

## مدى فعالية الخبرة القضائية كوسيلة إثبات في المادة الضريبية

### The effectiveness of judicial experience as a means of proof in the tax article

فوزية قدارة<sup>(1)</sup>، ابراهيم يامة<sup>(2)</sup>

(1) جامعة أدرار - الجزائر -

kedadrafouzia22@gmail.com

(2) جامعة أدرار - الجزائر -

brahimyama@yahoo.fr

تاريخ النشر:  
2021/10/31

تاريخ القبول:  
2021/09/21

تاريخ الارسال:  
2021/06/26

#### ملخص:

تفرض الإدارة الضريبية الضرائب فتقوم بتحديد وعائها بعد ذلك تقوم بتحصيلها، حيث تلجأ الإدارة إلى أساليب جبرية للقيام بعمليات التحصيل الضريبي، و إجبار المكلف بالضريبة على دفع مستحقاته، فينشأ النزاع الضريبي.

يفصل القاضي الإداري في النزاع الضريبي المطروح أمامه، و يكون ذلك داخل حدود اختصاصه، بإتباع إجراءات قانونية، إلا أنه قد تتعدد المشكلة موضوع القضية المطروحة في النزاع، وتطرح مسائل ليس لها علاقة بكل ذلك، فالقاضي الإداري لا يستطيع أن يلم بكل العلوم، لاسيما المسائل الفنية البعيدة عن المجال القانوني حيث يستعين القاضي بالخبير القضائي، الذي يبحث في المسائل الجبائية وكذا الحسابات و يبين التوضيحات المطلوبة منه.

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية، الخبير، مسائل فنية، النزاع الضريبي، وسيلة إثبات، القاضي، التقرير الخبير.

#### Abstract :

The tax administration imposes taxes and then determines their base and collects them, as the administration resorts to coercive methods to carry out tax collection operations, and compel the taxpayer to pay his dues, and a tax dispute arises.

(1) المؤلف المرسل: قدارة فوزية

The administrative judge decides on the tax dispute before him, and that is within the limits of his jurisdiction, by following legal procedures, but the problem may be complicated by the subject matter of the issue raised in the dispute, and issues that have nothing to do with all that, the administrative judge cannot be familiar with all sciences, especially issues The technical field is far from the legal field, where the judge uses the judicial expert, who examines the tax issues as well as the accounts and shows the clarifications required of him.

**Keywords:** judicial expertise, expert, technical issues, tax dispute, means of proof, judge, experience report.

#### مقدمة

تتنوع طرق الإثبات في المنازعة الضريبية بين الخاصة و العامة، هذا ما يميز المنازعة الضريبية و يجعل لها خصوصية، و هي الطرق هي التي يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل الفصل في النزاع المطروح أمامه، إذن فالإثبات<sup>1</sup> واحد لكن طريق الإثبات متعددة، فالقاضي هنا نقيده بإتباع طرق محددة لإثبات الدعوى بوسائل معينة للكشف عن الحقيقة، لكن في المادة الضريبية، فالقاضي غير مقيد في الأصل بالإثبات ما لم يرد نص من المشرع يقيد بذلك، فنظام الإثبات في المنازعة الضريبية يقوم كما هو الحال في المسائل التجارية على مبدأ الاقتناع المطلق.

وعليه قد يصادف في الكثير من الأحيان أن يجد القاضي الإداري نفسه عاجزا في الفصل في النزاع المطروح أمامه، وهذا راجع إلى ما يميز هذا النزاع من مسائل فنية و تقنية، خارجة عن التكوين القانوني الذي يدخل في تخصص القاضي الإداري.

و بعد استنفاد جميع إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، من تحقيق و المراجعة في التحقيق، قد يلجأ القاضي الإداري إلى إجراء آخر هو إجراء عملية خبرة، من خلال تعيين الخبير القضائي بموجب قرار تحضيري، حيث يحدد فيه المهمة المسندة للخبير، بغية الوصول إلى الحقيقة، فهذا الإجراء هو إجراء تقني لا علاقة للقاضي الإداري أن يبت فيه، لكن يستطيع القاضي استدعاء الخبير القضائي من أجل مناقشة التقرير الخاص

<sup>1</sup> - السنهوري عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد 1، ج 2، طبعة نادي القضاة، 1982، ص 19، الإثبات لغة و يقصد به: عرف الشيء حق المعرفة وثبت ثباتا و ثبوتا فهو ثابت و الثبات يعني الدوام و الاستقرار.

بالخبرة، كما له أن يستفسر وأن يطلب توضيحات حول المهمة التي أسندها للخبير، في حضور أطراف النزاع والذين يستطيعون طرح أي إشكال على الخبير من خلال القاضي الإداري.

ووفقاً للأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، فإن إجراء الخبرة هو طريقة من طرق الإثبات وهو إجراء جوازي، يأمر به القاضي من تلقاء نفسه من بناء على طلب الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، و التفصيل الذي سوف نقوم به حول كيفية إجراء الخبرة بما أنها وسيلة إثبات، تظهر لنا أهمية التي تكتسي الخبرة الضريبية. اعتمدنا من خلال عرض هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي، لأننا بصدد إعطاء مفاهيم حول الخبرة كذلك طريقة تعيين الخبير القاضي، لنخوض بعد ذلك في الإجراءات القانونية المتخذة في الخبرة الضريبية.

و استناداً لكل هذا، سوف نسوغ الإشكالية التالية في قالب التالي:

ما مدى فعالية الخبرة القضائية في التحقيق في النزاع الضريبي؟

و من بين الإشكاليات المتفرعة عن الإشكالية الرئيسية ما يلي:

- ما هو دور الخبرة الضريبية في تغيير مسار النزاع الضريبي؟
- ما مدى التزام القاضي الإداري بالأخذ بقرار الخبير القضائي؟
- و عليه و حتى تتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين رئيسيين:

- المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية .

- المبحث الثاني: إجراءات الخبرة الضريبية .

المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية

تسند المنازعات الضريبية التي تميزها مسائل فنية وتقنية إلى أهل الاختصاص، حتى يتسنى للقاضي الإداري بناء قناعة للفصل في النزاع الضريبي المطروح أمامه، لذلك سوف نقوم بإعطاء بعض التعارف الخاصة بالخبرة القضائية من خلال النقاط التالية.

المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية

<sup>1</sup> - المادة 86 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.

نظرا للأهمية الخبيرة القضائية والتي تعتبر طريقة من طرق الإثبات، والتي يلجأ إليها كل من القاضي الإدارية أو بناء على مدير الضرائب أو على المكلف بالضريبة.

### الفرع الأول: تعريف الخبرة القضائية

تعددت تعارف الخبرة القضائية، من تعارف فقهية إلى تعارف قضائية، وأخيرا تعارف قانونية ونستهلها أولا بـ:

#### 1- التعريف الفقهي

عرف الفقه الخبرة القضائية على أنها:<sup>1</sup> " استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، التغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة".

وتختلف المواقف الفقهية من فكرة الخبرة الفنية القضائية، فيرى بعضهم أنها بمثابة شهادة فنية في بعض المعارف والتخصصات التي لا يلم بها القاضي، قالوا بوجود تحقق العدالة في الخبر على اعتبار أن ذلك شرط في الشهادة<sup>2</sup>.

كذلك هي إبداء الرأي في مسألة فنية أو عملية ليست من اختصاص القاضي، وهي ليست دليل قائما بذاته، أي أن الخبر لا يفحص ويصل إلى قيام الدليل من عدمه، وما الخبرة إلا تعبير عن رأي الخبر الشخصي في مسألة فنية محدودة<sup>3</sup>.

وعرفت على أنها: " إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص، ينعت بالخبر، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها على العموم إبداء الرأي فيها علما أو فنا لا يتوفر في الشخص العادي، ليقدم له بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 252.

<sup>2</sup> الدكتور محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، الخبرة الفنية أمام القضاء "دراسة مقارنة"، المكتب الفني، المحكمة العليا، وزارة العدل، سلطنة عمان، 2004، ص 21.

<sup>3</sup> عبد الرحمن خلفي، محاضرات في الإجراءات الجزائية، موجبة لطلبة السنة الثانية، قسم التعليم القاعدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016-2017، ص 48.

<sup>4</sup> عارف منور عبد الرحمن السعايدة، محمد الحلاق، محمد خير العكام، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، رقم 57 لسنة 1985 و تعديلاته، قسم القانون العام،

## 2- التعارف القضائية

أخذت المحكمة العليا في الجزائر بتعريف مشابه لتعريف محكمة النقض المصرية على النحو التالي<sup>1</sup>: "أن الخبرة هي عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، و إنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم، في إطار ما ليس ممنوعا قانونا".

## 3- التعارف القانونية

و عرفت كذلك في القانون الفرنسي<sup>2</sup>: "تعد الخبرة النموذج الأمثل لإجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي الإداري، وهي من بين الإجراءات التحقيقية التي خصص لها المحاكم الإدارية و المجالس القضائية للاستئناف المقتضيات الأكثر تطورا، حيث يكون للخبرة هدف وحيد، وهو إعلام القاضي عن التقدير المادي للوقائع، ولا يمكن أن يكون هدفها هو الفصل في نقطة قانونية، لهذا السبب تردد القضاء و الفقه في قبول الخبرة في الدعوى تجاوز السلطة، و التي تعد ميدانا للتكهن بالشرعية".

عرفت الخبرة القضائية وفقا للأحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أنها: "تهدف الخبرة على توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"<sup>3</sup>. أما الخبرة القضائية الضريبية و التي هي محل دراستنا، فتتميز ببعض الخصوصية، فطبقا لأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup> و المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية<sup>5</sup>، فيحق للقاضي وحده أن يأمر بالخبرة قبل الفصل في موضوع النزاع، فيحدد تعيين الخبير القضائي الذي تستند إليه مهمة إجراء التحقيق في

كلية الحقوق، جامعة دمشق، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012، ص 674.

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 253.

<sup>2</sup> - لحسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2002، ص 216.

<sup>3</sup> - المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<sup>4</sup> - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ذكرت سابقا.

<sup>5</sup> - المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب أحد الخصوم، تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة".

المحاسبة الضريبية و الدفاتر و الفواتير و المستندات الضريبية, لتوصل إلى الحقيقة وبالتالي حل النزاع الضريبي المطروح أمام القاضي الضريبي.

و أمام كل هذه التعارف, توصلنا إلى حصر العنصر المميزة للخبرة القضائية الضريبية وهي كالتالي:

- وجود نزاعات ضريبية تتضمن مسائل فنية و تقنية تخرج عن دائرة اختصاص القاضي الإداري.

- أمر من طرف القاضي الإداري بإجراء الخبرة القضائية, أو بناء على طلب أحد أطراف النزاع الضريبي.

- كذلك المهمة المسندة للخبير القضائي تقتصر إلا على المسائل الفنية و التقنية و لا دخل له في المسائل القانونية, لأنها تعد من اختصاص القاضي الإداري هو وحده من له سلطة الفصل في النزاع الإداري و خاصة الضريبية, و عليه فالخبير القضائي مهمته جمع المعلومات الفنية و التقنية و المطلوبة منه و كذا تحليلها وفق الأصول الفنية و العملية بغية تنوير رأي القاضي للتوصل إلى نتيجة منصفة و عادلة.

#### الفرع الثاني: مميزات الخبرة القضائية

تتميز الخبرة القضائية بمجموعة من المميزات نذكرها كالتالي:

يتميز النزاع الضريبي المثار أمام القاضي الإداري ببعض المسائل غير القانونية والتي تخرج عن نطاق القاضي, ولذلك كانت الحاجة الماسة لتعيين الخبير القضائي لتقديم والبحث عن النقائص التي يريدها القاضي إعمالاً بالقانون و إظهاراً للحقيقة.

حيث أورد المشرع في نصوص القانون المدني طرق الإثبات غير المباشرة من كتابة وشهادة الشهود والإقرار و المعاينة , أما بخصوص طرق الإثبات في قانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية, فأورد مجموعة من طرق الإثبات كالمعاينة و التحقيق و كذا الخبرة القضائية, و عليه فالقاضي ملزم بتطبيق القانون على المنازعة الضريبية, لأنه لأدرى بعلم القانون, في حين أن المسائل الفنية و التقنية المثارة في هذه المنازعة فتترك لأهل الاختصاص أي من مهام الخبير القضائي.

فالخبرة القضائية هي وسيلة تحقيق بمعنى أنها تعتبر من أهم الإجراءات التي تلجأ إليها المحكمة الإدارية في الفصلها في المنازعات المطروحة أمامها, و هي كذلك من الإجراءات الكتابية و التي يعتمد فيها الخبير على الكتابة من خلال إعداده لتقرير مفصل و دقيق

يتضمن كل الأقوال و التصريحات التي أدلى بها الأطراف أو الشهود و الوثائق التي قدمها كل طرف في النزاع القائم<sup>1</sup>.

من مميزات و خصائصها أن الخبرة القضائية هي إجراء فني و تقنيو يلجا إليها القاضي الإداري في المسائل المتعلقة بالحسابات و غيره من المسائل التي تخرج عن تخصصه القانوني، كما أنها اختيارية، قد بأمر بها القاضي عند الضرورة أو تكون بناء على طلب أحد أطراف الخصوم، بغية الوصول إلى الحقيقة.

### الفرع الثالث: أهمية الخبرة القضائية و دورها في الإثبات

أصبحت الخبرة تحتل مكانا مهما في العمل القضائي، باعتبارها طريقا مهما من طرق إثبات الحقوق في المنازعات التي تنظر أمام القضاء، لاسيما في مواجهة التطور التقني في شتى المجالات، وإذا كان المبدأ القانوني يقضي أنه على القاضي الإلمام بالتشريع و الفقه، و أن يواكب مسيرتهما على الصعيد الوطني، فإنه ليس بالضرورة أن يكون ملما بالفيزياء و الهندسة و الرياضة و الميكانيكا و علم الفلك و الطب، أو التشريع و الفقه المقارن<sup>2</sup>، فأهل الاختصاص هم من لهم الحق في تحليل المعطيات المستندة إليهم، لذلك وجدت الخبرة لتكون وسيلة يلتمسها الخصوم لإثبات بعض الحقوق من جهة، و من جهة أخرى طريقة لتنوير القاضي للكشف عن الحقيقة و الفصل في النزاعات المطروحة أمامه.

لذا يمكن القول أن الخبرة الفنية غدت في العالم المعاصر من مستلزمات الفصل في أكثر الخصومات في الدعاوى المطروحة أما الجهات القضائية،<sup>3</sup> حتى أصبح يقال: انه " لا توجد دعوى دون خبرة"، و هذا ما ابرز الأهمية التي تكتسي الخبرة القضائية باعتبارها طريقة لإثبات و طريقة ملازمة لعمل القاضي في أكثر الأحكام التي يصدرها.

### المطلب الثاني: تعيين الخبير القضائي في المنازعات الضريبية

تعتبر الخبرة من الإجراءات الكثيرة الاستعمال ن طرف القضاء سواء المدني أو الإداري و حتى في القضايا الجزائية، و تزداد أهمية الخبرة في المسائل الإدارية و خاصة في

<sup>1</sup> - بلول فييمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد 01، 2017، ص 352.

<sup>2</sup> - محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، المرجع السابق، ص 28.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص 29.

المجالين الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية، وذلك قصد توضيح الجوانب الفنية والتقنية للنزاع المعروض و اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره الغرفة الإدارية سواء تلقائيا أو بناء على طلب الخصوم.

### الفرع الأول: تعيين الخبير

تنص المادة 86 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، على أن تكون الخبرة تلقائيا أي يأمر بها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلي أطراف المنازعة، لذلك سوف نبين سلطة تعيين الخبير القضائي في المادة الضريبية، إضافة إلى الحكم الصادر بتعيينه.

#### 1- سلطة تعيين الخبير القضائي في المنازعة الضريبية

يعد اختيار الخبير من أهم الأعمال الإجرائية التحقيقية<sup>1</sup>، وطبقا لأحكام المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت على أن الخبرة القضائية تتم على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنه قد تسند إلى ثلاثة خبراء إذا ما طلب أطراف الخصومة ذلك، حيث يعين كل طرف من الخصومة خبير أما المحكمة الإدارية فتعين الثالث.

و حسب نص المادة 86 الفقرة الثانية<sup>2</sup> و المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>، تتميز الخبرة القضائية هنا بالطابع الاختياري، وهذا ما يفسر اللجوء إلى إجراء الخبرة يكون تلقائيا من المحكمة أو بناء على طلب من طرف أطراف الخصومة، وعلى المحكمة إقرار هذا الاختيار و اعتماده، حيث لا يمكن للقاضي رفضه إلا إذا كان هناك مبرر لذلك.

<sup>1</sup> - اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجًا، الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 258.

<sup>2</sup> - المادة 86 الفقرة الثانية: "تمت الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة (3) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعين كل طرف خبير و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

<sup>3</sup> - المادة 85 الفقرة الأولى: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.



عند اختيار الخبير القضائي من طرف أطراف الخصومة، وجب أن يكون مقيدا بجدول الخبراء المعتمدين، أما في حالة اختياره و يكون غير مقيد بهذا الجدول، فعليه تأدية اليمين أما السلطة القضائية التي حددها الحكم الصادر بنبذيه، وتودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية<sup>1</sup>.

كما أنه لا يمكن تعيين الموظفين المشاركون في تأسيس الضريبة المعترض عليها، أو الأشخاص الذين سبق لهم إبداء رأيهم في النزاع المطروح أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد أطراف الخصومة في التحقيق، كخبراء للخوض في إجراء الخبرة القضائية، و إن حصل تعيين جاز للكرف المتضرر من تقديم طلب رد الخبير.

و يكون طلب الرد معللا بأحد الأسباب المذكورة في المادة 86 الفقرة الثالثة، في اجل ثمانية أيام ابتداء من اليوم استلام تبليغ اسم الخبير الذي يريد الطرف الآخرده، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة<sup>2</sup>.

أما في حالة تعيين عدد من الخبراء فإنهم يقدمون تقريراً مشتركاً أو تقارير منفردة ويودع بذلك التقرير لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية التي عينته، و يسجل الخبير في تقريره على الخصوص: أقوال و ملاحظات الخصوم و مستنداتهم و عرض تحليلي عم قام به و عاينه في حدود المهمة المسندة إليه، نتائج الخبرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: " يؤدي الخبير غير المقيد في قائمة الخبراء، اليمين أمام القاضي المعين في الحكم الأمر بالخبرة، تودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية".  
<sup>2</sup> - المادة 86 الفقرة الثالثة والرابعة: " لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

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

<sup>3</sup> - المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: " يسجل الخبير في تقريره على الخصوص:

1- أقوال و ملاحظات الخصوم و مستنداتهم،

2- عرض تحليلي عم قام به و عاينه في حدود المهمة المسندة إليه،

3 نتائج الخبرة.

حيث يستطيع أطراف الخصومة والذين تم إبلاغهم بذلك قانونا، الإطلاع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة، ويستطيع كل طرف إبداء رأيه بتقديم الملاحظات اللازمة إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة على شكل تقرير،<sup>1</sup> و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته، و في جميع الحالات إن رأت المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة بأن الخبرة القضائية غير قانونية أو ناقصة، للقاضي الإداري أن يأمر بإجراء خبرة ثانية.<sup>2</sup>

## 2- الحكم الصادر بتعيين الخبير القضائي

قبل الفصل في موضوع النزاع القائم أمام القاضي الإداري يأمر بإجراء الخبرة بموجب حكم يصدره، وهذا عملا بالمادة 298 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية<sup>3</sup> وكذلك حسب المادة 128 من ذات القانون، حيث تحدد الدوافع التي تبرر اللجوء إلى الخبرة مع تسبب حالة تعيين عدة خبراء، و بيان الاسم الكامل وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين وفق تخصص كل منهم، و بيان المهام المنوط به في إجراء الخبرة مع تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، فضلا عن تحديد القاضي المر الخبرة لمبلغ التسبيق الذي يودع بكتابة الضبط لبدء السير في أعمال الخبرة، فضلا عن ذكر مضمون هذا الحكم وفقا لمقتضى المادة 129 من القانون نفسه.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 266.

<sup>2</sup> - المادة 86 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية: " إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه".

<sup>3</sup> - المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: " الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع هو الحكم الأمر بإجراء تحقيق أو بتدبير مؤقت.

لا يجوز هذا الحكم حجية الشيء المقضي فيه.

لا يترتب عن هذا الحكم تخلي القاضي عن النزاع.

<sup>4</sup> - المادة 128 من ذات القانون: " يجب أن يتضمن الحكم الأمر بإجراء الخبرة ما يلي:

1- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، وعند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء.

2- بيان اسم و لقب و عنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص.

3- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا.

4- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط.

حيث يتم اللجوء إلى الخبرة القضائية بعد استنفاد إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق ولكن دون الوصول إلى نتيجة معينة<sup>1</sup> وهذا دليل على أن تعيين الخبير في المنازعة يكون بموجب حكم تصدره التشكيلة الجماعية للمحكمة الإدارية الناظرة فيها.

### المبحث الثاني: الثاني: إجراءات الخبرة الضريبية

تعتبر الخبرة تدبيراً من تدابير التحقيق، حيث يلجأ إليها القاضي الإداري قبل الفصل في موضوع المنازعة المطروحة أمامه،<sup>2</sup> وذلك لإثبات مدى تطابق الضريبة المراد تأسيسها في إطار التحقيق في المحاسبة ومدى تبرير رفض محاسبة المكلف بالضريبة، ومدى حيازته للسجلات التجارية الملزمة للإطلاع على المبررات التي بحوزته، و كل المعلومات الموجودة في الملف الضريبي في التحقيق في رقم الأعمال الذي يخضع للضريبة في الفترة المعينة بالمراجعة، كما يجوز إجراء خبرة مضادة والتي يراها القاضي الإداري ضرورية من أجل بناء قناعته.

يقوم الخبير القضائي الذي تعينه المحكمة الإدارية بمهامه، من خلال تحديد اليوم والساعة لبدء أعماله، وذلك في أجل عشرة أيام على الأقل من بدء مهامه، ويعلم بذلك الإدارة الجبائية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر يعلم الخبراء الآخرين<sup>3</sup>. بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، والمشتكي و/أو من يمثله، ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة<sup>4</sup>.

### المطلب الأول: مهام الخبير القضائي الضريبي

تظهر أهمية دور الخبير القضائي من خلال التحقيقات في المسائل الفنية، فيلجأ إلى أهل الخبرة لإعانة القاضي في حل هذه المسائل الفنية، كذلك ينير الخبير

<sup>1</sup> - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 266.

<sup>2</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 266.

<sup>3</sup> - المادة 86 الفقرة السادسة: "يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية الفعلية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.

<sup>4</sup> - المادة 86 الفقرة السابعة: "يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عم الإدارة الجبائية، وكذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

الطريق للقاضي بشأن مشكلات واقعية او مادية تحتاج إلى تحقيقات معمقة يتطلب حلها بصفة عامة إلى تخصص معين من قبل مهني أو رجل فني<sup>1</sup>، كما هو الحال في المجال الضريبي، فيتولى الخبير الضريبي فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات و سائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر و الفواتير و الوراق الأخرى و التي يمكن الاعتماد عليها في حساب الضريبة، و يستند الخبير فيعمله إلى القانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون المالية و القوانين المكملة له، و يستمع إلى أقوال المكلف بالضريبة و كل الأسباب التي تمنعه من دفع مستحقاته<sup>2</sup>.

بعد الانتهاء من إجراء الخبرة يقدم الخبير إلى المحكمة تقريراً موقعا منه يبين فيه نتائج أعماله و رأيه و الأوجه التي أستند إليها و يودع تقرير الخبرة بكتابة الضبط مشتملا و مرفقا بجميع المستندات التي قدمها الخصوم إليه. كما للخبير أن يستعين عند قيامه بمهامه بمترجم يختار من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك<sup>3</sup>.

كما للخبير أن يخبر القاضي بجميع الإشكالات التي تعترضه عند القيام بمهمته كما يحق للخبير طلب تمديد مهمته و للقاضي أن يستدعي الخبير في الجلسة ليستوضح منه بعض النقاط الغامضة إن رأى ضرورة لذلك.

### المطلب الثاني: مدى التزام القاضي الإداري برأي الخبير

تكاد تجمع تشريعات الدول على أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة و لا يلتزم به القاضي و يبقى تقدير عمل أهل الخبرة من المسائل الموضوعية و الواقعية التي يستقل بها قاضي الموضوع.

فهذه القاعدة و طبقا للأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد تطبيقها في قانون الإجراءات الجبائية، فتبقى السلطة التقديرية عند أخذ برأي الخبير

<sup>1</sup> - ابراهيم سليمان زامل القطاونة، المسؤولية الجزائية للخبير القضائي في نطاق خبرته، دراسة مقارنة (الأردن - الإمارات المتحدة)، دراسات علوم الشريعة و القانون، المجلد 41، ملحق 3، 2014، ص 964.

<sup>2</sup> - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، ط3، 2016، ص 29

<sup>3</sup> - فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 69.

للقاضي الإداري عند الفصل في النزاع الضريبي، حيث قد نميز حالتين في مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير القضائي .

### الفرع الأول: حرية الأخذ برأي الخبير

مما لا شك فيه أن القاضي الإداري يلعب دورا محوريا و بارزا في تحقيق العدالة الجبائية و دعم ثقة المتقاضين في حصولهم على حقهم في المنازعة الضريبية<sup>1</sup>، إلا أنه في بعض الأحيان قد يواجه صعوبات في الفصل في النزاع المطروح أمامه، و من أجل الوصول إلى الحقيقة، يأمر بالخبرة القضائية، لكن السؤال المطروح ما مدى التزام القاضي الإداري برأي الخبير القضائي ؟

إذن يمكن للمحكمة أن تكتفي برأي الخبير متى اقتنعت بصحته، و لا تكون ملزمة بالرد استقلالا على الطعون الموجهة إلى التقرير، ولكن لا يسوغ للمحكمة أن تبني حكمها على تقرير الخبير إذا قام بعرض الأسباب و النتيجة التي انتهى إليها، ما لم تورد المحكمة في أسباب حكمها ما يرفع هذا التعارض، وبالتالي تأخذ المحكمة بنتيجة التقرير مع بناء رأيها على أسباب أخرى<sup>2</sup>.

ففي حالة إذا ما اقتنعت المحكمة الإدارية بكفاية الأبحاث و التحقيقات الحسابية التي أجراها الخبير وبسلامة الأسس و الأسباب التي بني عليها هذا الرأي، تتخذ المحكمة الإدارية من تقرير الخبير الضريبي سببا لحكمها، و إعمالا للمادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية<sup>3</sup>، القاضي غير ملزم برأي الخبير، فالخبرة عملية فنية، فللقاضي أن يأخذ بنتائج الخبرة و له أن يطرحها جانبا، كما يحق للقاضي أن يلتزم برأي الخبير، كما له أن يحكم بما يخالف رأي الخبير و ذلك أن القاضي لا يمكن له أن يحكم بغير ما يقتنع به، فالقاضي تكون له بهذا المعنى الحرية الكاملة في تقدير عمل

<sup>1</sup> - جيار صلاح الدين، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي ( بين سلكته التقديرية و حتمية الأخذ بها في

المنازعة الضريبية). مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 1236

<sup>2</sup> - بوفاتح أحمد، سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، جامعة عمارثليجي، الأغواط ، المجلد 08، العدد 02، 2019، ص 145.

<sup>3</sup> - المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية: " يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة.

القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير انه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة".

الخبير، فله أن يأخذ به وله أن يرفضه وله أن يأمر بإجراءات أخرى من أجل الوصول إلى الحقيقة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: حرية رفض رأي الخبير

إذا لم تقتنع المحكمة الإدارية بالنتائج التي وردت في تقرير الخبير الضريبي، فإنه يكون من السائع لها إصدار حكمها على أساس مختلف عما ورد في التقرير لاسيما إذا استندت إلى وسيلة إثبات أخرى لتكوين قناعها أو إذا أمرت بخبرة جديدة تكميلية وفق ما نصت عليه المادة 86 الفقرة العاشرة من قانون الإجراءات الجبائية، لكن يبقى التزام مناقشة الاعتبارات والأسس التي بني عليها التقرير المستبعد وبيان أوجه تفنيده، حيث لا يكفي لها القضاء باستبعاده لمجرد أن ذلك يدخل في إطار سلطتها التقديرية<sup>2</sup>.

لكن في أغلب الأحيان يؤخذ بتقارير الخبرة القضائية وخاصة في المادة الضريبية، لأن الخبرة القضائية هي بمثابة الدعائم الأساسية التي تبني عليها أحكام القضاء الإداري، فالاستعانة بأهل الخبرة في المسائل الفنية والتقنية ما هو إلا اعتراف بوجود نقائص في معارف القضاء.

حيث وجب على القاضي أن يسبب عدم أخذه بما احتواه تقرير الخبرة، وللمحكمة أن تجزأ رأي الخبير فتأخذ منه بالقدر الذي تقتنع به وبصحته على أن تعلل ذلك أيضا<sup>3</sup>.

### خاتمة

خلصنا في دراستنا لموضوع الخبرة القضائية وسيلة لإثبات في المادة الضريبية، أن الرقابة القضائية إجراء يكون تلقائيا من طرف القاضي الإداري أو بناء على طلب أحد الخصوم، فهي تخص المسائل الفنية والتقنية والتي تخرج عن نطاق القاضي الإداري وعليه توصلنا إلى النتائج التالية:

- كثرة اللجوء إلى إجراء الخبرة فمثلا قد تكون خبرتان أو ثلاث، فهذا يعتبر مضيعة للوقت وطول الإجراءات في الفصل في النزاع القائم.

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 71.

<sup>2</sup> - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 302.

<sup>3</sup> - مسعودان فتيحة، الدور الإيجابي في الخبرة القضائية (وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية)،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور يعي فارس، المدينة، ص 11.

- عدم قدرة القاضي في التحكم في المنازعات الضريبية، و هذا راجع إلى عدم وجود تكوين خاص بالقضاة في المادة الضريبية.
- عدم التفصيل الدقيق في حالة عدم الأخذ برأي الخبير القضائي، مع ذكر الأسباب المباشرة لرفض.
- عدم تعرض المشرع للمسؤولية المدنية و الجزائية في حالة قيام الخبير بتجاوزات، مثالها الرشوة أو شهادة الزور، و إفشاء الأسرار بعدم القيام بالمهمة التي أسندت إليه على أكمل وجه.
- لم يأتي المشرع كذلك على ذكر الموانع المشروعة لعدم تنفيذ مهمة الخبرة.
- كذلك من بين التوصيات و اقتراحات التي تقدمها في هذا الموضوع ما يلي:
- إيجاد نص قانوني ينظم أحكام الخبرة و إجراءاتها.
- إعادة النظر بخصوص إعداد تقرير واحد في حالة تعدد الخبراء، المادة 86 الفقرة السابعة، لأن هذا يؤدي إلى مصاريف كثيرة تكون على عاتق المحكمة الإدارية إضافة إلى الجهد المبذول في الإطلاع و تحليل التقارير.
- و أخيرا نقترح أن تكون مسالة تنظيم عبء الإثبات عن طريق نصوص خاصة في قانون الإجراءات الجبائية.

قائمة المراجع

أولا: المصادر

أ/القوانين

- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021.

- القانون رقم 09/08 المؤرخ بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21.

ثانيا/ المراجع

أ/الكتب

- اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجاً-، الأمل للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2012

- الدكتور محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، الخبرة الفنية أمام القضاء "دراسة مقارنة"، المكتب الفني، المحكمة العليا، وزارة العدل، سلطنة عمان، 2004،

- السهوري عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد 1، ج 2، طبعة نادي القضاة، 1982،

- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، ط3، 2016،

- فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010،

- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر، 2010،

- لحسين بن شيخ اث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2002،

#### ب/المقالات

- ابراهيم سليمان زامل القطاونة، المسؤولية الجزائية للخبير القضائي في نطاق خبرته، دراسة مقارنة ( الأردن- الإمارات المتحدة)، دراسات علوم الشريعة و القانون، المجلد 41، ملحق 3، 2014،

- بلول فهيمه، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد 01، 2017

- بوفاتح أحمد، سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، جامعة عمارثليجي، الأغواط ، المجلد 08، العدد 02، 2019،

- عارف منور عبد الرحمن السعايده، محمد الحلاق، محمد خير العكام، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012،

جيار صلاح الدين، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي ( بين سلكته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 07، العدد 02، 2020،

#### ج/محاضرات

- عبد الرحمن خلفي، محاضرات في الإجراءات الجزائية، موجهة لطلبة السنة الثانية، قسم التعليم القاعدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016-2017،