليف إلا إذا تمت عن طريق هذا الضابط العمومي. فهذا الأخير مخول بالإشهاد على واقعتين، استلام التكليف من طرف الخصم وفقا للقانون، ثم يحرر محضرا رسميا بالواقعة، ذا حجية لا تقبل إلا الدفع بالتزوير.⁽³⁾ و قد ألزم المشرع أن يحتوي هذا المحضر على عدّة بيانات.

الفرع الأول : مضمون محضر التكليف بالحضور

بالإضافة إلى الشروط العامة التي يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري و المتمثلة في الصفة، المصلحة و الأهلية، إضافة إلى الشروط المتعلقة بالدعوى الضريبية بحد ذاتها كالتظلم الإداري المسبق و التي في حالة عدم توفرها لا تقبل الدعوى⁽⁴⁾، إلا أنه هنالك شروط أخرى تتمثل في الشروط الشكلية التي يجب أن تتضمنها محاضر التبليغ؛ يجب أن يتضمن هذا المحضر البيانات الواردة على سبيل الحصر في المادة 19 من ق إ م إ :

- 1 - اسم و لقب المحضر القضائي، و عنوانه المهني و ختمه و توقيعه، و تاريخ التبليغ الرسمي و ساعته،
- 2 - اسم و لقب المدعي و موطنه،
- 3 - اسم و لقب الشخص المبلغ له و موطنه، و إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يشار إلى تسميته و طبيعته و مقره الاجتماعي، و اسم و لقب و صفة الشخص المبلغ له ،

¹ مجلة القانون و المجتمع، تصدر عن مخبر القانون و المجتمع بجامعة أدرار، الجزائر، العدد الثالث، جوان 2014. ص243

² بنين عيبر، المحضر القضائي في القانون الجزائري، مذكرة ليسانس، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014، 2015، ص02.

³ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، مرجع سابق. ص67.

⁴ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة، مقدمة لطلبة سنة أولى ماستير، مرجع سابق، ص105، 106.

4 - توقيع المبلغ له على المحضر، و الإشارة إلى طبيعة الوثيقة المثبتة لهويته، مع بيان رقمها، وتاريخ صدورها،

5 - تسليم التكاليف بالحضور إلى المبلغ له، مرفقا بنسخة من العريضة الافتتاحية، مؤشر عليها من أمين الضبط،

6 - الإشارة في المحضر إلى رفض استلام التكاليف بالحضور، أو استحالة تسليمه، أو رفض التوقيع عليه،

7 - وضع بصمة المبلغ له في حالة استحالة التوقيع على المحضر،

8 - تنبيه المدعى عليه بأنه في حالة عدم امتثاله للتكاليف بالحضور، سيصدر حكم ضده، بناء على ما قدمه المدعى من عناصر.

لقد عالجت المادة 19 أعلاه الكثير من النقائص التي كانت محل انتقادات من الممارسين و المعنيين بإجراءات التقاضي. إلا أن أهم عنصر جاءت به المادة، ما تضمنته المطة الثامنة من تنبيه المدعى عليه بأنه في حالة عدم امتثاله للتكاليف بالحضور، سيصدر حكم ضده بناء على ما قدمه المدعى من عناصر. هذه الإضافة تشكل عنصر ترهيب للحيلولة دون الإطالة في مسار الدعاوى نتيجة تقصير أو تهاون من المدعى عليه.⁽¹⁾

أولا : التبليغ الرسمي:

تكمن الحكمة من التبليغ كونه السبيل الأوثق للتأكد من علم الخصوم بمضمون الأحكام و القرارات و الأوامر، و لأجل ذلك لم يكتفي المشرع بمجرد العلم حتى و لو كان قطعيا فأوجب القيام به حتى و لو تعلق الأمر بأحكام حضورية. فالتبليغ إجراء يسبق كل تنفيذ و القضاء بما يخالف هذا يعد خطأ في تطبيق القانون.

عرفت المادة 406 من ق م إ م إ التبليغ الرسمي على أنه التبليغ الذي يتم بموجب محضر يعده المحضر القضائي بناء على طلب الشخص المعني أو ممثله القانوني أو الإتفاقي،

⁽¹⁾ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، مرجع سابق، ص 68.

يجوز التبليغ الرسمي بتسليم نسخة منه إلى المطلوب تبليغه أينما وجد ما لم ينص القانون على خلاف ذلك و يكون التبليغ الرسمي صحيحا إلى الشخص الذي يقيم في الخارج إذا تم في الموطن الذي اختاره الجزائر.

يستخلص من المادة المستحدثة، أن هناك فارق جوهري بين التبليغ الرسمي و التبليغ العادي. فالتبليغ الأول يقوم به المحضر القضائي و يحرر بشأنه محضرا في عدد من النسخ مساو لعدد الأشخاص الذين يتم تبليغهم رسميا. أما الثاني فيتم بدون محضر تسليم كالأشعار أو التسليم من طرف أمانة الضبط.

و لا يثبت التبليغ الرسمي إلا بناء على محضر يتضمن في أصله و نسخه البيانات الواردة في المادة 407 أدناه . فالقيمة القانونية للتبليغ الرسمي مرتبطة بالبيانات التي يحتوي عليها و كذا صفة الشخص الذي حرره. لهذا أحدثت المادة البيانات التي يجب أن يتضمنها محضر التبليغ تحت طائلة البطلان الذي يجوز إثارته من المطلوب تبليغه قبل إثارته لأي دفع أو دفاع.⁽¹⁾

نص المادة 407 " يجب أن يتضمن محضر التبليغ الرسمي في أصله و نسخه، البيانات الآتية :

1. اسم و لقب المحضر القضائي و عنوانه المهني و توقيعه و ختمه.
 2. تاريخ التبليغ بالحروف و ساعته،
 3. اسم و لقب طالب التبليغ و موطنه،
 4. إذا كان طالب التبليغ شخصا معنويا، تذكر تسميته و طبيعته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي ،
 5. اسم و لقب و موطن الشخص الذي تلقى التبليغ. و إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يشار إلى طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و اسم و لقب و صفة الشخص الذي تلقى التبليغ الرسمي ،
 6. توقيع الشخص الذي تلقى التبليغ و بيان طبيعة الوثيقة التي تثبت هويته و رقمها و تاريخ إصدارها، و إذا تعذر على المبلغ له التوقيع على المحضر، يجب عليه وضع بصمته،
 7. الإشارة إلى تسليم الوثيقة موضوع التبليغ الرسمي إلى المبلغ له ،
- و إذا لم يتضمن محضر التبليغ الرسمي البيانات المشار إليها أعلاه، يجوز للمطلوب تبليغه الدفع ببطلانه قبل إثارته لأي دفع أو دفاع."

¹ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 318، 319.

ثانيا : أوضاع التبليغ الرسمي

يتم التبليغ الرسمي إما إلى الشخص المعني بذاته، فإذا إستحال ذلك، يتم اللجوء إلى بدائل أقرها المشرع. و الترتيب هنا من النظام العام ، فلا يجوز تقديم البدائل عن الأصل.

1 . التبليغ الشخصي :

الأصل في التبليغ الرسمي أن يتم شخصا فيستلم المطلوب تبليغه نسخة من العقد القضائي أو الأمر أو الحكم أو القرار و ذلك على النحو الآتي :

(1) إذا كان الشخص المطلوب تبليغه شخصا طبيعيا، يستلم هذا الأخير السند المبلغ و يشهد على ذلك المحضر القضائي.

(2) إذا كان المطلوب تبليغه شخصا معنويا يخضع للقانون الخاص فيعتبر التبليغ الرسمي شخصا إذا سلم محضر التبليغ إلى ممثله القانوني أو الإتفاقي أو لأي شخص تم تعيينه لهذا الغرض.

(3) إذا كان المطلوب تبليغه شخصا من أشخاص القانون العام من الإدارات و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، يعتبر التبليغ الرسمي شخصا إذا سلم المحضر التبليغ إلى الممثل المعين لهذا الغرض و بمقرها.

(4) إذا كان المطلوب تبليغه شخصا معنويا في حالة تصفية، يعتبر التبليغ الرسمي شخصا إذا سلم محضر التبليغ إلى المصفي.

أما بالنسبة للحالة المذكورة في المادة 409 من ق إ م إ المتعلقة بصحة التبليغات الرسمية للوكيل المعين من أحد الخصوم، فإن معنى الوكيل هنا لا يقصد به المحامي إنما الشخص المعين بموجب وكالة خاصة. فالمحامي الذي يمثل موكل بموجب وكالة عادية أثناء مرحلة التقاضي، يعتبر أجنبيا عنه بمجرد الفصل في الدعوى و لا يجوز بالتالي تبليغه نيابة عن الشخص المعني⁽¹⁾، هذا ما جاء في المادة 408 من ق إ م إ : " يجب أن يتم التبليغ الرسمي شخصا.

و يعتبر التبليغ الرسمي إلى الشخص المعنوي شخصا، إذا سلم محضر التبليغ إلى ممثله القانوني أو الإتفاقي أو لأي شخص تم تعيينه لهذا الغرض .

يتم التبليغ الرسمي، الموجه إلى الإدارات و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، إلى الممثل المعين لهذا الغرض و بمقرها.

يتم التبليغ الرسمي، الموجه إلى شخص معنوي في حالة تصفية إلى المصفي. "

أما المادة 409 من نفس القانون " إذا عين أحد الخصوم وكيلا، فإن التبليغات الرسمية للوكيل تعد صحيحة.

¹ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية 08-09، مرجع سابق، ص 320+321.

2. بدائل التبليغ الشخصي:

إذا تعذر التبليغ الرسمي شخصيا وفقا للمادتين 408 و 409، جاز لصاحب المصلحة أن يلجأ إلى بدائل أقرها المشرع من خلال المواد 410 إلى 415 من ق إ م إ لمعالجة مانعين متصلين إما : بالشخص المطلوب تبليغه أو بالموطن ؛

أ. المانع المتصل بالشخص المطلوب تبليغه

هناك أسباب تحول دون إتمام إجراءات التبليغ الرسمي شخصيا و يكون المتسبب فيها إما الشخص المطلوب تبليغه أو وضعيته التي تمنع الاتصال به.

من هذه الأسباب غياب المطلوب تبليغه لمدة غير محددة . ففي هذه الحالة، يعد التبليغ صحيحا إذا كان في موطنه الأصلي إلى أحد أفراد عائلته المقيمين معه أو في موطنه المختار شريطة أن يكون الشخص الذي تلقى التبليغ متمتعا بالأهلية و إلا كان التبليغ قابلا للإبطال .

المادة 410 : " عند استحالة التبليغ الرسمي شخصيا للمطلوب تبليغه، فإن التبليغ يعد صحيحا إذا تم في موطنه الأصلي إلى أحد أفراد عائلته المقيمين معه أو في موطنه المختار.

يجب أن يكون الشخص الذي تلقى التبليغ متمتعا بالأهلية، و إلا كان التبليغ قابلا للإبطال."

كما استحدثت المادة 413، حالة وجود الشخص المطلوب تبليغه رسميا في الحبس من دون تمييز بين الحبس المؤقت أو لقضاء المدة المحكوم بها، فيعد التبليغ صحيحا إذا تم بمكان حبسه؛ " إذا كان الشخص المطلوب تبليغه رسميا محبوسا يكون هذا التبليغ صحيحا إذا تم بمكان حبسه."

أما إذا كان موطن الشخص المطلوب تبليغه في الخارج، فيتم التبليغ له وفقا للإجراءات المنصوص عليها بالاتفاقيات القضائية. و في حالة عدم وجود اتفاقية قضائية، يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية و هو نفس ما أقرته المحكمة العليا (قرار رقم 53. 978 مؤرخ في 1989/06/05،مجلة قضائية عدد 01 لسنة 1989، ص43،40)

ذلك حسب المادة 414 " يتم تبليغ الشخص الذي له موطن في الخارج، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية. "

و المادة 415 من نفس القانون : " في حالة عدم وجود اتفاقية قضائية، يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية. "

لقد كان المشرع متشددا مع الشخص المطلوب تبليغه رسميا، الذي يرفض استلام محضر التبليغ الرسمي أو يرفض التوقيع عليه أو وضع بصمته فجاءت المادة 411 من ق إ م إ لتقرر معاقبته عن الرفض بمطالبة المحضر القضائي أن يدون ذلك مع محضر و ترسل له نسخة من التبليغ الرسمي برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام . و يعتبر التبليغ الرسمي في هذه الحالة بمثابة التبليغ الشخصي، و يحسب الأجل من تاريخ ختم البريد، المادة 411 : " إذا رفض الشخص المطلوب تبليغه رسميا، استلام محضر التبليغ

الرسمي أو رفض التوقيع عليه أو رفض وضع بصمته، يدون ذلك في المحضر الذي يحرره المحضر القضائي، وترسل له نسخة من التبليغ الرسمي برسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام. ويعتبر التبليغ الرسمي في هذه الحالة بمثابة التبليغ الشخصي، و يحسب الأجل من تاريخ ختم البريد. " أما المسألة الغائبة في القانون الجديد، هو كيف تبلغ أفراد الجيش الوطني المتواجدون في الخدمة، إذ نلاحظ عدم تطرق المشرع لها خلافا لما هو معمول به في تشريعات مقارنة نذكر منها قانون المرافعات المصري الذي ينظم إجراءات إعلان أفراد القوات المسلحة و ذلك بطريق تسليم الإعلان إلى النيابة العامة التي تقوم بدورها بتسليمه إلى الإدارة القانونية المختصة بالقوات المسلحة. فعناصر الجيش لا يتم إعلامهم مثل باقي الأفراد لشخصهم أو في موطنهم أو إلى جهة الإدارة، إنما يجب تسليم صورة الإعلان إلى الإدارة القضائية المختصة بالقوات المسلحة التي تقوم بتسليمها إلى المعلن إليه عن طريق قائد وحدته.⁽¹⁾

ب. المانع المتصل بالموطن

في حالة ما إذا كان الشخص المطلوب تبليغه رسميا لا يملك موطنا معروفا وقت التبليغ، يحرر المحضر محضرا يضمنه الإجراءات التي قام بها، و يتم التبليغ الرسمي بتعليق نسخة منه بلوحة الإعلانات بمقر المحكمة و مقر البلدية التي كان له بها آخر موطن. و يتبع نفس الإجراء إذا رفض الأشخاص الذين لهم صفة تلقي التبليغ الرسمي مثل أفراد العائلة المقيمين مع المطلوب تبليغه، استلام محضر التبليغ كما يرسل التبليغ الرسمي برسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام إلى آخر موطن له. يثبت الإرسال المضمون و التعليق بختم إدارة البريد أو تأشيرة رئيس المجلس الشعبي البلدي أو موظف مؤهل لذلك أو تأشيرة رئيس أمناء الضبط بحسب الحالة.⁽²⁾ جاء في الفقرة " ج " من لقانون الإجراءات الجبائية اللبناني سالف الذكر على أنه " عند عدم وجود أي من الأشخاص الذين يمكن تبليغهم، على الموظف المولج بالتبليغ أن يترك في مكان التبليغ مستندا يحدد فيه تاريخ حضوره في المرة الثانية .

و في حالة عدم وجود الشخص المطلوب تبليغه، عند حضور الموظف المكلف بالتبليغ ثانية، يعتمد هذا الأخير إلى ترك مستند يشير فيه أنه قد حضر للمرة الثانية، مع ذكر التاريخ، دون أن يجد الشخص المطلوب تبليغه.

¹ بربرة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية 08-09، مرجع سابق، ص 321 إلى 323.

² بربرة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية 08-09، نفس المرجع ، ص 323.

فور تبليغ الإدارة بعدم وجود الشخص المراد تبليغه، تبادر هذه الإدارة إلى إصدار قرار بالتبليغ لصقا على باب مكان تبليغ المكلف المعني، و ينشر هذا الإعلام في جريدتين محليتين و على الموقع الإلكتروني الخاص بوزارة المالية.

و في حال عدم مراجعة المكلف للإدارة الضريبية خلال مهلة 30 يوما من تاريخ النشر، يعتبر مستند التبليغ مبلغا بصورة صحيحة عند انتهاء هذه المهلة.

أما الفقرة " د " « لا يمكن للمكلف أن يتذرع بعدم الإطلاع على النشر في الجريدتين المحليتين و على الموقع الإلكتروني الخاص بوزارة المالية، للطعن بعملية التبليغ الحاصلة و فقا للأحكام المبينة أعلاه »

الفرع الثاني : بطلان التبليغ

اختلفت الآراء حول طبيعة الأخطاء الشكلية المتعلقة بالتبليغ هل هي أخطاء جسيمة أم لا ، و على الرغم من عدم توفر هذا المصطلح على تعريف دقيق يمكن أن نميز بين كل حالة على حده ، فقد استقر الرأي في غالب الأحيان على اعتبار أن الأخطاء المرتكبة خلال مرحلة المراقبة الجبائية تعتبر أخطاء جسيمة لأنها تخرق الضمانات المخولة للملزم.

و قد ذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي في هذا الباب إلى أنه في حالة وجود شكليات تلزم الإدارة الجبائية التقيد بها، فإن عدم تطبيقها يترتب عنه قانونية الإجراء الممكن أن يفضي للبطلان؛ غير أن مجلس الدولة الفرنسي أفرز اجتهادات تحد من هذا التوجه بحيث أقر بأهمية الإجراءات الشكلية مع مراعاة خصوصية بعض الإجراءات التي يمكن أن تؤدي إلى بطلان الإجراء

نجد المشرع المصري، يقرر أن تحقق الغاية من الإجراء يمنع الحكم ببطلانه، أما أقر أن لا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء، كما أن نظيره الفرنسي منع الحكم بالبطلان حتى و لو خالف الشكل نص القانون، طالما لم يتضرر أي طرف منه.

و نفس النهج سار عليه المشرع المغربي، إذ لم يتوسع في الأخذ بنظرية البطلان ، كما أن الفقه و القضاء كرسا قاعدة لا بطلان بدون نص ، و لا بطلان بدون ضرر.⁽¹⁾

و جاء في المادة 22 من قانون أصول المحاكمات المدنية و التجارية الفلسطينية 2001 : " يترتب البطلان على عدم الالتزام بمواعيد و إجراءات التبليغ و شروطه.أما المادة 23 " يكون الإجراء باطلا إذا نص

¹ عن السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية،مرجع سابق ص 36 .

القانون صراحة على بطلانه، أو إذا شاب عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء. كذلك لا يجوز أن يتمسك بالبطلان إلا من شرع البطلان لمصلحته، و لا يجوز التمسك بالبطلان من الخصم الذي تسبب فيه. يزول البطلان إذا نزل عنه صراحة أو ضمنا من شرع لمصلحته (م 24)، أما فيما يتعلق بتصحيح الإجراء الباطل (م 25) : يجوز تصحيح الإجراء الباطل و لو بعد التمسك بالبطلان، على أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانونا لاتخاذ الإجراء فإذا لم يكن للإجراء ميعادا مناسباً لتصحيحه، لا يعتد بالإجراء إلا من تاريخ تصحيحه.

و فيما يتعلق بالمشروع الجزائري نصت المادة 02 /439 من ق إ الجزائرية على أنه (1) " ولا يجوز للقائم بالتبليغات أن يتولى إجراء تبليغ لنفسه أو لزوجه أو أحد أقاربه أو أصهاره أو أصهار زوجته على عمود النسب إلى ما لا نهاية أو لأقاربه أو أصهاره من الحواشي إلى درجة ابن العم الشقيق أو ابن الخال الشقيق بدخول الغاية."

المطلب الثاني : قيمة التبليغ عن طريق المحضر القضائي

يعتبر التبليغ عن طريق المحضر القضائي إجراء قانوني في غاية الأهمية نظرا للدور المهم الذي يلعبه هذا الموظف العمومي في عمليات التبليغ المختلفة، و تبرز قيمته فيما يلي :

الفرع الأول : أهمية التبليغ عن طريق المحضر القضائي

التبليغ من الناحية العملية، هو من صميم القواعد الجوهرية للمرافعات نظرا لما يسعى إليه من حفظ الحقوق لكي يكون هنالك نوع من التوازن النسبي بين المتخاصمين.

وفي هذا الإطار جاء في المادة 116 من قانون أصول الإجراءات المدنية الفرنسية على أن : القاضي يلتزم في جميع الظروف بأن يلاحظ احترام الخصوم للمواجهة و أن يلزم نفسه بها، و يفهم من النص المذكور الذي لا يتناقض مع روح التشريعات بأن القاضي هو الضامن لاحترام المواجهة، فإذا تبث أن المواجهة لم تتم و صدر الحكم بناء على فإن الحكم يكون مشوبا بالبطلان .

ففي القانون الضريبي، و حيث أن قواعده تتعلق بالنظام العام، فإن عدم سلوك إجراءات التبليغ السابقة على فرض الضريبة و التي تعتبر إجراءات أمرة، يترتب عنه البطلان.

¹ (الأمر رقم : 155-66 المؤرخ في 08 يونيو 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائرية المتمم بالأمر رقم 02-11 المؤرخ في 23 فبراير سنة 2011، (ج ر 02 12 2011).

و قد عبر أحد الباحثين الفرنسيين على هذا الاتجاه عندما دعا إلى إيجاد إجراءات خاصة بالمنازعات الضريبية، تتلاءم و الطبيعة القانونية لهذه المنازعات فهي و إن كانت تتسم بكونها منازعة فردية فهي مع ذلك ذات طبيعة موضوعية تشترط فيها المساواة الموضوعية و هو ما ينسجم مع كون النظام الضريبي من النظام العام، مادام أن إحداث الضريبة كغاية متميزة يستهدف تحقيق المنفعة العامة، و ليس المنفعة الخاصة.⁽¹⁾

الفرع الثاني : الهدف من التبليغ

- هدفه الأول هو إعمال مبدأ المواجهة بين الخصوم. ثم هو وسيلة وضعها القانون لتمكين الخصوم من العلم بإجراء معين واحترام الأجل القانوني للطعن. ثم على إثره ينطلق بدء سريان مواعيد الطعن، كما أقر لها تاريخا محددًا سيكون لحظة بدء سريان هذه المواعيد في الطعن في الأحكام وهو تاريخ التبليغ.
- كذلك يهدف إلى المساواة في المراكز أمام المحكمة.
- يتيح الفرصة للخصوم للتعبير عن وجهة نظرهم فيما قدمه كل منهم في مواجهة الآخر و تمكينهم من المناقشة و الوصول إلى حل للنزاع.
- خلق حوار دائم و تفاهم مستمر بين المكلف و الإدارة .
- الوقت الممنوح من أجل تحضير الدفاع، و استعانة المكلف بمستشار.
- سهولة وصول المحضر القضائي إلى الإدارة الجبائية بصفتها إدارة عمومية .
- إن المحضر القضائي محلف من قبل المحكمة و يمكنه الإستعانة بالقوة العمومية.
- لا يكون الحكم نافذا إلا بعد تبليغه رسميا للطرف المعني ، فقد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 012045 الصادر بتاريخ 2005/10/08 قضية والي الجزائر ضد (م، ع) و من معه : " حيث من الثابت أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط يشكل الإجراء الأصلي و القانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، و أن تبليغها عن طريق المحضر القضائي يشكل إجراء تكميليا عند الحاجة فقط. و من تم يتعين القول أن الاستئناف جاء خارج الأجل القانوني، مع العلم أن المستأنف لم يقدم محضر التبليغ الذي ينازع في عدم صحته القانونية. "
- قرار مجلس الدولة رقم 013164 الصادر بتاريخ 2003/04/01 : " حيث يلاحظ مجلس الدولة على هذا الدفع لا يستند على أي أساس قانوني باعتبار أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لم يفرق إطلاقا كما يزعم المدعي بين التبليغ التلقائي و تبليغ الأطراف و جعل من التبليغ الذي تقوم به كتابات ضبط

¹ خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية و طرق الطعن، مرجع سابق، ص 32، 33.

المحكمة الإدارية و ثقة ذات قوة ثبوتية مطلقة يعول عليها في حساب مواعيد الطعن و أنه في حال وجود تبليغ آخر صادر من محضر قضائي فإن العبرة تكون بأسبقية تاريخ التبليغ مهما كان مصدره " (1) .
تبدأ مواعيد الطعن في السيران من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، و هو ما يجعل آجاله مفتوحة ، أيا كان الوقت الذي مضى منذ النطق به مادام لم يبلغ.

و توجه جميع التبليغات المتعلقة بالأحكام القضائية و التخفيضات في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و يجب أن ينفذ الحكم المبلغ لإدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة، فإذا كان الحكم هو قبول التخفيض، فيجب على المدير الولائي للضرائب مباشرة بعد استلامه الحكم النهائي المبلغ، أن يضع تحت تصرف المشتكي التخفيضات المحكوم بها،

أما إذا حكم على المكلف بالضريبة بأن يدفع مستحقات الخزينة العمومية، فيجب كذلك تنفيذ الحكم ، بعد استنفاد جميع طرق الطعن فيه.(2)

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 155.
² فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 156.

خاتمة الفصل

مما تقدم ظهرت الفائدة والغرض الهام للدور الذي يؤديه التبليغ سواء تعلق الأمر بالتبليغ عن طريق البريد أو عن طريق المحضر القضائي عند الحاجة، هذا رغم الإشكاليات و العوائق التي غالبا ما تعرقل هذه العملية أو الوسيلة الأساسية لإعلام الأطراف، فهو الشكل الذي يتم بواسطته إتاحة الفرصة للأطراف بالواجهة فيما بينهم، فهو الوسيلة القانونية التي عن طريقها يتم الإشعار و الإعلام بالموضوع الذي تعلق به التبليغ، فالمرء لا يأخذ مركز الخصم في الدعوى بمجرد تسجيلها ضده بل لا بد من الإنهاء إلى علمه بوجودها؛

و لا يمكن في أي حال من الأحوال محاجة المكلف بالضريبة بقرار أو إجراء إلا بعد إشعاره و منحه الفرصة في إبداء ما لديه من رد أو تحضير دفوعه .

خاتمة

عند تطبيق الإدارة الضريبية للقواعد القانونية، تنجم علاقة بينها وبين المكلف بالضريبة الذي تطبق عليه هذه القواعد، فيؤدي الأمر إلى مواجهة بينهما .

إن إن مبدأ المواجهة إجراء جوهري ذو طابع إلزامي لفتح حوار وجاهي بين طرفي العلاقة ف يتضمن التلاقي بين الإدارة الضريبية كإدارة متخصصة و المكلف الذي يجهل معظم القوانين الضريبية أو لا يكون على دراية كافية في كيفية التعامل معها، فمن خلال هذا المبدأ يتم إعلام المكلف بالضريبة بكل الإجراءات المتبعة في المجال الجبائي و يمنح حق الرد سواء في النزاع أمام الجهات الإدارية أو القضائية المختصة؛ فمن هذا المنطلق توصلنا إلى مايلي :

- رغم مجمل الإصلاحات الجبائية التي أدخلت على النظام الجبائي، والمتعلقة بمنازعات الضرائب عموما قد أولت القسط الكبير من الأهمية لجانب الجبائية، أما فيما يتعلق بالجانب الإجرائي (المنازعات) ، فإنه لم يحظ بنفس الاهتمام الذي ينبغي أن يكون عليه، في الوقت الذي اهتزت فيه الثقة ببلين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

- فيما يخص إجراءات الطعن أمام المدير الولائي للضرائب فإنها تتميز ببطء شديد، بالنظر إلى كون أن الطرف الخصم المكلف بالضريبة في غالب الأحيان يكون تاجرا، و نحن نعلم أن ميدان التجارة يتسم بالسرعة في المعاملات و منه فإن الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للنظر في شكاوى المكلفين طويل جدا.

- بخصوص لجان الطعن الإدارية فبالرغم من أن المشرع تدخل من خلال قانون المالية لسنة 1998 و 2002 و سع من اختصاص هذه اللجان، إلا أن اختصاص هذه اللجان مازال محدودا، و أن آرائها غير ملزمة و يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها و هذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح حسب رأي المدير الولائي للضرائب، و يمكن لهذا الرأي أن لا يكون صائبا، مما يترتب عنه حتما الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة . كذلك آجال النظر في الطعون بالنسبة لهذه اللجان غير محدد، و نظرا لطبيعة نشاط المكلف بالضريبة و الذي يتسم أساسا بالسرعة في التعاملات، فهذا ما يؤدي كذلك إلى الإضرار بمصالحه.

- و يعاب على القواعد الإجرائية في المرحلة الإدارية أنها غير حيادية و غير موضوعية، و أنها تجعل من جهة الإدارة خصما باعتبارها مصدر القرار أو من صدر عنها العمل المطعون فيه، و حكما باعتبارها هي من تفصل في التظلم المرفوع إليها ، و ما يؤكد وجود هذه الظاهرة أن الإدارة في كثير

خاتمة

- من الحالات لا تلتزم بالرد على التظلمات المرفوعة أمامها و تجعل المواطن معلقا ينتظر الإجابة إلى غاية انتهاء الأجل المحدد قانونا بما يمكنه اللجوء للقضاء المختص بعد انتهاء هذا الأجل.
- وكثرة المشاكل و العوائق التي تثار في ما يخص عملية تبليغ الأطراف .
 - كذلك يتبين أن إجراءات رفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية، فإنه غالبا ما يلجأ القاضي الإداري إلى تعيين خبير لدراسة موضوع النزاع لأن الميدان التقني يحتاج إلى تخصص، فالخبراء المعينين محاسبين و ليس لهم دراية كافية في القوانين الضريبية مما يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة في غالب الأحيان لأن القاضي يعتمد أكثر في حكمه على الخبرة.
 - كثرة الإحالة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية خاصة فيما يخص إجراءات الطعن التي تعمل على عرقلة القاضي الإداري في أداء عمله لتعدد التشريعات المعمول بها (قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية).
- إن تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة، يبقى رهانا مرتبطا بعدة إصلاحات يجب القيام بها على المنظومة الضريبية وفق معايير العدالة الضريبية ، ذلك أن الاهتمام هذه العلاقة أضحت ضرورة ملحة في الوقت الراهن و ذلك لتجاوز طابع الإكراه الذي يميز الضريبة و طرق فرضها و تحصيلها و كذلك مختلف العوائق السالفة الذكر التي تحول دون التواصل الجيد بين الإدارة و المكلف و على ضوء هذه المعطيات يمكن أن نوجه بعض المقترحات التالية :
- ضرورة تحسين و توعية المواطنين بصفة عامة و المكلفين بالضريبة بصفة خاصة بالواجب الجبائي المنوط بهم و كذا الضمانات المخولة لهم في الإطار القانوني، و ذلك بتنظيم ملتقيات إعلامية و فتح أبواب الإدارة الجبائية أمامهم من أجل بحث المشاكل التي تعترض المكلفين بالضريبة في تأدية واجبهم على أحسن وجه اتجاه مصلحة الضرائب.
 - تحسين مستوى أعوان و موظفي الإدارة الضريبية خاصة المكلفين بالتحقيق، و ذلك عن طريق تنظيم أيام دراسية و دورات تكوينية، و هذا لتجنب التجاوزات التي قد ترتكب أثناء عمليات التحقيق مثلا.
 - الإقتداء بالقانونين الجبائية الدولية الناجحة فعلى سبيل المثال : أن مادة علم النفس الاجتماعي أدخلتها الولايات المتحدة الأمريكية ضمن المواد التي تدرس في مدرسة الضرائب حيث يتم التدريب العملي على ممارسة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.
 - العمل على إنشاء قضاء ضريبي سريع، لأنه يلاحظ على التشريع الجبائي الساري المفعول، البطء في الإجراءات، و كثرة الإحالات إلى القانون رقم (09/08) كما سبق ذكره بالتالي يجب إنشاء نظام قضائي مستقل و مختص في مجال المنازعة الضريبية، و تدعيمه بالدورات التكوينية ، و ذلك لمسايرة

خاتمة

التطور السريع للتشريع الجبائي، و الإلمام بكل التشريعات الجديدة و المحدثّة و الحرص على تكوين قاض مختص في ميدان المنازعات الضريبية تحت تسمية القاضي الضريبي، من أجل التخفيف من الاستعانة بالخبير سواء من طرف القاضي أو بطلب من المكلف بالضريبة و ذلك لأن أغلب أتعب الخبير يتحملها المكلف بالضريبة.

- العمل على إنشاء جمعيات خاصة بالمكلفين بالضريبة تعمل على الدفاع عن حقوقهم عن طريق توعيتهم .

و فيما يتعلق بالتبليغ و أهميته في تحقيق المواجهة بين أطراف النزاع الجبائي ، أن الشيء الملاحظ عمليا في هذا الميدان الجبائي يتمثل في المشاكل الكثيرة و الكثيرة جدا المطروحة بخصوص كيفية التبليغ بحيث أن الرسائل الموجهة للمكلفين عن طريق مصالح البريد و المواصلات فبالرغم من أنها مضمونة الوصول إلا أن أكثر من 90 % من هذه الرسائل ترجع إلى المصالح الجبائية لسبب أو لآخر، الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات و بالأخص من جهة الإدارة.

فأغلب القضايا المطروحة أمام الجهات القضائية يثار فيها هذا الجانب الشكلي المهم، لذا فإننا نرى كحل لهذه الإشكالية منذ سنين، توظيف أعوان من طرف الإدارة الجبائية يكون اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق و القرارات لأصحابها، و بالأخص سندات الدفع و الإشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضعية الجبائية للمكلفين، حتى يزال الإشكال المطروح.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً : المصادر

1. القوانين و الأوامر

1. القوانين:

- القانون رقم 02-98 الصادر بتاريخ 30 ماي 1998 ، المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية عدد 37.
- القانون المصري للضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 72.
- القانون العضوي رقم 05-11 مؤرخ في 10 جمادى الثانية الموافق لـ 17 يوليو 2005 ، يتعلق بالتنظيم القضائي ، جريدة رسمية رقم 51.
- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1423 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
- القانون رقم 98-02 مؤرخ في 4 صفر 1419 الموافق لـ 30 مايو سنة 1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية جريدة رسمية رقم 37 .
- القانون رقم 08-09 الصادر بتاريخ 23 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، لسنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 21.
- القانون رقم 15-18 المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية سنة 2016 جريدة رسمية رقم 72.

2. الأوامر:

- الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 يونيو 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المتمم بالأمر رقم 11-02 المؤرخ في 23 فبراير سنة 2011، (ج ر 12 02 2011).
- الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1966 المتضمن قانون المالية لسنة 1968.
- الأمر 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 1996.
- الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 غشت 2001 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

قائمة لمصادر والمراجع

- الأمر رقم 01-15 مؤرخ في 07 شوال 1436 الموافق لـ 23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 جريدة رسمية عدد 40.
3. مراسيم وقرارات:
- المرسوم التنفيذي 95-310 مؤرخ في 10 أكتوبر 1995 ، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين و كفياته ، جريدة رسمية عدد 60 لسنة 1995.
- القرار رقم 129/و ، تاريخ 15/01/1996 ، تحديد إجراءات التبليغ فيما يتعلق بالتكاليف المالية العامة و المطالب المستحقة للإدارات و المؤسسات العامة، الجمهورية العربية السورية .
- مرسوم رقم 2488 تاريخ 03/07/2008 ، تحديد دقائق تطبيق القانون رقم 44 تاريخ 11/11/2008 ، قانون الإجراءات الضريبية، لبنان .

ثانيا : المراجع

1 الكتب :

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005.
- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008)، ط 03 منشورات بغدادية، 2011.
- فريجة حسن، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع عنابة، الجزائر، 2008.
- خالد ممدوح إبراهيم، أمن مراسلات البريد الإلكتروني، الدار الجامعية- الإسكندرية، مصر، 2008.
- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية و طرق الطعن (دراسة مقارنة) ، ط 1، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان 2003.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012.
- عبد الهادي فوزي العوضي، الجوانب القانونية للبريد الإلكتروني، دار النهضة العربية، 2001.
- عيد محمد القصاص، التزام القاضي باحترام مبدأ المواجهة، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الثانية، بدون بلد، 2010.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2008.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.

قائمة لمصادر والمراجع

2 الرسائل و المذكرات :

- بن عبدة علي، شنين صالح، شهبي محمد لامين، المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2002، 2003.
- بنين عبير، المحضر القضائي في القانون الجزائري، مذكرة ليسانس، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014، 2015.
- بوقبرين فافا، نور غنية، مصطفىاوي جازية، حنصالي نوال، بودهري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 13 سنة 2004، 2005.
- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 2012، 2013.
- ديوم ناصر، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، جامعة مولود معمري، مدرسة الدكتوراه في القانون الأساسي و العلوم السياسية بتيزي وزو ، الجزائر، 2015.
- طارق السباب، قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب و إشكالات التحصيل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسار العلوم و التقنيات الضريبية، كلية الحقوق سطات، جامع الحسن الأول، 2011، 2012.
- عبيدات إبراهيم، عصمانة عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007.
- عويسات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2012، 2013.
- غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2014.
- قويدري عبد الحاكم، مذكرة لنيل الماستر أكاديمي بعنوان : الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، 2015.
- كافي سناء، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر 2013، 2014.

3 محاضرات و مجلات و منشورات :

أ محاضرات :

- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، منشورة في الأنترنات، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة الجزائر، 2014، 2015.
- زرقون نور الدين، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص القانون العام للإعمال، غير منشورة، سنة أولى ماستير السداسي الثاني، 2015.

قائمة لمصادر والمراجع

ب مجلات :

- المجلة القضائية ، العدد 04 سنة 1989.
- مجلة القانون و المجتمع، تصدر عن مخبر القانون و المجتمع بجامعة، أدرار، الجزائر، العدد الثالث، جوان 2014.

ج منشورات :

- السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية.
- عزيز بوعلام، مقال منشور في الأنترنات.
- منتديات ستار تايمز ، موقع إلكتروني، الأنترنات.
- منشورات معهد التدريس المحاسبي، المنازعات الضريبية في التشريع المصري، Global Alex Center
- موقع القانونية جريدة قانونية إلكترونية بالمغرب .
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2003.

4 المراجع باللغة الأجنبية :

- Ibtissem Garram, terminologie juridique dans la législation algérienne, Palis du livre, Blida, l'Algérie, 1998.
- Ludovic Ayrault, L'autonomie de la procédure fiscale contentieuse, la France.

أ. منشورات باللغة الأجنبية :

- Direction Générale des Impôt, Centre des Impôts, Les procédures contentieuses et les voies des recours, Edition 2005.
- www. mfdgi.gov.dz

فهرس المحتويات :

الإهداء.....	
الشكر.....	
قائمة المختصرات.....	
المقدمة.....	ص 2
الفصل الأول : مضمون مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي.....	ص 5
المبحث الأول : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة الإدارية.....	ص 6
المطلب الأول : حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة التحقيق.....	ص 6
الفرع الأول : حق المكلف في العلم بالتحقيق في المحاسبة.....	ص 7
الفرع الثاني : حق المكلف في العلم بالتحقيق المصوب في المحاسبة.....	ص 9
الفرع الثالث : حق المكلف في العلم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....	ص 10
الفرع الرابع : حق المكلف في العلم بقرارات إعادة التقويم.....	ص 11
المطلب الثاني : حق المكلف في العلم بإجراءات مرحلة ما بعد التحقيق.....	ص 12
الفرع الأول : حق المكلف في العلم بإجراءات الشكوى الضريبية.....	ص 12
أولاً : التحقيق في الشكوى.....	ص 13
ثانياً : إصدار قرار الشكوى.....	ص 13
الفرع الثاني : حق المكلف في العلم بإجراءات الطعن أمام لجان الطعن.....	ص 16
المبحث الثاني : مضمون مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية.....	ص 18
المطلب الأول : حق المكلف في العلم بعناصر الخصومة و إجراءاتها.....	ص 19
الفرع الأول : حق المكلف في العلم بمضمون العرائض.....	ص 19
الفرع الثاني : حق المكلف في العلم بمضمون المذكرات.....	ص 19

الفرع الثالث : حق المكلف في العلم بمضمون الوثائق	ص
	20
المطلب الثاني :تطبيقات مبدأ المواجهة في المرحلة القضائية.....	ص20
الفرع الأول : مبدأ المواجهة أثناء التحقيق الإضافي.....	ص21
الفرع الثاني : مبدأ المواجهة أثناء التحقيق المضاد.....	ص22
الفرع الثالث : مبدأ المواجهة أثناء الخبرة.....	ص23
خلاصة الفصل	ص27
الفصل الثاني : وسائل تحقيق مبدأ المواجهة في النزاع الجبائي.....	ص 29
المبحث الأول : التبليغ عن طريق البريد المضمون.....	ص 30
المطلب الأول : كيفية التبليغ عن طريق البريد.....	ص 30
الفرع الأول : إلتزامات المكلف الضامنة لتحقيق التبليغ عن طريق البريد	ص 30
أولا : التصريح بالعنوان أو مكان ممارسة النشاط.....	ص 30
ثانيا : التصريح بتغيير العنوان	ص 31
الفرع الثاني : أنواع التبليغ عن طريق البريد المضمون و قيمته في تحقيق العلم.....	ص 32
أولا : أنواع التبليغ عن طريق البريد.....	ص
	32
ثانيا : قيمة التبليغ عن طريق البريد.....	ص 33
المطلب الثاني : إشكاليات التبليغ عن طريق البريد.....	ص 34
الفرع الأول : إشكالية العنوان.....	ص 34
الفرع الثاني إشكالية المحل المغلق.....	ص 35
المبحث الثاني : التبليغ عن طريق المحضر القضائي.....	ص 35
المطلب الأول : الشروط الشكلية لصحة محاضر التبليغ.....	ص 36
الفرع الأول : مضمون محضر التكليف بالحضور.....	ص 36
أولا : التبليغ الرسمي.....	ص 37

الفرع الثاني : بطلان التبليغ.....	ص42
المطلب الثاني : قيمة التبليغ عن طريق المحضر القضائي.....	ص43
الفرع الأول : أهمية التبليغ عن طريق المحضر القضائي.....	ص43
الفرع الثاني : الهدف من التبليغ.....	ص44
خلاصة الفصل.....	ص46
الخاتمة.....	ص47
قائمة المراجع.....	ص52
فهرس المحتويات.....	