

أثر الأمر بالخبرة كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية على ضمانات المكلف بالضريبة

The effect of ordering expertise as an investigative measure in tax litigation on the guarantees of the taxpayer

بن صديق زوييدة* ، جامعة الجزائر 1

a.benseddik@univ-alger.dz

تاريخ إرسال المقال: 2022/11/20 تاريخ قبول المقال: 2023/04/18 تاريخ نشر المقال: 2023/05/15

الملخص:

يستعين القاضي الإداري بالخبرة القضائية كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية، حيث تكمن مصداقية سلطته في تقرير الأمر بإجراء الخبرة و أيضا قدرته على الاجتهاد في فحص تقاريرها والأهم من ذلك الأخذ بها أو رفضها ، كون مصير الدعوى مرهون بدقة تمحصه وتمكنه من ادراك المسائل الفنية والتقنية التي يثيرها موضوع النزاع مستعينا في ذلك بسلطته في الالتجاء إلى نذب الخبير المختص. وقد عمل المشرع الجزائري على تكريس سلطة تقدير القاضي لهذا الإجراء بموجب نصوص قانونية وقبل الفصل في نزاع ضريبي وهو الاتجاه الذي سلكته النظم القانونية الحديثة، وبالتالي السلطة التقديرية للقاضي الإداري في إعمال الخبرة إذا عرضت عليه أثناء فصله في المنازعات الضريبية تحتاج إلى خبير أو أكثر من أهل الاختصاص، ويرتبط الموضوع بحالات اعتراض المكلف حين تحصيل أو تحديد وعاء الضريبة وعليه يشكل إجراء الأمر بالخبرة ضمانا للمكلف بالضريبة المتمثلة في الحفاظ على حقوقه أما محدودية دور القاضي الإداري في الخوض في المسائل التقنية والمحاسبية بالنظر إلى تخصصه القانوني.

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية، السلطة التقديرية، المنازعات الضريبية، إجراء التحقيق.

Abstract:

The administrative judge uses judicial expertise as an investigative procedure in tax litigation, Where the credibility of his authority lies in deciding whether to order expertise And also his ability to diligence in examining its reports Because the fate of the lawsuit depends on a careful examination and ability to understand the technical issues raised by the subject of the dispute. The Algerian legislator has worked to consecrate the discretionary power of the judge according to legal texts, this is what modern legal systems have taken as well. Enter your abstract here The expert order procedure constitutes a guarantee for the taxpayer represented in preserving his rights as for the limited role of the administrative judge in delving into technical and accounting issues given his legal specialization.

Key words: judicial expertise, Authority discretion, tax litigation, Investigative procedure.

مقدمة:

يتوقف الفصل في المنازعات الضريبية وفي كثير من الأحيان على إجراء الخبرة، ويعتبر هذا الإجراء أساسي ورئيسي في التحقيق عندما تعجز مستندات ملف الدعوى الضريبية بالاهتداء إلى الفصل في القضية. تخضع الخبرة في مجال الضرائب المباشرة على وجه الخصوص إلى مقتضيات المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002 التي توافق المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية حالياً، وقد كانت الخبرة مسندة سابقاً قبل الإصلاحات الجبائية إلى أعوان إدارة الضرائب بموجب المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة، إلى غاية تعديل ذلك بموجب المادة 57 من قانون المالية لسنة 1992 حيث أصبحت موكلة إلى الخبير المعين من طرف القاضي الإداري⁽¹⁾.

تثار مسألة تعيين الخبير بمناسبة دعوى أصلية قائمة أمام القاضي الإداري، مما يفيد عدم جواز كقاعدة عامة أن يكون طلب تعيين خبير محلاً لدعوى أصلية دون أن تكون هناك دعوى في موضوع معين، فهي تعتبر طريقاً من طرق الدعوى الفرعية، ذلك أن الخبرة القضائية إجراء تحقيقي نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة و قانون الإجراءات الجبائية، خاصة في المنازعات الضريبية بالتحديد في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال وفقاً لما جاء في المادة 86 من هذا القانون وتمثل أيضاً وسيلة إثبات تساعد في حسم النزاع وتنشأ بأمر من المحكمة الإدارية لإجرائها .

ويجدر القول أن الهدف من الخبرة القضائية هو إيضاح المسائل الفنية والتقنية البحثية في مجال يتعذر فيه على القاضي الإداري الخوض فيه حيث لا تشملها معارفه ولا تخصصه، كما يشترط في الخبرة أن لا تكون في المسائل القانونية ليبقى مجالها منحصراً في الوقائع المادية التي تحتاج إلى أهل التخصص، أيضاً تعد الخبرة القضائية في المادة الضريبية إحدى الضمانات للمكلف بالضريبة حيث منحه القانون الحق في طلب إجراءها لمواجهة للإدارة الجبائية وله الحق أيضاً في رد الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من الطرف الثاني في النزاع الإداري إذا ما تحققت أسباب رده وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية. انطلاقاً من فكرة ضرورة الموازنة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب المكلفة بتحصيلها تظهر أهمية إجراء الخبرة في الحفاظ على حقوق المكلف من جهة ومن ضمان تحصيل الديون العمومية من جهة أخرى بمناسبة رفع دعوى أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة وبناء على سلطة تقدير القاضي الإداري أو طلب طرفي الدعوى الضريبية، تعالج هذه الورقة البحثية إشكالية مسألة الخبرة كوسيلة إجرائية تحقيقية سلطة تقريرها والأمر بها في يد القاضي الإداري و المصاغة كالتالي: فيما تتجلى حدود السلطة التقديرية للقاضي الإداري حين الأمر بالخبرة القضائية كإجراء تحقيقي خاص بالضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال؟ وسيتم دراستها وفق مبحثين أولهما يتعرض لمفهوم الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية والثاني سنتطرق مجالات تدخل القاضي وفق السلطة التقديرية التي منحها إياه المشرع

الجبائي على وجه الخصوص في مجال الأمر بالخبرة القضائية في المنازعات الضريبية باعتبارها إحدى الضمانات للمكلف بالضريبة .

1- مفهوم الخبرة القضائية وفقا لقانون الاجراءات الجبائية:

الخبرة هو ذلك الإجراء التحقيقي الخاص الذي يأمر به القاضي الإداري بمناسبة الفصل في النزاع المعروف عليه، ولا يعد هذا الإجراء التحقيقي الوحيد في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بل يأتي إلى جانبه إجراء آخر وهو مراجعة التحقيق⁽²⁾ ، حيث يستعين القاضي الإداري بالخبرة من أجل تنويره في مختلف المسائل التي قد لا تكون في تكوينه وممارساته كالمسائل الحسابية والتقنية مما يجعله في اضطرار للجوء لمثل هذا الإجراء التحقيقي الذي يكفله خبير مختص في المجال الضريبي ويكون في الوقت نفسه طرفا محايدا عن كلا طرفي الدعوى⁽³⁾ ، كما لا يمكن إهمال الخبرة القضائية في المواد الإدارية كون هذه الأخيرة تشمل القواعد العامة لهذا الإجراء بحكم الإحالة المتكررة من قانون الإجراءات الجبائية إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾ .

1.1- المدلول العام للخبرة القضائية:

هي تلك العملية التي يستند إليها القاضي الإداري إلى أشخاص ذوي خبرة في مفاهيم عن بعض الوقائع وإمام ببعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، ويجدها ضرورية إلى حد الذي لا يمكنه الاستغناء عن الاستئناس بنتائجها لصعوبة الإتيان بها بنفسه. ومن تطبيقات مجلس الدولة الذي يستشهد بها لإثبات الطبيعة الاختيارية لخبرة القرار الصادر بتاريخ 2003/04/15 والذي جاء فيه "حيث أن الخبرة القضائية لها طابع اختياري ويمكن لجهة قضائية أن تأمر بها تلقائيا دون طلب من الأطراف، مثلما يمكنها رفضها إذا طلب منها ذلك إذ أن الطابع النسبي للخبرة يؤكد عليه أكثر مبدأ حرية القرار الذي لا يتمتع به سوى القاضي"⁽⁵⁾.

كما عرفها فقهاء القانون على أنها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات التقنية، الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع" مع خضوع مستخلص تقاريرها إلى تقدير القاضي.

وهي أيضا تدبير ذو طابع تحقيقي حيث يكلف القاضي أحد اهل الاختصاص يدعى خبير إلى القيام بمهمة استقصاء معلومة على جانب من التعقيد والتي يكون توضيحها جوهريا في تكوين قناعة القاضي⁽⁶⁾. أما المشرع الجزائري عامة فقد اكتفى بتحديد الهدف من الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية دون التطرق إلى تعريفها وهو ما ستمم الإشارة إليه لاحقا.

فالخبرة القضائية في المادة الإدارية عامة هو إجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي الإداري من تلقاء نفسه و في أي مرحلة من مراحل الدعوى، أو بناء على طلب الخصوم بهدف توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة ومعينة للقاضي⁽⁷⁾، بموجب حكم يتضمن الأمر بالخبرة حيث يتم فيه

عرض الأسباب التي أدت بالقاضي الإداري إلى اللجوء إليها مع تبريره لتعيين عدة خبراء عند الاقتضاء بعدما يتم التنصيب على الهوية الشخصية للخبير ومجال تخصصه مع التحديد الدقيق لمهمته وأجال إيداع تقاريره على مستوى أمانة الضبط⁽⁸⁾. تضمنها القانون رقم 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية وأشار إلى أحكام الخبرة في المواد 125 إلى 146 منه .

أما الخبرة القضائية في المادة الضريبية: يجوز للقاضي الإداري أن يأمر بإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية وفقا للمادة (85) وذلك في حالة عدم كفاية إجراءات التحقيق المدرجة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما ما جاء في الفقرة الأولى على النحو التالي : "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي مراجعة التحقيق و الخبرة..."⁽⁹⁾ ، استقراء المادة 85 من القانون المذكور أعلاه تفرد الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال بخاصية إجراء الخبرة التي يأمر بها القاضي في هذه المجالات فقط مما يستوجب البحث في مميزات هذا الإجراء في المادة الضريبية. حيث نستعين هنا بما يعزز سلطة القاضي في تقرير إجراء الخبرة بما جاء في قرار المحكمة العليا رقم 302397 المؤرخ في 2003/03/11⁽¹⁰⁾ الذي جاء فيه أن تعيين خبير لإيضاح مسألة تقنية محددة يخضع لقاضي الموضوع فلا يمكن أن تكون الخبرة عبارة عن تلبية لرغبة أحد أطراف الخصومة بل هي جواب عن دفوعات وطلبات أطراف الخصومة معا.

2.1- مميزات الخبرة القضائية في المادة الضريبية:

يمكن استنتاج مجموعة من العناصر التي تميز الخبرة الضريبية عن الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية عامة وهو ما اتضح من خلال التعاريف العامة والخاصة للخبرة قد استعمل مصطلح الخبرة القضائية الضريبية لتبسيط الفصل و التمييز بينها وبين الخبرة القضائية في المادة الإدارية .

-الخبرة القضائية الضريبية إجراء تحقيقي قضائي:

ينبغي التمييز أولا بين التحقيق الإداري الذي يقوم به أحد أعوان الإدارة بناء على أمر من القاضي الإداري والتحقيق الواقع من إداري في الإدارة نفسها فأولهما تحقيق قضائي وإن استعين برجل إدارة بدليل الحكم المتضمن الأمر بالتحقيق الصادر عن القاضي، والثانية تحقيق إداري لأنه صادر من الإدارة ولها كالتحقيق التأديبي مثلا، وعليه يمكن أن يأمر القاضي بإجراء تحري في واقعة أو مسألة معينة ذات صلة بالقضية المعروضة، يحيط بها من غموض يحتاج إلى توضيح يضبط مجرى وتفاصيل القضية ، بمعينة خبير -دون أن يقوم به أحد من القضاة من نفسه لعدم التخصص التقني أو الفني- ، يلزم بعدها الخبير بإيداع تقريره عن نتيجة التحقيق مرفقا بملف الدعوى، على أن يقوم بإخطار الأطراف بغرض الاطلاع عليه⁽⁹⁾، وعليه فإن الأمر بإجراء تحقيق إداري لا يعد ضمن التحقيق الذي يقوم به القضاة باستثناء ما يأمر به القانون، وهي الحالة التي تضمنتها المادة 863 من قانون الاجراءات الإدارية بجواز قيام أحد أعضاء

تشكيلة الحكم وكلهم قضاة وبموجب تعيين من رئيسها بالقيام بكل تدابير التحقيق غير المذكورة في المواد من 858 إلى 861 من القانون المذكور سلفاً⁽¹⁰⁾.

أيضاً أجازت المادة 860 منه لتشكيلة الحكم أو القاضي المقرر استدعاء أو الاستماع التلقائي إلى أي شخص يرى سماعه ضروري ومنهم أعوان الإدارة، كما له الحق في استدعاءهم لتقديم الإيضاحات اللازمة أو تقديم الوثائق والمستندات التي من شأنها الإسهام في فض النزاع⁽¹¹⁾، أيضاً يظهر الاختلاف واضحاً في التمييز بين التحقيق الإداري والتحقيق القضائي في الجهة المختصة أولاً والأداة القانونية لإجراء التحقيق ثانياً، فالتحقيق القضائي يصدر عن السلطة القضائية المختصة بموجب أمر أما التحقيق الإداري يصدر عن السلطة الإدارية المختصة في شكل قرار⁽¹²⁾، وقد أعطى المشرع للقاضي الإداري بمناسبة الفصل في المنازعات الإدارية المعروضة عليه دوراً مهماً ونشطاً في إدارة الدعوى من خلال البحث والتقصي عن الحقائق والأدلة، والتحقيق ماهو إلا انعكاس وترجمة لطابع التحري خدمة وإعمالاً لمبدأ المساواة وضماناً لمحاكمة عادلة لاسيما إذا كان أحد أطراف الدعوى شخصاً عام⁽¹³⁾، وعليه تمنح هذه الخاصية "التحقيقية" للقاضي الإداري سلطة الوقوف في وجه الإدارة عندما تمتنع عن تقديم الوثائق والمستندات التي يحتاجها الخصم، الأمر الذي يسمح للقاضي الإداري بما يملكه من صلاحيات من تسيير المنازعة الإدارية وإعادة التوازن المفقود بين طرفي الدعوى الإدارية، وهو ما حرص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بمنحه الصلاحيات الكفيلة بضمان السير الحسن والعدل لإجراءات التحقيق القضائي كسلطته في توجيه أوامر للإدارة⁽¹⁴⁾ من خلال إحاطته باهتمام قانوني كبير في نص المواد من 838 إلى 873 من ق إ م إ.

يمكن للقاضي الإداري أيضاً أن يقرر بالأول وجه للتحقيق متى تمكن وألم بجميع عناصر الملف المعروض عليه عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد على النحو الذي يمكنه من الاهتمام إلى الفصل في النزاع بصفة قانونية وموضوعية⁽¹⁵⁾.

- إجراء خاص ووحيد:

صرح المشرع الجبائي بالخصوصية وانفراد إجراءات التحقيق التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و في مجال الرسوم على رقم الأعمال ومنها مراجعة التحقيق وإجراء الخبرة، ولعل ذلك خصوصية تتفرد بها وتميزها عن باقي الإجراءات التحقيقية في باقي أنواع الضرائب الأخرى وهو ما أقرته الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها سابقاً. يفيد ذلك أن لا وجه لإجراء تحقيقي آخر من غير الخبرة ومراجعة التحقيق.

- إجراء كتابي اختياري:

بالرجوع إلى نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ عدم الزامية إجراء الخبرة وهو بذلك يتمتع بالطابع الاختياري سواء من تلقاء القاضي الإداري أوفي حالة طلب أحد الأطراف بإجرائها، رغم ذلك

يحتم الطابع التقني للضرائب على القاضي الإداري اللجوء للخبرة لاتساق المادة الضريبية بالتحديد فلا يجد القاضي الإداري عنها غنى⁽¹⁶⁾.

-إجراء تبعي لدعوى أصلية:

أولى الدلائل من كون إجراء الخبرة لا يتم إلا بمناسبة النظر في دعوى في الموضوع هو أولاً الدليل الشكلي يتعلق بموقع أحكام الخبرة في قانون الإجراءات الجبائية تحت المادة 86 من القسم الرابع المتعلق بالتحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة من الفصل الثالث المتضمن الإجراءات أمام المحكمة الإدارية من الباب الأول المتضمن المنازعات الضريبية، أما الدلائل الموضوعية هو النص صراحة من المشرع في الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها إجراء تحقيقي وليس موضوع دعوى واعترافه بأنها أعمال خبرة وليس دعوى قضائية بتتبعه في الفقرة السادسة من المادة 86 من نفس القانون ب: "يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية...". ضف إلى ذلك تجرى الخبرة بناء على طلب من القاضي الإداري أو أطراف النزاع وليس بناء على دعوى وذلك واضح في صريح الفقرة الثانية من نفس المادة وفيها: "...تستند إلى ثلاثة (3) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك...".

وعليه لا تقبل دعوى أصلية موضوعها إجراء خبرة قضائية، ولا إجراء خبرة مالم توجد منازعة ضريبية معروضة على القاضي الإداري، إلا أنه استثناء يمكن تصور عكس ذلك إذا كانت الخبرة القضائية محل دفع أمام جهات قضائية جزائية كتلك المتعلقة بجرائم الغش الضريبي⁽¹⁷⁾.

الخبرة إجراء كتابي وبإمكان الخبير الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات، كاطلاعه على ملفات المكلف بالضريبة مع ضمان السرية للمعلومات الضريبية لكل مكلف، وله أن يطلع أيضاً على الوثائق الرسمية للإدارة الجبائية رغم أن البعض يرى العكس مبرراً ذلك بضرورة الحفاظ على السرية وأن الإدارة ليست ملزمة أن تقدم دلائل ضد نفسه⁽¹⁸⁾، ويظهر الطابع الكتابي لإجراء الخبرة في التقرير المنجز من طرف المكلف بإنجازها حين انقضاء مهمته، يشمل التقرير سائر الأعمال التي قام بها من بداية التكليف واستلام نسخة الحكم الأمر بتعيينه للخبرة إلى غاية تقديم رأيه في الموضوع وذلك بإيداعه أمام أمانة الضبط للمحكمة الإدارية المعنية.

-إجراء ذو طابع تقني وفني:

توضيح الوقائع المادية الفنية أو التقنية من اختصاص الخبير الملم بمعارف الموضوع محل النزاع وهو الهدف الذي يصبوا إليه القاضي إذا ما أمر بها وعليه كلما عرض على القاضي الإداري وقائع تقنية أو فنية لجأ حسب تقديره إلى الخبير ليتم توضيحها كونه المختص في المسألة، يستطيع من خلال الأبحاث التي يقوم بها تدليل والتغلب على الصعوبات المتعلقة بوقائع النزاع لينتهي به الأمر إلى استخلاص النتائج في شكل رأي خاضع لتقدير القاضي الإداري، كالمنازعات المتعلقة بالدين الضريبي المحاطة بجملة من التعقيدات نظراً للطابع غير بسيط لأنواع الضريبة وكيفيات تأسيسها وتقديرها وتحصيلها، ضف إلى ذلك

تعدد تشريعاتها⁽¹⁹⁾. بالتالي تنصب الخبرة على كل واقعة تقنية و فنية وغير قانونية وهي بذلك خارج سلطة القاضي الموضوعية لأن المهام المسندة للخبير تتعلق فقط بالوقائع التي تتطلب التخصص⁽²⁰⁾.

2- إعمال سلطة القاضي في الأمر بإجراء الخبرة شرط واقف لتحقيق ضمانات المكلف بالضريبة:

على عاتق القاضي الإداري دور مهم وصعب في آن واحد، حيث يتجلى دوره في تطبيق القانون حين الفصل في المنازعات الضريبية، ويكمن الهدف من وراء ذلك في تحقيق التوازن المطلوب بين حماية المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية⁽²¹⁾، واعتماده على النص القانوني الواجب التطبيق لا يلغي سلطته في اللجوء إلى إجراء الخبرة كإجراء تحقيقي كاشف عن الوقائع طالما النص القانوني نفسه يمنحه هذه السلطة في تقدير أعمالها من عدمه، والمسألة جوازية وليست وجوبية. تتوقف على الأمر التلقائي من القاضي أو بطلب من المكلف بالضريبة حيث تشكل ضمانات هامة له لأن ذلك يمكنه من استشعار الأمن والعدالة في إصدار الحكم القضائي الفاصل في النزاع، كما يمكن أن يطلبها الطرف الآخر في النزاع ألا وهي إدارة الضرائب ، وتعد الخبرة من أحد الإجراءات الخاصين للتحقيق الذي يأمر به القاضي الإداري الباث في المنازعة الضريبية، حيث يختص أشخاص ذوي دراية وعلم بمسائل محددة في مجال محدد كالضرائب مثلا بإبداء آراءهم وتدوين ملاحظاتهم وإعطاء تقديرات للمسائل المتنازع فيها⁽²²⁾.

1.2- دواعي لجوء القاضي الإداري إلى الخبرة في المنازعات الضريبية:

يرتبط لجوء القاضي الإداري لإجراء الخبرة لأسباب من بينها صعوبة فهم مسائل تقنية خاصة كالوثائق المحاسبية، ورغبة من القاضي في تخفيف الضغط الذي يتعرض إليه حالة غزارة القضايا واستغراقها لمجمل أوقاته، لا يعني ذلك تفويض سلطة القاضي للخبير كون هذا مخالف للنظام العام وإنما هي استعانة في سبيل تجاوز الصعوبات التقنية والفنية لبعض القضايا والتي تستلزم متخصصين يكفلون تدليل هذه التعقيدات. من جهة أخرى ومن المعلوم والمسلم به أن المنازعات الضريبية يشوبها القدر الهائل من التعقيد والصعوبة بسبب تشعب فروعها، تعدد قوانينها، مع كثرة تعديلها لما شهدته المنظومة الجبائية من عدم استقرار تشريعي⁽²³⁾، الأمر الذي يطرح بشدة ضرورة اللجوء إلى الخبرة.

2.2- نطاق إجراء الخبرة وإجراءاتها يحدده القاضي الإداري الباث في المنازعة الضريبية :

الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية وهي استشارة فنية التي توكل إلى ذوي الاختصاص، من خلال هذا المطلب سنلقي الضوء على سلطة تدخل القاضي في جميع مراحل إجراء الخبرة القضائية ونكشف أن سلطته التقديرية ممتدة من تعيين الخبير إلى ظهور تقارير الخبرة.

-سلطة تعيين الخبير: سبق وأن ذكرنا أن سلطة تقرير الخبرة بيد القاضي الإداري ، وعليه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة إما تلقائيا أو بطلب من المكلف بالضريبة أو بناء على طلب من مدير الضرائب، على أن يحدد في الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة الخبير أو مجموعة الخبراء المعينين للمهمة⁽²⁴⁾، قد تستعين المحكمة الإدارية بخبير واحد كما يمكن أن تتم الخبرة على يد عدة خبراء في حدود

(3) الثلاثة بموجب طلب من أحد الطرفين على أن يعين كل طرف خبيره ويعين الثالث من طرف المحكمة الإدارية، حيث يشترط أن لا يكون أحدهم موظف شارك في تأسيس الضريبة المعترض عليها ، ولا أن يكون أحد الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في النزاع المعروض أمام القاضي الإداري أو أن يكون ممن تم توكيلهم من قبل أحد طرفي النزاع أثناء التحقيق.

تعين المحكمة الخبير من قائمة الخبراء المقيدين في جدول الخبراء المعتمدين من طرف الجهة القضائية، مع امكانية أن يكون الخبير خارج الجدول مع شرط أداء اليمين القانونية قبل انجاز المهمة المكلف بها ورافق نسخة عن محضر تأدية اليمين القانونية في ملف الدعوى⁽²⁵⁾.

يمكن رد الخبير⁽²⁶⁾ أمام الجهة القضائية التي أمرت بتعيينه شرط أن يكون ذلك قبل إنجاز المهمة المسندة إليه ويكون ذلك على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، سواء كان الطلب متعلق برد خبير المحكمة الإدارية بالنسبة للطرفي النزاع الضريبي أو رد خبير أحد الأطراف من طرف المحكمة الإدارية والطرف الآخر، بناء على طلب معمل في أجل (8) ثمانية أيام من تاريخ استلام أحد الأطراف التبليغ باسم الخبير موضوع الرد على أن يثبت فيه بئنا عاجلا⁽²⁷⁾.

وهو ما جاء في قرار مجلس الدولة في الصادر في 2001/02/19 فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار صادق على تقرير خبرة في المادة الضريبية من طرف خبير عقاري مثيرا على مستوى مجلس الدولة ولأول مرة مسألة عدم اختصاص الخبير، في حين أنه وبالنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية، فإن هذا الدفع جاء متأخرا وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات⁽²⁸⁾.

-سلطة تحديد مجال وأجال إجراء الخبرة: ينجز أعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية ، إذ يحدّد القاضي الإداري يوم وساعة بدء القيام بهذه الأعمال ، ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذلك المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل (10) عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات ، طبقا للفقرة السادسة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يتضمن الحكم الأمر بإجراء الخبرة ما تناوله بالنص الكتاب الأول من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو الجزء المتضمن للأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وهي كما ما يلي:

-عرض الأسباب المبررة لهذا الإجراء؛

-تبرير تعيين عدة خبراء عند الاقتضاء؛

-تبيان اسم ولقب وعنوان الخبير/الخبراء المعنيين مع بيان مجال التخصص؛

-تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا؛

-تحديد آجال إيداع تقرير الخبرة على مستوى أمانة الضبط⁽²⁹⁾.

يقوم الخبراء بأداء المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية ويتعين عليهم تحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة التي يجب إيداعها لدى محكمة الضبط للمحكمة الإدارية وللأطراف التي بلغت قانونا بالإجراء حق الاطلاع على هذه التقارير خلال (20) عشرون يوما كاملة⁽³⁰⁾، في حالة عدم انجاز الخبير لمهمته كاملة يتم تعيين خبير آخر بدلا منه⁽³¹⁾.

-سلطة الأمر بخبرة تكميلية: إن سلطة تقرير إجراء خيرة تكميلية من سلطات القاضي الإداري⁽³²⁾ القاضي في المنازعة الضريبية ويكون الأمر في الحالات التي تكون فيها الخبرة المؤداة غير سليمة أو غير كاملة وتتم في هذه الحالة وفق نفس الشروط الأولى المنصوص عليها في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، ويفترض حين الأمر بالخبرة التكميلية قيام إجراء خبرة سابقة وتحرير تقريرها وإيداعها ليطلع عليها أطراف النزاع تم تقديمها للقاضي الإداري لأجل البث فيها ، يكون الأطراف بذلك قد قدموا طلباتهم بطلب خبرة تكميلية، إذا ارتأى أحدهم عدم كفاية الخبرة أو أنها مشوبة بنقص، ولهم الحق في الدفع ببطلانها إذا ما كانت معيبة بعيب من عيوب الإبطال. يجوز للقاضي الإداري إذا ظهر وجود نقص في الخبرة أن يتخذ الإجراءات لاستكمال التحقيق من خلال الأمر بخبرة تكميلية تسند إلى نفس الخبير أو أن تسند إلى خبير آخر، ويختلف موقف أطراف النزاع حسب نتائج الخبرة فمن المعقول أن يتمسك الطرف الذي صبت نتائج الخبرة لصالحه في حين يسعى الطرف الآخر المتضرر من دحض الخبرة وتقليص وتقيد ما توصلت له التقارير من أجل استبعادها⁽³³⁾ من طرف القاضي أو دفعه للأخذ بخبرة تكميلية.

-حجية نتائج الخبرة: من المنفق عليه أن اللجوء إلى الخبرة القضائية أمر جوازي ينتج عنه أن الآراء التي يقدمها الخبير بعد نهاية إجراءاتها ذات طابع استشاري أو استثنائي لا وجود لما يقيد القاضي الإداري بها، ومعنى ذلك أنه يجوز للقاضي أن يأخذ بكامل الخبرة أو بجزء منها وله كذلك أن يرفضها شرط تسبب موقفه، إلا أن هناك من يرى أن تقارير الخبرة محرر رسمي ولها من قوة الدلالة ما يلزم الأطراف من غير سواهم⁽³⁴⁾. ورغم أن المحاسبة الجبائية وتعقيدها خارجة عن تكوين القاضي يبقى الأخذ بنتائج الخبرة ورأي الخبير خاضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري⁽³⁵⁾.

الخاتمة:

تضمنت هذه الورقة البحثية موضوع الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية على وجه التحديد، هذا الموضوع الذي كان منطلقه كثرة استعانة القاضي الإداري بالخبرة كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية، لاسيما تلك المنازعات المنطوية على مسائل في غير تخصص القاضي لكونها مسائل محاسبية، فنية أو تقنية محضة يعجز عنها بحكم تخصصه القانوني، حيث يعهد للخبير الذي تتوفر فيه شروط العلم والتخصص في ميدان معين، مهمة البحث في حقائق الوقائع المعروضة على القاضي والتي لا يجد فيها سبيلا للاستغناء عن تقارير الخبير المعين على فك غموض النزاع الضريبي، لا يعد اللجوء إلى هذا الإجراء إنقاصا من فراسة القاضي الإداري وحنكته بالقدر الذي أردنا به إيضاح ما منحه المشرع من صلاحيات جوازية تبقى في

ظل سلطته التقديرية سواء من حيث اللجوء إلى هذا الإجراء من عدمه أو من حيث الأخذ برأي الخبير أو رفضه، حيث أنه يجب القول أن اتخاذ هذا الإجراء يشكل ضمانة أساسية للمكلف بالضريبة ، وفي هذا الشأن منحه المشرع ضمانات ثانوية من بينها وجوب تعليل أسباب رفض الخبرة عند الاقتضاء عملاً بمبدأ التسبيب، إذ يلزم القاضي الإداري بتوضيح سبب استبعاده لرأي الخبير مع الإشارة إلى مكونات قناعاته في هذا الأمر، وأيضاً استبعد المشرع في تعيين الخبراء أولئك الذين شاركوا في تأسيس ضريبة المكلف المعني أو أن أحد الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في النزاع المعروض أمام القاضي الإداري أو أن يكون ممن تم توكيلهم من قبل أحد طرفي النزاع أثناء التحقيق. ومع ذلك نجد أن عدم لجوء القاضي الإداري في المادة الضريبية إلى الاستعانة بخبير والاستئناس بتقارير تحرياته يعد عائقاً أمام القاضي في سبيل الوصول إلى احقاق الحق و تجسيد العدالة لكونها مسائل دقيقة ذات حساسية مفرطة لأنها تتعلق بتقدير الضريبة وحسابها، تأسيسها وتحصيلها .

ونخلص بالقول أن مجال الاجتهاد مفتوح أمام القاضي ذلك لأن القانون منحه مساحة للإعمال تفكيره وفق لتكوينه القانوني خصوصاً في سلطته بتقرير الخبرة كما أن المشرع الجبائي لا يلزمه لزوماً بإجراء الخبرة ولا برأي الخبير و تأسيساً على ما سبق نقول ان لجوء القاضي الإداري إلى الخبرة القضائية لا يمكن وصفه فتح مجال أمام الخبراء ولا يجعل منه ذلك يقف وقوف مراقب حيادي، بل يبقى القاضي الإداري منظم سير النزاع سواء من خلال سلطته في تعيين أو عدم تعيين الخبير و سلطته في تحديد مهمة الخبير والمسائل التي يبحث فيها ومن خلال آجال تنفيذ الخبرة وأخيراً سلطته في الأخذ بها أو استبعادها.

الهوامش:

- (1) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، شهادة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 123.
- (2) انظر الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، الموقع الرسمي لوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تاريخ التصفح 20/07/2020، بتوقيت https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/pdf17:02
- (3) بلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد 1، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017، ص 356.
- (4) في شأن أتعاب الخبير قد أحالت الفقرة التاسعة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية اتباع نفس الأحكام المتعلقة بذلك والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- (5) سابق حفيظة. الخصومة في المادة الإدارية أمام مجلس الدولة. أطروحة دكتوراه. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة محمد خيضر. بسكرة. 2019، ص 202.
- (6) بلول فهيمة، مرجع سابق، ص 350.

" أثر الأمر بالخبرة كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية على ضمانات المكلف بالضريبة"

- (7) انظر المادة 125 من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية عدد 21، الصادرة في 23 أبريل 2008.
- (8) انظر المادة 128، من القانون 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
- (9) انظر المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017، مرجع سابق.
- (10) دهليس رجاء، الخبرة القضائية في المواد المدنية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية. أطروحة دكتوراه. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم، 2019، ص 31.
- (11) أسامة جفالي، سلطة القاضي الإداري في توجيه الأوامر للإدارة في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 9، العدد 2، جامعة الوادي، 2018، ص 112.
- (12) وسائل التحقيق المذكورة في المواد من 858 إلى 861 من القانون رقم 08-09 المتضمن الاجراءات المدنية والادارية وهي الخبرة، سماع الشهود، المعاينة والانتقال إلى الأماكن، مضاهاة الخطوط.
- (13) قصير علي وبونعاس نادية، تفعيل دور القاضي الإداري في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة المفكر، العدد 15، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018، ص 210.
- (14) محمد الأحسن، العلاقة بين المتابعة القضائية والعقوبة التأديبية للموظف العام، شهادة ماجستير في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، 2008 ، ص 32.
- (15) زكري فوزية، اجراءات التحقيق في المنازعة الادارية، شهادة ماجستير في القانون العام، جامعة وهران، القطب الجامعي بلقايد، 2012، ص 7.
- (16) حسينة شرون وعبد الحليم بن مشري، سلطة القاضي في توجيه أوامر للإدارة بين الحظر والإباحة، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 2، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006، ص 229.
- (17) انظر المادة 847 من القانون رقم 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والادارية، مرجع سابق.
- (18) بوزيان سعاد، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2018، ص 24.
- (19) ابراهيم يامة، خصوصية الإثبات في الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري، العدد 1، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020، ص 367.
- (20) سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 27، 2007، ص 334.
- (21) ابراهيم يامة، مرجع سابق، ص 367.
- (22) ابراهيم يامة، مرجع سابق، ص 367 و 377.
- (23) عياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل دراسة حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 1992-2009، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 07
- (24) فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 93.
- (25) ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 12
- (26) انظر الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
- (27) انظر المادة 131 من قانون رقم 08-09 المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

" أثر الأمر بالخبرة كإجراء تحقيقي في المنازعات الضريبية على ضمانات المكلف بالضريبة "

- (28) الحالات التي يقبل فيها رد الخبير في نص المادة 133 من القانون رقم 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية وهي القرابة المباشرة أو غير مباشرة لدرجة الرابعة أو وجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر.
- (29) انظر الفقرة الرابعة من نفس المادة، المرجع نفسه.
- (30) قرار رقم 160560 صادر عن الغرفة الرابعة بمجلس الدولة بتاريخ 2001/02/19، غير منشور. ص 95.
- (31) انظر المادة 128 من القانون رقم 08-09 المتضمن الإجراءات المدنية والادارية، مرجع سابق.
- (32) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2، دار هوم، الجزائر، 2008، ص192.
- (33) انظر الفقرة الخامسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
- (34) انظر الفقرة العاشرة من المادة نفسها، المرجع نفسه.
- (35) نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الادارية، دار هوم، الجزائر، 2007، ص 156.
- (36) ابراهيم يامة، مرجع سابق، ص 370.
- (37) بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، شهادة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص43.