

مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر- المغرب)

الأستاذة: فاطمة حايدي

أستاذة مساعدة (أ)

قسم الحقوق، جامعة جيجل، الجزائر

تاريخ إرسال المقال: 2018-04-13

تاريخ قبول المقال: 2018-06-27

ملخص : تحتل المادة الجبائية حيزا كبيرا على مستوى القضاء الإداري مقارنة بالمواد الأخرى ؛ ولأجل حسم الخلافات التي تثار سواء كانت متعلقة بالوعاء الضريبي أم بالتحصيل الجبائي بين المكلف بالضريبة والسلطة الإدارية ، يمكن التحقيق فيها من قبل القاضي الإداري عن طريق الأمر بإجراء عملية الخبرة التي تتوج بتقرير لا يتمتع بأية قوة إلزامية .

وكنتيجة لعدم تخصص القضاة في المادة الجبائية وغياب الاستقرار والثبات للمقتضيات التشريعية التي تضبط هذا المجال وغيرها من العوامل التي تؤدي إلى تعقيده وتشعبه عادة ما يلجأ القاضي إلى الأمر بإجراء عملية الخبرة واعتماد تقرير الخبير اعتمادا كليا ؛ لذلك يمكن اعتبار الخبير له الدور الحقيقي والفعلي لأجل الفصل في المسائل الجبائية بدلا من القاضي الإداري.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية، حل، الخبرة القضائية، القاضي الإداري ، دور، المشرع.

Résumé : La matière fiscale occupe un grand espace au niveau de la justice administrative comparativement aux autre matières . Dans le but de trancher dans les litiges érigéant , soit en relation avec l'assiette d'imposition ou le recouvrement fiscal enter le contre le contribuable et l'autorité fiscale , en faisant appel à l'expertise, qui sera sanctionnée par un rapport mais dénué de tout force obligatoire .

Conséquemment à la non-spécialisation des magistrats en matière fiscale, et aussi en raison de l'instabilité et la non-constance des impératifs législatifs régissant ce domaine, en plus d'autre facteurs qui conduisent à sa complication et sa ramification, ceux-ci font généralement appel aux expertises et à en approuver entièrement les rapports. Pour cela, on peut dire que c'est à l'expert que vient le rôle réel et effectif pour statuer en matière fiscale à la place du juge administratif .

Mots clés : différends fiscaux, résolution, Le juge administratif, l'expertise judiciaire, le rôle, législateur.

مقدمة :

تعتبر الضريبة موردا أساسيا تموّل به خزينة الدولة والجماعات المحلية ، ذلك باعتبارها اقتطاع نقدي إجباري من دون مقابل- هذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي يكون له مقابل مباشر ومحدد ؛ حتى وإن كان من الاقتصاديين من يسلم بأن الضريبة لها مقابل غير مباشر يتجلى في ارتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة¹ - شريطة أن يتم هذا الاقتطاع ضمن الأطر القانونية² تحقيقا لاعتبارات سياسية ، اقتصادية واجتماعية .

وتقسم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ، أما الأولى فيمكن حصر أهمها في :الضريبة على الدخل الإجمالي³ والضريبة على أرباح الشركات⁴ وكذا الضريبة الجزافية الوحيدة⁵ ، ويمكن جمل الثانية في الرسم على القيمة المضافة⁶ ورسوم أخرى على رقم الأعمال كالرسم الداخلي على الاستهلاك وغيره⁷ .

لكن ولأسباب معينة⁸ يمكن أن تثور منازعات بين طرفي العلاقة الضريبية⁹ (المكلف بالضريبة أو الملزم من جهة و الإدارة الجبائية من جهة أخرى) ، نتيجة لذلك يتبع الخاضع للضريبة مرحلتين في سبيل الحصول على حقه إن كان له مقتضى ، المرحلة الإدارية التي تعد شق إجباري وإلزامي¹⁰ قبل اللجوء إلى المرحلة اللاحقة وهي المرحلة القضائية¹¹ ؛ فلا يمكن تبعا لذلك اللجوء من طرف المكلف بالضريبة رأسا إلى القضاء الإداري إلا بعد المرور بقاعدة الهرم (الشكوى الإدارية).

ومن أجل الوصول إلى حل قضائي للخلاف- في حالة استمراره - الذي يمكن أن يقوم بين طرفين غير متكافئين من حيث السلطات والامتيازات ، خوّل المشرع - الجزائري ونظيره المغربي- للقاضي الجبائي الإداري إمكانية فتح تحقيق بشأنه عن طريق الأمر بإجراء خبرة ، و التي يصل من خلالها الخبير المعين في موضوع النزاع إلى إعداد تقرير يساعد القاضي في حل المشكل القانوني المطروح أمامه .

ما يدفعنا لطرح الإشكالية الآتية : ما هو الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية في مادة المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء ؟.أو ما مدى مساهمة الخبرة القضائية في وضع حد للمنازعات الجبائية ؟.

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن ، وفي سبيل تجسيد ذلك قمنا بتقسيم خطة الدراسة إلى جزئين تناولنا في المبحث الأول مفهوم كل من المنازعة الجبائية والخبرة القضائية ، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى القاضي الإداري وتقرير الخبير .

المبحث الأول : مفهوم المنازعة الجبائية والخبرة القضائية .

تعتبر الخبرة القضائية إحدى وسائل التحقيق غير المباشرة في مادة المنازعات الجبائية ، لذا ينبغي التطرق لدراسة مفهوم المنازعة الجبائية من جهة (المطلب الأول) ومفهوم الخبرة القضائية من جهة أخرى(المطلب الثاني).

المطلب الأول : مفهوم المنازعة الجبائية .

يختلف مصطلح المنازعة عن النزاع ، كون هذا الأخير (أي : النزاع) يتعلق بكل ما يتم خارج دائرة القضاء فقط كالمصالحة والطعن أمام الإدارة مثلا ، لكن المنازعة ترتبط بالإجراءات السابقة على اللجوء إلى القضاء وكذا التي تتم أمام هذه المؤسسة (القضاء).

وعليه نتطرق من خلال هذا العنصر من الدراسة إلى تعريف المنازعة الجبائية (الفرع الأول) ، وتحديد أطرافها (الفرع الثاني) ، ثم نبحث في الأسباب التي لأجلها تقوم المنازعة الجبائية وذلك في كل من القانونين الجزائري والمقارن محل الدراسة (الفرع الثالث) .

الفرع الأول : تعريف المنازعة الجبائية .

تعددت التعريفات التي عرض لها الفقه ، حيث يتبع البعض تعريفا موسعا للمنازعة الجبائية (أولا) ويتبع الآخر مفهوما ضيقا لها (ثانيا) .

أولا : التعريف الواسع للمنازعة الجبائية .

يقصد بالمنازعة في معناها الواسع وجود ادعاء من طرف على آخر وتعني " وجود تعارض بين ادعاء طرفين لم يمكن التوفيق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيها"¹² ، أو هي : " تلك الناتجة عن أي خلاف بين الخاضع والإدارة الضريبية ويمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية " .¹³ وعليه يُستفاد من خلال ما تقدّم أن المنازعة الجبائية : " تشمل بالإضافة إلى منازعات ربط وتحصيل الضريبة دعاوى الإلغاء ودعاوى التعويض والطعون المتعلقة بتطبيق العقوبات والغرامات الضريبية"¹⁴ .

ثانيا : المعنى الضيق للمنازعة الضريبية .

غالبية الفقه تأخذ بالمعنى الضيق للمنازعة الجبائية : وهي : " تلك التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها ، وتنشأ بسبب تطبيقها لقانون الضرائب بصورة مباشرة على المكلف ، وتتعلق بحصر المكلفين وربط الضريبة عليهم وتحصيلها منهم"¹⁵ . ويميل الباحث إلى الأخذ بالمفهوم الضيق للمنازعة الضريبية ، لاستبعاد المنازعات غير الضريبية التي تكون السلطة الإدارية طرفا فيها ، ومثالها : المنازعة بين الإدارة الضريبية وموظفيها ، أو مع المقاول الذي يقوم بأعمال لصالحها¹⁶

الفرع الثاني : أطراف المنازعة الضريبية .

اختلفت تشريعات الدول في إعطاء وصف للطرف المحتمل بدفع الضريبة بين المكلف ، الخاضع للضريبة ، الملزم ... ، لكن هذا التباين في صفة الطرف الدافع لا يدل على اختلاف الشخص الملزم ، لكن في جوهره يقصد به نفس الشخص في مختلف التشريعات وهو دافع الضرائب (أولا) . وما قيل عن الجهة التي ترفع الدعوى الجبائية لا يسري على الجهة المرفوعة ضدها المنازعة المتمثلة في الإدارة الجبائية ، بمعنى أنّ تشريعات مختلف دول العالم لم تختلف في تسمية الطرف القوي المتميز بسلطاته وامتيازاته العامة (ثانيا).

أولاً: الشخص الطاعن في قرار الإدارة الجبائية .

ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي تفرض عليه الدولة الضريبة وتجبها منه ، ولهذا فهو المخول قانوناً بمنازعة الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري .

وقد أطلق عليه المشرع الجزائري في مختلف القوانين المنظمة للمادة الضريبية تسمية المكلف بالضريبة في كل المواضع¹⁷ ، لكن القانون المغربي ومن خلال النصوص المعنية بالجبائية يعبر عنه بالخاضع للضريبة¹⁸ تارة والملمزم¹⁹ تارة أخرى - باللغة العربية - أما باللغة الفرنسية فنجد كلا التشريعين يعبر عنه بـ : " LE CONTRIBUABLE " ²⁰ .

نستنتج مما تقدم أنّ التعدد في تسمية دافع الضريبة لا يقصد من وراءه اختلاف الشخص ، إنّما الشخص المعني هو ذاته في الجزائر والمغرب من المنظور الواقعي .

ثانياً : الجهة مصدرة القرار الجبائي .

عند شعور المكلف بالضريبة - المبلغ له القرار الجبائي - بعدم إنصافه كلياً أو جزئياً ، أو المبالغة في حساب الضريبة أو غيرها من الحالات الأخرى التي تدفع بالمكلف إلى رفع المسألة أمام القضاء الإداري²¹ ، يرفع هذا الطعن ضدّ المدير الولائي للضرائب سواء كان ذلك في القانون الوطني أو المغربي .

و ما نخلص إليه أنّه هناك تماثل وتطابق بين القانونين ، بالنظر لأطراف المنازعة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية) .

الفرع الثالث : أسباب المنازعة الجبائية .

تختلف أسباب المنازعة الجبائية في القانون الجزائري (أولاً) عنها في القانون المغربي (ثانياً) وموضوع النزاع يختلف في كونه يتعلق بالوعاء الضريبي²² أو بإجراءات التحصيل الجبائي .

أولاً : في القانون الجزائري .

1- بالنسبة للمنازعة المتعلقة بالوعاء الجبائي :

تنص المادة 70 ق إ ج ج : "...الغرض منها الحصول إمّا على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .

يستفاد من تحليل نص هذه المادة ما يلي :

تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو الحساب : عند ورود خطأ في الحساب و / أو الوعاء الضريبي ، للمكلف بالضريبة طريق إجباري يتمثل في تقديم شكوى أو تظلم أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار ، وبعد فصلها في المسألة بالرفض الجزئي أو الكلي ، أو حتى حالة سكوت الإدارة عن الرد وعدم اقتناع المعني بالقرار فله مسلك آخر اختياري ألا وهو اللجوء للقضاء الإداري المختص قصد الحصول على حقه .

- الاستفادة مما يقره حكم تشريعي أو تنظيمي : عندما تتطابق حالة المكلف مع ما تقره النصوص القانونية من مزايا وامتيازات سواء تعلقت بالتخفيض أو الإعفاء الضريبي ، ومع ذلك يتلقى الشخص الإنذار لأجل تقديم التصريح وإلا تم فرض الضريبة عليه تلقائيا .
2- النزاع حول متابعات التحصيل .

تنص المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية على: "تكتسي هذه الشكاوى إما : شكل الاعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على شكلية إجراء المتابعة ، وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة " .

وكذا المادة 154 قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالحجز واسترداد المحجوزات ، فالجهة المقدم أمامها الطعن سواء كانت السلطة الإدارية أو القضاء عليها أن تقوم بتبليغ قابض الضرائب المختصة لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار بشأنه(القرار الإداري أو القرار القضائي) سواء كان بالقبول أو الرفض ، مع ضرورة الإشارة إلى أن الطعن لا يوقف عمليات الدفع .
ثانيا : في القانون المغربي .

1- فيما يرتبط بالوعاء .

- عندما يتعلق الموضوع بحالة فرض الضريبة بصورة تلقائية : ويحدث ذلك في حالة عدم إقرار المكلف بالضريبة . أي أن تصريحه يعتبر في حكم المردوم ، أو أن تصريحه ناقص بناء على ما تملكه الإدارة الجبائية من وثائق محاسبية وتصريحات سابقة ، يمكن له في هذه الحالة الطعن أمام المحكمة الإدارية لبلوغ حقه إن كان مؤسس قانونا ، وذلك حسب نص المادة 228 من المدونة العامة للضرائب المغربية²³ .

- حالة تطبيق الجزاءات المرتبطة بمخالفة حق الإطلاع : فيجوز للمكلف أن يتقدم بطعن أمام المحكمة الإدارية في حالة قيام الإدارة الجبائية المختصة بحق الإطلاع بطريقة غير شرعية حسب المادة 230 ، 230 مكرر والمادة 231 من المدونة العامة للضرائب المغربية²⁴ .

- المسائل المرتبطة بتفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية : بناء على نص المواد 225 ، 226 من المدونة العامة للضرائب المغربية²⁵ .

2- بالنسبة للتحصيل الجبائي :

في حالة عدم إخبار المكلفين بتواريخ الشروع في تحصيل الجداول المتعلقة بالضرائب والرسوم واستحقاقها بمختلف وسائل الإخبار بما فيها تعليق المصقات ، يجوز للمكلف تقديم طعن بذلك أمام المحكمة الإدارية حسب المادة 05 ، 06 من المدونة العامة للتحصيل المغربية .

المطلب الثاني : مفهوم الخبرة القضائية

يتولى عملية الخبرة القضائية شخص خبير مؤهل أو أكثر²⁶ ، ويتوجب الأمر تحديد شخصه ويتم ذلك من خلال تحديد الشروط القانونية التي من خلالها يعد الشخص خبيرا ، إذ تدفعنا هذه الدراسة إلى تناول حالات تنافي تلك الصفة ، وإجراءات الردّ ، أنعاب الخبير على من تقع ؟ (الفرع

الأول) ، بعدها نتطرق إلى إجراءات القيام بالخبرة القضائية والمبادئ التي تنبني عليها من احترام لمبدأ الواجهة والمدة القانونية المقررة للقيام بتلك العملية تحديداً في الميدان الجبائية قصد إبراز أهم الخصوصيات المرتبطة بتلك المادة (الفرع الثاني) .

ويختتم الخبر دراسته للملف المعروض عليه بإنجاز تقرير ، ما يجزنا للتساؤل حول القيمة القانونية لذلك التقرير في مواجهة الجهة القضائية التي أمرت بتعيينه ؟. (الفرع الثالث) .

الفرع الأول : التعريف بالخبير القضائي .

إنّ التعريف بالخبير يستدعي دراسة كل ما هو مرتبط بهذا الشخص من تعريف وحالات ردّه ، أتعابه ، حالات تنافي هذه الصفة .

أولاً: تعريف الخبير القضائي .

لقد عرّف المشرع الجزائري الخبرة بناء على المعيار الغائي بموجب المادة 125 من ق إ م إ²⁷ كما يلي : "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضه للقاضي " .

وما يعاب على مضمون هذا النص أنّ المشرع وقع في خطأ ، باعتبار الخبير من يقوم بتوضيح مسائل قانونية للقاضي (العلمية) ، وهذا ما لم نلمسه عند نظيره المغربي وعبر أحكام المادة 242 من م ع ض وكذا الفصل 59 الفقرة 03 من ق المسطرة المدنية المغربية والذي ينص صراحة على :عدم إمكانية إبداء الخبير رأيه في المسائل القانونية .

أما المحكمة العليا فقد عرفت الخبرة بأنها : " عمل عادي للتحقيق الذي هو من القانون ، وأنته يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملاً بالمبدأ الذي يخول مكتبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم في إطار ما ليس ممنوع قانوناً " ²⁸ .

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف الخبير بأنه : " كل شخص طبيعي أو اعتباري تتوافر فيه شروط محدّدة قانوناً ²⁹ ، ومسجل في قائمة الخبراء القضائيين ، هذه الأخيرة التي توافق عليها الوزارة الوصية " .

ويعد بذلك الخبير في الدعوى القضائية مساعداً للقاضي ويقتصر دوره على إبداء الرأي في مسألة فنية³⁰ مرتبطة بالأسئلة التي يطلبها القاضي فقط ³¹ ، والمفروض أن تكون هذه المسألة التي يجب أن يشتغل عليها الخبير هي المرحلة الأخيرة لذلك من المفروض أن تكون آخر مرحلة وصل إليها الملف ³² .

ثانياً : تنافي صفة الخبير .

يمكن أن تتنافي صفة الخبير بأي شكل من أشكال التعارض القانوني ، حيث لا يمكن تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها. ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها ، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق ³³ .

ثالثاً: رد الخبير .

يمكن لطرفي النزاع (المكلّف بالضريبة والإدارة الجبائية) رد الخبير إذا كان له سبب ، سواء المعين من قبل الخصم أو من طرف القاضي الإداري .

حيث يقدم الطرف الذي يريد الرد عريضة تتضمن الأسباب القانونية للرد وتوجه إلى القاضي خلال 08 ثمانية أيام من تاريخ التبليغ ، ويفصل تبعا لذلك ودون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل للطعن³⁴.

والإجراء ذاته في قانون المسطرة المدنية المغربي ، لكن الاختلاف المسجل هو من حيث المدة القانونية لتقديمه وهي 05 خمسة أيام ابتداء من تاريخ تبليغ المقرر ، بالإضافة إلى تحديد المشرع المغربي أجل للإجابة على الطلب وهو 05 خمس أيام من تاريخ تقديم طلب الرد ، ويفصل القاضي في الطلب بحكم نهائي بات كذلك³⁵.

رابعاً : أتعاب الخبير .

قبل البدء في إجراءات الخبرة ، يتم وجوباً إيداع مبلغ التسبيق لدى أمانة ضبط المحكمة و المحدد من قبل القاضي الأمر بالخبرة ، شريطة أن يكون مقارناً للمبلغ المحتمل لأتعاب ومصاريف الخبير ، كما يعين الطرف الذي يتعين عليه دفع التسبيق³⁶.

وبناء على الأتعاب والمصاريف التي قام ببذلها الخبير يتم تحديد أتعابه النهائية من طرف رئيس الجهة القضائية ، بعد إيداع التقرير، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة ، واحترام الآجال المحددة وجودة العمل المنجز، ثم يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة للخبير ، في حدود المبلغ المستحق ، ويأمر كذلك باستكمال المبالغ المستحقة في حالة عدم كفايتها وأما إعادة المبالغ الفائضة لصاحبها³⁷.

الفرع الثاني: إجراءات القيام بالخبرة .

للقيام بتدابير الخبرة يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و / أو ممثله ، حيث يقومون بتأدية المهام المنوطة بهم المحددة سلفاً في حكم المحكمة³⁸ ، ويمكن حضور النيابة العامة³⁹ ، وفيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة ، يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجرائها عن طريق التبليغ من طرف المحضر قضائي ، ويجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخير ، كما يطلع الخبير القاضي على أي إشكال يعترضه ، كما يمكن للقاضي أن يأمر الخصوم ، تحت طائلة الغرامة التهديدية بتقديم المستندات .

وإذا تطلّب الحال ، أثناء تنفيذ الخبرة ، اللجوء إلى ترجمة شفوية أو مكتوبة بواسطة مترجم يقوم بذلك الخبير وهذا باختيار مترجم من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في هذا التديبر⁴⁰.

وما تجدر الإشارة إليه هو عدم تحديد المشرع الجزائري وكذا المغربي أجل يتم فيه القيام بعملية الخبرة ، وإنما ترك المسألة لإعمال القاضي سلطته التقديرية⁴¹ ، كما ويمكن للخبير -عند

الضرورة -تقديم طلب تمديد زمن المهمة في حالة اعتراض تنفيذ الأمر القضائي المتضمن القيام بإجراء الخبرة إشكالات قانونية ما .

الفرع الثالث : الطبيعة القانونية لتقرير الخبير .

تنتهي خبرة الخبير بإعداد تقرير (LE RAPPORT) سواء كتابيا⁴² أو شفويا⁴³ ، كما يمكن أن يقوم عون الإدارة الجبائية بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه⁴⁴ .

ويسجل الخبير في تقريره على الخصوص⁴⁵ :

- أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم ؛

-عرض تحليلي عمّا قام به وعينه في حدود المهمة المسندة له ؛

- نتائج الخبرة .

الخبير أو الخبراء فينجزون تقارير فنية وتقنية ليس لها أية قيمة إلزامية بالنسبة للقاضي الأمر بإنجازها ، إنّما تبقى مجرد آراء يمكن للقاضي أن يشكّل منها قناعته .

ولقد صرّح كل من المشرع الجزائري ونظيره المغربي على تلك القيمة عبر أحكام المادة 144 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على : " القاضي غير ملزم برأي الخبير ، غير أنّه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة" ، ويُقابلها الفصل 66 فقرة 03 من مدونة المسطرة المدنية والذي ينص على : " لا يلزم القاضي بالأخذ برأي الخبير المعين ويبقى له الحق في تعيين أي خبير آخر من أجل استيضاح الجوانب التقنية للنزاع".

يُستفاد مما تقدّم أنّ القيمة القانونية لتقرير الخبير تتماثل إلى حد التماثل في كلا التشريعين الجزائري والمغربي ، لكن الفرق بين التشريعين يكمن في الحالة التي يرفض فيها القاضي الأخذ برأي الخبير . إذ نلمس بأنّ المشرّع الوطني ألزم على القاضي في حالة استبعاده تقرير الخبير ضرورة تسبب ذلك وهذا يُفيد بأنّه هناك تعارض بين عدم الإلزامية من جهة وضرورة التسبب من جهة أخرى ، هذا على النقيض مع ما هو سائد في المملكة المغربية.

المبحث الثاني : القاضي الإداري والخبرة .

ينعقد الاختصاص النوعي في المنازعات الجبائية للقاضي الإداري على مستوى المحكمة الإدارية المختصة إقليميا في كل من دولة الجزائر والمغرب⁴⁶ . على العكس من بعض الدول التي تجعل الضرائب المباشرة من اختصاص القضاء الإداري والضرائب غير المباشرة من اختصاص القضاء العادي منها : فرنسا⁴⁷ ، ومنها من أنشأت محاكم مستقلة خاصة بالمنازعات الجبائية مثل : اليمن⁴⁸ والأخرى في القاعدة والموضوع القضاء العادي وفي الرأس والقانون القضاء الإداري كتونس⁴⁹ .

فالقاضي الإداري غالبا ما يلجأ للأمر بإجراء خبرة . وعليه ، ما هي الأسباب التي تدفعه لاتباع هذا الإجراء ؟ (المطلب الأول) ، وما مدى حاجة القاضي لاعتماد تقرير الخبير في حل المنازعة المعروضة أمامه ؟ (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : أسباب لجوء القاضي للأمر بالخبرة .

ليس للقاضي على العموم اختصاص تقني لاستقصاء الحقائق في جميع المجالات فله قدرة قانونية وليست تقنية ، وعليه يمكن للقاضي الاستعانة بشخص مختص لهذه المهمة التي تتطلب معارف خاصة والتي من شأنها أن تحل مكان الدفع⁵⁰.

وعليه توجد دوافع وأسباب جدية تفرض على القضاة اللجوء إلى التحقيق غير المباشر في صورة الخبرة، وذلك لإثبات الوقائع الماثلة أمامهم في النزاع الجبائي ، هذه الأسباب منها ما هو مرتبط بذاتية القاضي (الفرع الأول) ، ومنها ما هو متصل بطبيعة وخصوصية المنازعة الجبائية وما تتميز به من حيث الطابع التقني الفني والحسابي تعمل على جعل القضاة عاجزين عن إيجاد الحل الأنسب للمنازعة المعروضة (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الأسباب الذاتية .

نقوم من خلال هذا العنصر تفصيل الأسباب للصيقة بشخص القاضي المتراوحة بين عدم التخصص المحاسبي (أولا) ، واستحالة- نسبية - إلمامه وعلمه بما هو مرتبط بالمادة الجبائية (ثانيا) .

أولا : عدم تخصص القاضي الإداري في المادة الجبائية .

القضاة في الجزائر والمغرب يتلقون تكويننا عاما ، وليس تكوين متخصص في مادة محددة بعينها ، الأمر الذي يدفعهم إلى الأمر بإجراء خبرة في جميع المسائل الجبائية المعروضة أمامهم لاسيما وأن الميدان الجبائي مجال مرتبط بما هو تقني.

فالقاضي الإداري قاض جالس في القضايا الجبائية ، وليس بالقاضي المتخصص في مثل هذه القضايا التي تتسم بالتشعب والتعقيد بحسب طبيعتها ، لذا يصبح القاضي غير قادر على الفصل في المنازعة إلا بعد لجوءه للخبرة ، واستئناسه بما يقدمه الخبير من آراء .

وعليه لا بد من جعل القضاة في كلتا الدولتين يتبعون تكويننا خاصا بالمادة الجبائية ، والقول بهذا لا يفيد منع القضاة من الأمر بإجراء الخبرة ، لكن هذا لو يجعلها المشرع في حالات محدّدة حصرا.

والهدف من التكوين المحدد بالمادة إنما يتلخص في التقليل من أمد المنازعة قصد تمكين المكلف من حقوقه، إن كان لها ما يبرّرها، في أقصر وقت ممكن ، هذا من جهة، وكذا تمكين الخزينة العامة من حقوقها كذلك ، هذا من جهة أخرى ، كما يفيد ذلك في التقليل من المصاريف بالنسبة للمكلف الذي غالبا ما يكون خاسرا للدعوى متحملا بذلك أتعاب ومصاريف الخبرة المنجزة بالإضافة إلى أتعاب المحامي ...

ثانيا : صعوبة الإلمام بالنصوص التشريعية والتنظيمية .

تخضع المادة الجبائية للعديد من النصوص ففي الجزائر تطبق مقتضيات كل من :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛

- قانون الضرائب غير المباشرة ؛

- قانون التسجيل ؛

- قانون الطابع ؛

- قانون الإجراءات الجبائية .

أما في المغرب فنجد الميدان الجبائي يحتكم لمقتضيات كل من :

- المدونة العامة للضرائب ؛

-مدونة تحصيل الديون العمومية ؛

هذا من جهة ، بالإضافة إلى التعديلات المستمرة التي لا تعرف الاستقرار وتطال المادة الجبائية من جهة أخرى ، فنجد تعديلين خلال السنة الواحدة : قانون المالية السنوي وقانون المالية التكميلي . زيادة على ما تقدم نجد التعليمات والقرارات الصادرة عن مصالح الجبائية التي لا تنشر والتي لا يمكن أن يعلم بها لا القاضي ولا الخصم تلقائيا .

كل هذه الأسباب تخلق نوعا من الاختلال في الإحاطة بجميع الأحكام والمقتضيات والتدابير ، سيما مع عدم التخصص في الميدان الجبائي من قبل قاضي المحكمة الإدارية .

وما دام أنّ القانون الجبائي قانون يميّز بالصفة الإجرائية ، كان حري بالمشرع الوطني والمقارن محل الدراسة خلق نوع من الاستقرار في أحكامه وتحقيق الأمن التشريعي ، لأنّ ذلك فيه فائدة للقاضي والمكلف بالضريبة هذا الأخير الذي يمكن أن يكون مستثمرا مساهما في النمو الاقتصادي للدولة .

الفرع الثاني: الأسباب الموضوعية .

توجد عوامل وظروف أجنبية عن شخص القاضي ، لكن وجودها يجعل هذا الأخير يلجأ في كل مرة للأمر بالقيام بالتحقيق غير المباشر عن طريق الخبرة وهي فيما يلي :

أولا : الطابع التقني الفتي المعقد للمادة الجبائية .

لكل مادة طبيعتها الخاصة التي تميّزها عن غيرها من المواد وتصبغها بصبغة معينة ، فنجد أن الجبائية تميّز بكونها ذات طبيعة تقنية وفنية تحتاج إلى ذوي الخبرة وأهل الاختصاص لفك رموزها ومعانيها .

إذ يفترض في القاضي الإداري الدراية التامة بأحكام النصوص التي تنظم وتضبط المجال الجبائي ، لكن المجال المحاسبي والتقني طبيعته تفترض عدم إلمام القاضي به انطلاقا من تكوينه العام .

فيعهد بذلك في مثل هذه المسائل المعقدة إلى أهل الاختصاص من ذوي الخبرة وهم الخبراء المحاسبون الذين أسسوا تكوينهم على تخصص معين أو عدّة تخصصات .⁵¹

إذن فالطبيعة الفنية للجبائية تخلق للقاضي نوع من الحيرة حين البت في المنازعة القائمة أمامه ، ونية المشرع الجزائري والمغربي واضحة عندما جعلوا للقاضي حصن يعينه في حل القضايا التقنية .

ثانيا: الصفة المحاسبية للمادة .

أول إجراء يتبعه المكلف بالضريبة تطبيقاً لالتزاماته هو التصريح بالمداخيل سواء كان يخضع للنظام الحقيقي أو الجزائي في تقدير الجبائية ، ويتم هذا التصريح في مختلف أنواع الضرائب المذكورة سابقاً، مع ضرورة احترام المواعيد المقررة قانوناً .

لنفرض: مكلف لديه شركة ولديه محلات تجارية بكل من : جيجل وهران وقسنطينة ، وله صفة ابن شهيد ، ومن ذوي الاحتياجات الخاصة ، وورث عن والده ثروة هائلة ، وقام ببيع عقارات في مختلف الولايات حتى في دولة المغرب إلخ .

إذن كم نوع من الضرائب التي يخضع لها هذا الشخص وكيف يتم حسابها ، وهل قام بتصريح صحيح مطابق للمداخيل الحقيقية وإذا كان غير ذلك فكيف يتم التحقيق في المسألة والدفاتر المحاسبية التي يمسكها

وعليه هذه المعطيات مبنية أساساً على الحساب إذ لا بد أن تتم بالدقة اللازمة والعناية المطلوبة من قبل الإدارة الجبائية في حالة التشكيك بتصريحات المكلف .

ففرضية عدم دقة وصحة التصريح أو حتى عدم التصريح أصلاً هو فاتحة ومنطلق أي منازعة بين المكلف والإدارة الجبائية أمام القضاء بعد الطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية المختصة ، والطعن الاختياري أمام لجان الطعن المستحدث سنة 2016 ودخولها حيز العمل سنة 2017.

فالميدان الجبائي يتميز بخصوصية الحساب فالمنازعة مبنية على أخطاء في الحساب أو أخطاء في المطرح الضريبي أو، فرجل القانون غالباً ما يلجأ لليد المساعد في مثل هذه المسائل وأمام كل هذا التعقيد والتشعب والتعديل والتبديل المستمر الذي يطال المادة الجبائية كل سنة .

المطلب الثاني: مدى اعتماد القاضي الإداري تقرير الخبير .

بعدما يأمر القاضي الإداري بإنجاز الخبرة - وهو بصدد الفصل في المنازعة الجبائية - وإتمام الشخص الخبير المحاسب المحلف للمهمة المعهودة له وإيداع تقريره بأمانة ضبط المحكمة الإدارية فإنه لا يتبقى للفصل في النزاع إلا مسألة اقتناع القاضي برأي الخبير أو عدم اقتناعه .

ويأخذ القاضي الإداري عند البت في المسألة الجبائية إما بتقرير الخبير (الفرع الأول) ، أو يستبعده بعدم التأسيس عليه في منطوق القرار الفاصل في القضية . (الفرع الثاني).

لكن السؤال المطروح وبحدة : ما هو الغالب الأعم الذي يأخذ به القاضي في مثل هذه المسائل ؟ بمعنى : هل يبني قراره غالباً على الخبرة أم العكس من ذلك ؟.

الفرع الأول: اعتماد تقرير الخبير كلياً أو جزئياً .

من خلال هذا الجزء من الدراسة نتولى عرض بعض الفقرات من منطوق الأحكام والقرارات القضائية من الاجتهاد القضائي الوطني والمقارن محل الدراسة فيما يخدم موضوعنا هذا .

أولاً: مطابقة القرار القضائي لرأي الخبير في الاجتهاد القضائي الجزائري .

إن أغلب القضايا الجبائية - إن لم نقل كلها - تجد حلاً لها بواسطة الخبرة ، والتطبيق والواقع يؤسس ويؤكد ما نقوله .

لتأخذ بعض قرارات مجلس الدولة الجزائري والمحكمة الإدارية بالجزائر في المسائل الجبائية وعلاقتها بالخبرة .

- قرار رقم 006526 ".... عندما صادق كلية على الخبرة" ⁵²
- قرار رقم 106187 ".... أن هذا القرار قد صادق على تقرير خبرة" ⁵³
- قرار رقم 7440 ".... قضى من خلاله المجلس بالمصادقة على الخبرتين ..." ⁵⁴
- قرار رقم 19920 ".... المصادقة مبدئياً على الخبرة المنجزة ..." ⁵⁵
- قرار رقم 23580 ".... بعد إعادة سير الدعوى بعد الخبرة صدر قرار ... قضى باعتماد الخبرة ..." ⁵⁶

ثانياً: الإجتهد القضائي في المملكة المغربية .

بعض الأحكام القضائية الصادرة بالمملكة المغربية في نفس الإتجاه: ⁵⁷

- حكم المحكمة الإدارية بالرباط: "تقرير الخبير جاء مستوفياً لكل الشروط الشكلية والموضوعية ، ... لذا ارتأت المصادقة على هذا التقرير والحكم ببطان الضريبة فيما زاد عن تقدير الخبير".
- حكم المحكمة الإدارية مكناش: ".... ارتأت معه المحكمة المصادقة عليها (الخبرة) وإلغاء الضريبة فيما زاد على خلاصة الخبير".
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة: ".... فإن . المحكمة لا يسعها إلا المصادقة على تقرير الخبير ...".
- الملاحظ على ما يحصل عملياً أنّ القاضي يأخذ غالباً بنتائج الخبرة إذا تبين له أنّها ترسم له طريقاً صحيحاً وجدياً نحو الوصول إلى الحقيقة. ⁵⁸

لكن على الرغم من صفة التعقيد والتشعب التي تطال المادة الجبائية ومنازعاتها إلا أنّ القاضي الإداري لا يفترض به استعمال هذه الوسيلة والآلية بإسهاب في كل ما يستحق من وقائع وما هو بسيط في مضمونه ، فهذا السلوك يتخلّى عن الدور المنوط به لشخص آخر أجنبي عن المجال القانوني .

والمساس بذلك في الثقة التي يحضى بها القضاء من قبل المكلفين بالضريبة والتي ستقلص حتماً إن لم نقل تنعدم ، ويصبح المكلف ينظر إلى أنّ الخبير هو الفاصل والمقرر في النزاع لا القاضي الإداري .

الفرع الثاني: استبعاد الرأي في حالة الإخلال بإجراءات الخبرة .

إنّ المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تنص على الهدف والغاية من لجوء القاضي الإداري للخبرة ، والتصريح بأنّ هذه الأخيرة تهدف إلى توضيح واقعة تقنية أو علمية محضّة للقاضي .

المادة استحدثت سنة 2008 ، ومع ذلك وقع المشرع في خطأ جوهري ، وذلك على العكس من التشريع المغربي الذي أكد القانون في العديد من المواضع من قانون المسطرة المدنية بأنّ المسائل القانونية من اختصاص القاضي وحده .

فإذا كان الخبير هو المقرر في الجانب التقني والمحاسبي لا يعد كذلك في الميدان القانوني لأنّ القاضي هو صاحب الولاية العامة في ذلك .

وعليه نجد بأنّ مجلس الدولة الجزائري قضى في أحد قراراته ببطان الخبرة لعدم اطلاع الخبير على الملف الجبائي ، وأنّ إدارة الضرائب لم تشارك مع الخبير الذي لم يعتمد على الملف الجبائي ... ممّا جعل مجلس الدولة يستجيب للطلبات ويأمر بإجراء خبرة جديدة .⁵⁹

والأمر ذاته فيما يتعلق بالقرارات الصادرة على مستوى المحاكم الإدارية المغربية .⁶⁰

إذن نخلص إلى أنّ الأمر بإجراء خبرة من قبل القضاء أصبح تديره بديهي في مختلف المسائل الجبائية ، ومهمة القاضي في إعادة الأمور إلى نصابها والرقابة على أعمال الإدارة الجبائية ، لكن واقعيًا يقوم بها الخبير وليس القاضي ، فتقرير الخبير يساهم مساهمة كبيرة جدا في وضع حلول للمنازعات الجبائية أمّا الرقابة القضائية فتتخصر فقط في الأمور الإجرائية القانونية دون مناقشة مضمون تقرير الخبير والأخذ به كما هو واعتباره كاف ، ما يبرر الدور السلبي للقاضي الإداري الذي لا يقوم بالدور الحقيقي كما في المادة العادية .

1

خاتمة :

من خلال دراسة موضوع مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة من أجل البت في المنازعة

الجبائية نتوصل للنتائج التالية :

- 1- المنازعات الجبائية تتميز بالطابع الخصوصي والتميز عن غيرها من المنازعات الإدارية الأخرى فتحتاج بذلك إلى أهل الخبرة والاختصاص في المجال القانوني والمحاسبي والجبائي لأجل الفصل فيها .
 - 2- حتمية وضرورة اللجوء إلى الخبرة ما دام أنه لا يوجد قضاة متخصصين من أجل إنصاف المكلف بالجباية ومحاولة خلق توازن فيما بين حقوقه والتزاماته اتجاه الخزينة العمومية .
 - 3- تقرير الخبير مجرد رأي يمكن أن لا يأخذ به القاضي المختص في المنازعة الجبائية ، وأهميته تكمن في توضيح المسائل التقنية المعقدة للقاضي فقط .
 - 4- اعتماد القاضي الإداري لتقرير الخبير في أغلب الحالات دون مناقشتها وتجزئتها يدل على الدور المحوري والفعال للخبير في المادة الجبائية .
 - 5- استبعاد الخبرة ليس لمضمونها إنّما عندما لا تتم في الأطر القانونية فحسب .
- لهذه الأسباب والعوامل نجد بأنّ القاضي - وعند الأمر بالخبرة في جميع المنازعات الجبائية الأخذ بتقرير الخبير والمصادقة عليه في أغلب المسائل الجبائية - قد تخلى عن دوره المحوري وأصبح مراقب للإجراءات فقط ومدى تطبيقها التطبيق الصحيح والسليم ، وأصبح الخبير هو الفاصل والمقرر الحقيقي الواقعي - وليس القانوني - في المنازعات الجبائية .

لذلك نقدم الآراء الآتية في صورة توصيات وهي :

- 1- خضوع القضاة لتكوين متخصص في المادة الجبائية ، تجنبنا للأخذ بالخبرة في كل مرة وذلك لأجل تقليل المصاريف على الطرف الضعيف في العلاقة ولتفعيل دور القاضي .
- 2- نشر كل ما يتعلق بالمادة الجبائية من اجتهادات قضائية في مجلة خاصة بها دورية ومستمرة .
- 3- التقليل من المنشورات والتعليمات الداخلية لإدارة الجبائية ، فهل يجابه المكلف الإجراءات المعقدة أم يواجه الإدارة بسلطانها وامتيازاتها أم يواجه ما يسفر عنه تقرير الخبير ؟ .
- 4- تصحيح الخطأ الوارد بالمادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلق بالخبرة في الجانب العلمي .
- 5- التخلي عن تسيب استبعاد تقرير الخبرة من المشرع الجزائري وذلك عملا بما أخذ به المشرع المغربي ، لكون رأي الخبير يستخدم في تكوين قناعة القاضي فقط ، ولا يتمتع بأية قيمة إلزامية .
- 6- لا بد أن يكون الشخص القائم بالخبرة لا يحمل صفة خبير محاسب فقط ، إنما خبير محاسب جبائي .

الهوامش :

¹ - بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية: مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007، ص 01.

² - انظر المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالاستفتاء الشعبي في 28 نوفمبر 1996 ، المنشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438 ، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 76 ، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996 ، المعدل والمتمم بموجب قانون 16-01 ، مؤرخ في 06 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوري ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 14 ، مؤرخ في 07 مارس 2016. التي تنص على: " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية ، حسب قدرته الضريبية . ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي. كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون...". والمادة 140-12 منه التي تنص على: " يشرع البرلمان في الميادين :- إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة ، وتحديد أساسها ونسبها".

³ - نظمتها أحكام المواد من 1 إلى 134 ، من أمر رقم 76-101 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 . والمواد من 1 إلى 86 ، من المدونة العامة للضرائب المغربية المحدثة بموجب المادة 05 من قانون المالية رقم 06-43 للسنة المالية 2007 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 232.06.1 بتاريخ 31 ديسمبر 2006 طبعة 2018 .

⁴ - انظر المواد من 235 إلى 167 ، أمر رقم 76-101 ، نفس المرجع . من المادة الأولى إلى المادة 20 ، المدونة المغربية ، نفس المرجع .

- ⁵ - راجع المواد من 281 مكرر إلى 282 مكرر 06 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، نفس المرجع .
- ⁶ - منظمة بأحكام المواد 01 إلى 106 ، أمر رقم 76-102 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 103 ، مؤرخ في 26 ديسمبر 1976. المواد من 87 إلى 183 ، من المدونة المغربية . المرجع السابق .
- ⁷ - منظم بأحكام المواد من 217 إلى 240 ، أمر رقم 76-101 ، المرجع السابق.
- ⁸ - المادة 110 ، قانون 01-21 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 79 ، مؤرخ في 23 ديسمبر 2001. التي تنص : "... عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .
- والمادة 220 ، 222 ، المدونة المغربية ، المرجع السابق: " في حالة المسطرة العادية أم السريعة لتصحيح الضرائب نتيجة إقرار الخاضع للضريبة أو عن فرض الضريبة بصورة تلقائية " .
- ⁹ - المشرع الجزائري يطلق على الشخص الذي يدفع الضريبة تسمية المكلف بالضريبة ، وأعطاه المشرع المغربي وصفين تارة الملزم وتارة أخرى الخاضع للضريبة ، ورغم اختلاف التسمية إلا أن المعنى وحيد المقصود من وراءه الشخص الملزم بدفع الضريبة ، وسوف نأخذ بتسمية وحيدة في مضمون البحث وهي : " المكلف بالضريبة " .
- ¹⁰ - حيث تنص المادة 111 من قانون رقم 01-21 ، مرجع سابق على : " يجب أن توجه الشكاوى إلى ... " والمادة 235 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على : " يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في ... أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو ... " .
- ¹¹ - انظر المادة 82 ، قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق. والمادة 235 ، المدونة العامة للضرائب ، المرجع السابق.
- ¹² - الشامي مجدي ، المنازعات الضريبية : بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية ، مكتبة الوفاء القانونية ، مصر 2016 ، ص 42 .
- ¹³ - CHERKAOUI Sabah , Le Contentieux fiscal au Maroc : Voies de recours et rôle de l'expert comptable , Mémoire Présentée En Vue De l'obtention Du Diplôme National D'expert Comptable , Institut Supérieur De Commerce et D'administration Des Entreprises , 2006, P 31. site internet suivant : <http://www/ABHATOO.net> , at : 02 /04/2017,
- ¹⁴ - عطا محمد حامد ، الموسوعة الضريبية : المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبة القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، المجلد الثالث عشر ، دار الطباعة الحرة ، مصر ، 2005 . ص 34 نقلا عن خيرى عثمان فريز فرج عبد العال ، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية ، 2016 ، ص 17 .
- ¹⁵ - ثيعلالي عبد القادر ، النزاع الضريبي في التشريع المغربي ، دار النشر المغربية ، 2002 ، ص 12 .
- ¹⁶ - رمضان صديق محمد ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية : دراسة مقارنة ، دار النهضة العربية ، مصر ، دون سنة ، ص 24 .
- ¹⁷ - أمر رقم 76-103 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الطابع ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 39 ، مؤرخ في 17 ماي 1977 . أمر رقم 76-104 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون

الضرائب غير المباشرة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 70 ، مؤرخ في 02 أكتوبر 1977. أمر رقم 101-76 ، المرجع السابق . أمر رقم 76 - 105 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 81 ، مؤرخ في 18 ديسمبر 1977. قانون رقم 01-21 ، يتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .

¹⁸ - راجع أحكام المدونة العامة للضرائب المغربية ، المرجع السابق .

¹⁹ - انظر كل أحكام : ظهير شريف رقم 175 . 00 . 1 ، صادر في 03 ماي 2000 ، يتعلق بتنفيذ القانون رقم 97-15 ، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، الجريدة الرسمية للملكة المغربية عدد 4800 ، بتاريخ 01 يونيو 2000 .

²⁰ - Code Générale des Impôts Marocaine ، Direction Générale des Impôts ، institué par l'article 05 de la loi de Finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007 ، promulguée par le Dahir n° 1-06-232 du 31 décembre 2006 ، tel que modifié et complété. Loi n° 01-21 ، du 22 décembre 2001 ، Loi finances pour l'année 2002 ، JORADP ، n° 79 ، du 23 décembre 2001 .

²¹ - يختص القضاء الإداري بالمنازعة الضريبية كون أحد طرفها شخص من أشخاص القانون العام يتمتع بامتيازات السلطة العامة في علاقته مع الطرف الذي غالبا ما يكون من أشخاص القانون الخاص سواء كان شخص فرد أو معنوي .

²² - الوعاء الضريبي زائد الحساب الضريبي يساوي في مجموعه الربط الضريبي ، والذي نعني به كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة الجبائية منذ استلامها لإقرار المكلف إلى أن يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على المكلف بصفة نهائية . راجع في ذلك : دراز حامد عبد المجيد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، لبنان ، 1994 ، ص 163 .

²³ - التي تنص على : " يتم فرض الضريبة بصورة تلقائية نتيجة لعدم تقديم الإقرار داخل الأجال المحددة أو إذا قدّم إقرار غير تام أو عقد لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها... " .

²⁴ - إذ تنص على التوالي على مايلي: "...فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة أو لم يبرر عدم تقديمها فرضت عليه الضريبة تلقائيا دون سابق تبليغ..." . في حالة عدم تضمين الإقرارات البيانات التي ليس لها أثر على وعاء أو مبلغ الضريبة ، توجه رسالة للملزم لتتيمم إقراره . وإذا لم يتم إقراره أخرته الإدارة عن تطبيق إجراءات الفرض التلقائي... " . المادة 231 أحيالنا إلى المادة 192 من المدونة العامة للملكة التي تنص على : " المخالفات التي يتعرض لها كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المخالفة وهي:- تسليم فواتير صورية :- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية :- البيع بدون فواتير بصورة متكررة ؛ - إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة ... " .

²⁵ - إذ تنص على : " يجب على اللجان أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية " ، بمفهوم المخالفة تبقى من اختصاص القاضي وحده .

²⁶ - يمكن للقاضي تعيين خبير واحد ويعين كل خصم خبير وذلك تطبيقا لمبدأ الحياد ، كما يجوز تقديم تقرير واحد أو تقارير مختلفة شريطة تسبب التقرير في هذه الحالة الأخيرة .

²⁷ - المادة 132 ، 133 من قانون رقم 08-09 ، مؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 21 ، مؤرخ في 23 أبريل 2008 .

- ²⁸ - كوروغلي مقداد ، " الخبرة في المجال الإداري " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 1 لسنة 2002 ، ص 45 .
- ²⁹ - للاستزادة راجع : أحكام المواد من 02 إلى المادة 08 من مرسوم تنفيذي رقم 95 - 310 ، مؤرخ في 10 أكتوبر 1995 ، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفيةاته و يحدد حقوقهم وواجباتهم ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية عدد 60 ، مؤرخ في 15 أكتوبر 1995 .
- و قانون رقم 00-45 ، المتعلق بالخبراء القضائيين ، الصادر بموجبه الأمر التنفيذي بمقتضى الظهير الشريف رقم 126-01-1 بتاريخ 22 يونيو 2001 ، الجريدة الرسمية للملكة المغربية عدد 4918 ، مؤرخ في 19 يوليو 2001 .
- ³⁰ - هنوني نصر الدين ، تراعي نعيمة ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، دار هومة ، الجزائر ، 2007 ، ص 36 .
- ³¹ - PEISER .G , Contentieux administratif, deuxième édition , DALLOZ ,Paris , 1976 , p 91 .
- ³² - أبليل عبد الرحمان ، " خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية " ، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي . مطبعة المعارف الجديدة . دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 ، المغرب ، 2011 ، ص 116 .
- ³³ - المادة 86 الفقرة الثالثة ، قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .
- ³⁴ - المادة 132 ، 133 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق .
- ³⁵ - الفصل 62 ، ظهير شريف رقم 477 . 74 . 1 ، مؤرخ في 28 سبتمبر 1974 ، يقضي بالمصادقة على نص المسطرة المدنية المغربية .
- ³⁶ - المادة 129 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق .
- ³⁷ - المادة 143 ، نفس المرجع والمادة 25 ، قانون الخبراء القضائيين المغربي ، المرجع السابق .
- ³⁸ - المادة 86 ، قانون الإجراءات الجبائية ، معدل بالقانون رقم 16-14 ، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 77 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2016 . والمادة 135 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مرجع سابق .
- ³⁹ - الفصل 55 ، مدونة المسطرة المدنية ، المرجع السابق .
- ⁴⁰ - المادة 136 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مرجع سابق .
- ⁴¹ - المادة 128 الفقرة الرابعة ، نفس المرجع .
- ⁴² - الفصل 60 ، مدونة المسطرة المدنية ، المرجع السابق . المادة 126 ، المرجع السابق .
- ⁴³ - نجد التقرير الشفوي بالمسطرة المدنية المغربية وبمقتضيات الفصل 60 منها ، الذي لا وجود له في القانون الجزائري ، وهذا توجه حميد للمشرع المغربي ، حتى يسهل المهمة على القاضي من خلال طرحه مختلف الأسئلة التقنية الفنية والتي يراها ضرورية في النزاع ويبسط المسألة على الخبر كذلك دون قيد شكلي معين .
- ⁴⁴ - المادة 86 ، قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .
- ⁴⁵ - المادة 138 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق ، ومن خلال عبارة " على الخصوص " التي تدل على أنّ بيانات التقرير واردة على سبيل المثال لا الحصر .
- ⁴⁶ - راجع نص المادة 800 ، 801 ، قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المرجع السابق والمادة 82 الفقرة الثانية ، قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق . المادة 08 ، 09 من ظهير شريف رقم 225 . 91 . 1 ، مؤرخ في 10

سبتمبر 1993 ، متعلق بتنفيذ القانون رقم 90 - 41 ، المحدث بموجبه محاكم إدارية ، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4227 ، مؤرخ في 03 نوفمبر 1993 .

⁴⁷ - حسب توزيع مجلس الدولة الفرنسي للقضايا الجبائية ، للمزيد راجع : فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1990 ، ص 23 .

⁴⁸ - BACCOUCHE Néji , le contentieux fiscal aujourd'hui , Voir : <http://pdf.lu/xhcf> , p 14 , 15 .

⁴⁹ - ورد في القانون التونسي ، حسب الفصل 69 ، قانون عدد 82 لسنة 2000 ، مؤرخ في 09 أوت 200 ، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 64 ، مؤرخ في 1 أوت 2000 .

⁵⁰ - DEBBASCH Charles , RICCI Jean - Claude , Contentieux administratif , 7^e édition , DALLOZ , Paris , P 451 .

⁵¹ - يعاب على المشرع أنه أوكل هذه المهمة إلى شخص الخبير المحاسب وليس الخبير المحاسب الجبائي ، لأن هذا الأخير هو المقصود من المشرع وليس الأول .

⁵² - مجلس الدولة ، قرار رقم 006526 ، مؤرخ في 2003/02/25 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 79 .

⁵³ - سايس جمال ، المنازعات الضريبية: في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات داركليك ، 2014 ، ص 125 .

⁵⁴ - نفس المرجع ، ص 200 .

⁵⁵ - نفس المرجع ، ص 280 .

⁵⁶ - نفس المرجع ، ص 317 .

⁵⁷ - بوتخريط نعيمة ، " الخبرة القضائية ودورها في حل المنازعات الجبائية " ، منشور بالموقع : www.marocdroit.com ، الساعة 10:00 ، يوم : 2017/04/14 .

⁵⁸ - محمد مروان ، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 404 .

⁵⁹ - سايس جمال ، المرجع السابق ، ص 240 ، 241 .

⁶⁰ - راجع : بوتخريط نعيمة ، المرجع السابق .