**الإختبار في المادة الجبائية**

 إن الضمان الحقيقي للحريات إزاء مخاطر الإنتهاك من السلطة يمر حتما عبر تنظيم علاقة الدولة بالفرد تنظيما محكما يفرز مراقبة على ممارسة الدولة لسلطتها عبر جهاز قضائي يمنع تعسف اللإدارة ويكرس مبدأ الإلتجاء للقضاء الذي يعد خير ضامن لرسم حدود علاقة الدولة بالفرد ليكون القضاء سلطة مستقلة ومحايدة تنصر المظلوم وتردع الظالم فيستتب العدل والعمران .

لما كانت الجباية تجمع بين نزوع الدولة التي ترغب في فرض سيطرتها وتعبئة خزائنها عبر وسائل التوظيف الضريبي بتحصيل أقصى الموارد وبين المواطن المطالب بالأداء الذي يسعى إلى دفع أدنى جزء من ثروته أو ربحه عند المساهمة في الأعباء العمومية فكان لابد من وجود قاض يحكم بالعدل بين الطرفين وكثيرا ما تعترضه في سعيه هذا عديد الصعوبات والذي رغم إلمامه بالجانب القانوني تبقى إحاطته ببعض الجوانب الواقعية الأخرى المتصلة بالنزاع الجبائي أمر متعذر عليه في كثير من الأحيان بحكم نوع الإختصاصات العلمية المتصلة بالنزاع وتشعب الجوانب الواقعية وهو ما يستدعي اللجوء إلى أهل الإختصاص والخبرة قصد الإستنارة والإستعانة بخبراتهم حتى يتمكن القاضي من تأكيد قناعاته بخصوص بعض المعطيات التي يثيرها النزاع لذلك يقول عز وجل في كتابه " ولا ينبئك مثل خبير " (1) ويعد الإختبار من بين الوسائل الإستقرائية التي تلجأ إليها المحكمة المتعهدة بالنزاع لإستجلاء المسائل الفنية والعلمية والواقعية التي يكون لها التأثير الحاسم للفصل في الدعوى المعروضة .

بموجب الإختبار تعهد المحكمة إلى مختص مهمة التوضيح والتقدير والتثبت من بعض العناصر والمعطيات الغامضة والمتنازع بشأنها والتي لها تأثير على وجه الفصل في القضية .

ولقد إعتبرت محكمة التعقيب في قرارها التعقيبي المدني عدد 33874 المؤرخ في 9 نوفمبر 1994 أن الإختبار من الوسائل الإستقرائية الهامة في مرحلته المدنية تلجأ إليها المحكمة من تلقاء نفسها أو بطلب من الخصوم في نزاع معين لضبط مسائل فنية بواسطة أهل الخبرة .

وإذا اعتبرنا الإختبار من قبيل الوسائل والأعمال الإستقرائية التي تلجأ إليها المحكمة في نزاع معروض أمامها للإستنارة بالرأي العلمي والفني لأهل الإختصاص وهو ما من شأنه أن يسًهل عملية الفصل في النزاع المعروض فهو بذلك لايُعد من وسائل الإثبات بأعتبار أنه لم يرد ضمن وسائل الإثبات المنصوص عليها بمقتضى الفصل 427 من م.إ.ع : " البينات المقبولة قانونا خمسة وهي أولا الإقرار ثانيا الحجة المكتوبة ثالثا شهادة الشهود رابعا القرينة خامسا اليمين والإمتناع عن آدائها ".

1 / سورة فاطر الآية 14

وبالرجوع إلى الفصل 86 من م.م.م.ت فإنه نص صراحة على أنه " يمكن للمحكمة إذا رأت لزوم إجراء أبحاث معينة من سماع بينات أو إجراء توجهات أو إختبارات أو تتبع دعوى الزور أو غير ذلك من الأعمال الكاشفة للحقيقة أن تأذن للقاضي المقرر بإتمامها " لذلك فإن الإختبار لا يعد وسيلة إثبات إنما طريقة فنية تلتجي إليها المحكمة عندما تحتاج إلى بيان وضبط أمور فنية تساعدها على البت في أصل النزاع .

وبالنظر إلى أهمية المبالغ المتنازع عليها في المادة الجبائية التي تتسم بالتشعب والتعقيد فإن الإختبار بوصفه أداة إستقرائية ووسيلة لإنارة القاضي فهو يكتسي أهمية قصوى في هذه المادة التي يرجع سبب تشعبها إلى ثلاثة محاور هامة وهي :

 \*/ قيام المراجعة الجبائية المعمقة أساسا على المحاسبة الممسوكة من طرف المطالب بالآداء لذلك فغالبا ما يكون موضوع صحة المحاسبة من الناحيتين الشكلية والموضوعية محل نزاع بين إدارة الجباية والمطالب بالآداء وهو ما يلزم القاضي باللجوء إلى تعيين خبير قصد الإستنارة برأيه .

 \*/ حصول نزاعات بشكل دائم بين المطالب بالآداء وإدارة الجباية حول القيمة المصرح بها في إطار العقود والتصرفات القانونية التي يبرمها المطالب بالضريبة الذي يتمسك بصحة البيانات الواردة بالعقد في حين تطعن الإدارة في القيمة المصرح بها وفي البيانات الواردة صلب التصرف القانوني .

 \*/ قد تلجا الإدارة إلى عديد القرائن لتعديل أسس قرار التوظيف الإجباري الذي غالبا ما يكون محل نزاع بين المطالب بالآداء الذي يتمسك بشطط الإدارة من خلال قرار التوظيف الإجباري والتباعد بين القرائن المؤسس عليها التوظيف وعدم تطابقها مع الواقع .

 أمام هذا التشعب تكون آلية الإختبار من أهم الوسائل التي يلجأ إليها القاضي الجبائي للوصول إلى الحقيقة وذلك بإعتماده على أهل الإختصاص والخبرة وتكمن أهمية الإختبار من خلال صدور ثلاثة قوانين في الفترة الأخيرة تتعلق بالإختبار والخبراء وهي :

 - القانون عدد 33 لسنة 2010 المؤرخ في 21 جوان 2010 والمتعلق بتنقيح وإتمام القانون عدد 61 لسنة 1993 المؤرخ في 23 جوان 1993 المتعلق بالخبراء العدليين .

 - القانون عدد 36 لسنة 2010 المؤرخ في 5 جويلية 2010 المتعلق بتنقيح بعض الأحكام والفصول من مجلة المرافعات المدنية والتجارية (م م م ت) والذي تضًمن تعديلا لنص الفصل 113 المتعلق بأجرة الخبير.

 - القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 والمتعلق بقانون المالية

لسنة 2010 والذي نقح الفصل 62 من (م ح إ ج)1 .

وتدل كل هذه التنقيحات على حرص المشرع التونسي على تأطير أعمال الخبير وعلى ضمان مساهمة الإختبار في حسن سير مرفق القضاء .

وفي إطار دراستنا لأهمية الإختبار في المادة الجبائية فإن بحثنا سيترًكز حول محورين أساسيين وهما مجال الإختبار وضوابط اللجوء إليه (مبحث 1 ) ثم الأحكام الإجرائية المنظمة للإختبار في المادة الجبائية ( مبحث 2 ) .

**مبحث 1/ مجال الإختبار الجبائي وضوابط اللًجوء إليه**

يُقصد بمجال الإختبار تلك المهام والأعمال التي يتم إسنادها لأهل الخبرة والإختصاص وبالتالي فالإختبار في المادة الجبائية يخضع لمبدأ عام مفاده حرية لجوء المحكمة إلى الإختبار وكذلك لمبدأ خاص وهو وجوبية لجوء المحكمة إلى الإختبار (الفرع1) ولكن رغم أن الإختبار يخضع للأحكام العامة الواردة بمجلة م م ت والتي تنطبق على سائر الإختبارات العدلية إلا أن التشريع وفقه القضاء الجبائيين ساهما في إثراء هذه الأحكام العامة بإدخال تشريعات جديدة تأخذ بعين الإعتبار خصوصية النزاع الجبائي وهو ما أدى إلى إقرار ضوابط موضوعية لتحديد اللجوء لأهل الخبرة ( الفرع الثاني ) .

 **الفرع 1/ الإختبار الجبائي بين الصبغة الإختيارية والصبغة الوجوبية .**

 **فقرة 1 / الصبغة الإختيارية للإختبار الجبائي .**

يعتبر الإختبار من الوسائل الإستقرائية العلمية والفنية التي يلجأ إليها القضاء العدلي قصد الإستنارة بأهل الخبرة والإختصاص للفصل في النزاعات القضائية ولكن يختلف الأمر عندما تتعلق المسألة بنزاع جبائي إذ تاريخيا وقبل صدور م.ح.إ.ج لا يقع اللجوء إلى إجراء إختبار من طرف خبير بل يتم تكليف أحد أعوان الإدارة الجبائية للقيام بعمليات البحث والتحقيق وذلك تطبيقا لمقتضيات الفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وهو ما أكدته محكمة التعقيب في قرارها الصادر في 28 جوان 1999 في القضية عدد 31183 :" أوكل لأعوان الإدارة دون سواهم القيام بأعمال البحث التي من الممكن أن تأذن بها اللجنة المتعهدة بالقضية وعليه فإن الطلب الذي تقدمت به المعقبة قصد تعيين خبير مستقل لم يكن من الجدية بما يوجب أخذه بعين الإعتبار " .

 فقد كانت المحكمة الإدارية تنقض كل قرار صادر عن اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري متى ثبت لها أن طرف أجنبي غير إدارة الجباية هو من كُلف لإبداء رأيه في بعض المسائل

1/ علقت وزارة المالية على هذه الأحكام في إطار المذكرة العامة عدد 32 لسنة 2010

التي يثيرها النزاع الجبائي (1) .

إن ما يؤاخذ على المحكمة هنا هو عدم إعتمادها على مبدأ الحياد والمساواة بين المتقاضيين أي بين إدارة الجباية من جهة وبين المطالب بالآداء من جهة أخرى فلا يمكن لها أن تكون خصما وحكما في نفس الوقت فقد استحوذت الإدارة على جزء مهًم من إختصاص القضاء بما أنها صارت قانونا المطالبة بإجراء الإختبار(2) الذي عادة ما يعتد به في فض النزاع الجبائي فمبدأ الحياد والمساواة يستوجب حتما تكليف شخص أجنبي عن الطرفين للقيام بأعمال التحقيق التي تساعد على الوصول وفهم الحقيقة .

 لكن مع دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ تغيرت كل هذه المعطيات وقع إلحاق الإجراءات المتبعة في الدعاوى المدنية بإجراءات الدعاوى الجبائية والتي ركزت مبدأ التقاضي على درجتين إبتدائيا واستئنافيا (3) صلب الفصلان 54 و 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (م ح إ ج) وكذلك تطبيق إجراءات مجلة م م ت (4) الفصل 56 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (م ح إ ج) أما التعقيب فيكون من إختصاص المحكمة الإدارية .

 هذه التسوية بين النزاع المدني والنزاع الجبائي ترتًبت عنها نتيجة هامة تتمثل في جواز اللجوء إلى الإختبار من طرف القضاء الجبائي وهو ما أكده المشرع في إطار قانون المالية لسنة 2010 حيث تضمن الفصل 49 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2010 إضافة أربعة فقرات لنص الفصل 62 من (م ح إ ج ) تنص أولها على الإمكانية المتاحة للمحكمة فيما عدى صورة الإختبار الوجوبي في مادة معاليم التسجيل والآداء على القيمة الزائدة العقارية أن تأذن بإجراء إختبار في المسائل المعروضة على أنظارها وفقا لأحكام (م م م ت) فأصبح الإختبار جائز في النزاعات الجبائية وهو خاضع لمطلق حرية المحكمة ذلك أنه يرجع للقاضي وحده تقدير مدى لزوم وجاهة تكليف خبير

1/ المحكمة الإدارية 21 جوان 1984 ، القضية عدد 235 مجموعة قرارات المحكمة الإدارية ص 443 – المحكمة الإدارية 27 فيفري 1986 القضية عدد 277 ( غير منشور ) المحكمة الإدارية 21 جوان 1984 القضية عدد 246 ( غير منشور) المحكمة الإدارية 10 جويلية 1986 القضية عدد 354 ( غير منشور) .

يراجع أيضا : المحكمة الإدارية تعقيب 28 جوان 1999 القضية عدد 31183 شركة سارفكو سميث / الإدارة العامة للمراقبة الجبائية المجموعة 1999 ص 618 " لقد حدد المشرع صلب الفقرة الثانية من الفصل 62 من مجلة الباتيندة كيفية إجراء الإختبارات في المادة الجبائية وأوكل لأعوان الإدارة دون سواهم القيام بأعمال البحث التي تأذن بها اللجنة المتعهدة بالقضية "

2/ قبل دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ لم يكن الإختبار جائزا إلا في مادة معاليم التسجيل والطابع الجبائي حسب ما ورد في مقتضيات الفصل 111 قديم ( م م ت ط ج)

3/ الفصلان 54 و 67 م ح إ ج

4/ الفصل 56 م ح إ ج

وقد كرس المشرع صراحة هذه الصبغة الإختيارية للإختبار صلب الفصل 101 من م.م.م.ت حيث استهل الفصل بعبارة " إن إقتضى الحال إجراء إختبار ..." وهو ما يفهم منه أن القاضي غير ملزم بتكليف خبير ولو تقدم أحد الأطراف صراحة بطلب يرمي إلى إ نتداب خبير .

وقد أقرت المحكمة الإدارية بوصفها قاضي تعقيب في النزاعات الجبائية الصبغة الإختيارية للإختبار في قرارها عدد 35282 المؤرخ في 14 نوفمبر 2005 ( غير منشور ) أن عدم إستجابة اللجنة لطلب تعيين خبير فلاحي لا يعد خرقا لحقوق الدفاع ضرورة أن مسألة اللجوء لأهل الإختصاص والخبرة هي من المسائل الواقعية التي ترجع لإجتهاد وتقدير قاضي الموضوع دون رقابة من قبل قاضي التعقيب (1) . وهو نفس الموقف الصادر عن المحكمة الإدارية بمناسبة قرارها الصادر في 7 فيفري 2000 المتعلق بالقضية عدد 32031 (2).

كما أقرت محكمة التعقيب في قرارها عدد 47 المؤرخ في 9 جوان 1975 (3 ) "أن الإختبار وسيلة إستقرائية و موضوعية خاضعة لإجتهاد محكمة الموضوع التي هي غير ملزمة صراحة على طالب إجراءه ".

ان اللجوء إلى الإختبار يكون واردا في صورة ما إذا وجد القاضي نفسه إزاء أمور و وسائل فنية و واقعية يصعب إدراكها بحكم انها تخرج عن دائرة معرفته و عن إختصاصه لكن لا يمكن للقاضي أن يعهد للخبير بمهمة الفصل في النزاع كما لا يمكن أن يكلًف القاضي الخيبر بمهمة البت في مدى جدية الدفوعات المتمسك بها من طرف المطالب بالجباية أو بالتدقيق في مدى مشروعية قرار التوظيف الإجباري ،فهذه المسائل تخرج عن نطاق إختصاص الخبير و ترجع بالنظر الى المحكمة التي يتعين عليها أن تمارس صلاحياتها بصفة مطلقة و تنشئ موقفا صريحا ردًا على الدًفوعات القانونية المثارة من قبل المطالب بالأداء و أن تفحص هذه الدفوعات بكل دقة .

 وفي هذا الصدد لا يفوتنا إلا أن نشدد على ضرورة التحري والتدقيق في نص الحكم التحضيري القاضي بتكليف خيبر و ذلك ببيان الأعمال المنوطة بعهدته و تحديد المسائل

1/المحكمة الإدارية ، تعقيب 14 نوفمبر 2005 القضية عدد 35282 فريد جرار سمكة / الإدارة العامة للمراقبة الجبائية ( غير منشور)

2/ المحكمة الإدارية 7 فيفري 2000 القضية عدد 32031 ، الصندوق القومي للضمان الإجتماعي / الشركة العامة للتجهيز والبناءات الإلكترونية المجموعة 2000 ص 532 " مسألة اللجوء لأهل الإختصاص والخبرة هي من المسائل الواقعية التي ترجع إلى اجتهاد قاضي الموضوع دون رقابة عليه في ذلك من محكمة التعقيب"

3/ تعقيبي مدني عدد 47 مؤرخ في 9 جوان 1975 ، النشرية 1975 قسم مدني ، جزء 2 الصفحة 112 .

المسندة له على وجه الحصر و ذلك بعدم استعمال الصيغ العامة و الواسعة التي تطلق العنان للخبير و تترك له مجالا كبيرا للإجتهاد الى درجة تنصيبه مكان القاضي المكلف بالبت في النزاع مما ينجر عنه تعسفًٌه في المهمة الموكولة له و إطالة أمد نشر القضية و إثقال كاهل الأطراف بمصاريف إضافية، لذلك فعلى القاضي أن يبرر اختياره لمبدإ الإستعانة بخبير عبر بيان الأسباب التي دفعته إلى تكليفه و تحديد مهامه بكل دقة .

وعموما تلتجأ المحكمة للإختبار بغية استجلاء جميع المسائل الفنية التي تحتاج إلى فهمها للبت في النزاع و يتولى القاضي في المادة الجبائية إنتداب خبير للقيام بصنفين من الأعمال وهما : \* **مراقبة سلامة المحاسبة من الناحية الشكلية و الأصلية** و \* **تحديد المعايير و إعادة احتساب القاعدة الضريبية .**

* **أولا : مراقبة سلامة المحاسبة من الناحية الشكلية و الأصلية** :

في إطار النزاع الجبائي يحدث أن تصرح الإدارة صلب قرار التوظيف الإجباري برفض المحاسبة بناءا على جملة من الإخلالات الشكلية و الأصلية التي تنسبها لها (1) و اعتماد القرائن الواقعية و القانونية لتعديل الوضعية الجبائية المصرح بها من قبل المطالب بالآداء و قد ينازع هذا الأخير خلال طور التقاضي في شرعية و وجاهة رفض المحاسبة فتتولى المحكمة إنتداب خبير قصد فحص و دراسة الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المطالب بالآداء و التأكد من سلامة مسكها شكلا وأصلا ومدى آحترامها للتشريع الجبائي.

فمن الناحية الشكلية يعمد الخبير إلى التثبت في سائر دفاتر المحاسبة و الوثائق الواجب مسكها بموجب التشريع التجاري (2 )أوالمحاسبي (3) و الجبائي (4) وسلامة مسك الدفاتر المذكورة بشكل صحيح فيه احترام للقواعد و المبادئ المحاسبية و تدعيمها بمستندات و مؤيدات تثبت صحتها و تسمح بإجراء الرقابة عليها .أما من الناحية الأصلية فيتولى الخبير التاكد من مصداقية مسك تلك المحاسبة وعدم إحتوائها على دلائل ترجح عدم مصداقيتها و لا تعكس الوضعية الواقعية وأن تكون خالية من كل الخزعبلات و مظاهر التحيل و الغش و التهرب الضريبي و هو أمر قد يفضي إلى عدم اعتمادها .

1/ سليم كمون : قاضي الجباية و مراجعة المحاسبة ، محاضرة افتتاح السنة القضائية 2006 – 2007 )

2/ الفصل 7 و ما بعده من المجلة التجارية

3/ القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات ، والأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالإطار المرجعي للمحاسبة وقرار وزير المالية المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 المتعلق بمعايير المحاسبة .

4/ الفصل 62 من (م.ض.د.أ.ط.ض.ش)

* **ثانيا :تحديد المعايير و إعادة تكوين قاعدة الضريبة:**

**في** صورة رفض المحاسبة أو عدم مسكها بصورة قانونية يحق للإدارة اعتماد القرائن الواقعية لتعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالآداء و قد ينازع هذا الأخير في وجاهة القرائن التي اعتمدتها الإدارة ويصرح ببعدها عن طبيعة و خصوصية نشاط المطالب بالآداء فتتولى الإدارة تكليف خبير يعهد إليه إما بالتأكد من وجاهة اعتماد القرائن و المعايير الواردة بقرار التوظيف الإجباري أو بإعادة تحديد أو تكوين القاعدة الضريبية بآعتماد التنظير مع مؤسسات تنشط في نفس المجال و مشابهة من حيث حجمها و موقعها .

 **فقرة 2/ الصبغة الوجوبية للإختبار الجبائي**

إن مبدأ حرية تكليف خبير يقبل في النزاعات الجبائية إستثنائين أساسيين تكون المحكمة في إطارهما ملزمة باللجوء إلى مختص ذلك أنً المشًرع فرض في وضعيتين على قاضي الجباية تكليف خبير.

 \*\* **أولا : وجوبية إنتداب خبير في مادة معاليم التسجيل و الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية :**

جاء بالفصل 62 من (م.ح.إ.ج) أنه على المحكمة وجوبا اللجوء للإختبار لتقدير القيمة التجارية للعقارات و الحقوق العقارية و الأصول التجارية المحالة بالنسبة إلى النزاعات المتعلقة بمعاليم التسجيل أو بآلضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية و هو ما يستنتج منه أنه على المحكمة المتعهدة بالإعتراض على قرار التوظيف الإجباري والذي موضوعه معاليم التسجيل أو الآداء على القيمة الزائدة العقارية أن تكون ملزمة بتعيين خبير يحدد القيمة التجارية للعقارات أو الحقوق العقارية و الأصول التجارية المحالة .

 **- في مادة تحديد معاليم التسجيل :**

في خصوص النزاعات الجبائية المتعلقة بتحديد معاليم التسجيل فإن اللجوء الى الإختبار ضروريا ذلك أنه غالبا ما يجد القاضي الجبائي نفسه أمام دفوعات متعارضة و متناقضة بين المطالب بالآداء من جهة وبين إدارة الجباية التي غالبا ما تدفع بوجود تقليص في قيمة الأملاك المصرح بها في العقد بهدف التقليص في قيمة معاليم التسجيل المستوجب دفعها وهو أمر متواتر الحصول في الواقع بآعتبار أن معاليم التسجيل المستوجبة بعنوان التفويت في الأملاك العقارية هي معاليم نسبية تتأثر إرتفاعا و آنخفاضا بالقيمة المصرح بها في العقد ومن جهة أخرى يدفع المطالب بالآداء بصفة آلية بتطابق الثمن المصرح به في العقد مع قيمة العقار و يطالب الإدارة بإثبات نقص القيمة مما يستدعي تعيين خبير لضبط قيمة العقار لإنارة الحقيقة أمام القاضي الجبائي الذي قد يعمد إلى تعديل شطط تقديرات الإدارة.

إزاء هذا الوضع المتشعب إرتأى المشًرع ضرورة إلزام المحكمة المتعهدة بآلنظر في قرارالتوظيف الإجباري إلى انتداب خبير تعهد إليه مهمًة ضبط القيمة الحقيقية للأملاك المتعاقد عليها تماشيا مع مبدإ حياد القضاء و تكريسا لمبدإ المساواة بين المطالب بالآداء و الإدارة .

 **- في مادة تحديد القيمة الزائدة العقارية :**

صرح المشرع صلب الفصل 62 من (م.ح.إ.ج) أن اللجوء لتحديد القيمة الزائدة العقارية يكون وجوبيا لتحديد معطيين أساسيين يتحدد على ضوئهما وجه الفصل في القضية أولهما قيمة الإحداثات التي أقامها المطالب بالآداء و الذي اشتراه في تاريخ سابق على أساس أن هذه القيمة سوف تقع إضافتها لثمن الشراء لتحديد القيمة العقارية الزائدة و التي تٌعتمد كأساس للتوظيف . وثانيهما هو التاريخ المعتمد لإنجاز الإحداثات المذكورة والذي يكتسي أهمية قصوى في تطبيق نسبة التحيين المقدرة ب 10بالمائة عن كل سنة تملك يتم طرحها من الفارق بين سعر التفويت والإقتناء.

إن انتداب خبير في المادة الجبائية و لئن كان وجوبيا في إطار النزاعات المتعلقة بمعاليم التسجيل و الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية إلا أنه ليس حتميا و آليا في النزاعات المذكورة ذلك أنه يجوز للمحكمة قانونا أن تعدل عن تسمية خبير كلما تبين لها و بصفة مبدئية أن المطالب بالآداء معفى من الأداء على القيمة الزائدة كأن يكون العقار المفوت فيه ذا صبغة فلاحية أو محل سكناه الرئيسي أو أن تكون العملية القانونية التي أنجزها المطالب بالآداء خاضعة لمعلوم التسجيل القار و ليس النسبي ففي مثل هذه الصور لا مجال لتعيين خبير طالما أن الإستجابة لدفوعات المطالب من شانها أن تنزع كل فائدة عن تسمية خبير في القضية المعروضة عليه .

 \*\* **ثانيا : الإلتجاء الوجوبي للإختبار عند طلب إعادة إحتساب الآداء :**

إن مسألة إحتسابالآداءالمستوجب على المطالب بالضريبة يعد جزءا لا يتجزأ عن عمل القاضي الجبائي في إطار القضاء الكامل حسب ما استقر عليه فقه القضاء الإداري (1).فيتعين على المحكمة المتعهدة بالنظر في الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري أن تحدد مبلغ الآداء المطلوب من المعترض و ذلك في صورة التعديل الجزئي لقرار التوظيف الإجباري وهو ما يقتضي قبول المحكمة لبعض الدفوعات التي أثارها المطالب بالآداء بخصوص أصل الآداء و أمام قبول إعتراضات المطالب بالآداء و على ضوء التعديلات

1/ المحكمة الإدارية 16 أكتوبر 2000القضية عدد 32009 الإدارة العامة للمراقبة الجبائية/ علي المجموعة 2000 الصفحة 612 "ان اللجنة الخاصة بتوظيف الاداء تنظر في الطعون الموجهة ضد قرارات التوظيف الاجباري في اطار القظاء الكامل و كقاضي الموضوع يتمتع بصلاحيات واسعة تمكنه من الغاء \او تعديل القرارات المطعون فيها "

التي ترى المحكمة وجاهتها فإنها تجد نفسها مجبرة على إعادة احتساب الأداء المستوجب أصلا و خطايا .وما نلاحظه هو أن عملية إعادة الإحتساب هي عملية بسيطة و معقدة في الآن نفسه فهي بسيطة من حيث أنها تتطلب القيام بعملية حسابية صرفة و لا تستوجب تفحص دفوعات الأطراف و التدقيق في بعض وسائل الإثبات المقدمة و لكنها معقدة أيضا على أساس أن آحتساب عديد الأداءات المستوجبة من المطالب بالآداء لا يخلو من التعقيد بالنظر الى خصوصية كل آداء من حيث نوعية التصريح : أقساط إحتياطية ، تصريح شهري ، تصريح بتركة ...ومن حيث قاعدة وطريقة إحتسابه كأداءات موظفة على رقم المعاملات ،على الارباح أوعلى تصرفات قانونية معينة كالبيع او الكراء ...و النسب المطبقة : معاليم قارة ، نسبية أو تصاعدية ...زيادة على تحديد بداية وجوب دفع الضريبة قصد احتساب خطايا التأخير . وأمام هذه التعقيدات تجد المحكمة المتعهدة بالدعوى الجبائية نفسها عاجزة عن القيام بآحتساب الضرائب و الأداءات المستوجبة لذلك أجاز الفصل 66 من (م.ح.إ.ج) للمحكمة الاستعانة بمصالح الجباية لإعادة عملية الإحتساب .و هذه الإمكانية الممنوحة للمحكمة بمقتضى الفصل 66 من (م.ح.إ.ج) للإستعانة بمصالح الجباية قصد إعادة الإحتساب قد تبدو متعارضة مع مبدإ المساواة بين طرفي الخصومة لكن هذا التدخل التشريعي غايته الضغط على تكاليف الخبير عند عملية إعادة الإحتساب و التي قد ترهق كاهل المطالب بالآداء و لكن المشرع وحرصا على ضمان الحقوق وآحتراما لمبدإ المساواة خول صلب الفصل 62 من (م.ح.إ.ج) للمطالب بالضريبة إمكانية طلب تعيين خبير للقيام بعملية إعادة آحتساب الضرائب و الأداءات المستوجبة من المعترض و فقا للتعديلات التي أقرتها المحكمة مما يجعله يعدل من مبدإ الاستعانة بمصالح الجباية لإعادة الإحتساب عملا بأحكام الفصل 66 من (م.ح.إ.ج) و استثناءا لا يقع إنتداب خبير إلا بناءا على طلب المطالب بالآداء تطبيقا لنفس الفصل المذكور لذلك فإن صلاحيات المحكمة مقيدة بوجوب اللجوء لمصالح إدارة الجباية لإعادة الإحتساب و لا يمكن اللجوء لللإختبار إلا في صورة تقديم المطالب بالآداء لمطلب في الغرض غير أن المحكمة الإدارية رأت خلاف ذلك في قرارها التعقيبي المدني عدد 37934 بتاريخ 16 جوان2008 (1) المتعلق بآختصاص اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري في ما يتعلق بتعليل قرارات التوظيف .

و عموما يتضح من أحكام الفصل 66 المتمسك بخرقه أن المشرع أجاز من خلاله إنتداب خبير بناء على طلب المطالب بالآداء إلا أن ذلك لا يمنع المحكمة من اللجوء إلى الإختبار من تلقاء نفسها كلما رأت ضرورة لذلك " فطالما أنه أمكن للمطالب بالآداء طلب تعيين خبير فمن الطبيعي أن يكون للحاكم نفس الحق" .

1/ المحكمة الإدارية ،تعقيب 16 جوان 2008 القضية عدد 37934 " حيث في صورة إدخال تعديلات تستوجب إعادة إحتساب المبالغ ... يمكن للمحكمة الإستعانة بمصالح الجباية لإعادة الإحتساب أو تعيين خبير للغرض بناء على طلب المطالب بالآداء...دون أن يمنع ذلك المحكمة من اللجوء إلى الإختبار من تلقاء نفسها كلما رأت ضرورة لذلك ".

 **الفرع الثاني :حدود الإختبار في النزاع الجبائي و شروط إجراءه .**

يعد الزًخم القانوني للتشريعات الجبائية آلية لتنظيم الإختبار الواردة أحكامه بمجلة المرافعات المدنية والتجارية والتي تنطبق على سائر الإختبارات العدلية ، إلا أن التشريع وفقه القضاء الجبائيين قد سعيا إلى إثراء هذه القواعد العامة الواردة بالقانون الخاص بجملة من النصوص والقرارات الفقه قضائية سعت إلى الإحاطة بخصوصية النزاع الجبائي بما يحتويه من إستثناءات وآختلافات مع باقي النزاعات القانونية وكل هذه الأحكام ساهمت في تأطير مهام الخبير ورسم حدود لعمله في النزاعات الجبائية .

 1**/ الحدود القانونية :الفصل بين الإختبار الفني و إعادة الإحتساب**

رغم أن الإختبار في النزاعات الجبائية يخضع لمجلة المرافعات المدنية و التجارية و التي تنطبق على سائر الإختبارات العدلية إلا ان التشريع و فقه القضاء الجبائيين قد سعيا الى إثراء هذه القواعد العامة بجملة من النصوص و القرارات الفقه قضائية للإحاطة بخصوصية النزاع الجبائيبما يحتويهمن إستثناءات و آختلافات مع باقي النزاعات القانونية كالخلاف بين إدارة الجباية و المطالب بالأداء عندما يتعلق الأمر بتحديد قيمة العقار أو القيمة الزائدة العقارية أو الضريبة المستوجبة آعتمادا على المحاسبة أو القرائن وهنا يؤكد الفصل 49 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 و المتعلق بقانون المالية لسنة 2010 أنه "لا يشمل الإختبار المنصوص عليه بهذا الفصل عملية إعادة آحتساب مبالغ الأداء الموظفة أو المطلوب آسترجاعها و بالتالي تبقى خاضعة لأحكام الفصل 66 من هذه المجلة ".فالمحكمة لا يمكنها تكليف خبير بموجب مأمورية واحدة للنظر في مسائل فنية و إعادة الإحتساب الضريبي بل يتعين على المحكمة إجراء إختبارين للغرض إن اقتضى الأمر ذلك قصد ترشيد اللجوء للإختبار من طرف قاضي الجباية و منع تفويض المحكمة لصلاحياتها في البت في القضية للخبير فجمع هذا الأخير بين الإختبار الفني و الإختبار المتعلق بإعادة الإحتساب للضرائب والأداءات المستوجبة يجعل الخبيريحل واقعيا محل القاضي المنتصب للبت في النزاع الجبائي المطروح و يؤثر بمقتضى تقريره على وجه الفصل في القضية و هو ما أراد المشرع تفاديه من خلال تنقيح الفصل 62 من (م.ح.إ.ج) عبر التأكيد صراحة على الفصل والتفرقة بين المسائل الفنية و إعادة الإحتساب و التي لا يمكن ان تكون موضوع آختبار موحد و من ناحية أخرى يعكس هذا التنقيح رغبة المشرع في تمكين طرفي القضية من ممارسة حقهما في الدفاع و ذلك بتقديم دفوعاتهما بخصوص الجوانب الفنية في مرحلة أولى ثم مسألة إعادة الإحتساب في مرحلة ثانية وهو أمرقد لا يكون متاحا في صورة تكليف خبير بإنجاز مسألتين مجتمعتين مما قد يؤثر على قرار المحكمة و حسم الامر امام طرفي النزاع و لا يكون أمام المحكمة سوى المصادقة على ماآنتهى إليه الخبير المعيًن . ومن جهة أخرى نشير أن التاكيد على الفصل بين الإختبار الفني و الإختبار الرامي الى إعادة الإحتساب الضريبي المستوجب من طرف المطالب بالآداء ضروري لوجود فارق جوهري يميز بين الصنفين من الإختبارات فالإختبار الفني متروك لمطلق آجتهاد المحكمة التي قد تاذن من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الطرفين في حين أن الإختبار الرامي الى إعادة الإحتساب لا يمكن الإذن به مبدئيا من المحكمة و لا بد من طلب صريح من المطالب بالآداء في عدم تكليف أعوان الإدارة الجبائية بهذه المهمة و تعيين خبير لإعادة الإحتساب فالمحكمة لا تمتلك سلطة تعيين خبير لإعادة آحتساب الضريبة المستوجبة ولا تكلف بذلك وجوبا مصالح الجباية بهذه المهمة إلا إذا لم يعارض المعترض على قرار التوظيف و هو ما دفع المشرع إلى التأكيد على الفصل بين الإختبارين في إطار الفصل 62 من م.ح.إ.ج .

1**/ الحدود الفقه قضائية لتكليف خبير**

لقد تميز فقه قضاء المحكمة الإدارية بإظافات مهمة تتعلق بتكليف خبير في المادة الجبائية و ذلك ضمانا لحماية صلاحيات المحكمة عند آستعانتها بالخبراء فتدخل المشرع لرسم إطار معين الحدود للاختبارات و ذلك بضبط جملة من المسائل وهي :

 \* تتمثل من جهة أولى في أن المأمورية المسندة الى الخبير لا يمكن ان تؤول إلى المساس بالقواعد المتعلقة بعبء الإثبات بمعنى أن الإختبار لا يمكن أن ينجر عنه تغيير مراكز الأطراف من حيث عبء الإثبات(1) فالخبير يقتصر دوره على النظر في حجية الإثباتات التي قدًمها المعترض و قوة الدفع بها في سبيل إقامة الدليل على صحة ما يدعيه فإقراره بحجية وسائل الإثبات تلك لاتعفي من عبء الإثبات وإمكانية قلبه فيصير المطالب بالإثبات في حل من هذا العبء وتحصنه بقرينة حتى وإن كانت بسيطة . فمأمورية الإختبار يجب تحديدها إذن مع مراعات القواعد التشريعية المتعلقة بعبء الإثبات (2) وبناء عليه فإنه في صورة ما إذا كان عبء الإثبات محمولا على المطالب بالآداء فإن مهام الخبير يجب أن تقتصر على تقدير حجية الإثباتات التي قدمها المعترض في سبيل إقامة الدليل على صحة ما يدعيه .(3) لا أن يصرح ببطلان تلك الحجية فينتج عنه قلب عبء الإثبات .

 \* أما الحالة الثانية فتتمثل في آستقرار فقه القضاء على رفض الإختبارات الغير مجدية إذ الإختبار ليس غاية في حد ذاته بل هو وسيلة تساعد القاضي على البت في القضية المنشورة لديه وهو أداة تتيح له فهم بعض الجوانب الواقعية التي يكتنفها الغموض و التي

1/CE.11-07-1938 3e espece REC. p.658 –CE 13-01-1960 req.n° 44918 rec .CE.p.26

2/CE 15-10-1982 req n° 38103 R.J.F 1983 p 518-CE 3-10-1984req n°48928RJF p12

 3 /C.E 13 join 1964 req n° 60235 rec.CE.p.875 .

لها تأثير حاسم للبت في القضية المعروضة و من ثمة لا يجوز للقاضي الإذن بإجراء إختبار إلا إذا كانت نتيجة أعمال الخبير مفيدة للمحكمة و هو ما يفترض أن يكون الإختبار ضروري للبت في النزاع (1).لذلك فإن التعيين الشكلي للخبير استجابة للنص القانوني الذي يبيح تلك الإمكانية دون أن يكون لهذا الإنتداب غاية تتمثل في فهم الجوانب الواقعية التي يكتنفها الغموض من طرف قاضي الأصل يقر فقه القضاء الجبائي بعدم إجرائه.

وإذا كانت أعمال الخبيرغيرمجدية للمحكمة فإنه لامجال منطقا و لا قانونا الإذن بالإختبار وتكون المحكمة بهذه الصورة قد إرتكبت خطأ إجرائيا يعرض حكمها للنقض من المحكمة الأعلى درجة مُحًملة أحد الطرفين مصاريف التقاضي بدون موجب وكأمثلة على الإختبارات غير المجدية التي أقرها فقه القضاء نجد الحالات التالية :

 -1-الإختبار الذي يتسلط على معطيات و عناصر لا تاثير لها على وجه الفصل في القضية .

 -2- الإختبار الذي يتسلط على معطيات واقعية غير متنازع فيها بين الطرفين ذلك أنه لا يمكن للمحكمة أن تعهد للخبير بالتحقق من وقائع أقر الطرفان بصحتها .

 -3- الإختبارات المأذون بها و التي تتضمن جميع المعطيات الواقعية التي تسمح للمحكمة بالبت في النزاع فالمحكمة مطالبة بممارسة صلاحياتها كاملة و البت في النزاع على ضوء المؤيدات المظروفة بالملف ووفقا لما يقتضيه القانون فتكليف خبير للنظر في مدى آحترام الإدارة الجبائية مبدأ منع إجراء مراقبتين جبائيتين معمقتين بعنوان نفس الفترة مثلا هي مسألة يمكن للمحكمة البت فيها ولا ضرورة للجوء إلى خبير .

 -4- كما أنه لا يمكن للمحكمة أن تأذن بتكليف خبير قبل النظر في المسائل الشكلية لقبول الدعوى والتاكد من آستيفائها جميع الشروط الشكلية و آحترام جميع القواعد الإجرائية المشترطة قانونا لقبولها كعدم آحترام أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري عملا بالفصل 55 من م.ح.إ.ج .

 -5- لا يجوز للمحكمة الإذن بإجراء آختبار في حال ثبوت عدم إمكانية إنجاز الخبير للمهمة الموكولة إليه و تكون هذه الإستحالة إما قانونية تتمثل في تعيين خبير للنظر في قضية جبائية موضوعها المنازعة في طريقة التقييم التقديري للدخل حسب عناصر مستوى العيش و الحال أن المطالب بالآداء نفسه يقر بانه ليست له أي مؤيدات تثبت مصادر تمويل مستوى عيشه من شأنها دحض القرينة البسيطة التي يقوم عليها هذا النظام التقديري أو آستحالة واقعية متمثلة في تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة و الحال أن الخبير

1 /BOUSQUET-TA expertise et autre mesures d’instruction.j.ci procedure fiscales424 n°9

المحاسب المكلف بتصفية المؤسسة المذكورة و تقرير الضابطة العدلية المحرًر في إطار أبحاث جزائية إنتهت الى آستحالة إعادة تحديد النتيجة التي حققتها المؤسسة (1).

 -6- إستحالة تعيين خبير للقيام بمأمورية تتعلق بإبداء رأيه حول مسائل  واقعية (2)أو قانونية صرفة(3)مثل:

 \*التكييف الجبائي للنشاط أو للمداخيل أوللوضعية القانونية والجبائية للمطالب بالآداء .

 \*تحديد النًص المنطبق من حيث الزمن في صورة وجود تنازع قانونين في الزمن .

 \*تحديد الدولة التي لها الحق في توظيف الضريبة في صورة وجود نشاط أو مداخيل لها ارتباط بإقليمين جبائيين أو وجود تنازع قوانين في المكان .

 \*تأويل القانون الأساسي للشركة الطاعنة (4) .

 \*تحديد الآثار الجبائية لعقد (5).

هذا و لا يمكن للمحكمة التي أذنت بالإختبار إصدار حكمها قبل ان يٌتم الخبير إنجاز مهمته فالمحكمة ملزمة بانتظار إيداع الخبير لتقريره قبل الفصل في النزاع المعروض عليها و لئن لم تفعل يكون حكمها مستهدفا للنقض(6) إلا متى ثبت ورود معطيات قانونية أو واقعية جديدة إثر اتخاذ القرار القاضي بتكليف الخبير و كان من شأنها أن تلغي كل جدوى للإختبار المأذون به (7).

 **المبحث الثاني :الأحكام الإجرائية المنظمة للاختبارفي المادة الجبائية**

إن المادة الجبائية بحكم انتمائها للقانون العام تكون أحكام القانون الخاص المتبعة صلبها والمنظمة لإجراءات منازعاتها إستثناءا فهي بالتالي تنفرد بأحكامها من حيث الإجراءات

1-1982 req n°21695.DF 1982 n°16 comm. CE 22 JANVIER

2- bousquet ® tribunal adm .expertise et autres mesures d’instruction.j.ci.procedures fiscales . fasc.424 n°62

3- CE 22 octobre 1955 req n° 56164 rec CE.p498

4- CE 3 janvier 1946 req n°66084 rec .C.E p.2

5- CE 24 mai 1912 req n° 45611 et 47997 rec CE p 611

1. المحكمة الإدارية 6 ماي 1982 ، القضية عدد 151 المجموعة ص 66 – المحكمة الإدارية 27 جانفي 1992 القضية عدد 1001 ( غير منشور) – المحكمة الإدارية 9 نوفمبر 1992 القضية عدد 1042( غير منشور)-CE 11mai1962 req n°53960 DF.1962 n°29-30.doc.concl.B.DUCAMIN.rec.CE.p.319
2. CE.11mai1962req.n°53960.DF.1962n°29-30doc.conclB DUCAMIN.rec.CE.p .319

ومن حيث الأصل فكانت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إفرازا لهذا التفرد والإستقلال لكن وقصد تجنب الخلط وتشعب الإجراءات مع أحكام القانون الخاص فإن المادة الجبائية قد أسندت بمقتضى الفصل 56 من أحكام مجلة المرافعات المدنية و التجارية بخصوص القواعد الإجرائية المنضمة لسير النزاع الجبائي(1) فكان الإختبار المنجز في المادة الجبائية يخضع للفصول 103 من(م.م.م.ت) و ما بعده من حيث شكليات القرار القاضي بتعيين خبير و إجراءات إعمال الإختبار و تقرير الخبير فكانت آلية الإختبار في المادة الجبائية تتميز بجملة من الخصوصيات (فرع أول ) سعى قانون المالية لسنة 2010 إلى تدعيمها ببعض الأحكام الخاصة (فرع ثاني ).

 **الفرع الأول :خصوصيات إجراء الإختبار في المادة الجبائية**

ان إحالة الفصل 56 من(م.ح.إ.ج) إلى الفصول 103 و ما بعده من(م.م.م.ت) لم يمنع فقه قضاء المحكمة الإدارية و لا محكمة التعقيب من إرساء خصوصيات للمادة الجبائية فيما يتعلق بإجراء الإختبار و ذلك خاصة عند تحديد عدد الخبراء، ضبط إختصاص الخبير، الجهة الإدارية المعنية وتحمل مصاريف الإختبار .

 **-1- عدد الخبراء**

ينص الفصل 102 من(م.م.م.ت) أنه إذا كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا يجب أن يكون الإختبار بواسطة ثلاثة خبراء (2)إلاً إذا آتفق الطرفان على خبير واحد و قد نص الفصل 56 من المجلة على آنطباق(م.م.م.ت) على الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من(م.ح.إ.خ) ما لم تتعارض مع الأحكام الخاصة الواردة بهذه المجلة ومن ثمة فآنطباق الفصل 102 وما بعده من(م.م.م.ت) يصبح أمرا محتما فالمبدأ إذن هو تعيين ثلاثة خبراء والإستثناء هو إتفاق طرفي النزاع على خلافه فهل أن مقتضيات الفصل 102(م.م.م.ت) تهم النظام العام بحيث لا يسمح بمخالفته ؟.

إن مخالفة الفصل 102 من(م.م.م.ت) يعني حتما تكليف خبير واحد و هذا أمر وارد لعدة أسباب إذ أن الفصل 66 من(م.ح.إ.ج) إستعمل عبارة خبير في صيغة المفرد وهو ما يستنتج منه إرادة المشرع في وضع استثناء في تطبيق الفصل 102 من(م.م.م.ت) في النزاعات الجبائية و هذا التاويل يتدعم بوجود تأويل تشريعي واضح صلب(م.ح.إ.ج)في تقليص المصاريف القضائية في إطار الدعوى الجبائية و هذا ما نلمسه من خلال قيام أعوان الادارة

1. الفصل 56 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية
2. يراجع أحمد الورفلي " سير القضية الجبائية أمام القاضي العدلي" ملتقى التقاضي على درجتين في المادة الجبائية نابل في 23 ماي 2003 ص 35

باجراءات التبليغ(1) و عدم خضوع الأحكام و القرارات الصادرة في المادة الجبائية إلى شكلية التسجيل(2) و تكليف أعوان الإدارة بعملية احتساب الضريبة المستوجبة في صورة إدخال تعديلات على أساس الآداء(3) و على صعيد التطبيق نلاحظ قيام الدوائر الجبائية بتكليف خبير واحد بإنجاز أعمال الإختبار(4).

هذا على مستوى تأويل الفصل 102(م.م.م.ت) وتوضيح انسجامه مع الفصل 66 من مجلة الإجراءات الجبائية فكيف تعامل فقه القضاء التونسي بخصوص تأويل الفصل 102 مجلة (م.م.م.ت) أي من خلال قرارات المحاكم العليا سواء محكمة التعقيب العدلية أو المحكمة الإدارية بوصفها محكمة تعقيب في النزاعات الجبائية (5) لنلاحظ أنها تتعامل بمرونة كبيرة مع مقتضيات الفصل 102 من(م.م.م.ت) فاعتبرت المحكمة الإدارية أنه لا يمكن القدح في تعيين خبير واحد إلا قبل الخوض في الأصل و يعتبر السكوت بالطور الإبتدائي بمثابة الموافقة عليها (6) في نفس السياق اعتبرت محكمة التعقيب أن "إجراء وجوب انتداب ثلاثة خبراء اذا كانت الدولة أو غيرها من المؤسسات العمومية طرفا في القضية هو إجراء ليس له تعلق بالنظام العام بدليل جواز الإتفاق على خلافه فيتعًين على من تقرر لفائدته أن يثيره أمام محكمة الموضوع قبل الخوض في الأصل "(7)وآعتبرت المحكمة أن عدم المعارضة في إجراء الإختبار من طرف خبير واحد قبل شروعه في أعماله يعد تنازلا عن المطالبة بثلاثة خبراء و بذلك فالإعتراض لدى الإستئناف لا أساس له قانونا حسب مقتضيات الفصل 14 و الفصل 102 من(م.م.م.ت)(8) ولكن آعتبرت محكمة التعقيب أن أحكام الفصل 102 وردتعامة و تنطبق على جميع أنواع الإختبارات المأذون فيها قضائيا بصرف النظر عن موضوع الدعوة وطبيعة الإختبار ونقضت على هذا الأساس قرار

1. الفصول 10-51-58 م.ح.إ.ج
2. الفصل 9-21 م.م.ت.ط.ج.
3. الفصل 66 م.ح.إ.ج
4. رضا بالحاج :خصوصية الاختبار في المادة الجبائية الاخبار القانونية العدد 12-13 نوفمبر 2006 ص 25 .
5. الفصل 11 جديد من القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية .
6. المحكمة الادارية استئناف 13 جانفي 2001 القضية عدد 22371المكلف العام بنزاعات الدولة في حق وزارة الدفاع / ورثة المرحوم هشام المجموعة 2001 ص 204
7. تعقيبي مدني عدد 15583 مؤرخ في 8 أفريل 1987 ،النشرية 1978 قسم مدني ص 70
8. تعقيبي مدني عدد 1017 مؤرخ في 7 أفريل 1977 – النشرية 1977 قسم مدني ، جزء 1 ص 202.في نفس السياق اعتبرت محكمة التعقيب أنه " إن كان من الوجوبي انتداب ثلاثة خبراء في كل قضية تكون فيها الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا فإن ذات النص أدرج الإستثناء في تلك القاعدة واللمتمثل في انتداب خبير واحد إذا ما اتفق الطرفان على ذلك وهو اتفاق يمكن أن يكون بالتصريح أو بالتلميح من خلال القبول عند إجراء الإختبار بالخبير الواحد بتسجيل الجواب في أصل النزاع بدون معارضة أو تسجيل إحتراز في ذلك الشأن أو السعي في طلب الرجوع في الإذن المعتمد في تكليف ذاك الخبير " تعقيبي مدني عدد 25345 مؤرخ في 7 أفريل 2009 .

محكمة الإستئناف الذي آعتبرت فيه أن طبيعة موضوع القضية لايقتضي إجراء إختبار بواسطة ثلاثة حكماء (1)و بالتالي فان قاعدة تعيين ثلاثة خبراء يعتبر من القواعد المكملة التي لا تهم النظام العام و يمكن مخالفتها بإرادة طرفي النزاع .

 **- 2- تحديد إختصاص الخبير**

إن إختصاص الخبير المنتدب يختلف حسب طبيعة الأعمال المطلوب منه إنجازها فبخصوص النزاعاتالمتعلقة بمعاليم التسجيل و الضريبة على القيمة الزائدة العقارية فإن الخبراء المختصين في الشؤون العقارية و الأكرية مؤهلون للقيام بهذه المؤموريات (2 ).

أما إذا تعًلقت مهمة الخبير بالتدقيق في المحاسبة و التأكد من صحة مسكها فإن مثل هذه المهمة تعهد للخبراء المحاسبين وهو ما أكده الفصل الثاني من القانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 المتعلق بمهمة الخبراء المحاسبين والذي نص على أنه "يعد خبيرا محاسبا على معنى هذا القانون كل شخص يمارس بآسمه الخاص و تحت مسؤوليته الخاصة مهمة معتادة تتمثل في تنظيم و مراجعة و تعديل و تقدير حسابيات الشركات و المؤسسات ".

أما بالنسبة لقاعدة إعادة إحتساب الأداءات و الضرائب المستوجبة فإن هذه المهمة يمكن أن تسند لخبير في الحسابيات أو خبيرا محاسبا و كذلك للمستشارين الجبائيين الذين يمارسون مهنتهم طبق القانون عدد 34 لسنة 1960 المؤرخ في 14 ديسمبر 1960 .

 **-3- الجهة الإدارية المعنية باستدعاء الخبير**

إن أهمية هذا الإجراء يتعلق بحسن سير الدعوى القضائية لذلك يتعين على الخبير إستدعاء المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف لمتابعة و حضور أعمال الإختبار فقد نص الفصل 55 من م.ح.إ.ج أن الدعوى ترفع ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الإبتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف و هو ما يستنتج منه أن الجهة الإدارية التي لها صفة التقاضي في النزاع الجبائي هي المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف .

 **-4- تحمل مصاريف الإختبار**

مبدئيا تحمل مصاريف التقاضي طبقا للفصل 128 من(م.م.م.ت) على الطرف الذي تسلط عليه الحكم وينطبق هذا الفصل على الدعاوى الجبائية عملا بأحكام الفصل 56 من م.م.م.ت وبناء عليه فإن مصاريف الإختبار المأذون به في إطار الدعوى الجبائية تحمل على الطرف المحكوم

1. تعقيبي مدني عدد 1653 مؤرخ في 21 سبتمبر 2004، قسم مدني ،ص،17 .
2. رضا بالحاج المقال السابق الذكر ص 25

عليه غير أن تاويل عبارة الطرف المحكوم عليه تثير إشكالا .فهذا التأويل الحرفي لعبارة الطرف الذي تسلط عليه الحكم يؤول إلى آعتبار المطالب بالأداء محكوما عليه في الدعاوى الجبائية في جميع الحالات بمجرد أن يقع إلزامه من طرف القاضي بآداء ضريبة ولو كانت محدودة جدا مقارنة بالضريبة المطلوب آداؤها بموجب قرار التوظيف الإجباري و لا يعفى المطالب بالآداء من آداء مصاريف الإختبار إلا اذا تحصل على حكم يقضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري كليا أو بإعفاءه من كامل المبالغ المضمنة بقرار التوظيف .

هذا التأويل لعبارات الفصل 128 من(م.م.م.ت) يتضمن إجحافا بحقوق المطالب بالآداء خاصة إذا كان الحكم الصادر يقضي بالتخفيض بشكل هام في المبالغ الواردة بقرار التوظيف الإجباري ففي هذه الحالة يكون من غير الوجيه تحميل المطالب بالآداء مصاريف الإختبار حال أنه ثبت بناء على نتيجة الإختبار أن أعمال الإدارة و تقديراتها تميزت بالشطط .

و الحل يكمن هنا في تعديل مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية و إدراج فصل ينص على تحميل المطالب بالآداء مصاريف إختبار في حدود نسبة الضريبة الملزم بآداءها بموجب الحكم الجبائي الصادر ضده مقارنة بجملة الضريبة الواردة بقرار التوظيف الإجباري و تحميل الإدارة الباقي أي النسبة التي تمثل التنقيص الذي تحصل عليه المطالب بالأداء في الضريبة المطلوبة منه . إن هذا الحل يبقى الأكثر انصافا للمطالب بالآداء و سيؤدي حتما إلى حثً الإدارة على إصدار قرارات توظيف مؤسسة على قرائن قانونية و واقعية جدية تعتمد على التحري و النظر في دفوعات المطالب بالآداء و الإبتعاد عن الشطط و التعسف في إصدار القرارات الجبائية . وقد تبنى القانون المقارن هذا الحل (1).

**الفرع الثاني :تدعيم الخصوصيات الإجرائية للإختبار بموجب قانون المالية لسنة 2010**

يخضع الإختبار في المادة الجبائية بصفة مبدئية لأحكام الفصل 56 من(م.م.م.ت) غير أن الفصل 49 من القانون عدد 71 لسنة 2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 و المتعلق بقانون المالية لسنة 2010 قد أورد بعض القواعد الخصوصية التي من شأنها أن تطبق على الإختبار المأذون به في إطار النزاعات الجبائية. فالفصل 49 من القانون عدد 71 لسنة2009 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 و المتعلق بقانون المالية لسنة 2010 أظاف للفصل 62 من (م.ح.إ.ج) اربعة فقرات تنص على ما يلي:"و يمكن للمحكمة فيما عدى ذلك ان تاذن

1-L’article R \*207-1 LPF dont l’alinea 2 prevoit que «  les frais d’expertise sont supportes par la partie qui n’obtient pas satisfaction . le contribuable qui obtient partiellement gain de cause participe au frais en proportion de la part de la demande qui a été rejeteé et compte tenue de l’etat de litige au debut de l’expertise »

بإجراء إختبار في المسائل المعروضة على أنظارها وفقا لأحكام مجلة المرافعات المدنية و التجارية ".

يودع الخبراء التقارير لدى كتابة المحكمة و يسلمون مقابل وصل تسليم او بواسطة العدول المنفذين نسخا منها لمصالح الجباية المتعهدة بالملف وللمطالب بالآداء خلال الثمانية و الأربعين ساعة الموالية لتاريخ الايداع . و تمًكن المحكمة مصالح الجباية و المطالب بالآداء من أجل لا يقل عن خمسة عشر يوما من تاريخ التسلم لإبداء ملاحظاتهم و احترازاتهم و اعتراضاتهم بشان تقارير الإختبار . ولا يشمل الإختبار المنصوص عليه بهذا الفصل عملية إعادة إحتساب مبالغ الآداء الموظفة أو المطلوب استرجاعها و التي تبقى خاضعة لأحكام الفصل 66 من هذه المجلة (م.ح.إ.ج).

**القاعدة الاجرائية الاولى للإختبارات الجبائية : فصل الإختبار الفني عن إعادة الإحتساب** هذه القاعدة أوردها الفصل 62 جديد من(م.ح.إ.ج) و مفادها أن الإختبار الذي تأذن به المحكمة لآستجلاء بعض المسائل الفنية المرتبطة بالنزاع لا يشمل إعادة إحتساب الضريبة المستوجبة من المطالب بالآداء و التي تبقى خاضعة لأحكام الفصل 66 من(م.ح.إ.ج) أي أنه لا يمكن للمحكمة أن تعهد لنفس الخبير و بموجب مأمورية إختبار موحدة بإنجاز مهمتين بل يتعين على المحكمة الفصل بين المسألتين بشأن المسائل الفنية في مرحلة أولى ثم تلقي ملاحظات الطرفين بشأن تقرير الإختبار قبل تكليف الإدارة بإعادة إحتساب الضريبة المستوجبة من المطالب بالآداء أو إنتداب خبيرللغرض متى أبدى المعترض صراحة رغبته في إسناد مهمة إعادة إحتساب الضريبة المستوجبة لخبير .

هذه القاعدة قد تثير إشكاليات تطبيقية ذلك أن إنتداب خبيرين يعهد لأحدهما بتدقيق مسائل فنية و للثاني بتصفية الأداءات المستوجبة قد يؤدي الى إثقال كاهل الطرف المحمول عليه مصاريف الإختبار بمصاريف إضافية قد لا يتكبدها في صورة تكليف خبير واحد بإنجاز المهمتين . كما يترتب عنه إطالة أمد نشر القضية على اعتبار ان الخبير الثاني سوف يقضَي وقتا إضافيا للإطلاع على ملف القضية و فهم و استيعاب تقرير الخبير الذي سبقه قبل أن يتولى إنجاز المأمورية المناطة بعهدته .و حسب الفصل 52 فقرة أخيرة من(م.ح.إ.ج) فإن الدائرة الجبائية ملزمة بالنظر في القضايا المنشورة أمامها (قضايا الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري) في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ نشر الدعوى أمام المحكمة الإبتدائية(1) وهو أجل يستحيل التقيد به في صورة الإذن بإجراء اختبارين متعاقبين أولهما للنظر في المسائل الفنية والثاني لتصفية الأداءات المستوجبة . وبذلك فلا بد من إيجاد انسجام بين أحكام الفصلين 52 فقرة أخيرة و الفصل 62 جديد

1. الفصل 52 فقرة أخيرة م.ح.إ.ج

من(م.ح.إ.ج) وذلك عبر التمديد في أجل ستة أشهر خاصة وأن هذا الأجل المنصوص عليه غير معقول ذلك أن سائر الاطوار التي تمر بها القضية الجبائية انطلاقا من تقديمها لكتابة المحكمة و نشرها مع مراعاة أجل حضور لا يقل عن 30 يوما بالنسبة للقضية الجبائية(1) ثم نشرها بطور صلحي قد تصل مدته الى أربعة أشهر (2)و الإذن بإجراء إختبارين عند الإقتضاء أولهما لتفحص المسائل الفنية و ثانيهما لإعادة إحتساب الأداءات المستوجبة قد تستغرق حوالي ستة أشهر فما فوق وهو ما يجعل الإتزام بالفصل 52 شبه مستحيل أي الإلتزام بالبت في الإعتراض على قرارات التوظيف الإجباري التي تم توقيف تنفيذها .

**القاعدة الإجرائية الثانية للإختبارات الجبائية : تمكين المطالب بالأداء و الإدارة بنسخ من الإختبارات**

بمقتضى الفصل 49 من قانون المالية لسنة 2010 مكن الخبيرالمطالب بالآداء و الإدارة من نسخ من للإختبار المنجز في أجل 48 ساعة من تاريخ إيداع التقرير بكتابة المحكمة بصورة مباشرة أو عن طريق عدل تنفيذ و يبدو أن هذا الإجراء قد وضع لتسهيل عمل مصالح الجباية في إطار متابعة ملفات قضايا الجباية و تيسير إطلاعها على تقارير الإختبارات بغية إعداد وسائل الدفاع .خاصة وأن إدارة الجباية كانت تلاقي صعوبات في الحصول على نسخ من تقارير الإختبارات المأذون بها وهو ما سعى المشرع إلى تلافيه من خلال إجبار الخبير على ضرورة تسليم نسخ من التقارير إلى طرفي النزاع و إيداع آخر بكتابة المحكمة .

لكن قد يطرح هذا الإجراء إشكاليات في تطبيقه تتمثل في المصاريف المترتبة عنه فهل يضيف الخبير المصاريف المترتبة عن تسليم الطرفين لنسخة من التقرير و المتمثلة في مصاريف إعداد النسختين و مصاريف عدل التنفيذ لقائمة أجوره التي يسًعرها رئيس المحكمة أم يتجه حمل المصاريف على الطرف المعني بالتسليم .إلا أنه في كلتا الحالتين سوف يترتب عن هذا الإجراء الترفيع في تكاليف الإختبار وهو ما قد يتعارض مع مبدأ مجانية التقاضي خاصة إذا آستحضرنا مبدأ وجوب إنجاز الإختبار في المادة الجبائية بواسطة ثلاثة خبراء و ضرورة الفصل بين الإختبار الفًني و الإختبار الرامي الى إعادة الإحتساب وهو ما قد يؤدي إلى الترفيع في مدة وتكاليف الإختبار .

**القاعدة الإجرائية الثالثة :وجوب إبداء طرفي النزاع لآرائهم و اعتراضاتهم في أجل خمسة عشر يوما على تقارير الإختبار .**

 هذا الأجل يهدف الى ضمان حق الدفاع بآعتبار أن تمكين الطرفين من مدة 15 يوما للإطلاع

1. الفصل 59 م.ح.إ.ج
2. **الفصل 60م.ح.إ.ج**

على تقرير الخبير من شأنه أن يسمح للمتقاضين بمهلة زمنية كافية لدراسة تقرير الإختبار المنجز و إبداء ما لديهما من ملاحظات . لكن ما نلاحظه أن هذه القاعدة غير مألوفة بآعتبار أنه لا وجود لنص قانوني يفرض على جهة قضائية أجلا أدنى يقع منحه للطرفين للإطلاع على مضمون تقرير الإختبار بل أن المحكمة تتولى تسيير القضيةحسب ما يقتضيه حق الدفاع ونشير في هذا الغرض إلى أن عمل المحاكم مكًن طرفي القضية بصفة تكاد تكون كلية من إمكانية الإطلاع على تقرير الإختبار على آعتبار أن الأمر يتعلق بحق أساسي هو حق الدفاع وهنا قد يطرح التسائل حول مدى جدوى التنصيص على هذا الأجل الأدنى حال أن طرفي النزاع يتمتعان بأجل كاف للإطلاع على تقرير الإختبار وعدم منحهم أجلا معقولا للإطلاع يعد خطأ إجرائيا على أساس هضم حق الدفاع .

أما على المستوى العملي فتثار إشكاليات تطبيقية بخصوص الجزاء المترتب عن عدم احترام بعض القواعد الإجرائية البسيطة ، فما هو مثلا تأثير عدم تسليم الخبير نسخة من تقريره إلى طرفي القضية و على حجية الإختبار فهل يعتمد الإختبار ام يعد باطلا ؟ ومن الناحية الإجرائية ما هو الجزاء المترتب على عدم احترام المحكمة مبدأ الفصل بين الإختبار الفني و الإختبار الرامي لإعادة احتساب الضرائب أو عدم تمكين طرفي النزاع من أجل خمسة عشر يوما للإطلاع على الإختبار فهل أن هذه الإخلالات تبرر نقض الحكم من المحكمة الأعلى درجة أم أن الأمر يتعلق بإجراءات غير جوهرية شرَعت لمصلحة أحد الطرفين أو كلاهما مما من شأنه أن لا يبرر مبدأ نقض الحكم الجبائي .

**خاتمة**

ما يمكن قوله أن الإختبار في المادة الجبائية هو وسيلة إستقرائية أساسية من شأنها إنارة سبيل المحكمة المتعهدة بالإعتراض على قرارات التوظيف الإجباري خاصة أن المشرع حرص على تكريس صريح لإمكانية اللجوء لأهل الخبرة والإختصاص .لكن من المتجه توضيح بعض الإشكاليات التي تعترض المحاكم بمناسبة انتداب خبير و من أهمها عدد الخبراء عبر التنصيص صراحة على وجوبية انتداب ثلاثة خبراء كلما تجاوزت قيمة النزاع مبلغا ماليا يتم تحديده من طرف المشرع كما يتجه التنصيص صراحة على الطرف المتحمَل للمصاريف مما يجعل أجرة الخبير محمولة على المطالب بالآداء في حدود النسبة التي يمثلٌها المبلغ المحكوم به مقارنة بمبلغ الآداء المضمن بقرار التوضيف الإجباري .

**إنتهى**