

مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

خصوصية الإثبات في الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري
The specificity of the evidence in the tax case in the Algerian
legislation

د. ابراهيم يامة . أستاذ محاضر "أ"

جامعة أحمد دراية. أدرار. الجزائر

Ahmed Derayah University. Adrar. Algeria

brahimyama@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2020/03/01

تاريخ القبول: 2020/02/14

تاريخ إرسال المقال: 2020/02/06

المرسل: د. ابراهيم يامة

د. ابراهيم يامة

خصوصية الإثبات في الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري

الملخص:

خص المشرع الجزائري الدعوى الضريبية بإجراءات خاصة تختلف عن إجراءات مباشرة الدعاوى الإدارية الأخرى، تم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ومن بين أهم هذه الإجراءات الخاصة، هي وسائل الإثبات المعمول بها في حصرياً في نطاق الدعوى الضريبية، والمتمثلة مراجعة التحقيق، والخبرة القضائية، وإن كانت تبقى وسائل الإثبات العامة الأخرى (القرائن، الكتابة، الشهود) يمكن العمل بها في مجال الدعوى الضريبية وعلية فمن خلال هذه الورقة العلمية سيتم التفصيل في أحكام وقواعد مراجعة التحقيق والخبرة القضائية. **الكلمات المفتاحية:** مراجعة التحقيق؛ الخبرة القضائية؛ الدعوى الضريبية؛ التشريع الجزائري.

Abstract :

The Algerian legislator has singled out the tax lawsuit with special procedures that differ from the procedures for initiating other administrative cases, which were stipulated in the law of fiscal procedures. They kept other general means of proof that could be applied in the area of tax lawsuit.

Indeed, it is through this scientific paper that the details of the investigation and the judicial investigation and experience will be detailed.

Keywords: Investigation review؛ Judicial experience؛ Tax lawsuit؛ Algerian legislation.

مقدمة:

يتميز التشريع الضريبي بطبيعة خاصة كونه يعمل على تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في البحث عن المصلحة العامة والإستقرار الإقتصادي والإجتماعي من خلال فرض الضريبة وتحقيق أكبر مصدر من الموارد المالية. وتكتسي الضريبة أهمية بالغة في معظم الدول كونها من الموارد الأساسية لتمويل النفقات العمومية، ما جعل المشرع الجزائري يخص الدعوى الضريبية بإجراءات خاصة منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. ولعل من بين هذه الإجراءات التي خصها المشرع الجزائري للدعوى هي وسائل إثبات خاصة غير معروفة في الديون العادية، هي مراجعة التحقيق، والخبرة القضائية. وعلى هذا الأساس تكمن أهمية الموضوع وهدفه في إظهار الخصوصية التي يتميز بها الإثبات في الديون الضريبية عن الإثبات في الديون الأخرى، بحيث أن الدين الضريبي يستفيد من وسائل الإثبات المعروفة في القواعد العامة، وإضافة إلى ذلك يستفيد من وسائل خاصة به فقط.

وبناء على ما سبق، فإن الإشكالية التي تعالجها الورقة العلمية فيما تتمثل وسائل الإثبات الخاصة بالدعوى الضريبية أمام القضاء؟ وما طبيعة وسائل الإثبات الخاصة؟ وعلى من يقع عبء إثبات الديون الضريبية؟¹ وللإجابة عن الإشكالية أعلاه، اعتمدنا المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية كونها أساس الاجتهاد وكون موضوع الدراسة ذو طبيعة تقنية.

المبحث الأول : مراجعة التحقيق

إن ما تجدر الإشارة إليه، أن دعاوى الديون الضريبية مثلها مثل باقي الدعاوى الإدارية من حيث سير إجراءاتها، وبالتالي بعد تقييد عريضة الدعوى الضريبية أمام أمانة ضبط المحكمة، إذا رأى رئيس المحكمة الإدارية أن الدعوى لا تحتاج إلى تحقيق، يأمر بعرض الملف على تشكيلة يعينها لتنظر في الدعوى بعد تقديم محافظ الدولة لإلتماساته.¹

كما يمكن اللجوء إلى تحقيق عادي في الدعوى يتولاه العضو المقرر، ويتدخل المقرر في الدعوى وقد يطلب من الأطراف إرفاق وثيقة أو مستند ما، أو القيام بمسعى ما من أجل توضيح إدعاء أو دفع وارد في العرائض، كما يحدد العضو المقرر الأجل الممنوح للأطراف لتنفيذ المساعي التي أمر بها.² وللعلم فالتحقيق العادي قد يتم اللجوء إليه في أي دعوى من الدعاوى الإدارية، وهو الأصل من أجل الوصول إلى فض النزاع، بينما في الدعوى الضريبية فالمشرع بموجب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أفردتها بنوع خاص من التحقيق نظرا لتعقيدات المنازعة في الدين الضريبي.

وعليه بالرجوع إلى المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية نجد نص على مراجعة التحقيق في فقرتها الأولى وعليه سوف أحاول دراسة هذا النوع من التحقيق القضائي من حيث نطاقه (المطلب الأول) و تنفيذ مراجعة التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول : نطاق الأمر بمراجعة التحقيق

يتميز إجراء مراجعة التحقيق بمميزات (الفرع الأول) ، هذه المميزات هي من تحدد حالات لجوء القضاء إلى هذا الإجراء (الفرع الثاني).

الفرع الأول : مميزات اللجوء مراجعة التحقيق

ويسمى مراجعة التحقيق كذلك بالتحقيق المضاد³ وذلك إستنباطاً من ترجمة النص من اللغة الفرنسية (le contre vérification) الذي جاء يدل على تحقيق مضاد بدل مراجعة التحقيق.

ويمتاز اللجوء إلى مراجعة التحقيق بسلطة القاضي التقديرية الواسعة، إذ أنه هو من يقرر اللجوء إلى مراجعة التحقيق ومن دون تبرير، أي يكفي فقط أن يرى القاضي بأن الأدلة غير كافية للفصل ليؤسس سبب لجوئه إلى مراجعة التحقيق⁴ ، وفي هذا نجد الإختلاف بين مراجعة التحقيق والتحقيق الإضافي المنصوص عليه في القانون القديم الذي كان يلزم القاضي اللجوء إليه في حالة توفر شرطين المتمثلين الأول في إثارة وسال جديدة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الجبائية والثاني في أن تكون هذه الوسائل الجديدة المثارة من أحد

الأطراف قبل صدور الحكم النهائي في الدعوى على القاضي ، غير أن القاضي في هذا التحقيق الإضافي له سلطة تقديرية فقط في تقدير مدى جدية هذه الوسائل⁵.

كما يمتاز هذا النوع من التحقيق بإنتقاء العون القائم بالتحقيق، وفقا للمادة 85-3 فقرة 2 يستلزم أن يكون العون المحقق لم يسبق له وأن حقق في ملف الدعوى المعروضة للفصل. وتجدد الإشارة إلى أن مدير الضرائب هو من يقترح العون المحقق تحت رقابة القاضي الأمر بإجراء مراجعة للتحقيق⁶.

الفرع الثاني: حالات الأمر بمراجعة التحقيق

لم يحدد المشرع الجزائري الحالات التي يلجأ فيها القاضي إلى إجراء مراجعة التحقيق عكس ما هو الحال عليه في التحقيق الإضافي، بل ترك الأمر إلى سلطة المحكمة التقديرية، وعليه أساس اللجوء إلى مراجعة التحقيق هو عدم كفاية الدليل أي عدم كفاية عناصر الإثبات في المرحلة التي وصلت إليها الدعوى الضريبية، وسلطة المحكمة بالأمر بهذا الإجراء واسعة، واللجوء إلى مراجعة التحقيق من المسائل الموضوعية⁷. وجعل اللجوء إلى مراجعة التحقيق يخضع للطابع الإختياري والسلطة التقديرية للمحكمة ذا أهمية كبيرة، بحيث أن المشرع من خلال مراجعة التحقيق مكن القضاء من بسط رقابته لحماية حقوق الأطراف خصوصا منها حقوق المكلف بالضريبة⁸.

ولعل المشرع أحسن ما فعل لما قرر مراجعة التحقيق وكذا جعله خاضع لسلطة المحكمة التقديرية ولم يربطه بشرط معين، وذلك كونه خفف من حدة شروط اللجوء إلى التحقيق الإضافي التي قد تجعل حق أحد الأطراف مهددا بعدم الإثبات.

المطلب الثاني: تنفيذ مراجعة التحقيق

يخلص العون المحقق الذي عينته المحكمة لإجراء مراجعة التحقيق إلى مجموعة من النقاط وفقا لما أمرت به المحكمة، ويقوم عندئذ في الأخير بتحرير محضر يضمنه خلاصة التحقيق (الفرع الأول)، ويتم إيداع هذا المحضر أمام المحكمة التي أمرت به، أين تقوم المحكمة عندئذ بمناقشة هذا المحضر (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات مراجعة التحقيق

يجرى التحقيق المضاد بحضور المكلف بالضريبة أو الوكيل عنه، وإذا إستدعى الأمر بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي.

وعند الإنتهاء من مراجعة التحقيق يحرر عون الضرائب المحقق محضرا يشير فيه إلى ملاحظات المكلف بالضريبة أو إلى ملاحظات السلطات البلدية عند الإقتضاء⁹، ويبيدي المحقق رأيه، ويرسل مدير الضرائب الملف إلى المحكمة بعد إبداء ملاحظاته المادة 85-3 فقرة 4 و 5 و 10.

إذن القاضي يعين عون من الإدارة الجبائية للقيام بمراجعة التحقيق، وعليه من الممكن أن ينحاز هذا العون للإدارة الجبائية ويسهل بذلك على إدارة الضرائب ربح الدعوى، ومن أجل عدم الوقوع في هذا الإختلال في

التوازن بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وجب تحديد مهام العون القائم بمراجعة التحقيق (أولاً) ، وكذا تبيان الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سريان هذا الإجراء (ثانياً).

أولاً: تحديد مهام العون المحقق في مراجعة التحقيق

لم يحدد المشرع الجزائري المهام المنوطة بالعون المحقق في مراجعة التحقيق، وهو بذلك ترك تحديدها للمحكمة الأمرة بإجراء تحقيق تكميلي، وعليه مهامه تتمحور بحسب ظروف كل قضية، أي أنها تختلف من دعوى ضريبية إلى أخرى بحسب الطلبات والدفوع التي يتقدم بها الأطراف، لكن أغلبها تدور حول الإطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية و تصحيح التقدير المقرر من إدارة الضرائب، أو مراجعة حسابات تأسيس الوعاء الضريبي وتقديم العون لرأيه حول هذه المهام.¹¹

وعليه يمكن القول أن تحديد المهام تقترب إلى ما هو عليه في الخبرة القضائية، بل ما هو ظاهر أن العون الإداري يلعب دور الخبر الذي تعينه المحكمة لإجراء خبرة في نقطة معينة، ويختلف معها فقط في كون أن الخبرة تكون في نقاط فنية، بينما العون المحقق يحقق من أجل تكوين محضر قد يناقش ما هو في وما هو ليس في، و تلجأ إليه المحكمة لإصدار حكمها.

ثانياً: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة عند مراجعة التحقيق

نستخلص أهم هذه الضمانات من المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية وهي:

- 1- وجوب حضور المكلف بالضريبة أو وكيله عنه أثناء سريان عملية مراجعة التحقيق.
 - 2- العون الإداري القائم بمراجعة التحقيق لا يكون قد سبق له وأن قام بالتحقيق الإضافي، وذلك حتى لا تتكرر نفس النتائج.
 - 3- تقرير حق حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوان من لجنة الطعن على مستوى الدائرة، وذلك حتى يتم توجيه ملاحظات وإقتراحات وتقديم آراء تكون في صالح المكلف بالضريبة.
- وعليه وفي الأخير ، تبقى هذه الضمانات ناقصة نظراً لقوة وإحترافية العون الإداري في الديون والمنازعة الضريبية، وإلا فلما لم يتم الإكتفاء بالتحقيق الإضافي، ولم اللجوء إلى مراجعة التحقيق في نفس الشروط والظروف تقريباً، وعليه وحتى تكون الضمانات موضوعية وليس شكلية فقط كما هو الحال عليه في المادة 85-3 المشار إليها أعلاه، فوجب تكوين قضاء متخصص في الميدان الجبائي.¹²

الفرع الثاني: حجية محضر مراجعة التحقيق أمام القضاء

يعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلاً من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وله حجية في الفصل في المنازعة الجبائية المعروضة أمام القضاء، لكن هذه الحجية تعتبر بسيطة ولا ترقى إلى حجية المحررات الرسمية، بمعنى أنه يجوز لأطراف الدعوى دحض محتوى محضر مراجعة التحقيق، وللاطراف إستعمال كافة الوسائل لدحض هذا المحضر، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن الوثائق المرفقة بالمحضر من مستندات أرفقها العون الإداري المحقق، فلا يجوز دحضها إلا بالتزوير.¹³

وما يعاب على محضر مراجعة التحقيق أنه يقوم به عون إداري تابع للإدارة الجبائية أي تابع لأحد أطراف الدعوى، وهذا ما يرجح فرضية إنحيازه للإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة¹⁴، وعليه يلزم للمحكمة أن تراقب أثناء نظرها لتقرير مراجعة التحقيق كل العناصر، ومادام للمحكمة كامل السلطة في الأخذ من عدم بمحضر مراجعة التحقيق عليها الحفاظ على حقوق المكلف بالضريبة من احتمال وجود هذا الإنحياز. والمحكمة حرة في الأخذ بمحضر مراجعة التحقيق أو اعتماد جزء منه فقط أو عدم الاعتماد عليه كليا، وما عليها إلا أن تسبب رأيها فقط.

المبحث الثاني : الخبرة القضائية

يجوز للقاضي في المنازعة الضريبية أن يستعين بالخبراء في المسائل التي يستلزم فيها إستيعاب النقاط الفنية التي لا تشملها معارفه، والوقائع المادية والحسابية التي قد يشق عليه الوصول إليها، من دون الوسائل القانونية التي يفترض فيه العلم بها، وبالتالي المعرفة الفنية المتخصصة للخبير الضريبي والتي تكون ضرورية لحل النزاع هي المبرر للإستعانة بالخبرة.¹⁵

ولا شك أن الخبرة تلعب دور كبيرا في المنازعة الضريبية نظرا كونها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية، هذه الأخيرة تحتاج إلى خبرة في البيانات المالية والعمليات الحسابية، لذلك حسم المنازعة متوقف على رأي الخبير.¹⁶

وعليه ونظرا لأهمية موضوع الخبرة في الديون الضريبية سنقوم بالتطرق لمفهومها : (مطلب أول) و إجراءات سيرها (مطلب ثان).

المطلب الأول: مفهوم الخبرة الضريبية

تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية التي قد تلجأ إليه المحكمة الناظرة في المنازعات الضريبية، سواء كان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب أحد الأطراف المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹⁷ وتتميز الخبرة في المجال الضريبي عن الخبرة في باقي المنازعات في بعض النقاط، كون أن مجال المنازعات الضريبية من المجالات المعقدة جدا أين يجد فيه المكلف بالضريبة نفسه في مواجهة الإدارة التي تتمتع بإمكانيات السلطة العامة التي قد تتعسف في إستعمالها، وهذا ما جعل المشرع يفرد الخبرة في المنازعة الضريبية بحكم خاص في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية إلى جانب أحكام الخبرة في القواعد العامة.¹⁸ وعليه وتبعاً لما سبق، وجب التعرف على الخبرة الضريبية (فرع أول)، وكذا بما تتمتع هذه الخبرة الضريبية عن باقي الخبرات (فرع ثان) .

الفرع الأول: تعريف الخبرة القضائية

لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة القضائية، بل وضع الهدف منها فقط، إذ جاء في المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والادارية أن الخبرة تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.¹⁹ وبالتالي فالمشرع الجزائري جعل الهدف من الخبرة هو أساس اللجوء إليها من طرف القاضي، أي أنه كلما كانت أمام القاضي واقعة تقنية أو علمية محضة فيلجأ إلى الخبرة حتى يتم توضيحها.

أما الفقه فعرف الخبرة القضائية في أنها : " إستعانة القاضي أو الخصوم في أشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية أو علمية وإستخلاص نتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة ".²⁰

بينما القضاء في الجزائر حذا نظيره في مصر وعرفت المحكمة العليا الخبرة القضائية أنها عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملاً بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوع قانوناً.²¹

ولعل حل المنازعات حول الديون الضريبية ذات وقائع تقنية لا يمكن للقاضي الفصل فيها دون اللجوء إلى آراء الخبراء نظراً للطابع الفني المعقد لأنواع الضريبة ومقدارها وإجراءات تحصيلها والتشريعات والتنظيمات المطبق على كل نوع منها، بحيث يجد القانوني نفسه عاجزاً أحياناً على إسقاط النص القانوني على الواقعة المعروضة عليه.

الفرع الثاني: مميزات الخبرة الضريبية

تمتاز الخبرة الضريبية بما يلي:

- 1- ذات طابع فني وتقني : أي أنها تدور حول نزاع ضريبي يتضمن إشكالات فنية وتقنية، وهذا ما سبق بيانه في تعريف الخبرة الضريبية أعلاه.
- 2- تقرر من طرف الجهات القضائية الإدارية، أي أنها قضائية، وتكون بموجب حكم قبل الفصل في الموضوع، وهذا ما نستنتجه من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 3- هي إجراء تبعي تقرر تبعاً لدعوى أصلية²²، وبالتالي الأصل أنه لا تقبل دعوى أصلية موضوعها تعيين خبرة قضائية ضريبية مادام لا توجد منازعة ضريبية مطروحة، إلا أنه إستثناء يمكن تصور ذلك إن كانت هذه الدعوى الأصلية تهدف إلى حماية مصلحة محتملة²³، أو من أجل أن يتم الدفع بهذه الخبرة القضائية أمام جهات قضائية أخرى كالجهات القضائية الجزائية الناظرة في جرائم التهرب والغش الضريبي.
- 4- الأصل أنها إختيارية وليست إلزامية²⁴ وهذا ما يفهم من صيغة المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية، أي أنه يمكن اللجوء إليها من طرف القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الأطراف، ولا يوجد ما يلزم القضاء اللجوء إليها، وفي حالة طالب الأطراف اللجوء إلى الخبرة يمكن للقاضي رفض الطلب وما عليه إلا تسبب الرفض أو القبول²⁵، لكن بالرجوع إلى موضوع المنازعات في الديون الضريبية، نجد أغلبها ذات طابع فني بحت، وتبعاً لذلك فعلياً نجد أن اللجوء إلى الخبرة إلزامي.
- 5- تنصب على مسائل فنية وواقعية وليست قانونية²⁶، أي أنه لا تسند للخبير سلطة القاضي الموضوعية، بل تسند له مهام تتعلق بالوقائع الفنية فقط، ويمكن للخبير في سبيل تنفيذ مهامه أن يقوم ببعض الأعمال التي هي من صميم عمل القاضي كالإطلاع على الوثائق والمستندات وسماع شهود، لكن لا يمكن للخبير أن يكيف الواقعة الفنية ويخضعها للنص القانوني كون أن هذا من صميم عمل القاضي المطالب بالعلم بالقانون.

المطلب الثاني: إجراءات سير الخبرة الضريبية

للمحكمة سلطة واسعة في الاستعانة بالخبرة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، و إستعمال الخبرة أمر إختياري يعود للمحكمة نفسها، فمتى رأت لزومها لجأت إليها، وإذا قررت الإعتماد على خبير قامت بتعيين الخبير (فرع أول)، بحيث يقوم الخبير بجميع المهام المسندة له لتنوير المحكمة وتحت إشرافها، ويخلص عمله بتقرير يودعه أمام المحكمة لتقوم هذه الأخيرة بدراسته (فرع ثان) .

الفرع الأول: تعيين الخبير

تبدأ إجراءات الخبير من إنتداب الخبير (أولا)، سواء بإختياره من طرف المحكمة أو بطلب من أحد الأطراف، لتأتي مهام الخبير بإشراف المحكمة²⁷ (ثانيا)

أولاً : إختيار الخبير

يعد إختيار الخبير من أهم الأعمال الإجرائية التحقيقية التي يتوقف عليها الفصل في المنازعة الضريبية،²⁸ فالأصل في تعيين الخبير أنه من سلطة المحكمة الفاصلة في موضوع النزاع الضريبي وهذا ما يستتج من نص المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن ومادام أنه للأطراف في المنازعة الضريبية دور كبير في الإثبات، فمن مظاهر هذا الدور هو إنابتهم بإختيار خبير ضمن مجموعة من الخبراء ، وهذا ما جاء في المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه يمكن أن تسند الخبرة القضائية في مجال الديون الضريبية إلى ثلاث خبراء، يتولى فيها كل طرف من النزاع إختيار خبير، وتعين المحكمة الخبير الثالث.²⁹

وما يلاحظ عمليا أن المحاكم لا تأخذ بالتعيين الثلاثي للخبراء، بل عادة ما تعين المحكمة الإدارية خبيراً واحداً تختاره هي للقيام بالخبرة الضريبية من دون أن تمنح حق الإختيار لأطراف المنازعة الضريبية. وتختار الجهة القضائية الخبير من قائمة الخبراء المقيدين في جدول الخبراء المعتمدين من طرف الجهة القضائية³⁰، لكن يمكنها إعتماد خبير خارج الجدول، وفي هذه الحالة ووفقا للمادة 131 من قانون الاجراءات المدنية والإيرانية يؤدي الخبير الغير المقيد في الجدول اليمين القانونية قبل مباشرة مهامه، وترفق نسخة من محضر تأدية اليمين القانونية في ملف الموضوع.

ويمكن لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة، أو خبير الطرف الثاني في حالة إعتماد الخبرة الثلاثية، ويوجه الطلب الملزم بتعليقه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة تسري اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ بإسم الخبير الذي يتناوله طلب الرد، وعلى الأكثر عند بداية تنفيذ الخبرة، وتبت المحكمة في هذا الطلب بصفة عاجلة.³¹

وقد يعلل طلب الرد وفقا للمادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على صلة القرابة المباشرة أو غير المباشرة إلى غاية الدرجة الرابعة أو على أن الخبير المعين له مصلحة شخصية في النزاع، أو يعلل وفقا للمادة 86 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية كتعيين الخبير من موظفين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض فيها، أو شخص أبدى رأيا في القضية المتنازع فيها أو من وطلاء الأطراف في النزاع المعروض.

وتركت المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الباب مفتوحا في رد الخبراء بإضافتها لعبارة أو لأي سبب جدي آخر، وبالتالي فما على طالب الرد إلا تأسيس الطلب، وتفقيد المحكمة الناظرة في طلب الرد

بالمادتين 133 و 86 المذكورتين أعلاه ما عدا السبب الجدي أين تكون سلطته واسعة في تقدير جدية السبب من عدمه.

ويكون طلب رد الخبير في مهلة 08 أيام وأمام الجهة القضائية التي عينته، وعليه فلا يمكن الطعن أمام جهة أعلى وإلتماس رد الخبير أمامها، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة.³²

ثانياً: مهام الخبير

يقرر القاضي بموجب حكم قبل الفصل في الموضوع بإجراء خبرة عملاً بالمادة 298 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، ويبرر القاضي سبب لجوئه الى الخبرة عملاً بالمادتين 128 و 277 من نفس القانون، وينص في منطوق حكمه على اسم الخبير وتخصصه وعنوانه ومهامه وأمورية الخبير والتدابير العاجلة التي يؤذن له في إتخاذها، وكذا مبلغ التسيقات التي تغطي مبدئياً المصاريف القضائية والخصم المكلف بإيداعها وأجل إيداعها، والأجل المضروب للخبير من أجل إيداع تقرير خبرته.³³

عندما يستلم الخبير الحكم الذي يعينه، يقوم الخبير بتحديد يوم وساعة بدء مهامه، ويبلغ الأطراف عن طريق المحضر القضائي وإن إقتضى الأمر الخبراء الآخرين المعينون معه لإجراء الخبرة، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات المنوطة به.³⁴

وتجرى عمليات الخبرة في التاريخ المبلغ من طرف الخبير إلى الخصوم وبإستطاعتهم الحضور شخصياً أثناء سريانها أو تعيين نائب عنهم، وتسجل الملاحظات عند الإقتضاء، ويجب أن تجرى تلك العمليات بدقة ضمن الإطار المحدد في منطوق الحكم.³⁵

ويثار التساؤل هل بإمكان الخبير الإطلاع على جميع مصادر المعلومات، سواء كانت لجهات رسمية، أم لجهات إستقت منها الإدارة الجبائية معلوماتها كملفات مكلفين آخرين للضريبة رغم وجود الحظر المتعلق بسرية المعلومات الضريبية.

يرى البعض بإمكانية الخبير الإطلاع على جميع المعلومات، وان كانت الوثائق رسمية، أو كانت تتعلق بملفات مكلفين آخرين دون أن يمتد لخصوصية نشاطهم، وهذا حتى يتم تحرير تقرير دقيق، وعليه وجب على الإدارة الضريبية الإفصاح عن مصدر معلوماتها حتى يتم مراقبتها، أما البعض الآخر فيرى العكس متحججا بسرية المعلومة الضريبية، وكذا لا يجوز إجبار الإدارة الضريبية على تقديم دليل ضد نفسها.³⁶

وعند إنتهاء الخبير من المهام المنوطة له بموجب الحكم القضائي، يحرر تقريراً مفصلاً يضمنه سائر أعماله بدءاً من إستلامه نسخة من الحكم القاضي بتعيينه إلى إستدعاءاته وتنقلاته وجميع عملياته وكشف بالمصاريف، ويضعه تحت تصرف القاضي الإداري وذلك بإيداعه أمام أمانة ضبط المحكمة في الأجل القانونية.³⁷

وجدير بالذكر أنه في إطار ممارسة الخبير لصلاحياته من أجل تنفيذ مهامه، تنصب عملياته على كل ما هو متعلق بالواقعة الفنية والتقنية التي أمره القاضي بأن يوضحها كالعمليات الحسابية المعقدة مثلاً، دون أن تنصرف أعماله إلى المهام القانونية التي تبقى من صميم عمل القاضي.

الفرع الثاني: حجية الخبرة الضريبية أمام القضاء

سبق القول أن اللجوء الى الخبرة من طرف القاضي إختياري وغير إلزامي، إلا أنه إذا صدر حكم قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير للقيام بخبرة قضائية، وقامت الجهة القضائية بعدها بالفصل في موضوع النزاع من دون إنتظار إنتهاء الخبير من مهامه ومن دون أن يودع الخبير لتقرير خبرته، يعد الحكم في هذه الحالة باطلا ما لم توجد ظروف جديدة تؤكد عدم جدوى الخبرة.³⁸

وعن قيمة الخبرة أمام القاضي، فالثابت قانونا وفقها أنها ذات رأي استشاري، بمعنى أنه للمحكمة أن تأخذ بكامل الخبرة أو بجزء منها فقط، ولها أن ترفض الخبرة أو جزء منها، كما لها أن تأخذ بالخبرة بعد تعديل جزء منها، إلا أن أغلب المتبعين للمجال الضريبي أو أنه في الواقع، فجميع الأحكام الصادرة في مجالات المنازعات الضريبية أين لجأت فيه المحاكم إلى تعيين خبراء، إعتمدت هذه المحاكم على تقارير الخبراء وصادقت عليها مباشرة، أي أن قيمة الخبرة خرجت من دورها الاستشاري أي من الإستثناس بها إلى المصادقة عليها وإعتمادها.³⁹

وعن القوة التدليلية لتقرير الخبرة، فهناك من الفقه والقضاء من اعتبرها بأنها محرر رسمي يلزم الأطراف دون الغير، وبالتالي فهي دليل كامل في مواجهة أطراف الدعوى، وهناك من لم يرقها إلى قيمة المحرر الرسمي، بل هي محرر يمكن مجابته ودحض ما جاء فيه بكل الوسائل بإستثناء المرفقات بتقرير الخبرة، ومنه فتأخذ نفس القوة التدليلية مع المحررات العادية.⁴⁰

أما المعمول به في القضاء الجزائري أن تقرير الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة، ويبقى مجرد رأي إستشاري للمحكمة، فيمكنها الأخذ بها أو إستبعادها كلية أو جزئيا، وما يقيد المحكمة في ذلك سوى وجوب تسيب الحكم.⁴¹

خاتمة:

إذا كانت الديون الضريبية مثلها مثل باقي الديون تستمد طرق إثباتها من القواعد العامة، إلا أنها زيادة على ذلك فهي تستقل بخصوصية في وسائل إثباتها، إذ أنه ومن خلال دراستنا وضحنا طرق الإثبات التي تختص بها الديون الضريبية سواء في المرحلة العادية أو في المرحلة القضائية.

المشرع جعل كلا من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يساهمان في صنع الدليل، فمنح المكلف بالضريبة التصريح الضريبي وقابله بحق الإدارة الجبائية في الرقابة على التصريحات، أما عند اللجوء إلى القضاء فخص المشرع الدعوى الضريبية بخصوصية في التحقيق وأخرى في الخبرة وذلك نظير الإشكالات المعقدة والتقنية التي يعرفها النظام الجبائي.

وعليه ، ومن خلال الدراسة التحليلية لموضوع خصوصية الإثبات في الديون الضريبية، فيمكن الوصول إلى الاقتراحات والتوصيات التالية :

1- البحث عن بديل لأنظمة التصريح وإيجاد آلية أكثر فعالية، كالبحت عن طريقة تمكن من مراقبة المداخيل والنفقات وجميع العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة في نشاطه، كإجبار المكلف بالضريبة على التعامل عن طريق البطاقات البنكية وتسجيل عملياته في سجل أو دفتر إلكتروني.

- 2- تلخيص التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في عنوان واحد وهو التحقيق الجبائي ويجمع بين جميع أنواع التحقيقات، وتبسيط الإجراءات.
- 3- منح ضمانات للمكلف بالضريبة عند إجراء التحقيقات الجبائية، مع وجوب حضور المكلف بالضريبة أو وكيل عنه أثناء سريان عملية مراجعة التحقيق، وأن يكون العون الإداري القائم بمراجعة التحقيق لم يسبق له وأن قام بالتحقيق.
- 4- القيام بدورات وملتقيات يحضر فيها المكلفون بالضريبة حتى يتم توضيح كفاءات تحديد وإقتطاع الضريبة، وتبيان حقوق المكلف بالضريبة وكفاءات الطعن في قرارات الإدارة.
- 5- إنشاء قضاء متخصص في النزاعات الضريبية حتى لا يتم اللجوء إلى مراجعة التحقيقات وكذا الخبرات التي يقوم بها فنيون غير قضاة وقد يتحكمون في مآل الدعوى الضريبية.
- 6- تلخيص وسائل الإثبات أمام القضاء في الخبرة فقط، كون أن المغزى من التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق هو نفسه من وراء تعيين خبير، وبالتالي اللجوء إلى خبير محايد عن الأطراف أفضل من إجراء تحقيق بأعوان الإدارة الجبائية التي هي طرف في القضية.
- 7- تلخيص التشريعات الجبائية في قانون موحد حتى يتم استيعابه من أهل الخبرة والقانونيين والقضاة .

الهوامش:

- ¹ - أنظر المادة 847 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المنضمّن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية، عدد 21 الصادرة في 23 أبريل 2008.
- ² - أنظر المادة 844 من نفس القانون .
- ³ - فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 16، جوان 2017، ص 443.
- ⁴ - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2012، ص 232 و 233.
- ⁵ - أنظر المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
- ⁶ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، 235، 236.
- ⁷ - فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443؛ أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 226.
- ⁸ - أغليس بوزيد، نفس المرجع، ص 231.
- ⁹ - فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، سنة 1990، ص 103.
- ¹⁰ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 110؛ راجع كذلك : أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2005، ص 79.
- ¹¹ - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 241، 242.
- ¹² - اغليس بوزيد، نفس المرجع، 245، 246.
- ¹³ - أغليس بوزيد، نفس المرجع ، ص 252.
- ¹⁴ - أغليس بوزيد، نفس المرجع ، ص 253، 254.
- ¹⁵ - أغليس بوزيد، نفس المرجع ، ص 272.
- ¹⁶ - فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.
- ¹⁷ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 80.

- 18- راجع نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. سابق الإشارة إليه.
- 19- أحالت المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على المادة 125 وما يليها من نفس القانون بخصوص الخبرة وإجراءاتها.
- 20- تعريف من الفقه الفرنسي و المستشار الحسين بن الشيخ آث ملويا و الدكتور علي الحديدي و الدكتور محمد توفيق إسكندر ، أشار إليه دكوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 252؛ وحسب هذا المرجع فقد تم التوصل إلى هذا التعريف من طرف علي الحديدي بعد تلخيص عدة تعريفات جاء بها الفقه.
- 21- فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 443.
- 22- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 255.
- 23- أنظر المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، سابق الإشارة إليه.
- 24- بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، سنة 2015، ص 74.
- 25- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 268؛ وجاء فيه : أن المشرع الجزائري أحسن ما فعل لما حسم هذه المسألة بالمادتين 128 و 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في استلزام تسيب الحكم الصادر بتعيين خبير في الدعوى، وذلك حتى لا يسرف القضاة في إحالة الدعوى على الخبراء التي تعرف إجراءات مكثفة من شأنها إطالة النزاع.
- 26- دكوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 254؛ وجاء في نفس المرجع أن مجلس الدولة من خلال قرار له يحمل رقم 005774 صادر بتاريخ 2003/02/25 عن الغرفة الثانية : أن المطالبة بإلغاء قرار صادق على خبرة أبعدت ضرائب 1992 بسبب التقادم، كون أن مسألة التقادم من عمل القضاة لا من عمل الخبير؛ راجع كذلك :بوزيان سعاد، نفس المرجع، ص 74.
- 27- سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سنة 2006، ص 332.
- 28- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 259.
- 29- نصت المادة 86 فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية : تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.
- 30- يحدد المرسوم التنفيذي 60/95 أو 310/95 شروط تسجيل الخبراء وواجباتهم وحقوقهم.
- 31- راجع المادة 86 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.؛ راجع كذلك المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.
- 32- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2005، ص 28؛ وجاء في نفس المرجع أن مجلس الدولة من خلال قرار له الصادر في 2001/02/19 رقم 163903 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003، ص 42 : برفض الدفع المشار أمامه برفض الدفع المشار أمامه المتعلق بعدم إحتصاص الخبير المعين وكان على المستأنف إثارة دفعه هذا أمام الجهة الأولى الآمرة بالخبرة ، و هذا الدفع جاء متأخرا .
- 33- بوزيان سعاد، المرجع السابق ص 78، 77.
- 34- راجع المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.
- 35- بوزيان سعاد، المرجع السابق، ص 78.
- 36- سالم الشوابكة، المرجع السابق، ص 334.
- 37- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 274، 273؛ راجع كذلك المادة 86 فقرة 7 و 8 و 9 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.
- 38- عبد العزيز خليفة، الوجيز في الاثبات وإجراءات التقاضي في المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة مصر، سنة 2008، ص 304.
- 39- كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط المغرب، سنة 2016، ص 36؛ وجاء في نفس المرجع أنه تم انتقاد القضاء في هذا المجال كونه يكتف بالمصادقة دون مناقشة أوجه ودفع الأطراف، ما جعل بعضهم يصف مهام الخبير بمهام القاضي، أو أن الخبير هو القاضي الفعلي وسمي كذلك بقاضي الظل.
- 40- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 293 إلى 295.
- 41- راجع المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.