

النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب Procedural system of judicial experience in tax

تاريخ النشر: 2021/01/31	تاريخ القبول: 2020/07/13	تاريخ الإرسال: 2019/12/04
-------------------------	--------------------------	---------------------------

*أ. بلول فهيمة

جامعة بجاية

fbelloul@gmail.com

ملخص :

يعتبر النظام الإجرائي لتحقيق القضائي المرآة العاكسة لمدى نجاح واحترافية وظيفة مرفق القضاء، لما لهذا النظام من قيمة قانونية لإثبات الحقوق المتنازع عليها أمام هذا المرفق، بشكل يضمن تحقيق الغرض من الوظيفة القضائية.

تشكل الخبرة القضائية العمود الفقري للتحقيق، باعتبارها من أهم وسائل التحقيق التي تستعين بها مختلف الجهات القضائية، كإجراء أولي وتمهيدي للفصل في الدعوى، عندما تعترض هذه الأخيرة مسائل تقنية وعلمية، لا يستطيع القاضي الحسم فيها بالنظر إلى تكوينه القانوني البحت.

تعتبر المنازعة الضريبية من أهم منازعات القضاء الإداري التي لها طابع تقني ومعقد يستوجب لفك رموز المسائل التقنية تدخل طرف آخر مختص لمساعدة القاضي أثناء فصله في القضايا الضريبية.

يتمثل الهدف من هذه الورقة البحثية في البحث عن طبيعة النظام الإجرائي للخبرة القضائية التي يأمر بها القاضي الإداري أثناء التحقيق في الخصومة الضريبية، ومدى أهمية وضرورة هذا الإجراء لتنوير القاضي الإداري بحقيقة المسائل التقنية التي تصعب على القاضي الإداري إيجاد حل عادل للخصومة الضريبية.

الكلمات المفتاحية : الخبرة القضائية ؛ المنازعة الضريبية ؛ التحقيق القضائي .

*المؤلف المرسل : بلول فهيمة

Abstract:

The procedural system of judicial investigation is the mirror of the success and professionalism of the function of the judicial facility, as this system has legal value to prove the disputed rights in front of this facility in a manner that ensures the purpose of the judicial function.

Judicial experience is one of the most important means of investigation used by various judicial bodies, as a preliminary and preliminary procedure for adjudicating the case when the latter objects to technical and scientific matters, in which the judge can not decide in terms of his legal, not scientific, composition.

The tax dispute is one of the most important disputes of the administrative judiciary, which is of a technical and complex nature that requires deciphering technical issues.

The purpose of this paper is to investigate the nature of the procedural system of judicial expertise ordered by the administrative judge during the investigation of tax litigation, and the importance and necessity of this procedure to inform the administrative judge of the fact that technical issues make it difficult for the administrative judge to find a fair solution to the tax dispute.

Keywords: *Judicial experience ; Tax conflict ; Judicial investigation.*

مقدمة:

تشكل مرحلة التحقيق القضائي المنعرج الحاسم الذي يتجاوزه يعني نجاح العمل القضائي عن طريق التأكد من مدى أحقية رافع الدعوى في طلباته التي يقدمها في شكل دعوى أمام الجهة القضائية المختصة، حسب طبيعة النزاع وأطرافه.

بالعودة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، نلاحظ أنّ المشرع الجزائري سرد لنا عدة وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الاستعانة بها حسب اقتناعه الشخصي، أو بطلب من أحد أطراف الخصومة أو كليهما، وما يمكن الإشارة إليه أنّ المشرع لم يميز كأصل عام بين وسائل التحقيق في المادة المدنية أو المادة الإدارية.

أما بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002²، نلاحظ وكأنَّ المشرِّع الجزائري اعترف بصعوبة وتقنية موضوع الضريبة وأقر لها تدابير تحقيق خاصة، كما جاء ذلك في نص المادة 85 من نفس القانون. إنَّ داري لهذا الموضوع يكون عن طريق البحث في النظام القانوني الذي أقره المشرِّع الجزائري لممارسة هذا التدبير، عن طريق التساؤل حول: مدى فعالية وخصوصية النظام الإجرائي الذي يحكم الخبرة القضائية في مادة الضرائب؟

يعود مبرر دراسة هذا الموضوع إلى أهمية هذه الدراسة لاسيما بالنسبة للمتعاملين مع مرفق القضاء وحتى القضاة الذين يلجؤون في الكثير من الحالات إلى الاستعانة بخبير قضائي من أجل التأكد من بعض المعلومات التي يحتاج معرفتها قبل الفصل في الدعوى. كما تبرز أهمية هذا الموضوع لاسيما في المنازعات ذات الطبيعة التقنية التي تجعل القاضي عاجزا عن الفصل في الخصومة دون الاستعانة بخبير مختص في علم من العلوم من أجل تنويره بهذه المسائل، كما هو الأمر بالنسبة للخصومة الضريبية التي تعتبر من أهم المنازعات التي تغلب عليها المسائل التقنية والحسابية.

المبحث الأول : المراحل الإجرائية لاتّصال الخبير القضائي بالخصومة الضريبية

تتميز الخصومة الضريبية بالكثير من التعقيدات التي سببها صعوبة الولوج في مسائل الضريبة التي تتغطى عليها العمليات الحسابية لتقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبة الضريبة الواجبة الدفع³، الأمر الذي يستدعي تحديد مختلف مراحل الأمر بالخبرة القضائية من طرف القاضي الإداري باعتباره المختص في نظر الخصومة الضريبية، وأيضا دور الخبير القضائي أثناء مختلف مراحل إنجاز المأمورية.

المطلب الأول : الأمر بالخبرة القضائية : اختصاص أصيل للقاضي الإداري

يحتل القاضي الإداري مكانة هامة في العمل القضائي بل يعتبر هو الأساس بالنظر إلى أهمية المواقف الذي يتخذها أثناء معالجة القضايا التي ترض عليه، ينبغي تحديد مختلف مراحل الأمر بالخبرة القضائية وقبل ذلك تبيان ما هي سلطات القاضي أثناء التحقيق القضائي والأمر بالخبرة القضائية.

الفرع الأول : سلطة القاضي الإداري في انتداب خبير قضائي في مادة الضرائب

تتميز الخصومة الإدارية بصفة عامة بعدة سمات وخصوصيات تُستمد من خصوصية نشاط الإدارة بصفة عامة، وهذه الامتيازات الممنوحة لجهة الإدارة مبررها

تحقيق المصلحة العامة، التي ينبغي أن تغطي على كل المصالح الخاصة، ومن خلال تفحص الأحكام المتعلقة بالخبرة القضائية يمكن استنتاج بعض الوضعيات التي تكون بيد القاضي الإداري باعتباره المختص بالفصل في الخصومة الضريبية:

أولا : للقاضي الإداري السلطة التقديرية في توجيه

عملية التحقيق في مادة الضرائب

إذا كان المبدأ العام يقضي أنّ ندب الخبير ليس حقاً للخصوم، وإنما رخصة مخولة لقاضي، باعتباره سيّد الملف القضائي، فهو الوحيد الذي له أن يقرّر كيفية سير الإجراءات، فقد يأمر بإجراء أي تحقيق يراه مناسبا، أو يفصل مباشرة في الدعوى دون الاستعانة بأية وسيلة تحقيق، عندما يظهر له أنّ ملف الدعوى كافٍ للفصل فيها دون الحاجة إلى معلومات إضافية. وفي هذه الحالة يجب على القاضي أن يسبب رفضه لإجراء الخبرة، باعتبار أنّ هذه الأخيرة وسيلة هامة لإظهار الحقيقة⁴.

يعتبر منح السلطة التقديرية للقاضي الإداري لإقرار ما يراه مناسبا أثناء مختلف مراحل التحقيق، من المعالم والمعطيات التي تفيد من جهة مكانة القاضي ودوره الحساس خلال مختلف مراحل الخصومة القضائية، ويفيد أيضا المسؤولية الملقاة على عاتقه باعتباره مكلف بالبحث عن الحقيقة وإيجاد الحل القانوني للملف المعروض أمامه، عن طريق اجتهاده للبحث عن مختلف الأدلة التي تخدم الملف، ولتفادي المساس بحقوق أي طرف لاسيما المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية ورفضها تقديم بعض المستندات المهمة لإظهار الحقيقة.

ثانيا : القاضي غير ملزم بالأخذ بنتائج الخبرة

من السلطات الممنوحة أيضا للقاضي الإداري أثناء مناقشة مضمون تقرير الخبرة هو حريته في الأخذ بما جاء في التقرير أو استبعاده، كما جاء في نص المادة 144 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد يقرر المصادقة الكلية على مضمون التقرير إذا اقتنع بصحة ومصداقية المعلومات التي يتضمنها، كما يمكن أن يقبل ما جاء في التقرير بصفة جزئية أو يرفض ما جاء فيه كلية، ويأمر بخبرة جديدة

وقد جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة"، فقد اعترف المشرع بسلطة القاضي في إمكانية استبعاد تقرير الخبرة وعدم الأخذ به بصفة مطلقة، بشرط أن يسبب ذلك.

يفهم من نص المادة 144 السابق الإشارة إليها، أنّ المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بكل ما جاء في التقرير جملةً وتفصيلاً، أو يمكن الأخذ بجزء مما تضمنه التقرير واستبعاد الجزء الآخر، وله أن يستبعد كل ما جاء في التقرير. تبرز أيضاً السلطة الممنوحة للقاضي في مرحلة مناقشة التقرير، أنّه في حالة اعتماد الخبرة المتعدّدة، التي ينتج عنها إعداد عدة تقارير بنتائج مختلفة فتكون للقاضي السلطة الواسعة في الموازنة بين الآراء التي توصل إليها هؤلاء الخبراء والأخذ بالرأي الذي يرى أنّه أكثر منطقية بالنظر إلى النتيجة المتوصل إليها⁵.

كما اعترف المشرع من خلال نص هذه المادة بأهمية الخبرة بدليل أنّه ألزم القاضي الذي لا يأخذ بنتائج الخبرة أن يسبّب ذلك الرفض، بمعنى إذا فضّل استبعاد نتائج الخبرة عليه أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، عن طريق الإشارة إلى التناقض الموجود في التقرير، والتي جعله يستبعده من المناقشة، خاصة في المجال الضريبي أين تطرح مسائل حسابية تستلزم تدخّل خبير مختص، فمن غير المنطق أن يستبعد القاضي النتائج التي توصل إليها الخبير دون أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، لكي لا يتم المساس بمصداقية مرفق القضاء باعتباره حامى الحقوق⁶.

الفرع الثاني : القيود الواردة على سلطة القاضي

رغم السلطة التقديرية الممنوحة للقاضي في الاستعانة بخبير أو عدم الاستعانة به، باعتباره المقرر الأول لأجراء الذي يرى أنّه مفيد للوصول للحقيقة، إلّا أنّ هناك حالات أين يجد القاضي الإداري نفسه مضطراً في الاستعانة بالخبير، وهذا لا يعني أنّ المشرع هو من قيده بذلك وإنما الطبيعة التقنية والمعقدة للنزاع الضريبي هي التي تقيد سلطته التقديرية وتجعله يلجأ لانتداب خبير قضائي، كما تتقيد سلطة القاضي في ضرورة احترام بعض الشكليات التي يستوجبها المشرع لإتمام المأمورية. أولاً: القاضي مجبر في الأمر بالخبرة القضائية في مادة الضرائب وليس مخير في أغلب القضايا

رغم اعتراف المشرع بمنح السلطة التقديرية للقاضي لانتداب خبير أو عدم القيام بذلك رغم طلبه من أحد الأطراف، إلّا أنّ هناك حالات أين يجد القاضي الإداري نفسه مجبر في الإحالة على الخبرة وذلك عندما تعترضه مسائل تقنية يصعب تحليلها بالمنطق القانوني فقط.

ما يميّز الخصومة الضريبية أنّها عمليات تقنية صعبة الإثبات الأمر الذي يجعل القاضي الإداري في أغلب الحالات يستعين بخبير في تخصص المحاسبة من أجل تنويره بالمسائل الحسابية⁷، أما المسائل القانونية فهي اختصاص أصيل للقاضي لا يمكن أن يفوضه لغيره.

أما الاجتهاد القضائي فقد أقر في بعض الحالات بضرورة التزام القضاة بقبول طلبات الخصوم بتعيين خبير، كما هو الأمر بالنسبة للمنازعة الضريبية التي تطرح مسائل تقنية تستوجب في الكثير من الحالات قبول طلب أحد الخصوم بانتداب خبير، فقد جاء في إحدى قرارات المحكمة العليا: " من المقرر قانوناً أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائياً وإما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب نائب المدير الولائي، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفاً للقانون. ولما كان من الثابت في قضية الحال أن قضاة المجلس برفضهم الطلب الاحتياطي للطاعن الرامي إلى تعيين خبير لتسند إليه مهمة البحث في النزاع حول معدل الضريبة الخاصة بصيدليته خالفوا القانون، ومتى كان الأمر كذلك استوجب إلغاء القرار المستأنف"⁸.

كما أقرت نفس الجهة القضائية في قرارها رقم 0863104، على ضرورة التزام القضاة بمناقشة وسائل الإثبات المقدمة وضرورة تسبيب موقف القاضي الذي لا يقبل طلب أحد أطراف الخصومة بتعين خبير، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار " ... ولما كان من المقرر قانوناً أن القرارات القضائية لا تبني على الاحتمال بل على اليقين، وأن تكون مسببة تسبباً كافياً مع التطرق إلى وقائع الدعوى والقانون المطبق، ومناقشة دفعات وطلبات الخصوم لإعطاء التكييف الصحيح بحيث تكون الأسباب مقنعة، فإن القرار المطعون فيه جاء معيباً بالقصور في التسبيب، لاسيما وأن حساب الساعات الإضافية وتقدير قيمتها مسألة فنية تتطلب أهل الاختصاص فكان لزوماً على قضاة الموضوع على الأقل الاستعانة بخبير مختص ...".

كما جاء في حيثية أخرى من نفس القرار " ... حتى ولو كان الأمر في اللجوء إلى الخبرة جوازي يقدره قضاة الموضوع إلا أن رفضها يكون مسبباً ولا يمكن كذلك استبعاد وسائل إثبات لاسيما وأنها صادرة من الخصم ..."⁹.

فمن خلال ما جاء في هذه القرارات تظهر لنا أهمية الخبرة في مادة الضرائب، كما يتبين لنا أن الاجتهاد القضائي الجزائي في المادة الإدارية يعترف بصعوبة الفصل في الخصومة الضريبية دون الاستعانة بخبير، ولا يمنح الكثير من الحرية للقاضي الإداري من أجل أعمال سلطته التقديرية، بل يلزمه في الكثير من الحالات بقبول طلب الخصوم لإجراء خبرة.

ثانيا : التزام القاضي باحترام مختلف الشكليات

يعتبر القاضي الناطق الرسمي والمدافع الحقيقي عن سلامة مختلف مراحل الأمر بالمأمورية، فهو المكلف الأول باحترام الشكليات التي يستوجبها القانون لضمان تنفيذ المأمورية على أحسن وجه ومن أجل نجاح المهمة ينبغي أن يتم احترام مجموعة من الشكليات، أهمها:

1- **العلانية:** بمعنى ضرورة إصدار الحكم المتضمن تعيين خبير في جلسة علانية أمام الجمهور، وفق إجراءات مكتوبة¹⁰، وتعتبر العلانية من المبادئ الأساسية للتقاضي لدى مختلف الجهات القضائية التي تضمن شفافية العمل القضائي، فيجب على الجهة القضائية أثناء الفصل في أية قضية أن يتم ذلك في جلسة علانية بعد تبليغ الخصوم بتاريخ الجلسة التي سيتم فيها النطق بالحكم.

2- **التسبيب:** يُقصد بتسبيب الأحكام بيان الأدلة والحجج القانونية التي بُني عليها القاضي حكمه¹¹، ويعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي يقوم عليها العمل القضائي، كما أشارت إليه المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتظهر أكثر أهمية تسبيب الأحكام القضائية خاصة في تلك التي تتضمن الأمر بأي تدبير تحقيقي، كما جاء ذلك في نص المادة 128 من نفس القانون، التي ألحت على ضرورة عرض الأسباب التي تبرر اللجوء إلى الاستعانة بخبير أو أكثر.

3- **تحديد هوية الخبير المكلف بإنجاز المأمورية:** إن إقرار القاضي ضرورة الاستعانة بخبير يبرر الحاجة الملحة لخدمات هذا الأخير بالنظر إلى تخصصه، فيجب على القاضي أن يختار بصفة مباشرة من هو الخبير الذي سينجز المأمورية، بشرط توفره على الشروط المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي المتضمن التسجيل لدى قائمة الخبراء القضائيين¹²، لاسيما شرط الاعتماد من طرف الجهة القضائية، أما في حالة عدم توفر شرط الاعتماد فيجب على القاضي أن يشرف بنفسه على أداء اليمين القانونية للخبير

لإمكانية التعامل معه¹³، وإلا سيؤدي عدم احترام هذا الإجراء إلى بطلان التقرير الذي أعدّه الخبير.

4- تحديد مهمة الخبير المحاسب تحديداً دقيقاً: تُوصف العلاقة بين القاضي والخبير بأنها علاقة عمودية، تتلخص في سؤال وجواب، فالقاضي يطرح تساؤلات ذات طبيعة تقنية على الخبير، وهذا الأخير يدرس الوقائع ويقدم الحلول التقنية، ليفصل القاضي في القضية¹⁴.

يعتبر هذا الشرط من العناصر الهامة التي من خلالها يتم تقييد الخبير وحصص المهام التي يُكلف بإنجازها، دون إمكانية تجاوز المهام المحددة في منطوق الحكم، فتكون للقاضي الحرية التامة في تحديد هذه المهام¹⁵، بشرط أن يقوم بسردها في منطوق الحكم بوضوح ودقة ويحدّد المعلومات التي يطلبها منه.

5- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة ضبط الجهة القضائية: بالعودة إلى مختلف الأحكام التمهيدية المتضمنة الأمر بالخبرة القضائية نجد أنّ القضاة يقومون دائماً بمنح مدة محددة للخبير لإيداع تقريره، كما جاء في نص المادة 128/4 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وما يُلاحظ من خلال نص هذه المادة أنّ المشرّع لم يشترط تحديد المدة التي تمنح للخبير لإنجاز المهمة، بمعنى أنّه ترك للقاضي سلطة تقديرية في تحديد المدة بالنظر إلى موضوع المأمورية وصعوبتها، وكما جرت العادة فإنّ القضاة يحددون هذه المدة عادة بثلاثة أشهر من تاريخ تسلّمه للنسخة التنفيذية للحكم أو القرار المتضمن اختياره لإنجاز المأمورية، مع أنّ الواقع العملي أثبت أنّ الخبراء لا يحترمون هذه الأجل للقيام بالمهام المسندة إليهم¹⁶.

6- تحديد الطرف الذي يلتزم بتسديد مبلغ التسبيق: من أجل ضمان تسديد أتعاب الخبير يجب على القاضي أن يحدّد مبلغ التسبيق الذي يلتزم الطرف الذي يحدّده القاضي بإيداعه لدى أمانة الجهة القضائية، وهذا ما أقرته المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي حالة عدم إيداع المبلغ المحدد من طرف القاضي خلال الأجل المحددة فيعتبر تعيين الخبير بدون جدوى. وتتمثّل العبرة في اشتراط دفع مبلغ التسبيق في كون هذا المبلغ يعتبر كضمانة بالنسبة للخبير وكتحفيز من أجل مباشرة المأمورية، فلا يمكن للخبير أن يبدأ في إنجاز التقرير إلاّ بعد تسديد مبلغ التسبيق الذي حدده القاضي¹⁷.

المطلب الثاني : تنفيذ الخبير القضائي للمأمورية

يعتبر الخبير القضائي شخص له تخصص تقني بحت، ولا يتعامل مع الجهة القضائية إلا بعد اعتماده لدى نفس الجهة، وبعد هذا الإجراء تصبغ على مهنة الخبير صبغة شبه قضائية باعتباره يقدم معلومات تقنية مهمة لمساعدة القاضي أثناء الفصل في الخصومات القضائية. تتلخص المهام التي يُكَلَّف بها الخبير في البحث عن المعلومات التقنية التي يحتاجها القاضي عن طريق إعداد تقرير خبرة ووضعه بين أيادي القاضي.

الفرع الأول : جمع المعلومات التقنية

ينبغي على الخبير القضائي أن يجتهد لإنجاز المأمورية على أحسن وجه عن طريق تنفيذ ما جاء في منطوق الحكم أو القرار الذي أمر بانتدابه، باعتبار أن القاضي يحدد بدقة المهام التي يجب على الخبير إنجازها تحت إشراف القاضي، ومن أهم المهام التي يقوم بها الخبير نجد:

أولاً : قيام الخبير باستدعاء الخصوم بعد قبوله للمأمورية

إذا قبل الخبير إنجاز المأمورية، فينبغي عليه أن يسعى إلى اتّخاذ الإجراءات الأولية المتمثلة في استدعاء الخصوم وسماعهم عملاً بمبدأ المواجهة والحق في الإثبات¹⁸، فيجب على الخبير أن يقوم باستدعاء الأطراف إلى جلسة بحضوره من أجل تقديم كل التوضيحات حول النزاع والسماح للخبير باستجواب الأطراف والمواجهة بينهم، لكي يتبين له مدى صحة ادعاءاتهم، وقد نصت المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: " فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة، يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجرائها عن طريق محضر قضائي". كما جاء في نص المادة 86 فقرتها السادسة من قانون الإجراءات الجبائية على " يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات"¹⁹.

فيجب على الخبير وتحت طائلة بطلان تقريره أن يخطر أطراف الدعوى، بيوم وساعة إجراء الخبرة، بهدف السماح لكل طرف بتقديم وثائقه وادعاءاته، كما ينبغي تبليغ حتى الخبراء الآخرين إذا تم الاعتماد على الخبرة الثلاثية، ونظراً لأهمية هذا الإجراء فقد ألحَّ المشرّع على ضرورة تبليغ الأطراف بواسطة محضر تبليغ استدعاء محرره محضراً

قضائي، لتفادي عدم علم أي طرف بتاريخ إجراء الخبرة، رغم أنه من الناحية العملية هناك الكثير من الخبراء الذين لا يحترمون هذا الإجراء ويقومون بتبليغ الأطراف سواءً بتكليف أحد مساعديهم بالانتقال وتسليم الاستدعاء مباشرة إلى المعنيين أو بإتباع طريق الإرسال عن طريق البريد مع الإشعار بالوصول²⁰.

يعتبر حضور الأطراف مجريات الخبرة من الضمانات الهامة التي يكفلها القضاء لحماية الحق في الدفاع²¹، وتكريسا لمبدأ الوجاهية التي ينبغي أن تسود مختلف مراحل الخصومة القضائية²²، إلا أن هناك بعض الحالات التي لا تستدعي حضور أطراف الخصومة إجراءات الخبرة نظرا لعدم أهمية هذا الحضور الذي لا يمس بمبدأ الحق في الدفاع، كحالة قيام الخبير بالاستفسار حول المعلومات التقنية، أو حالة تنازل الأطراف عن حقهم في الحضور.

الفرع الثاني : إعداد تقرير الخبرة

تتوج المهمة التي يقوم بها الخبير بإعداد تقرير خبرة وإيداعه أمانة ضبط الجهة القضائية، ليتمكن القاضي والخصوم من مناقشة ما جاء في مضمونه، والبحث عن مدى احتواء التقرير على المعلومات التقنية التي كان القاضي ينتظرها من الخبير²³.

بالعودة إلى نص المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نلاحظ أن المشرع حدّد لنا بعض العناصر التي يجب توفرها في تقرير الخبرة لكي تكون له القيمة القانونية لدراسة مضمونه، أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية فلم يتم الإشارة إلى البيانات الواجب توفرها، ويكمن تحديد البيانات الجوهرية الواجب توفرها:

أولا : أقوال الخصوم ومستنداتهم

يلتزم الخبير بضرورة سماع أطراف الخصومة الضريبية مع تدوين أقوالهم بصفة دقيقة كما تم التصريح بها، ولهذا المبرر يقوم القاضي بأمر الخبير في منطوق الحكم بضرورة استدعاء أطراف الخصومة أثناء مجريات الخبرة في تمكين هؤلاء الخصوم من حضورهم أمام الخبير من أجل تقديم طلباتهم وحججهم المثبتة في الوثائق والمستندات²⁴.

ثانيا : عرض تحليلي

ينبغي على الخبير أن يقوم بتحليل ما توصل إليه من معلومات والإجابة عن الأسئلة التي طرحها القاضي في منطوق الحكم، وذلك بشكل مفصل عن طريق الإشارة إلى كل الوثائق المقدمة من الأطراف وتحليلها بأسلوب تقني محاسبي، مع القيام بمختلف العمليات الحسابية اللازمة من أجل الوصول إلى نتيجة، وخلال هذه المرحلة يقارن الخبير ويطابق بين مختلف الحلول التقنية.

ما يميّز هذه المرحلة أنّه يجب على الخبير أن يعتمد على معارفه ومهارته من أجل التطرق بالتفصيل إلى كل النقاط والتساؤلات التي طرحها القاضي، بالإجابة عنها بطريقة تقنية بحتة ولا ينبغي على الخبير أن يُقحم نفسه في المسائل القانونية التي هي من اختصاص القاضي ولا ينبغي أن يقع في فخ المحامين²⁵، بمعنى لا ينبغي أن يعالج المأمورية حسب ادعاءات الأطراف والدخول في النقاش القانوني البعيد عن تخصصه، بينما ينحصر دوره في جمع المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية دون التطرق للمسائل القانونية التي هي من صميم عمل القاضي²⁶.

ثالثا : نتائج الخبرة (الخلاصة)

يعتبر الخبير معاون للقاضي²⁷، يقدم له المعلومات العلمية التي يحتاجها، على هذا الأساس ينبغي أن يكون تقريره مبني على تحليل الوثائق ومواقف الأطراف المتناقضة²⁸، وأن ينجز مهمته بضمير مهني وموضوعية وحياد، لكي يصل في الأخير إلى نتائج حول موضوع النزاع في جوانبه التقنية²⁹، وذلك من خلال تحليل ومناقشة المعلومات التي بحوزته وتوضيحها للقاضي من خلال النتائج التي يتوصل إليها، بشرط أن تكون طريقة عرض هذه النتائج واضحة ومفهومة ليتمكن القاضي من مناقشتها، وقد ألزم المشرّع الجزائري على ضرورة إعداد خلاصة للمأمورية التي أنجزها، كما جاء ذلك في نص المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المبحث الثاني : غموض النظام الإجرائي للخبرة القضائية

في مادة الضرائب (أهم الأسباب)

مهما اجتهد المشرع في وضع نظام إجرائي لمختلف مراحل انتداب الخبير القضائي، إلا أنه لن يفلح في إرساء نظام فعال يضمن إنجاز المأمورية على أحسن وجه، الأمر الذي يستوجب البحث عن الأسباب التي تحول دون ضبط إجراء الخبرة بطريقة صحيحة لاحتواء الفراغات القانونية، مع ضرورة إيجاد حلول منطقية وعملية لتفادي المساس بحقوق المتقاضين أثناء المطالبة بحق من حقوقه أمام القضاء.

نصت المادة 85 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة"، فمن خلال هذا الحصر الذي أقره المشرع الجزائري الذي يفيد أن عملية التحقيق في مادة الضرائب تتم وفق الطريقتين فقط، فهذا ما يفيد القيمة العلمية للخبرة القضائية باعتبارها أهم تدبير تحقيقي، لكن ما يعاب على المشرع أنه وقع في الكثير من النقائص والتناقض الذي أثر سلبا على سير عملية الخبرة الضريبية.

المطلب الأول : النقائص المتعلقة بممارسة إجراء الخبرة في مادة الضرائب

يعتبر عمل الخبير مكمل لوظيفة القاضي لاعتبار أن المغزى هو الوصول إلى الحقيقة مهما كان مصير الدعوى، ورغم أهمية الدور الذي يلعبه الخبير القضائي بجانب دور القاضي الإداري، إلا أن هناك الكثير من النقائص التي تُقرّم من دور الخبير رغم تخصصه التقني والحاجة الملحة لخدماته.

الفرع الأول : الشح التشريعي الذي طغى على أحكام الخبرة الضريبية

كما سبق الإشارة إليه، فإن أهم ما يعاب على المشرع الجزائري هو تخصيص مادة قانونية فريدة لإجراء الخبرة وكيفية ممارسته، الأمر الذي يقلل من أهمية هذا الإجراء ويجعله إجراء روتينيا لم يمنح له حقه لإمكانية الأمر بهذا الإجراء دون الاصطدام بالإشكالات التي تؤثر سلبا على مرونة هذا التدبير التحقيقي.

فرغم النص في المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية على تدابير التحقيق التي يستعين بها القاضي الضريبي، بهذا يكون قد خالف ما اعتمده في المسائل الإجرائية الأخرى المتعلقة بالدعوى الضريبية أين أحالنا إلى تطبيق القواعد العامة الواردة

في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذه المبادرة تُفيد حقيقة أهمية هذه الوسائل في حل المنازعة الضريبية، لكن هذا لا يفيد أنَّ المشرِّع ألَمَّ بكل الإجراءات المتعلقة بالخبرة القضائية، وإنما خصَّص لها مادة قانونية واحدة لا يمكن أن تتضمن كل الأحكام المتعلقة بممارسة الإجراء التحقيقي في مادة الضرائب.

هذا ما يُعاب على موقف المشرِّع الجزائري، الذي من جهة اعترف بخصوصية إجراءات التحقيق في مادة الضرائب وحصر التدابير التي يمكن للقاضي اللجوء إليها للأمر بالخبرة القضائية، ومن جهة أخرى لم يتوسَّع ولم يحدد إجراءات خاصة لممارسة هذا الإجراء مراعاةً لخصوصية الخصومة الضريبية، الأمر الذي يؤثر سلباً على فعالية إجراء الخبرة ولم يتم الاهتمام بالجانب الإجرائي الذي يحكم هذه الوسيلة التحقيقية الخاصة في مادة الضرائب، لأنَّ عدم الاهتمام بهذا الجانب يفيد عدم اكتراث المشرِّع بأهمية هذا الإجراء، ويفيد من جهة أخرى ضرورة العودة إلى تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني : إقرار بعض الخصوصيات إلاَّ أنَّها تبقى ناقصة

بإجراء نوع من المقارنة بين الخبرة في المادة الإدارية والمادة الضريبية نلاحظ أنَّ هناك نوع من الاختلاف والتميز الذي تمتاز به الخبرة الضريبية، كما جاء ذلك في نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المتمثلة في:

أولاً : إمكانية إجراء خبرة ثلاثية

من أهم الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، هو إمكانية إسناد الخبرة لأكثر من خبير واحد، لكن اختيار هؤلاء الخبراء لا يكون من صلاحية القاضي الإداري لوحده، وإنَّما منح المشرِّع من خلال هذا القانون الحق لكل طرف أن يختار الخبير الذي يريده، ويعيِّن القاضي الخبير الثالث، كما أقرته المادة 86 فقرتها الثانية من نفس القانون " تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية. غير أنَّها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث...".

فمن خلال ما جاء في نص هذه الفقرة، يتبيَّن لنا أنَّ المشرِّع قد خرج عن القواعد العامة التي تقضي بالاختصاص المطلق للجهة القضائية في تعيين أي خبير تراه مناسباً دون إمكانية تدخُّل الأطراف في هذه المهمة، لكن ما جاء في نص المادة 86 يبين لنا حقيقة تميِّز

وخصوصية الخبرة في مادة الضرائب، ويفيد منح بعض الضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، وتجيب هذه المادة عن التساؤل المتعلق بمبررات النص على هذا الإجراء في قانون الإجراءات الجبائية، وعدم الإحالة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. بدليل أنه بالعودة إلى هذا القانون لا نجد أن المشرع قد نص على هذه الفكرة، ولم يقر بإمكانية تدخّل أطراف الدعوى لاختيار الخبراء الذين يقومون بإجراء الخبرة. هذا فقط ما يبرر خصوصية إجراء الخبرة في مادة الضرائب نظراً لتعقّد موضوع النزاع الضريبي، أين قد تتدخّل فيه عدة معطيات وأسباب قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق أي طرف، ولتفادي هذا المساس، فقد منح المشرع لكل طرف الحق في أن يختار الخبير الذي يريده لإنجاز تقرير الخبرة.

رغم أهمية التقنية التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية التي من خلالها يطمئن كل طرف للخبرة التي يقوم بها الخبير المختار، فأكد أن الخبير الذي يختاره المكلف بالضريبة سينجز تقريره لصالح هذا الأخير، ونفس الشيء بالنسبة للخبير الذي يختاره المدير الولائي للضرائب، أما الخبير الثالث الذي تعينه المحكمة الإدارية، فإن علاقته تكون مباشرة مع المحكمة، ولا تربطه أية علاقة مع أطراف الخصومة، لكن ما يمكن التعقيب عليه في هذا الصدد، أن انتداب ثلاثة خبراء قد يطرح عدة صعوبات وإشكالات يبدو وأن المشرع لم يتفطن لها:

- أن منح الحق لكل طرف لاختيار الخبير الذي يريده ويثق فيه، ربما يوحي بعدم أهمية هذه الخبرة أصلاً، لكونها تنجز من طرف خبراء غير محايدين كأصل عام، فلا يمكن تصوّر قيام هذا الخبير بإنجاز مهامه بمصداقية تامة، خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي أكيد سيلجأ لاختيار الخبير الذي يساعده عن طريق إعداد التقرير لمصلحته، فلا تكون لهذا التقرير القيمة القانونية اللازمة لإثبات الدعوى الضريبية.

- كما أن اعتماد هذه الطريقة تؤدي إلى التأثير سلباً على سرعة إجراءات الفصل في الخصومة الضريبية، لأن إعادة السير في الدعوى يكون بعد قيام كل خبير بإيداع تقريره أمام الجهة القضائية الذي قد يستغرق الكثير من الوقت من أجل ذلك. والملاحظ عملياً أنه عندما يتم اختيار خبير واحد لإعداد التقرير لا يتم ذلك إلا بمرور مدة معتبرة، فلا مجال للحديث عن المأمورية التي تتضمن تعيين ثلاثة خبراء، فأكد أنه لن يتم إنجاز هذه التقارير في آجال معقولة.

- كما أنّ المشرّع من خلال نص هذه المادة لم يوضّح مختلف إجراءات إصدار هذه التقارير وأهميتها في التحقيق القضائي، فهناك نوع من الغموض في مضمون المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، التي أقرت بإمكانية انتداب ثلاثة خبراء ولكل طرف الحق في اختيار الخبير الذي يريده، لكن الفقرة السادسة من نفس المادة أقرت بأن أعمال الخبرة يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، مما يطرح تساؤلاً حول أهمية وجود الخبيرين الآخرين اللذين تم اختيارهما من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على أساس أنّ الخبير المعين من المحكمة هو الذي يكون له الدور الرئيسي أثناء إعداد تقرير الخبرة، فما أهمية حضور الخبيرين الآخرين.

- أقر أيضاً المشرّع في نص المادة 86 فقرتها السابعة³⁰، أنّه بعد الانتهاء من إنجاز الخبرة يتم إعداد تقرير مشترك أو تقارير منفردة، يُفهم من خلال نص هذه الفقرة أنّه في حالة توصلّ الخبراء الثلاثة إلى نفس النتيجة يتم إعداد تقرير واحد يتضمّن نفس الخلاصة، لكن في حالة اختلاف كل ما توصلّ إليه كل خبير، فيتم إعداد تقارير منفردة، فكل خبير يعدّ تقريره بالنظر إلى المعطيات المقدمة أمام كل خبير والنتائج التي توصلّ إليها دون أن يرتبط مع ما تم التوصل إليه من طرف الخبراء الآخرين.

حتى هذه الطريقة قد لا تكون مهمة وتؤدي إلى تعقيد الأمور، لأنّ الوصول إلى إعداد ثلاثة تقارير مختلفة يعني ذلك أنّ القاضي يجد نفسه عاجز عن استيعاب هذه التقارير وتفضيل أي منهم، ويبدو ظاهرياً أنّه مادام أقر المشرّع بأنّ الخبير الثالث تعيّنهُ المحكمة الإدارية وهو الذي يترأس مختلف إجراءات ومراحل الخبرة، فإنّ القاضي ستميل للأخذ بالنتيجة التي توصلّ إليها هذا الخبير على حساب التقريرين المنجزين من الخبيرين المختارين من كلا الطرفين. ومبرر ذلك هو تحقيق العدالة بين الأطراف المتخاصمة، فيجب أن يكون الخبير محايد أثناء إنجازه للمأمورية، ولا نجد أي مبرر لإقرار المشرّع بإمكانية اللجوء للخبرة الثلاثية التي قد لا تخدم الجهة القضائية بالنظر لإمكانية تحيُّر كل خبير للطرف الذي اختاره لإعداد التقرير.

كما أنّ هذه الطريقة تجعل القاضي مُحرجاً، فيما يخص التقرير الذي يعتمد عليه وذلك الذي يستبعده، خاصة بالنسبة للمسائل التقنية التي تجعل القاضي يعتمد كثيراً على ما يتوصل إليه الخبراء أثناء إعداد التقارير، فلا مجال لاستبعاد كل التقارير، وإنما ينبغي الاعتماد على التقرير الذي يراه مجدياً ويساعده للفصل في الدعوى الضريبية.

ثانيا : المحضر الضريبي، امتياز في يد الإدارة الضريبية

أقر المشرع بصفة مباشرة بمكانة الإدارة الضريبية في النزاع الضريبي، وتفضيلها على المكلف بالضريبة حتى أثناء مرحلة إعداد تقرير الخبرة، بدليل إقراره أن الخبرة التي تتم عن طريق خبير واحد أو بحضور ثلاثة خبراء، تُتبع أيضا بإجراء آخر هو المحضر الذي يحرره عون تابع للإدارة الضريبية، مما يجعلنا نتساءل عن سبب إقرار المشرع لهذا الإجراء، وفي حالة عدم التقيد بهذا الإجراء هل يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات الخبرة كاملة؟.

في الحقيقة، يبدو الأمر غريب ويخالف ما هو معمول به في القواعد الإجرائية العامة، لأنَّ إحالة القاضي لملف الدعوى على خبير مختص يعني ذلك تدخل طرف آخر مختص ومحايد من أجل مساعدة القاضي للفصل في القضية فقط في المسائل التي تستوجب تدخل مختص، ويتمثل السبب الأخر في اللجوء للخبرة القضائية في عدم إمكانية ترجيح طرف على حساب طرف آخر من أطراف الدعوى أثناء الفصل في هذه الأخيرة. بمعنى آخر لكي يستجيب هذا الإجراء للأهداف المبتغاة منه يجب أن ينجزه طرف محايد لا علاقة له بأطراف الدعوى.

لكن، النص في قانون الإجراءات الجبائية على أنَّ تقرير الخبرة الذي يعده الخبير المنتدب يتبع بمحضر يحرره عون تابع للإدارة الضريبية يُثير الاستغراب ويوحى بأنَّ القاضي أثناء فصله في الدعوى الضريبية سيأخذ بعين الاعتبار مضمون هذا المحضر ويقارنه مع تقرير الخبرة الذي ينجز سواءً من طرف خبر واحد أو ثلاثة خبراء حسب الحالة. فمنح هذه الميزة لإدارة الضرائب -التي تعتبر في غالب الأحيان طرف مدعى عليها- يوحى أنَّ المشرع يخشى المساس بمالية الدولة في حالة إعداد تقرير الخبرة في غير صالح الإدارة الضريبية، ولتفادي إمكانية تواطؤ المكلف بالضريبة مع الخبير المنتدب، أضاف هذا الإجراء المتمثل في المحضر الذي يحرر من طرف عون تابع للإدارة الضريبية أثناء مجريات الخبرة.

كما أقرت نفس المادة أنَّ هذا المحضر يتم إعداده أثناء الانتقال إلى الأماكن بمناسبة إعداد تقرير الخبرة من طرف الخبير القضائي، لأنَّ المكلف بالضريبة أثناء انتقال الخبير سيقوم بتقديم كل الأدلة التي بحوزته لتبرير إدعاءاته، مما يجعل العون التابع للإدارة الضريبية قد يستخلص وقائع جديدة أو يصل إلى استيعاب بعض المسائل التي كانت غامضة والتي يعتمد عليها لإعداد محضره.

لكن، ما يلاحظ من خلال نص المادة 86 فقرتها السابعة من قانون الإجراءات الجبائية، أنّ المشرّع لم يوضّح لنا ما هي طبيعة هذا المحضر، وما هي النقاط التي سيعالجها، وهل يقوم العون التابع للإدارة الضريبية بالتقيد بالمهام المحددة في الحكم القضائي، أو يمكن أن يعالج مسائل أخرى حسب الأدلة التي يقدمها المكلف بالضريبة . ورغم أهمية هذا المحضر لأنّه يتم من خلاله الوصول إلى موقف الإدارة الضريبية عن طريق تمسكها بموقفها الأول أو إعادة النظر في هذا الموقف بظهور أدلة جديدة، كما يضمن عدم إمكانية تأثير المكلف بالضريبة على الخبير واستعمال مختلف الحيل لإقناعه وإعداد تقرير لصالحه.

إلّا أنّه من جانب آخر، يبدو فيه نوع من الخصوصية، وكأنّ المشرّع قد فضّل مسبقاً الإدارة على حساب المكلف بالضريبة. هذا ما يفيد عدم عدالة هذا الإجراء الذي من خلاله مُنح الحق للإدارة الضريبية في تقديم محضر يعده أحد أعوانها، ولم يمنح مثل هذا الإجراء للمكلف بالضريبة، مما يعتبر مساساً بمبدأ المساواة في تقديم الدليل، لأنّ ذلك يعني المساس بمصداقية الأحكام القضائية وبالجهاز القضائي بصفة عامة. يبدو أنّ كلا هاذين الإجراءين لا يجسدان خصوصية الخبرة في مادة الضرائب وليس لهما أهمية إجرائية، لاعتبارين:

- الأول، يتمثل في عدم العمل بكلا من الإجراءين من الناحية العملية، بسبب اعتياد القاضي الإداري وأطراف الخصومة الضريبية بإتباع الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا ما يُلاحظ من خلال القرارات القضائية الصادرة من جهات القضاء الإداري التي في كل مرة نجد أنّ القاضي يستدل بمواد من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويتجاهل ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية، إلّا في المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي.

والثاني، يتمثل في عدم كفاية هاذين الإجراءين لاحتواء خصوصية المنازعة الضريبية وما تحتويها من تقنيات معقدة، لا يمكن لمادة قانونية واحدة أن تُلمّ بمختلف العمليات المتعلقة بالخبرة التي قد تُثار في مادة الضرائب.

بالإضافة إلى التثنت الإجرائي الذي يجعل القاضي يلجأ إلى تطبيق الأحكام العامة للإجحاف الذي أصاب المادة القانونية الوحيدة المتعلقة بأحكام الخبرة الضريبية، هذا ما

يعرقل عملية الفصل في المنازعة الضريبية بصفة عامة ولا يبرز أهمية الخبرة في مادة الضرائب.

المطلب الثاني : النقائص المرتبطة بخصوصية الخصومة الضريبية

كما سبق الإشارة إليه فإنّ ما يميّز الخصومة الضريبية عن الخصومة الإدارية بصفة عامة هو الطابع التقني والمعقد الذي يطغى على المنازعة الضريبية، الأمر الذي يجعل القاضي مقيد بضرورة اللجوء إلى انتداب خبير من أجل مساعدته في الجوانب التقنية، ورغم اعتراف المشرّع الجزائري بخصوصية إجراءات تسوية المنازعة الضريبية إلاّ أنّه لم يتوسع في تحديد الأحكام المتعلقة بالخبرة القضائية بالنظر لهذه الخصومية، هذا ما أثر سلبا على القيمة العلمية للخبرة الضريبية، بالإضافة لغياب عامل تخصص القاضي الإداري الذي ينقصه التكوين المتخصص في المسائل الضريبية.

الفرع الأول : عدم مراعاة الطابع التقني والخاص للخصومة الضريبية

ما يُعاب أيضا على المشرّع الجزائري أنّه لم يراعي خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية التي تحتوي على الكثير من التعقيد وتتميّز إجراءاتها بمرحلين أساسيتين، المرحلة الإدارية التي هي ضرورية قبل الانتقال إلى المرحلة القضائية التي تكون متكاملة للمرحلة الإدارية.

فكان على المشرّع أثناء سنّه للأحكام الخاصة بالخبرة القضائية أن يراعي خصوصية المنازعة الضريبية بصفة عامة، وأن يتوسّع في تبيان مختلف إجراءات الخبرة الضريبية بشكل لا يجعل أي مجال للشك حول الجزئيات التي تتميز بها الخبرة في مادة الضرائب، عن طريق النص على مختلف الإجراءات منذ الأمر بالمأمورية إلى غاية إنجاز تقرير الخبرة وإيداعه الجهة القضائية، مع مراعاة الطابع الخصوصي للمنازعة الضريبية عن طريق إيجاد آليات خاصة لإتمام الخبرة، لما لهذه الأخيرة من أهمية لمساعدة القاضي الإداري لإيجاد الحل للمنازعة المعروضة عليه.

ما يفيد هذا الطرح، هو كثرة الأحكام والقرارات القضائية التي تفصل ببطلان إجراء الخبرة ومختلف إجراءات الخصومة الضريبية بسبب عدم احترام بعض الجزئيات وبسبب الفراغات القانونية في المادة الإجرائية للضريبة، هذا ما أثر سلبا على طبيعة الأحكام التي تُصدر في هذا الإطار.

كما أنّ الاجتهاد القضائي الجزائري في المادة الإدارية بصفة عامة، والضريبية بصفة خاصة، لم يلعب دوره كما ينبغي، بدليل عدم توسُّع القضاة أثناء تسبب الأحكام والقرارات التي يصدرونها في المادة الإدارية، ففي الكثير من الحالات يعملون سلطتهم التقديرية فقط دون مراعاة حقوق أطراف الخصومة لاسيما المكلف بالضريبة. من جانب آخر، رغم تحرك مجلس الدولة في الآونة الأخيرة بمحاولة إصدار بعض الاجتهادات في المسائل الإدارية، إلاّ أنّه لا يستقر على موقف واحد لحسم المسائل الإجرائية، ففي كل مرة نجد اختلاف آراء قضاة المجلس حسب القرارات التي يصدرها، وأحسن مثال فيما يخص إجراء الشكوى الضريبية التي تعتبر إجراءً جوهرياً في مادة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء، لكن هناك اختلاف حول هذه المسألة بالنظر إلى القرارات التي تُصدر في هذا الإطار.

الفرع الثاني : عامل التكوين القانوني للقاضي الإداري وتأثيره السلبي

يلعب القاضي في أيّة خصومة قضائية دوراً جوهرياً، لا يمكن لأيّ متقاضي أو متدخل آخر أن يؤثر على طبيعة هذه المهام الخاصة التي يمارسها القاضي، لأنّ دوره الأساسي هو تحقيق العدالة وإرجاع الحقوق لأصحابها بعيد عن كل المضايقات التي قد تؤثر سلباً على ممارسة مهامه، فمن أجل تحقيق هذه العدالة ينبغي اختيار أشخاص أكفاء يمثلون الدولة في هذه المهمة النبيلة التي على أساسها تُقاس الدول من حيث مدى تحقيق الجهاز القضائي للعدل بين كل المتقاضين.

فجدية وفاعلية مرفق القضاء يتوقف في المقام الأول على مدى جدية وفاعلية القائمين على شؤونه، عن طريق اختيار أشخاص أكفاء وجديرين بتولي مثل هذه الوظائف³¹، فلا يمكن لأيّ شخص تولي هذه المهمة إلاّ إذا توفرت فيه شروط تكوينية خاصة، متشبع بالضوابط الأخلاقية والمهنية³².

إلاّ أنّه ومن أجل الوصول إلى تحقيق هذه الأهداف، ينبغي على الجهات المختصة الاهتمام بعنصر التكوين والتخصص، فيقصد بهذه فكرة تمكين القضاة وتقيدهم في الفصل في نوع معين من القضايا استناداً إلى الفروع المنظمة على مستوى الهيئات القضائية في شكل أقسام وغرف بالنظر إلى طبيعة القضايا التي تعرض عليها، يحقق هذا التخصص فائدة عملية سواءً بالنسبة للمتخاصمين أو حتى للجهة القضائية التي يسهل عليها الفصل في القضايا عندما يكون قضاةها مختصين.

من خلال البرامج المقترحة للتكوين بالمدرسة العليا للقضاء نجد أنه لم يتم وضع تخصصات مختلفة للحصول على الشهادة، وإنما كل الطلبة القضاة يتخرجون بنفس الشهادة ويوظفون كقضاة حسب احتياجات الجهات القضائية دون التركيز على التكوين وفق عدة تخصصات.

حتى بالعودة إلى ما هو معمول به أمام الجهات القضائية، نجد أنه يتم تعيين القضاة عشوائيا دون الأخذ بعين الاعتبار حتى رغبات القضاة وميولهم الشخصية، فإذا كان عدم التخصص قد لا يعرقل ممارسة مهمة الفصل في المنازعات التي تعرض على القضاء العادي، بسبب تساوي المراكز القانونية لأطراف الخصومة العادية التي لا تؤثر على طريقة ممارسة القاضي لمهامه بصفة مباشرة، فإن الأمر يختلف عندما يكون أحد أطراف الخصومة شخص من أشخاص القانون العام، مما يجعل القاضي في موقف مُحرج، يصعب عليه فهم كل المسائل والتصرفات التي تقوم بها جهة الإدارة والتي تكون محل دعاوى قضائية، نتيجة عدم إلمامه ببعض التقنيات الإدارية.

ويزداد الأمر تعقيداً بالنسبة لمادة الضرائب التي لها طابع خاص ومعقد تتضمن عمليات حسابية معقدة يصعب على القاضي فهمها بسبب عدم تكوينه في هذا المجال الحساس، مما يجعل القاضي يلعب دور هامشي فقط. وتعتبر إيطاليا من الدول التي كرّست مبدأ القاضي المختص في المنازعات الجبائية، حيث يتم تشكيل لجنة الضرائب التي تتكون من قضاة مختصين في المجال الضريبي ويكلفون بالفصل في هذه المنازعات³³.

بالإضافة إلى حركات نقل للقضاة وتغيير مكان ممارسة المهنة من قسم إلى آخر دون الأخذ بعين الاعتبار حتى الأقدمية التي يكتسبها القاضي في نوع معين من المنازعات التي تمرّن الفصل فيها³⁴. هذا ما يؤثر سلبا على دور القاضي في مسار الخصومة القضائية، الذي لا ينبغي أن يكون دوره إداريا فقط عن طريق الفصل في القضايا وإنما ينبغي أن يتجاوز هذا الدور إلى تكريس مبدأ العدالة التي ينبغي أن تسود عمل الجهاز القضائي برمته.

الخاتمة:

تحتل الخبرة القضائية مكانة هامة في الممارسة القضائية، إلى درجة أن وصف الخبير بأنه مساعد أساسي لمرفق القضاء، يقدم المعلومات التقنية البعيدة عن المعلومات القانونية، وذلك لإمكانية الحسم في المواقف المتناقضة لأطراف الخصومة الضريبية التي ينبغي على القاضي أثناء الفصل فيها أن يراعي مبدأي، الحفاظ على موارد الخزينة العمومية باعتبار الضريبة أهم مورد، وأيضا حماية حقوق المكلف بالضريبة، الذي لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى مرفق القضاء.

حاول المشرع الجزائري من خلال الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية تخصيص إجراءات خاصة لتسوية المنازعة الضريبية في مختلف مراحلها، لكنه لم ينجح في الإلمام بمختلف الإجراءات الواجب إتباعها، لاسيما في مرحلة التحقيق القضائي، أين حصروا وسائل التحقيق التي يمكن استعمالها في مادة الضرائب في مراجعة التحقيق والخبرة القضائية.

ونظرا لأهمية الخبرة باعتبارها تُنجز من طرف شخص مختص ومحيد، إلا أن المشرع الجزائري لم يولي الاهتمام بالنظام الإجرائي لهذا التدبير التحقيقي بدليل أنه لم يحدد مختلف مراحل إنجاز المأمورية وسلطات الخبير في هذا الإطار، فأوقع القاضي والمتقاضي في تذبذب، نظرا لعدم التوسع في تحديد مختلف الشكليات الواجب إتباعها، بدليل أنه خصص مادة قانونية فريدة لمختلف الأحكام، ولم يستعمل حتى الإحالة إلى القانون الإجرائي العام.

على هذا الأساس نناشد المشرع الجزائري بضرورة إعادة النظر في الأحكام المتعلقة بالخبرة الضريبية عن طريق:

- ✓ التحديد الدقيق لمختلف المراحل الإجرائية الواجب إتباعها للأمر بالخبرة الضريبية ومختلف السلطات الممنوعة للقاضي أثناء الأمر بهذا التدبير التحقيقي، والنص عليها بصفة مباشرة ومرتبة في قانون الإجراءات الجبائية، دون الاعتماد على نظام الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لما لهذه الإحالة من آثار سلبية لأنها تؤدي إلى تفكك واندثار إجرائي لمختلف مراحل إنجاز المأمورية، الأمر الذي يؤثر سلباً على حقوق المتقاضي.
- ✓ على المشرع الجزائري أن يراعي أثناء سنه لمختلف إجراءات التحقيق الطابع المعقد والتقني الذي يطغى على الخصومة الضريبية، الذي تجعل القاضي مضطر ومجبر على

الاستعانة بالخبير المحاسب، مما يعني ضرورة الاهتمام بالنظام القانوني للخبرة لاسيما في مادة الضرائب باعتبارها إجراء لا يستغني عليه القاضي الضريبي.

✓ القضاء على الفراغات القانونية التي تحتويها المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تفيد الطابع العشوائي الذي يسود النظام الإجرائي للخبرة الضريبية، عن طريق القضاء عن كل التأويلات التي تجعل المتقاضي يتيه بين أحكام هذه المادة وأحكام المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

✓ ضرورة الاهتمام بشخصية الخبير والتوسع في تحديد مختلف إجراءات اعتماده لدى الجهة القضائية والقيام بدورات تكوينية للخبراء بالنظر إلى تكوينهم العلمي وليس القانوني، فينبغي على الجهة القضائية أن تمرن هؤلاء الخبراء في الجوانب الإجرائية لتفادي وقعهم في أخطاء قد تؤدي إلى بطلان التقرير الذي أنجزه، مما يؤثر سلبا على حقوق المتقاضي.

✓ مع ضرورة الاهتمام بتكوين قضاة مختصين في المسائل الإدارية ومختلف التقنيات التي تستعملها جهة الإدارة، لإمكانية التعامل مع هذه الجهة، وإيجاد الحلول القانونية والتقنية التي من خلالها يضمن القاضي تسوية الخصومة الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، بشكل يضمن عدم المساس بحقوق أطراف الخصومة.

الهوامش:

¹ قانون رقم 09-08، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008.

² قانون رقم 21-01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر. عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001.

³ تتضمن الخصومة الضريبية الكثير من النزاعات التي قد تنتج أثناء تحديد الوعاء الذي من خلاله قد يعترض المكلف بالضريبة عن طبيعة الضريبة المفروضة أو كيفية حساب مداخيل المكلف أو في حالة الشروع في إجراءات التحصيل الضريبي الإجباري عندما يرفض المكلف التسديد الودي لما عليه من ديون جبائية، راجع للمزيد حول المنازعات الضريبية:

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005.

- فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.

- خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008.

- COLLET Martin, *Procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt)*, puf, Paris, 2011.

- DRIE Jean- Claude, *Procédures de contrôle fiscal (la vérification de comptabilité)*, 3^{ème} édition, LexisNexis, Paris, 2005.

⁴ راجع للمزيد:

- العربي وردية، "التحقيق في الخصومة الإدارية"، مجلة المحامي، منظمة المحامين سيدي بلعباس، العدد الثامن، 2017، ص. 92.

- DIAZ Corinne, *Le guide des expertises judiciaires, 2^{ème} édition, Dalloz, 2014, p. 106.*

⁵ قروف موسى الزين، سلطة القاضي المدني في تقدير أدلة الإثبات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013-2014، ص. 258.

⁶ أكد الاجتهاد القضائي الجزائري مبدأ حرية القاضي في الأخذ بنتائج التقرير أو استبعادها في الكثير من القرارات، كما جاء ذلك في قرار المحكمة العليا رقم 320730 الصادر بتاريخ 2003/09/03 الذي جاء في إحدى حيثياته: "حيث تبين من القرار المطعون فيه، أنه صادق على الحكم المعاد على أساس أنه روعيت في تحديد التعويض مقتضيات نص المادة 176 من القانون التجاري حسبما هو ثابت في تقرير الخبرة والذي كان الفاصل بين الخبرتين السابقتين الأمر الذي يتعين معه اعتمادها والأخذ بها وهذا ما قضى به الحكم المستأنف ويستوجب تأييده والاستئناف غير مبرر، وما أثير من المستأنفين لا يستحق الاهتمام أمام ما صدر من خبرات وأحكام في الموضوع. وعليه يكون قضاة الموضوع قد استعملوا ما لديهم من سلطة تقديرية لتفضيل خبرة على أخرى وردوا على دفع الطاعنين بما فيه الكفاية، مما يجعل الوجه غير مؤسس ويرفض ويتعين لذلك رفض الطعن بالنقض"، راجع: - قرار المحكمة العليا، ملف رقم 320730، الصادر بتاريخ 2003/09/09، قضية (س.س) ضد (س.س) ف)، المجلة القضائية، العدد الأول، 2003، ص. 302.

كما صدر قرار آخر عن مجلس الدولة في 2005/09/20 يجسد مبدأ حرية القاضي في عدم الأخذ بنتائج الخبرة: "حيث أن إدارة الضرائب قد توصلت من خلال تحقيقها في محاسبة المستأنف عليه وعلى ضوء المعلومات الواردة إليها أن المحاسبة غير قانونية لاحتوائها على عيوب شكلية وموضوعية لثبوت إخفاء المستأنف عليه لمداخيله المتمثلة في تسبيقات سددت له من طرف شركة ENAD وعدم حيازته على فواتير خلال الفترة المعنية. وحيث أن إعادة تقدير المستأنفة لرقم الأعمال المحقق فعلا مبرر عملا بالمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة، كما أن الطريقة المعتمدة لإعادة تشكيله سليمة عكس ما جاء في تقرير الخبير (م.ع) الذي أخطأ عند تقديره لرقم الأعمال المحقق ولهامش الربح المطبق.

وحيث أن القرار المستأنف عند مصادقته للخبرة المعنية وتخفيضه لمبلغ الضريبة دون الاستناد إلى عناصر موضوعية ومنها ثبوت عدم مسك محاسبة قانونية وثبوت المبالغ المقبوضة فعلا من طرف المستأنف عليه من خلال كشوفه البنكية، يكون قد أخطأ في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون وبالتالي يتعين القضاء بإلغائه وفصلا من جديد برفض الدعوى الأصلية لعدم تأسيسها"، رجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 021975، الصادر في 2005/09/20، (قرار غير منشور).

⁷ تم تنظيم مهنة الخبير المحاسب بموجب القانون رقم 01-10، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. عدد 42، صادر في 11 جويلية 2010.

⁸ قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 62731، الصادر بتاريخ: 1990/02/10، قضية (ر.س) ضد المدير الفرعي للضرائب المباشرة بسطيف، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1991، ص. ص. 224-226.

⁹ قرار المحكمة العليا (الغرفة الاجتماعية)، ملف رقم 0863104، الصادر بتاريخ: 2014/07/03، قضية (ع م) ضد (الشركة ذ م م المسماة "ب")، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2014، ص. ص. 435-438.

¹⁰ COLLET Martin, *Op.Cit.*, p. 245.

¹¹ بوبشير محمد أمقران، النظام القضائي الجزائري، الطبعة 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص. 95.

¹² مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ر. عدد 60، صادر في 15/10/1995.

¹³ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, *L'expert et l'expertise judiciaire en France (Théorie – Pratique- Formation)*, 2^{ème} édition, Bruyant, Belgique, 2008, P. 76.

¹⁴ DUMOULIN Laurence, « *L'expertise judiciaire dans la construction du jugement : De la ressource à la contrainte* », *Revue de droit société, Lextenso édition*, n° 44-45, 2000, p. 205.

¹⁵ VOULET Jacques, *La pratique des expertises judiciaires (ce qu'il vous faut savoir)*, collection française, 6^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1976, P. 03.

¹⁶ يعتبر التشريع الفرنسي من التشريعات التي تحرص على ضرورة إنجاز الأمور ضمن الأجل المحددة تفاديا لتحميل الخبير مسؤولية مهنية في حالة عدم احترام الأجل القانونية، راجع للمزيد:

- FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, *L'expert dans tous ses Etats à la recherche d'une déontologie de l'expert*, Dalloz, Paris, 2016, P. 192.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, *Op.Cit.*, P.116.

¹⁷ THOMAS José, « *Expertise en matière administrative et en matière judiciaire différences* », *Colloque sur (spécificités de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile)*, Organisé le 07/01/2004 par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, p.p. 92- 99.

¹⁸ VOULET Jacques, *Op.Cit*, p. 5.

¹⁹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²⁰ أكد مجلس الدولة الجزائري على ضرورة احترام إجراء الإخطار واعتبره إجراءً جوهرياً، كما جاء ذلك في قراره الصادر بتاريخ 2000/10/23 الذي قضى بإلغاء القرار المستأنف فيه والتصدي للدعوى من جديد بإبطال تقرير الخبير مع تعيين خبير آخر يقوم بنفس المهام، وجاء في حيثياته:

حيث أن المشرع أوجبر الخبير على استدعاء طرفي النزاع.

حيث أن الخبير الذي يسمي عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي، يعرض خبرته للبطلان، وبالتالي وبدون الالتفات إلى الدفع الأخرى، ينبغي إذن إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد بإبطال تقرير المودع لدى كتابة ضبط المجلس في 02/07/1997 تحت رقم 97/194، وتعيين السيد بوقريور بصفته خبيراً لكي يقوم بنفس المهام المسندة إليه بموجب القرار الصادر في 02/11/1996 عن مجلس قضاء قسنطينة"، راجع: - قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر بتاريخ 2000/10/23، (قرار غير منشور).

²¹ AFSCHRIFT Thierry, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^{ème} édition, Larcier, Belgique, 2004, p. 332.

²² KALPAC Jacques, « *Les spécificités de l'évaluation dans un cadre judiciaire* », *Journée d'étude sur l'expert-comptable judiciaire et la notion de valeur*, Organisé le 30/09 2005, par le congrès national des experts- comptables du cours d'appel d'Aix en Provence, France. p. 51.

²³ PINCHON François, *L'expertise judiciaire en Europe (Etudes des systèmes Allemand, Anglais, Espagnol, Français et Italien en matière de procédure civile)*, édition d'organisation, France, 2002, p. 237.

²⁴ RUELLAN François et MARIE Nathalie, *Droit et pratique de l'expertise judiciaire civile*, 2^{ème} édition, LexisNexis, Paris, 2015, p. 120.

²⁵ GARDON Didier, « Indépendance et autorité de l'expert », *Colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe, organisé a Paris le 15 décembre 2015 par l'Institut Européen de l'Expertise et de l'Expert, l'Association Française des Docteurs en Droit et le Cercle France-Amériques*, p. 34.

²⁶ MOUGENOT Dominique, « Statut et fonction de l'expert », *Journal des tribunaux*, n°03, Larcier, 2007, p. 16.

²⁷ JACOB Jean – François, « Le statut de l'expert de justice », *Déontologie et responsabilité de l'expert de justice, 5^{ème} colloque de la compagnie des experts près la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012*, p.15.

²⁸ BOULEZ Jaques, *Expertise judiciaire (Désignation et mission de l'expert, procédure selon la juridiction)*, 17^{ème} édition, Delmas, Paris, 2016, p. 39.

²⁹ DUPONCHELLE Bruno, « La conduite de l'expertise de justice administrative la posture de l'expert », p.02, [En ligne]: www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART_33054_conduite_exp_adm_2011.pdf

³⁰ تنص المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية: "... ويقوم الخبراء بتحرير إمامًا تقرير مشترك وإمامًا تقارير منفردة".

³¹ بودريوه عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر: الواقع والأفاق"، *مجلة مجلس الدولة*، العدد 06، 2005، ص. 15.

³² للمزيد حول شخصية القاضي وأهم الشروط الواجب توفرها لتولي وظيفة القضاء، راجع:

- بودريوه عبد الكريم، هل فقد (الفقدان) القضاء الإداري طابعه الاجتهادي؟، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة – بجاية*، العدد الأول، 2016، ص. 81.

³³ GARAVOGLIA Mario, « le juge fiscal en Italie », *Revue Tunisienne de Fiscalité, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, p.141.*

³⁴ GADHOUM Walid, *La doctrine administrative fiscale Tunisie, l'harmattan, France, 2007, P. 272.*