

الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية *

BELLOUL Fahima, M A"B",
Département des Enseignements de Base en Droit,
Faculté de Droit et des Sciences Politiques,
Université de Bejaia, 06000 Bejaia, Algérie.

بلول فهيمة، أستاذة مساعدة "ب"،
قسم التعليم الأساسي للحقوق،
كلية الحقوق والعلوم السياسية،
جامعة بجاية، 06000 بجاية، الجزائر.

الملخص:

تُثير عملية فرض الضريبة وتحصيلها الكثير من النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبة التي يكون سببها في غالب الأحيان اعتراض هذا الأخير على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل ضمان تحصيل إيرادات الخزينة العمومية، مثل هذه الوضعية تؤدي إلى نشوب نزاعات بين الطرفين ولكل طرف حججه ومبرراته التي يتمسك بها أثناء عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة.

وبالعودة إلى نص المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تلح على ضرورة اتباع إجراءات تحقيقية خاصة بالدعوى الضريبية، لاسيما الخبرة القضائية التي يستعين بها القاضي الإداري أثناء فصله في المنازعة الضريبية لما يتضمنه ملف الدعوى من عمليات حسابية وتقنية لا يمكن للقاضي بالنظر إلى تخصصه القانوني أن يتمكّن من استيعاب هذه المسائل، إلا باللجوء لخبرة قضائية.

تتمحور هذه الدراسة حول تبيان أهمية الخبرة القضائية كإجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية بالنظر إلى إجراءات التحقيق الأخرى الخاصة بالدعوى الضريبية المتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.

الكلمات المفتاحية:

المنازعة الضريبية، المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، الخبرة القضائية، التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق.

* تمّ استلام المقال بتاريخ 2016/10/15 وتمّ تحكيمه بتاريخ 2016/12/15 وقُبل للنشر بتاريخ 2017/06/12.

Judicial expertise an essential procedure in measures tax litigation

Abstract:

The taxation and collection of taxes encounters conflict between the tax administration and the taxpayer because of the latter's opposition on the procedures followed by the tax administration and the one that determine how the recovered receipts from the public treasury and this is the subject in dispute between the two parties and each one to the reasons and approvals after the intervention of the competent jurisdiction.

And settles article 85/1 of code of tax procedures which indicates the obligation to follow the special measures of investigation relating to the action of taxes as well as the judicial expertise ordered by the administrative judge to clarify the technical elements and specific of tax litigation.

So my study concerns the definition of judicial expertise and its importance in other special measures of instruction concerning the tax action which is the additional instruction and counter check.

Key words:

Tax litigation, taxpayer, tax administration, judicial expertise, additional instruction, counter verification.

L'expertise judiciaire, procédure d'instruction essentielle du contentieux fiscal

Résumé:

L'imposition et le recouvrement de l'impôt suscite plusieurs litiges entre l'administration fiscale et le contribuable. Le conflit en question est souvent le résultat de l'opposition du contribuable contre les procédures effectuées par l'administration fiscale afin de garantir le recouvrement des recettes du trésor public. Cette situation est à l'origine de litiges entre les parties concernées qui restent, pendant le déroulement du contentieux devant la juridiction compétente, attachés à leurs propres arguments.

On déduit à la lecture de l'article 85/1 du code de procédures fiscales que le législateur insiste sur la nécessité de suivre les procédures d'instruction ayant trait au contentieux fiscal, notamment en ce qui concerne l'expertise judiciaire. Cette procédure constitue un outil important pour le juge statuant en matière fiscale, et ce, en raison de la technicité du dossier lié au litige d'une part, et la formation limitée du juge administratif en ce domaine d'une autre part.

Cette étude tourne autour de l'importance de l'expertise judiciaire en tant que procédure d'instruction en matière du contentieux fiscal, et ce, par rapport aux autres procédures d'instruction tel que le supplément d'instruction et la contre expertise.

Mots clés :

Le contentieux de l'impôt, le contribuable, l'administration des impôts, l'expertise, le supplément d'instruction, la contre vérification

مقدمة

تعتبر المنازعة الضريبية من أهم منازعات القضايا التي تُثير إشكالات حقيقية ومعقدة بالنظر إلى ادعاءات المكلف بالضريبة ودفوع الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بتأسيس الضريبة من عدمها، و صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب لتقدير الضريبة الواجبة التسديد، بالإضافة لمدى قانونية إجراءات التحصيل الجبري التي تمارسها إدارة الضرائب.

ويتم الفصل في مثل هذه المنازعات أمام القضاء الإداري باعتبار أن الدعوى الضريبية من أهم الدعاوى الإدارية التي يختص بها القاضي الإداري، مما يجعل هذا الأخير يلجأ إلى اتباع إجراءات تحقيقية خاصة بالمنازعة الضريبية المتمثلة في التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق والخبرة القضائية، هذا بهدف توضيح العمليات التقنية و الحسابية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، لاسيما وأنّ القاضي الإداري ليست له دراية بالمسائل التقنية ويتوقف دوره في استيعاب المسائل القانونية.

رغم أهمية الخبرة القضائية كإجراء للتحقيق في القضايا التي تُعرض على مختلف الجهات القضائية، إلا أنّ أهميتها تتجلى أكثر في مجال الدعوى الضريبية باعتبارها من أهم وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها للفصل في مثل هذه الدعاوى، لدى حرص المشرع الجزائري على النص على هذا الإجراء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشكل عام وفي قانون الإجراءات الجبائية بشكل خاص.

من هذا المنطلق وبغية توضيح هذه الإجراءات التحقيقية التي يلجأ إليها القاضي الإداري أثناء فصله في الدعوى الضريبية لاسيما إجراء الخبرة القضائية ينبغي التساؤل عن مكانة الخبرة القضائية وفعاليتها في مجال التحقيق القضائي في مادة الضرائب ؟

للإجابة عن هذه الإشكالية ينبغي البحث عن أهمية الخبرة القضائية كوسيلة للتحقيق في المجال الضريبي (المبحث الأول)، مع تحديد المنازعات التي قد تُثار في هذا الإطار والتي تجعل القاضي يلجأ إلى الاستعانة بالخبير (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الخبرة القضائية إجراء تحقيقي في مادة الضرائب

ما يميز المنازعة الضريبية عن أغلبية المنازعات أنّها ذات طابع فني وتقني، مما يصعب على القاضي الإداري الفصل في مثل هذه المنازعات بشكل يضمن عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية، فهذا العامل كافٍ لتبرير موقف القاضي في استعانته بأهل الاختصاص عن طريق تعيين خبير فني مختص في المسائل الحسابية لتبيان وتحليل كل هذه المسائل. وبهدف تبيان أهمية هذا الإجراء في عملية التحقيق في مادة الضرائب ينبغي وضع تعريف للخبرة القضائية، مع تمييزها عن الإجراءات الخاصة الأخرى التي قد يلجأ إليها القاضي الضريبي للتحقيق في المنازعة الضريبية.

المطلب الأول: تعريف الخبرة القضائية وخصائصها

الفرع الأول: تعريف الخبرة القضائية

يعتبر هذا الإجراء من الإجراءات التحقيقية التي اعتادت مختلف الجهات القضائية اللجوء إليها من أجل التحقيق في بعض الوقائع، بالنظر إلى خصوصيتها وعدم تمكّن القاضي المختص من استيعاب المسائل التقنية والفنية لمختلف العلوم كالعلوم الطبية الهندسية

والمحاسبة... إلخ، مما يبرر اهتمام مختلف فقهاء القانون بهذا الإجراء بدليل اختلاف التعاريف التي وضعها هؤلاء من أجل تحديد المقصود بالخبرة القضائية.

فمن الناحية اللغوية تعني الخبر أي النبأ، ويقال أخبار أخابير وخبير بكسر الباء يعني عالم به، وأخبره خبورة أي أنبأه ما عنده، وخبرت بالأمر أي علمته، والخبرة بكسرها يقصد به العلم بالشيء كالإخبار والتخبير⁽¹⁾. وكلمة خبير هي اسم من أسماء الله الحسنى وردت في القرآن الكريم عدة مرات كقوله تعالى في الآية الأولى من سورة سبأ: { الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ وَلَهُ الْحَمْدُ فِي الْآخِرَةِ وَهُوَ الْحَكِيمُ الْخَبِيرُ }⁽²⁾.

أما من الناحية الفقهية فهناك الكثير من التعاريف التي وضعت لتحديد وتوضيح المقصود بإجراء الخبرة القضائية، وسنكتفي بذكر أهم هذه التعاريف وتلك التي تكون ملمة بجميع العناصر المتعلقة بهذا الإجراء.

فهناك من فقهاء القانون من عرفها أنها: "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة"⁽³⁾.

كذلك عرفت على أنها: "استيضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من جرّاء مطالعة الأوراق والتي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها استناداً لمعلوماته الشخصية وليس في أوراق الدعوى وأدلتها ما يُغني القاضي عن فهمها، والتي يكون استيضاحها جوهرياً في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع"⁽⁴⁾.

وهي أيضاً "تدبير تحقيقي بمقتضاه يكلف القاضي شخصا من ذوي الاختصاص يسمى خبيراً للقيام بمهمة معينة تتطلب تحقيق واستقصاءات قد تكون على جانب من التعقيد تتوصلاً لإعطاء للقاضي معلومات ورأي فني بشأن أمور واقعية لا يمكن الحصول عليها بنفسه ويثبت الخبير تحقيقه مع الرأي الذي توصل إليه في تقرير خطي إلى القاضي"⁽⁵⁾.

من خلال مختلف هذه التعاريف يتضح لنا بأن الخبرة القضائية إجراء من إجراءات التحقيق التي قد يأمر بها القاضي للفصل في المنازعات التي تُعرض عليه⁽⁶⁾ عندما يجد نفسه غير مُلم بكل المسائل التي يتضمنها ملف الدعوى بسبب وجود بعض الوقائع التي يصعب على القاضي فهمها لوحده، لذا يجد نفسه مُجبر على الاستعانة بأهل الاختصاص حسب موضوع المنازعة، وذلك من أجل توضيح المسائل التقنية المهمة في الملف للفصل في القضية.

مع الإشارة إلى أنّ المشرع الجزائري لم يعرّف إجراء الخبرة، إلا أنه أورد أحكامها ضمن الباب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما جاء ذلك في نص المادة 125 وما يليها من

نفس القانون إلى أنه "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"⁽⁷⁾، مما يفهم بأنّ المشرع الجزائري حصر إجراء الخبرة في توضيح بعض الوقائع سواء كانت مادية ذات طابع تقني أو علمية. كما تم النص عليها كإجراء ضمن إجراءات التحقيق الخاصة في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁸⁾، وتمّ التفصيل في الأحكام الخاصة بهذا الإجراء في نص المادة 86 من نفس القانون، وما يمكن التعقيب عليه في هذا الصدد أن المشرع لم يبيّن لنا مبررات اللجوء إلى الاستعانة بالخبير في الدعاوى الضريبية أو الحالات التي يمكن من خلالها القيام بهذا الإجراء وإنما تم الإشارة فقط إلى أنّ الاستعانة بالخبير إجراء جوازي أي حسب السلطة التقديرية للقاضي.

الفرع الثاني: خصائص الخبرة القضائية

للخبرة القضائية عدة خصائص يمكن إجمالها فيما يلي:

أولاً/الخبرة القضائية وسيلة تحقيق: بمعنى أنّ هذا الإجراء من أهم الإجراءات التي تلجأ إليها الجهات القضائية بمناسبة فصلها في المنازعات التي تُعرض عليها، وعلى هذا الأساس يجب أن تتبع إجراءات محددة من أجل صحة هذا الإجراء⁽⁹⁾. وقد منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري كل السلطة التقديرية الواسعة للبحث عن الأدلة واستعمال أيّة وسيلة تحقيق من أجل إتمام عملية الفصل في المنازعات كما جاء ذلك في نص المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما يفيد الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي لسير عملية التحقيق القضائي بشكل يضمن على الأقل تكوين فكرة لديه حول الوقائع المادية والفنية المتعلقة بالنزاع لاسيما بالنسبة للمنازعات الضريبية التي تمتاز بالتعقيد والخصوصية.

ثانياً/أنها إجراءات كتابية: رغم الدور الذي يلعبه الخبير في البحث عن الأدلة واستجواب الأطراف للحصول على معلومات تفيد للفصل في النزاع، إلا أنّ كل هذه الإجراءات التي يقوم بها الخبير يجب أن تتم في شكل مكتوب عن طريق إعداد تقرير مفصل ومدقق يتضمن كل الأقوال والتصريحات التي أدلى بها الأطراف أو الشهود والوثائق التي قدمها كل طرف والقيام بعملية تقدير هذه الوثائق من حيث مدى أهميتها في النزاع.

فيجب على الخبير أثناء مباشرته لمهامه أن يقوم باستدعاء كل الأطراف ويقوم بتدوين أقوال المدعي ووثائقه ثم أقوال المدعى عليه ووثائقه، كما يقوم بهذه المهمة بحضور كل أطراف النزاع، وله أن يطرح الأسئلة على أي طرف بحضور الطرف الآخر.

ثالثاً/أنها إجراء فني وتقني: بمعنى أنّ لجوء القاضي إلى هذا الإجراء يكون محددًا في بعض المسائل التقنية أو العلمية التي تخرج عن اختصاص القاضي وتتجاوز معرفته⁽¹⁰⁾، أما بالنسبة للمسائل القانونية فإنها تخرج عن اختصاص الخبير ولا يمكن للقاضي أن يأمر الخبير بالبحث عن هذه المسائل لأنها من صلاحية القاضي ولا يمكن له تفويض هذه الصلاحيات لشخص

آخر⁽¹¹⁾، فيجب عليه أن يبحث عن الحل القانوني للنزاع وإثارة المسائل القانونية والتكييف القانوني لهذه المسائل والنصوص القانونية التي تطبق حسب طبيعة النزاع، لأنه يفترض في القاضي العلم بالقانون والالتزام بتطبيقه، ولا يمكن له أن يستعين بأي شخص للبحث عن هذه المسائل حتى ولو كان رجل قانون⁽¹²⁾ وقد أكد مجلس الدولة الجزائري هذه الفكرة في قراره رقم 32694⁽¹³⁾.

كما أن مهمة الخبير تنحصر في البحث عن المسائل الفنية والمادية دون القانونية فندب خبير في المحاسبة يكون بغرض إعادة القيام بمختلف العمليات التي قامت بها إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة والنظر أيضا في مدى صحة المحاسبة التي يقوم بها المكلف لتبرير مداخله مثلا.

رابعا/أنها إجراء اختياري: باعتبار أن إجراء الخبرة هو إجراء تحقيقي في إطار البحث عن الدليل أو تكوين اقتناع لدى القاضي⁽¹⁴⁾، فإن سلطة الأمر به أو استبعاده تكون للقاضي الفاصل في الدعوى الضريبية الذي تكون له السلطة التقديرية الواسعة للأمر بهذا الإجراء أو عدم الأمر به حسب طبيعة النزاع والوقائع التي تُعرض على القاضي، لكن في غالب الأحيان يتم الأمر بهذا الإجراء بالنسبة للوقائع التي تكون محل خلاف وتكون غير ثابتة من خلال الوثائق والمستندات أو الأدلة المبررة في الدعوى أو تلك الوقائع التي لا يمكن إثباتها بوسيلة أخرى كالشهادة أو القرائن أو المعاينة⁽¹⁵⁾.

إلا أن ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات القضاء الإداري أنها تُثير في أغلب الأحيان إشكالات ومسائل تقنية وحسابية توجي مباشرة بأن القاضي الفاصل في الدعوى سيستعين بخبير من أجل توضيح هذه الإشكالات، وهذا على خلاف المنازعات الإدارية الأخرى التي تُثير مسائل قانونية أو مسائل مادية لكنها بسيطة ويمكن للقاضي الفاصل فيها دون الاستعانة بالخبير.

المطلب الثاني: تمييز الخبرة القضائية عن إجراءات التحقيق الخاصة في مادة الضرائب

مما لا شك فيه أن الخبرة القضائية تعتبر من الإجراءات التحقيقية الخاصة التي قد يأمر بها القاضي الإداري أثناء فصله في الدعوى الضريبية، إلا أنها لا تعتبر الإجراء الوحيد للتحقيق بل هناك إجراءات آخرين وهما التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، ومن أجل تبيان أهمية إجراء الخبرة ينبغي تمييزها عن هاذين الإجراءين.

الفرع الأول: الخبرة القضائية والتحقيق الإضافي

يعتبر التحقيق الإضافي من الإجراءات الخاصة المنصوص عليها حصريا في قانون الإجراءات الجبائية مما يصعب علينا التحديد الدقيق لهذا الإجراء لأنه من الإجراءات التي

تستعمل فقط في إطار المنازعات الضريبية، لاسيما وأنّ قانون الإجراءات الجبائية لم يتوسع في تحديد كيفية ممارسة هذا الإجراء.

إلاّ أنّه ومن خلال استقراء نص المادة 2/85 من نفس القانون نجدها تتضمن بعض الأحكام الخاصة بهذا الإجراء⁽¹⁶⁾، فهذا التحقيق من الإجراءات الهامة الخاصة بالدعوى الضريبية التي يجب على القاضي اللجوء إليها قبل قفل التحقيق عندما تتوفر إحدى الحالتين وهما:

أولاً/ إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى: فكلما أثار المكلف بالضريبة لبعض الوسائل الجديدة التي تخدم ملف القضية يكون القاضي ملزماً بإجراء هذا التحقيق ويتجرد من السلطة التقديرية التي يتمتع بها القاضي الإداري بصفة عامة⁽¹⁷⁾، وهذا ما يميز إجراءات التحقيق المتبعة للفصل في الدعوى الضريبية عن مختلف إجراءات التحقيق المعمول بها للفصل في الدعوى الإدارية بصفة عامة، كما أنّ أعمال هذه القاعدة يجعل القاضي الإداري يُعيد النظر في عملية التحقيق ويمنح للمكلف بالضريبة الحق في إثارة كل وسائله ويجعل المدعى عليها الإدارة الضريبية في موقف المتهم الذي يجب عليه إيجاد وسائل مضادة للوسائل التي قدمها المكلف بالضريبة.

إلاّ أن ما يُعاب على هذا الإجراء أنّ المشرع لم يبيّن نوع هذه الوسائل التي يقدمها المكلف بالضريبة وتجعل القاضي الإداري مضطراً إلى إعادة إجراءات التحقيق في الدعوى، وهناك من فسر هذا الأمر على أنّ المشرع فتح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم أي دليل أو وثيقة مهما كانت أهميتها في النزاع، وهذا بهدف البحث عن الحقيقة القضائية والحفاظ على الحق في الدفاع وتسهيل عملية الفصل في النزاع الضريبي⁽¹⁸⁾ وللحفاظ أيضاً على حقوق المكلف بالضريبة الذي يسعى لإثبات صحة ادعاءاته، كما أنّ عدم تحديد هذه الوسائل يقيد أيضاً سلطة القاضي الذي يجب عليه الأمر بإجراء هذا التحقيق مباشرة بعد تقديم هذه الوسائل ولا يكون له رفض إجراء التحقيق بسبب عدم جدية هذه الوسائل⁽¹⁹⁾.

ثانياً/ إثارة المدير الولائي للضرائب لوسائل جديدة: يحق للمدير الولائي إثارة بعض الحجج والوسائل التي على أساسها أثير النزاع بين الطرفين، وللحفاظ على حق المكلف في الدفاع وتكريس مبدأ الوجاهية فإنه يجب إعلامه بهذه الوقائع الجديدة التي أثارها المدير الولائي في مذكرته الجوابية ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد⁽²⁰⁾.

ما يميز كلا من الحالتين أنّ القاضي الإداري يكون دوره فقط موجه للإجراءات وليس مقرراً لما يجب القيام به، لأنّ نص المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية ألزمته على إجراء التحقيق الإضافي كلما وجدت إحدى الحالتين، هذا ما يبرر خصوصية المنازعة الضريبية بالنظر إلى خروج المشرع عن القواعد العامة في إجراءات التحقيق وتبادل المذكرات، فحسب

ما هو معمول به في القواعد العامة فإنّ قفل التحقيق وإحالة الملف للمستشار المقرر يعني عدم إمكانية تقديم مذكرات جديدة إلاّ بعد تقديم طلب إلى رئيس المحكمة الإدارية من أجل إعادة القضية للجدولة وفي غالب الحالات لا يُقبل هذا الطلب.

من خلال ما سبق ذكره يتضح لنا أنّ كلا من إجراء الخبرة القضائية والتحقيق الإضافي - بالإضافة إلى مراجعة التحقيق- من الإجراءات الخاصة والوحيدة التي يمكن للقاضي الأمر بها، مما يجعل دوره مقيد في التحقيق واتخاذ الإجراء المناسب حسب قناعته، هذا ما يؤثر سلباً على التحقيق القضائي في المجال الضريبي لاسيما إذا أخذنا بعين الاعتبار تعقيد النزاعات التي تُثار بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب الطابع التقني التي تمتاز به، فكان على المشرع أن يوسع ويفتح المجال للقاضي لاتخاذ أي إجراء تحقيقي يراه مناسباً.

إلاّ أنّ هناك اختلاف بين الخبرة والتحقيق الإضافي من حيث أسبقتهما فحسب ما ذكر في نص المادة 85/1، فإنه يجب على القاضي الإداري أن يأمر بالتحقيق الإضافي كلما وجدت وقائع جديدة، ولا يمكن له الأمر مباشرة بإجراء الخبرة إلاّ في حالة عدم تقديم أية وسائل جديدة من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، أو في حالة عدم تمكن القاضي من استيعاب العمليات الحسابية المثارة في الدعوى، فإذا كانت سلطة القاضي الإداري واسعة في الأمر بإجراء الخبرة أو عدم الأمر بها، فإنّ سلطته مقيّدة فيما يخص الأمر بالتحقيق الإضافي، فكلما قُدمت وسائل جديدة من أحد الطرفين ينبغي على القاضي أن يأمر بهذا الإجراء دون إمكانية إعمال سلطته التقديرية.

وأهم ما يميز الخبرة القضائية عن التحقيق الإضافي أنّ هذا الأخير يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب، مما يفيد عدم فعالية هذا الإجراء لأنّ الإدارة الضريبية تصبح الخصم والحكم في نفس الوقت، هذا ما يُنقص من مصداقية هذا التحقيق ولا يساهم في كشف الحقيقة، على خلاف إجراء الخبرة التي تُسند إلى خبير تعيّنته الجهة القضائية ولا ينتمي إلى مصالح الإدارة الضريبية، مما يوحي مبدئياً أن يكون محايد أثناء إعداد تقرير خبرته.

الفرع الثاني: الخبرة القضائية ومراجعة التحقيق

كما هو الأمر بالنسبة للتحقيق الإضافي فلم يقدم المشرع تعريفاً لمراجعة التحقيق، وإنما ذكر فقط أهم الإجراءات التي يتم اتّباعها للقيام بهذا التحقيق. يتم اللجوء إلى هذا الإجراء كلما تبين للقاضي عدم كفاية وجاهزية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية⁽²¹⁾، ومن خلال نص المادة 85/3 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا بأنّ هذا التحقيق يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول وبحضور المدعي أو وكيله.

إلا أنّ المشرع في نص هذه المادة لم يحدد المهام التي يقوم بها العون المحقق وترك ذلك لإعمال السلطة التقديرية للقاضي الذي يمكنه الأمر بمراجعة التحقيق إذا تبين له عدم كفاية التحقيق الأول يأمر بهذا التحقيق ويحدد المهام التي يقوم بها العون المحقق على سبيل الحصر ويلزمه بتحرير محضر يثبت تلك المهام التي قام بها، وفي غالب الأحيان سيأمر القاضي العون المعني بمراجعة التحقيق الأول وذلك حسب طبيعة النزاع فقد يتعلق بمراجعة الوثائق الخاصة بتأسيس الضريبة أو الحسابات المتعلقة بمقدار الضريبة...إلخ.

بعد إتمام عملية التحقيق يقوم العون المعني بتحرير محضر يتضمن ما توصل إليه وملاحظات المدعي ورئيس المجلس الشعبي البلدي إذا اقتضت الضرورة ويرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته، يقوم هذا الأخير بإرسال الملف إلى الجهة القضائية التي أمرت بهذا التحقيق⁽²²⁾، وما يعاب على هذا المحضر أنه يُحرر من طرف أعوان الإدارة الضريبية وقبل إيداعه أمام الجهة القضائية يُرسل إلى المدير الولائي للضرائب من أجل تقديم ملاحظته، فكل العملية تتم من طرف مصالح الإدارة الضريبية، مما يفيد احتمال عدم مصداقية المعلومات التي يتضمنها هذا المحضر، ولا يمكن اعتباره دليل قاطع للإثبات ويحق للمكلف بالضريبة الطعن في صحة ما ورد في هذا المحضر⁽²³⁾.

هناك من الفقه من يرى بأنّ العون المكلف بالتحقيق لا يمثل الإدارة الضريبية في أداء المهام المنوطة له بحكم القضاء، وأنه يلتزم بالحياد أثناء أدائه لهذه المهمة²⁴، إلا أنّ هذا الطرح ليس في محله لأنّ العون المكلف بالتحقيق هو موظف تابع للإدارة الضريبية، وبعد اقتناع القاضي بضرورة مراجعة التحقيق يقوم بتبليغ المدعى عليها وهي غالبا مديرية الضرائب، وباعتبار أنّ المدير الولائي للضرائب هو الذي يمثل هذه المديرية أمام القضاء فهذا يعني بأنّ القاضي يأمر المدير الولائي للضرائب بالقيام بهذا الإجراء، فهو الذي يعين العون الذي سيقوم بذلك التحقيق استناداً إلى السلطة الرئاسية التي يمارسها هذا المدير على موظفيه في مختلف مصالح الإدارة الضريبية على مستوى الولاية، ولا يمكن للقاضي أن يتدخل في هذه المسائل الإدارية الخاصة بالإدارة، وإنما دوره يتوقف عند أمر المدير الولائي للضرائب بمراجعة التحقيق دون تحديد العون الذي سيقوم بهذا الإجراء، مع اشتراط شرط واحد هو أن يقوم بهذا التحقيق عون آخر من الذين لم يشاركوا في التحقيق الأول.

وما يميز إجراء مراجعة التحقيق عن التحقيق الإضافي أنّ المشرع في التحقيق الأول حدد الحالات التي بتوفرها يكون القاضي ملزم بإجراء هذا التحقيق، أما فيما يخص مراجعة التحقيق فلم يتم تحديد حالات معينة للأمر بهذا الإجراء، وإنما ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي حسب معطيات الملف، فلا يأمر بهذا الإجراء إلا إذا تبين له عدم كفاية الأدلة المقدمة للفصل في المنازعة.

بالإضافة إلى أنّ مراجعة التحقيق يتم بحضور المكلف بالضريبة، مما يؤثر إيجاباً على التحقيق لأنّ المكلف يحضر عملية التحقيق ويبدى موقفه، على خلاف الخبرة القضائية التي يقوم بها الخبير بمفرده وبدون حضور الأطراف، رغم أنّه يتلقى تصريحاتهم ويرفق التقرير بالوثائق التي يقدمها كل طرف، وفي غالب الأحيان فإنّ كلا من الطرفين لا يعلمان بمضمون التقرير إلاّ بعد إيداعه وسحبه من أمانة ضبط الجهة القضائية.

من خلال ما سبق تتجلى لنا أهمية مراجعة التحقيق كما هو الأمر بالنسبة للخبرة القضائية في تنوير القاضي الإداري بمختلف المسائل الحسابية التي تُفیده للفصل في الدعوى الضريبية التي تمتاز بالطابع التقني مما يجعل القاضي مضطراً في بعض الحالات للاستعانة بهاذين الإجراءين للفصل في الدعوى.

رغم هذا التوافق بين الإجراءين، إلاّ أنّ هناك فرق بينهما يتجلى ذلك في أولوية إجراء مراجعة التحقيق على الخبرة القضائية من حيث طريقة الأمر بهما، فيجب على القاضي في حالة عدم تمكنه من استيعاب كل المسائل المتعلقة بالقضية أن يأمر بالتحقيق المضاد، وفي حالة عدم توصله للحل أو عدم اقتناعه بما ورد في المحضر يأمر بإجراء الخبرة القضائية.

وأهم ما يميّز الخبرة عن مراجعة التحقيق أنّ الإجراء الثاني يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب وقبل إيداع المحضر أمام القاضي المختص يجب أن يطلع على هذا المحضر المدير الولائي للضرائب الذي يبدي ملاحظاته، مما يفيد عدم فعالية هذا التحقيق لأنّ الإدارة الضريبية لن تأتي بالجديد وأكد أنّ العون المكلف بالتحقيق سيتوصل إلى نفس النتائج والمعطيات المتواجدة في ملف القضية، على خلاف إجراء الخبرة الذي يعدّه خبير مختص في المجال ويكون محايد في أداء مهامه لأنّه يتعامل مع الجهة القضائية التي أمرته بالمهمة ولا تكون له أية علاقة مع أطراف الدعوى.

المبحث الثاني: طبيعة المنازعات الضريبية التي تكون موضوع انتداب خبير

تنقسم المنازعات الضريبية بشكل عام نوعين، منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الضريبي، وأساس هذا التقسيم هو اختلاف موضوع كلا النوعين واختلاف دور إدارة الضرائب في كل منازعة، وكذا بسبب اختلاف إجراءات رفع كلا من الدعويين باختلاف نوع النزاع، وتختلف أيضاً بالنظر إلى المرحلة التي تكون عليها العمليات الضريبية، فإذا كانت منازعات الوعاء تنشأ في بداية فرض الضريبة وتقديرها أثناء بداية النشاط الخاضع للضريبة، فإنّ منازعات التحصيل تنشأ بعد فرض الضريبة ورفض المكلف التسديد.

المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي

تعتبر من المنازعات الأكثر شيوعاً وتعقيداً لأنّها تخص عمليات حسابية تقوم بها إدارة الضرائب من أجل فرض الضريبة وتقدير قيمتها حسب طبيعة النشاط الذي يُمارسه المكلف

بالضريبة، فأول خطوة للتنظيم الفني للضريبة هو اختيار أساس الضريبة، أي تعيين الشكل الملموس للمادة التي تُفرض عليها الضريبة على ضوء المبادئ الاقتصادية التي يجب مراعاتها⁽²⁵⁾.

الفرع الأول: تعريف الوعاء الضريبي

يُقصد بالوعاء الضريبي العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواءً كان نشاطاً، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة⁽²⁶⁾، كما يُعرّف على أنه " المادة الخاضعة للضريبة التي تُفرض عليها وهو الشيء أو المجال الخاضع لها"⁽²⁷⁾.

حسب دُرّاس المالية فهناك فرق بين وعاء الضريبة ومصدرها، لأنّ هذا الأخير يعني الثروة التي تُسدد منها الضريبة فعلاً والمصدر الرئيسي للضريبة هو الدخل نظراً لكون الضريبة متجددة، ويتضح أكثر الفرق بينهما في أنّ الضريبة على رأس المال فمصدرها رأس المال لكن وعاءها هو الدخل، إلا أنّ هناك حالات يتطابق فيها وعاء الضريبة ومصدرها مثل الضريبة على الدخل، فوعاء هذه الضريبة هو الدخل ومصدرها الدخل⁽²⁸⁾.

ومن أجل تحقيق العدالة الضريبية بين مختلف فئات المجتمع ينبغي على المشرع أن يضع أسس فرضهما بالنظر إلى الدخل الفردي لكل مواطن، ومدى قدرته على المساهمة في الأعباء العامة، وعلى هذا الأساس ينبغي أن يتم فرض الضريبة استناداً إلى مبادئ العدالة، العمومية و الملائمة.

الفرع الثاني: أسباب ظهور منازعات الوعاء الضريبي

تتعدد أسباب نشوب هذه النزاعات بالنظر إلى طبيعة الممارسات التي يقوم بها المكلف بالضريبة الذي قد يكون السبب في ظهور هذه النزاعات، أو بالنظر إلى السلطات والامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل التدخل وإعادة عملية فرض الضريبة في حالة الشك في التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة، ويمكن تلخيص أهم أسباب ظهور هذه المنازعات في: أولاً/ عدم تصريح المكلف بمداخيله أو وقوعه في أخطاء: ما يميز النظام الجبائي الجزائري أنّه نظام تصريحي، يعني أنّ المكلف بالضريبة هو الذي يقدر جزافياً دخله السنوي وعلى أساس هذا التصريح يتم تحديد مقدار الضريبة الواجب تسديده، إلا أنّ إدارة الضرائب قد تُشكك في حالات معينة في التصريحات التي يدلي بها المكلف، مما يجعلها تتخذ إجراءات التحقيق اللازمة من أجل إثبات ذلك، ومن أهم الوسائل التي منحها قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراء التحقيق في الوثائق ومراقبتها من طرف مفتش الضرائب الذي يتحدد اختصاصه بالجهة التي يُمارس فيها المكلف نشاطه وحسب نص المادة 19 من نفس القانون فإنّ المفتش يراقب تصريحات المكلف ويطلب توضيحات وتبريرات كتابية، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق الحسابية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة.

وفي حالات أخرى قد ترد أخطاء في التصريح الذي يدلي بها المكلف بالضريبة دون أن يتعمد في الوقوع في الخطأ أو التحايل من أجل عدم التصريح بحقيقة موارده المالية، وإنما يعود ذلك إلى تعقد العمليات الحسابية وصعوبتها الشيء الذي قد يُوقع المكلف في الخطأ، إلا أنّ هذه الحالة قد لا تطرح نزاع حقيقي مادام أنه يتم تصحيح الأخطاء من طرف أعوان الإدارة الضريبية المختصين في تحديد مختلف العمليات الحسابية. وفي حالة قبول المكلف بالتصحيح الذي يقول به العون المعني فلا يؤدي ذلك إلى نشوب نزاع، بشرط أن يتم اكتشاف هذا الخطأ أثناء فرض الضريبة وليس بعد تحصيلها.

إذا تم التوصل إلى دليل يُثبت بأنّ المكلف لم يقدم تصريحاً حقيقياً لمداخيله أو أنّه وقع في أخطاء أثناء التصريح، فتقوم مفتشية الضرائب المختصة بإعادة تقييم مقدار الضريبة الواجب دفعه، ويتم تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف المكلف، وذلك بعد أن يتم الحوار وتبادل الحجج بين الطرفين من أجل وضع تقدير مناسب للوعاء الضريبي، أو يتم الفرض التلقائي من طرف إدارة الضرائب بشكل انفرادي في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للوثائق اللازمة أو عدم مسك محاسبة منتظمة⁽²⁹⁾.

ثالثاً/ إقرار المشرع لسلطات وامتيازات لإدارة الضرائب في إعادة التقويم: من أخطر السلطات التي منها المشرع لإدارة الضرائب هو إعادة النظر في مقدار الضريبة التي يدفعها بصفة منفردة من طرف إدارة الضرائب دون اللجوء إلى القضاء للقيام بهذا الإجراء، ويتم ذلك سواءً عن طريق الفرض التلقائي في حالة رفض المحاسبة، كعدم مسك الدفاتر الحسابية أو مسكها بطريقة غير مطابقة لأحكام القانون، أو أنّ المحاسبة لا تتضمن بيانات مقنعة أو أخطاء وإغفالات.

وقد يتم التقييم التلقائي كما أشارت إليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك في حالة استحالة الرقابة بسبب راجع للمكلف أو الغير، أو عندما يتبين من خلال التحقيق أنّ المكلف لم يقوم بمسك محاسبة قانونية، أو في حالة عدم تقديم تصريحاته بعد انذاره من طرف مفتشية الضرائب المعنية، ومن أهم الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هذا التقويم عندما يتم اتخاذ الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة ويتبين بأنّ المكلف لم يقدم تصريحات صحيحة وأخفى بعض الموارد التي يتحصل عليها من النشاط الذي يمارسه⁽³⁰⁾.

أکید أنّ هذا الفرض التلقائي للضريبة ينتج عنه اعتراض المكلف ورفضه تسديد الضريبة حسب التقييم الجديد وينشأ نزاع ضريبي بين الطرفين، ومن أجل الوصول إلى حل لهذا النزاع ينبغي على المكلف أن يتّبع إجراءات التظلم الإداري المسبق أو ما يصطلح عليه بالشكوى الواجب تقديمها أمام المدير الولائي للضرائب مصحوبة بكل الأدلة والوثائق التي تُثبت ادعائه،

وفي حالة عدم قبول شكواه له طريق آخر لتسوية هذا النزاع عن طريق عرضه على المحكمة الإدارية المختصة.

في أغلب الأحيان فإنّ مثل هذه المنازعات التي تُعرض على القاضي الإداري ذات طابع محاسبي، ومن أجل الفصل فيها ينبغي اللجوء إلى إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، لاسيما الأمر بانتداب خبير مختص من أجل مساعدته في حل النزاع وتقدير مختلف العمليات الحسابية الناتجة عن فرض الضريبة ومدى صحة التقديرات التي توصلت إليها إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

بعد الانتهاء من مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة الواجب تسديدها يتم الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي تحصيل هذه المبالغ بعد أن يتم إدخالها حيز التنفيذ بموجب الجداول السنوية التي يصدرها وزير المالية، كما جاء ذلك في نص المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعملاً بمبدأ الملائمة في التحصيل يتم تحديد أوقات تحصيل الضرائب حسب طبيعة كل ضريبة⁽³¹⁾، فهناك أنواع من الضرائب تحصل في نهاية كل شهر أو في نهاية كل سنة، فالهم أن يقوم المكلف بتسديدها كما حدده له الإدارة الضريبية، ورغم أنّ هناك من المكلفين بالضريبة الذين يلتزمون بالتسديد في الوقت المحدد بدون أيّ إشكال، إلا أنّ هناك الكثير منهم الذين يتماطلون عن التسديد رغم علمهم بأجال الدفع، مما يجعل مصالح الإدارة الضريبية تشرع في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري عن طريق استعمال مجموعة من الوسائل لضمان تحصيل هذه الضرائب⁽³²⁾ لاسيما في حالة امتناع المكلف عن التسديد ودياً.

ما يميز هذه الإجراءات أنّها تتخذها إدارة الضرائب دون اللجوء إلى القضاء⁽³³⁾ استناداً إلى مختلف السلطات والامتيازات التي منحها القانون لهذه الإدارة لضمان عدم التهرب عن تسديد الديون العمومية، وينتج عن هذه الوسائل التي تستعملها إدارة الضرائب عدة نزاعات واعتراضات من طرف المكلف بالضريبة. وما يمتاز به الدين الضريبي أنّه دين ممتاز⁽³⁴⁾ ومحمول وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره⁽³⁵⁾ استناداً إلى قاعدة الدفع ثم الاسترداد المعروفة لدى مختلف التشريعات، فيجب على المكلف أن يسدد المبلغ المحدد وإن لم يرضى بهذه الضريبة يطعن في أساس فرضها أو مقدارها ويطلب استردادها، ويتمثل الهدف من تقرير هذه القاعدة في ضمان استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية⁽³⁶⁾.

بالعودة إلى أحكام المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية يمكن تلخيص أهم النزاعات التي قد تنشأ في هذه المرحلة فيما يلي:

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

قد يكون هذا الاعتراض على سند التحصيل لعدم احترام إدارة الضرائب لإحدى الإجراءات الشكلية كعدم تبليغ المكلف بالإجراء الذي اتخذته، وقد يمس الاعتراض الجانب الموضوعي أو ما يسمى بالتحصيل القسري ويتعلق هذا الاعتراض بموضوع المتابعة وليس بالإجراءات الشكلية، مع الإشارة إلى أنه مهم كانت طبيعة الاعتراض فلا يؤدي ذلك إلى وقف إجراءات المتابعة وإنما تواصل الإدارة الضريبية إجراءاتها بشكل عادي.

أولاً/الاعتراض على سند التحصيل: لقد منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة عدة ضمانات للاعتراض على إجراء التحصيل الذي يقوم به قابض الضرائب، إلا أن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

وعملاً بنص المادة 153 مكرر من نفس القانون يجب أن تقدم الشكوى خلال أجل شهر واحد من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج به، كما ينبغي أن تتضمن الشكوى كل وسائل الإثبات المفيدة، مع ضرورة تسليم وصل يثبت تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة. تعتبر الشكوى من الإجراءات الضرورية لقبول مختلف الدعاوى الضريبية، وقد أكد مجلس الدولة هذا في العديد من قراراته منها القرار رقم 6325 الصادر في سنة 2003 الذي جاء فيه "أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق وهذا الإجراء يعتبر من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً"⁽³⁷⁾.

ثانياً/الاعتراض على التحصيل القسري: تمّ النص على هذا الإجراء في نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، يمس هذا الاعتراض موضوع الالتزام ككل أو جزء منه أو بوجوب الوفاء به، إلا أن هذا الاعتراض لا يؤدي إلى توقيف الإجراءات التي شرعت فيها الإدارة الضريبية التي هي موضوع الاعتراض⁽³⁸⁾.

الفرع الثاني: طلب وقف التسديد

كما سبق الإشارة إليه فإن ما يميز التحصيل الضريبي هو ضرورة التسديد ثم الاعتراض حفاظاً على أموال الخزينة العمومية، إلا أن المشرع الجزائري أوجد استثناءً عن هذه القاعدة يتمثل في إمكانية طلب إرجاء الدفع كما نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁹⁾، فمن خلال ما جاء في نص هذه المادة يتّضح أن لقبول طلب وقف التسديد ينبغي على المكلف أن يقدم طلب الاستفادة من هذا الإجراء، أما في حالة عدم طلبه فلا يمكن وقف التسديد رغم وجود نزاع حول إجراءات التحصيل، ويجب على المكلف أن يقدم ضمانات تكفل عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية، ومن هذه الضمانات التزامه بأن يدفع 20 % من نسبة الدين.

الفرع الثالث: طلب إلغاء الحجز ورفع اليد على إجراءات غلق المحل أو بيعه

أولاً/ طلب إلغاء الحجز: من أهم الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة هو إمكانية الحجز على أموال هذا الأخير فيمنع عليه التصرف في هذه الأموال عندما يتضح بأن حق الخزينة العمومية مهدد بالضيق⁽⁴⁰⁾، وحسب نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الحجز ينفذ بعد ثلاثة أيام من الإشعار بالتنبيه، وفي حالة الاستعجال يمكن تنفيذ الحجز في يوم واحد من تاريخ التبليغ، ويمكن للمكلف الذي حجزت أمواله أن يسعى أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع هذه المحجوزات بتقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل شهر من تاريخ الحجز، كما ينبغي على المكلف أن يقدم الوسائل الثبوتية التي على أساسها يمكن للمدير الولائي أن يستجيب لطلبه، أما في حالة عدم قبول الطلب فيحق للمكلف أن يلجأ إلى القضاء الإداري لرفع الدعوى الضريبية ضد المدير الولائي للضرائب الذي رفض الاستجابة لطلبه⁽⁴¹⁾.

ثانياً/ طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعه: من أخطر السلطات التي منحها القانون لإدارة الضرائب هو اتخاذ إجراءات غلق المحل التجاري وبيعه في حالة رفض المكلف تسديد ما عليه من ديون ضريبية، كما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية. يتم غلق المحل المهني بعد إعداد تقرير من طرف المفتش المكلف بذلك ويقوم بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتمتع بهذه السلطة، وفي حالة إصدار القرار يتم تبليغه بصفة رسمية للمكلف بالضريبة وتُمنح له مدة 10 أيام للدفع قبل تنفيذ القرار، أما حالة عدم تسديد ما عليه من ديون يتم تنفيذ القرار بشرط ألا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر كما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يتعلق ببيع المحل المهني فيتم عن طريق قرار يصدره المدير الولائي للضرائب مع ضرورة ترخيص من طرف الوالي للقيام بإجراءات البيع نظراً لخطورة هذا الإجراء تتم عملية البيع بعد 10 أيام من إلصاق إعلان بمقر المحل وبلوحة إعلانات البلدية يتضمن بيان اسم ولقب المكلف المعني وعنوانه، كل المعلومات المتعلقة بالمحل، القابض المباشر للعملية ويوم وساعة القيام بعملية البيع.

ونظراً لخطورة كلا من الإجراءات فأكيد أنّ المكلف بالضريبة سيقوم برفع تظلم خلال الآجال القانونية، وباعتبار أنّ الطعن لا يوقف عملية الغلق أو البيع فإنّ المعني سيقوم برفع دعوى إدارية ضمن شروط الاستعجال من أجل أمر المدير الولائي بوقف تنفيذ قرار الغلق أو البيع إلى حين الفصل في دعوى الموضوع. وفي غالب الحالات فإنّ القاضي الإداري يأمر بوقف كل الإجراءات نظراً لمساسها المباشر بحقوق المكلف بالضريبة، لأنّه في حالة بيع المحل سيؤدي

ذلك إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلا خاصة إذا اتضح من خلال وقائع الملف أنّ أعوان الإدارة الضريبية لم يحترموا إحدى الإجراءات الشكلية الضرورية لبيع المحل التجاري أو المهني. ما يمكن استنتاجه بعد تبيان أنواع المنازعات التي قد تُثار في مادة الضرائب أنّ احتمال اللجوء إلى الخبرة القضائية يكون أكثر في منازعات الوعاء على حساب منازعات التحصيل لأنّ موضوع هذه الأخيرة في غالب الأحيان هو الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري التي تشرع فيها إدارة الضرائب، ويتمثل دور القاضي الإداري في مراقبة مدى صحة إجراءات التحصيل ومدى احترام إدارة الضرائب لمختلف الشكليات الضرورية قبل الشروع في عملية التحصيل، أما بالنسبة لمنازعات الوعاء فإنّها تطرح عمليات حسابية معقدة لاسيما في حالة استعمال المكلف لبعض الحيل بهدف إخفاء مداخيله، فهنا تظهر أهمية الخبرة باعتبارها من الوسائل الضرورية التي يلجأ إليها القاضي قبل الفصل في المنازعة الضريبية وفي غالب الأحيان فإنّ الحكم الذي يصدره القاضي يؤسسه على ما توصل إليه الخبير في تقريره.

إلا أنّ ما يُعاب على النصوص المحددة لإجراءات التحقيق الخاصة أنّها حصرت هذه الإجراءات الخاصة بالتحقيق في كلا من منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁽⁴²⁾، مما يُطرح تساؤل حول سبب هذا التحديد ولماذا لم يأتي نص المادة عاما بالنسبة لمختلف أنواع الدعاوى مهما كانت طبيعة الضريبة موضوع النزاع، وإذا كانت الضرائب غير المباشرة لا تطرح إشكال لأنّ قانون الضرائب الغير مباشرة أحالنا إلى مختلف القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴³⁾، فإنّ الإشكال يُطرح بالنسبة للمنازعات الناتجة عن حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

إنّ هذا الطرح في محله ويثير استغراب عن سبب حصر إجراءات التحقيق الخاصة فقط من النوعين من الضرائب رغم أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر القاعدة الإجرائية العامة في مجال تسوية المنازعات الضريبية لاسيما وأنّ مختلف النصوص القانونية الواردة في هذا القانون تأتي بصيغة العمومية، أي باستعمال عبارة المنازعة الضريبية أو الدعوى الضريبية دون نوع النزاع أو مجاله، لأنّه في المجال الإجرائي يتم اتّباع نفس الإجراءات تقريبا بغض النظر عن نوع الضريبة أو طبيعتها.

لكن حسب اعتقادنا فإنّ سبب الإشارة فقط إلى النوعين من الضرائب ناتج عن تعقد النزاعات المتعلقة بالنوعين وكثرتها كما أنّ في مثل هذه الضرائب تُثار إمكانية وقوع الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها على خلاف حقوق التسجيل والطابع التي لا تُثار بشأنها نزاعات بحجم وتعقد تلك التي تُثار في مجال الضرائب المباشرة خاصة.

خاتمة

ما يمكن التوصل إليه في الأخير أنّ إجراء الخبرة القضائية يعتبر من إجراءات التحقيق الأساسية التي يمكن للقاضي الإداري الأمر بها عن طريق انتداب خبير مختص في المسائل التقنية والمحاسبة، ورغم أهمية كلا من التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق باعتبارهما من الإجراءات الخاصة فقط بالتحقيق في الدعوى الضريبية، إلاّ أنّهما وفي غالب الأحيان لا تكون لهما الفعالية اللازمة للوصول إلى الحقيقة و الحفاظ على حقوق المكلف باعتبار أنّ الإدارة الضريبية هي التي تباشر هاذين الإجراءين، خاصة وأنّ القاضي الإداري يكون دوره محدود ولا يمكنه الخوض في المسائل الحسابية البعيدة عن تخصصه.

كما اتضح لنا من خلال ما سبق أنّ إجراء الخبرة من السلطات الممنوحة للقاضي الإداري يستعملها إذا استلزم الأمر ذلك من أجل توضيح المسائل التقنية التي لا يتفقه فيها بالنظر إلى تخصصه القانوني البحث، إلاّ أنّ هذا لا يعني أنه لا يمكن لأطراف الدعوى تقديم طلب لإجراء الخبرة خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى اللجوء إلى القضاء، وفي حالة الاستجابة لطلبه بتعيين خبير فإنّ ذلك سيساعده في إثبات ما يدعيه أمام القضاء.

أما بالنسبة للمنازعات التي تعرض على القاضي الإداري فقد تتعلق بالوعاء الضريبية أو عملية التحصيل التي تشترع فيها إدارة الضرائب استناداً إلى مختلف السلطات التي منحها لها المشرع من أجل ضمان تحصيل موارد الخزينة العمومية، وتبين لنا من خلال ما سبق أنّ أهمية الخبرة كوسيلة تحقيق تتجلى أكثر أثناء ظهور منازعات الوعاء الضريبي على حساب منازعات التحصيل.

إلاّ أنّه بالعودة إلى النصوص القانونية المنظمة لإجراء الخبرة نجد أنّ المشرع لم يتوسّع في الأحكام الخاصة بهذا الإجراء، ورغم النص عليه كوسيلة تحقيق في مادة الضرائب، لكن تم الإشارة فقط في نص المادة 1/84، ونص المادة 86 من قانون الإجراءات نجد أنّ المشرع أشار فقط إلى بعض الأحكام التي تتشابه تقريبا مع تلك المنصوص عليها في المادة 125 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من هنا ينبغي إعادة النظر في الأحكام الخاصة بإجراءات التحقيق الخاصة في مادة الضرائب لاسيما إجراء الخبرة القضائية عن طريق:

-التوسّع في تبيان مختلف الإجراءات الواجب اتّباعها أثناء الأمر بانتداب خبير من طرف القاضي الإداري عن طريق النص على إجراءات خاصة بالنظر لخصوصية المنازعة الضريبية دون الاكتفاء بتلك الأحكام العامة.

-ضرورة النص في قانون الإجراءات الجبائية على أهمية هذا الإجراء وإلزام القاضي بالأمر به كلما تضمنت المنازعة عمليات حسابية معقدة، مع وجوب التمييز بين الإجراءات الواجب

تتبعها أثناء اللجوء إلى الخبرة بالنظر إلى طبيعة المنازعة. وفي نفس الإطار ينبغي عدم التوسع في منح السلطة التقديرية للقاضي في الأمر بهذا الإجراء، لأنّ الواقع العملي أثبت أنّ أغلبية القضايا الضريبية تُحال مباشرة على الخبرة، مما يؤثر سلباً في سرعة إجراءات الفصل في الدعوى، كما تُرهق المتقاضى لاسيما المكلف بالضريبة بمصاريف قضائية إضافية.

المهام:

- (1) عوض علي حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1998، ص 6.
- (2) الآية الأولى من سورة سبأ.
- (3) الحديدي علي الشحات، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص 9.
- (4) زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص 357.
- (5) الشنيكات مراد محمود، الإثبات بالمعينة والخبرة في القانون المدني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 99.
- (6) تختلف الخبرة القضائية بالنظر إلى المرحلة التي يتم الأمر بها، قد تكون أصلية أو الخبرة الأولى عندما يتم الأمر بها لأول مرة وقد تكون تكميلية في حالة وجود نقص في الخبرة الأولى أو وجود ضرورة للتحقيق في مسائل جديدة لم يشير إليها التقرير الأول رغم صحة ما ورد فيه، وقد تكون خبرة مضادة عندما يتضح وجود تناقض بين خبرتين أو أكثر حول نفس الوقائع، مما يستلزم الاستعانة بخبرة أخرى وقد أقرت المحكمة العليا على ضرورة الأمر بخبرة مضادة في حالة عدم التوصل إلى حل للقضية المعروضة على القاضي وذلك في القرار رقم 155373 الذي جاء فيه "إذا ثبت وجود تناقض بين خبرة وأخرى وتعذر فض النزاع بين الطرفين وجب الاستعانة بخبرة فاصلة وعدم الاقتصار على خبرة واحدة تماشياً مع متطلبات العدل"، قرار المحكمة العليا رقم 155373 الصادر بتاريخ 1998/11/18، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1998، ص 55.
- (7) قانون رقم 09-08، مؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر ج ج عدد 21، مؤرخ في 2008/04/23.
- (8) تم إحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج عدد 79، مؤرخ في 2001/12/23.
- (9) الرحيلي محمد غالب، الخبرة في المسائل الجزائية (دراسة مقارنة بين التشريعين الأردني والكويتي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 16.
- (10) أنظر: - عجيله عاصم، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 173.
- Guide de l'expert devant des tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel 2010, (mise en application pratique des missions confiées par les juridictions administratives), Conseil national des compagnies d'experts de justice, mise à jours le 02 avril 2011, Paris, p 06.
- (11) واصل محمد، الهلالي حسين بن علي، الخبرة الفنية أمام القضاء، (دراسة مقارنة)، المكتب الفني، عمان، 2004، ص 33.
- (12) BEYNEL Jean, «Expertise et procédure», Journal des Notaires et des Avocats, Paris, 1989, p 33.
- (13) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 32694، الصادر بتاريخ: 2007/02/14، بين (ك ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (غير منشور)، والذي جاء فيه: "حيث أن طلب المستأنف بإجراء الخبرة للبحث عن مدى قانونية الضريبة المفروضة عليه غير مؤسس بدوره طبقاً للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية لأن الخبرة تدير من تدابير التحقيق يأمر بها القاضي في مسألة فنية ولا يلجأ إليها في المسائل القانونية كمسألة الإثبات".
- (14) بوصنوبرة خليل، "الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، المنظم يومي 21 و22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، ص 145.

- (15) واصل محمد، الهلالي حسين بن علي، المرجع السابق، ص 32.
- (16) جاء في نص المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، "... ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم. وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتدرج مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 2/84 أعلاه..."
- (17) أنظر: - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2011، ص 98.
- خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008، ص 340.
- (18) أنظر: - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 101.
- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2002، ص 78.
- TROTABAS Louis et COTTERET Jean, Droit Fiscal, 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1980, p 310.
- (19) من الوسائل التي يمكن إثارتها من طرف المكلف بالضريبة المخالفات والكشوف التي تفيد عملية تسديد الضرائب، ومن القرارات القضائية الصادرة عن القضاء الإداري في مجال الأمر بإجراء التحقيق الإضافي نجد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء غليزان تحت رقم 09/00075 الصادر بتاريخ 2009/03/01، أنظر: - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 102.
- (20) ما يمكن ملاحظته من خلال نص المادة 2/85 أثناء نصها على إجراء التحقيق الإضافي في حالة إثارة المدير الولائي لوسائل جديدة ونصت على أنه يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 2/84 أعلاه، لكن بالعودة إلى نص هذا المادة نجد أنها ملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2008، مما يعني أنّ هناك فراغ قانوني فيما يخص الإجراءات الواجب إتباعها.
- (21) أنظر: - أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 39.
- فنيديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945، قالمة 2006، ص 133.
- (22) أنظر: - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 79.
- GHANEMI A, « Le contentieux fiscal en Algérie », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial (le contentieux fiscal), 2007, p 48.
- (23) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 139.
- (24) DENIDENI Yahia, « L'apport fiscal de la loi de finance de 2006 », Revue critique de droit et de sciences politiques , N° 02, Faculté de droit, Université Mouloud Mammeri, Tizi-ouzou, 2007, p 35.
- (25) نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2013، ص 23.
- (26) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، دار هومه، الجزائر، 2005، ص 16.
- (27) خباية عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009، ص 137.
- (28) نابتي رحمة، المرجع السابق، ص 23.
- (29) أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012-2013، ص 231.

(30) لقد أقر مجلس الدولة بصحة عملية إعادة تأسيس الضريبة التي قامت بها مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد مكلف بالضريبة تبين وجود فرق غير مبرر بين المخزون والمشتريات، وذلك أثناء نظره في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء جيجل وفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس، أنظر: - قرار مجلس الدولة رقم 23580، الصادر بتاريخ 2006/01/24، قضية مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد (ب.ر)، نشرة القضاة، العدد 65، ص 402.

(31) يقتضي مبدأ الملائمة في تحصيل الضريبة أن يتم مراعاة ظروف المكلف لتحديد أوقات دفعها حتى لا يتضرر في حالة إلزامه بالتسديد في أوقات غير ملائمة، مع ضرورة عدم الإضرار بحقوق الخزينة العمومية في حالة عدم التسديد في الوقت المحدد لأن ذلك سيؤثر سلباً على حقوق الخزينة العمومية، أنظر: - أمزيان عزيز، أخليقيات القوانين الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 244.

(32) هناك فرق بين تحصيل الضرائب المباشرة والغير مباشرة، فبالنسبة للضرائب المباشرة تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية ويتم تحديد التحصيل وفق جداول اسمية يدون فيها اسم المكلف والمادة الخاضعة للضريبة وأوقات استحقاقها، أي هناك علاقة مباشرة بين الطرفين، على خلاف الضرائب الغير مباشرة أين يكون هناك اتصال غير مباشرة بين الطرفين ولا يتم جباية الضريبة بواسطة الجداول الاسمية، أنظر: - زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 195.

(33) أمزيان عزيز، أخليقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 225.

(34) يعتبر الدين الضريبي ديناً ممتازاً استناداً إلى مجموع الضمانات المقررة قانوناً للدين العمومي ذو الطابع الجبائي ويتميز هذا الحق عن غيره من حقوق الامتياز المنصوص عليها في القواعد العامة، وقد حرص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في مختلف النصوص الضريبية كما جاء ذلك في نص المادة 380 والمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، منشور على موقع المديرية العامة للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>

(35) أمزيان عزيز، أخليقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 238.

(36) نفس المرجع، ص 239.

(37) قرار مجلس الدولة رقم 6325، الصادر بتاريخ 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص 124.

(38) أمزيان عزيز، أخليقيات القوانين الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 247.

(39) نصت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، 76 أدناه، في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع الضريبة المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20 بالمائة من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه. ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية...".

(40) أمزيان عزيز، أخليقيات القوانين الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 245.

(41) في حالة عدم وجود نزاع حقيقي في الموضوع حول صحة الضريبة فإن المطالبة برفع الحجز أو إيقاف التسديد يكون غير مقبول بسبب عدم مناقشة الموضوع الأصلي المتعلق بمدى صحة الضريبة، هذا ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 005543 الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003، ص 121.

(42) بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 171.

(43) كما نصت عليه المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2016، منشور على موقع المديرية العامة

للضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>