

## أثر الخبرة المحاسبية على القاضي

(بين سلطته التقديرية وحتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية)

## The Effect Of Accounting Experience On The Judge (Between His Discretion And The Inevitability Of Taking It In The Tax Dispute)

تاريخ القبول: 2020/06/03

تاريخ الإرسال: 2020/02/17

وبذلك هي تشكل الطرف القوي، والمكلف بالضريبة الذي يعتبر الطرف الضعيف، وباعتبار أن المنازعة الضريبية حين قيامها تطرح العديد من الأمور التقنية والمحاسبية، الأمر الذي يستدعي من القاضي اللجوء إلى الخبرة المحاسبية، كوسيلة للفصل في هذه المنازعة وإثبات الحق لصاحبه، غير أن الملاحظ أن القاضي أصبح يعتمد كثيراً على تقرير الخبرة المحاسبية إذ أضحى من الأمور التي لا يمكنه الإستغناء عنها وذلك لغياب التكوين في مجال المحاسبة الأمر الذي يستدعي تكوين القضاة في هذا المجال ليتسنى لهم الفصل في المنازعة الضريبية بناءً على سلطتهم وقناعتهم الشخصية وليس إنطلاقاً مما يمليه تقرير الخبرة المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية:** القاضي؛ المنازعة الضريبية؛ الإدارة الضريبية؛ المكلف بالضريبة؛ الخبرة المحاسبية.

**Abstract:**

There is no doubt that any dispute between two parties arises over a

مسقم مريم (\*)  
مخبر القانون والعقار  
جامعة البليدة 2 - الجزائر  
m.messeguem@univ-blida2.dz  
جبار صلاح الدين  
جامعة البليدة 2 - الجزائر  
alielmakam@hotmail.com

**ملخص:**

مما لا شك فيه أن أي منازعة تقوم بين طرفين حول مسألة قانونية فإنها تعرض على القاضي، الذي يلعب هذا الأخير دوراً بارزاً في إرجاع الحقوق لأصحابها ومنه تحقيق العدالة، والمنازعة أنواع نجد منها المنازعة الضريبية التي تعتبر هذه الأخيرة من أهم المنازعات كونها ترتبط أساساً بأموال تتعلق بالخزينة العمومية، وهي تقوم بين طرفين مختلفين من حيث القوة وهما إدارة الضرائب التي أعطاها المشرع إمتيازات السلطة العامة

(\*) - المؤلف المراسل.

legal issue, as it presents to the judge, who plays the latter a prominent role in returning rights to

their owners, including achieving justice, and disputes are types, including tax disputes, which are the last of the most important disputes as they are mainly related to money related In the public treasury, it is established between two different parties in terms of strength and is the tax administration that the legislator has given the privileges of the public authority and thus it constitutes the strong, taxable party that is the weak party, and given that the tax dispute when it arises raises many technical and accounting matters The matter that requires the judge to resort to accounting experience, as a way to

adjudicate this dispute and prove the right to its owner, but it is noticeable that the judge has become very dependent on the report of accounting experience as it has become one of the things that he cannot dispense with due to the absence of training in the field of accounting, which requires training Judges in this field so that they can settle tax disputes based on their authority and personal conviction, and not based on what is dictated by the Accounting Experience Report.

**Keywords:** Judge, Tax Dispute; Tax Administration; Tax Officer; Accounting Experience.

#### مقدمة:

إذا كان القانون يهدف إلى تحقيق العدالة والإستقرار بين أفراد المجتمع من خلال تنظيمه للمعاملات بين الأفراد وبينهم وبين الدولة، فالقانون الضريبي يهدف من وراء فرض الضريبة تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها، وذلك من أجل تلبية الحاجات العامة للمواطنين تحقيقاً للمصلحة والمنفعة لهم، وعليه تعد الضريبة أنها ذات أهمية بالغة في إطار السياسة العامة للدولة إذ تعد أهم مورد لميزانية الدولة.

في سبيل ذلك وضع المشرع كل السبل لتحصيل الضرائب وقد عهد هذا العمل إلى الإدارة الضريبية ومنحها إمتيازات عديدة تمكنها من أداء مهمتها، الأمر الذي أدى بشعور المكلف بالضريبة أن الضرائب المفروضة عليه تشكل عبئاً عليه وأحياناً أنها غير عادلة، مما جعله يلجأ إما للتهرب من دفع الضرائب وفي هذه الحالة إذا ما إكتشفت إدارة الضرائب ذلك تلجأ إلى رفع شكوى لمتابعته قضائياً، وهنا يقع على الإدارة عبء الإثبات، أو قد يلجأ المكلف نفسه إلى رفع دعوى لإعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه وهنا يقع عليه عبء الإثبات، ومنه تقوم المنازعة الضريبية، وفي سبيل إثبات صحة ما يدعيه كل طرف وضع المشرع العديد من وسائل الإثبات أهمها



اللجوء إلى الخبرة المحاسبية حيث يلجأ إليها القاضي للفصل في المنازعة الضريبية المعروضة عليه.

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير واعتماد القاضي في ظل تزايد حجم القضايا في الميدان الضريبي على نتائج الخبرة المحاسبية كوسيلة لإثبات الحق في المنازعة الضريبية، لذلك سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الإجابة عن الإشكالية الآتية: إلى أي مدى يعتمد القاضي على سلطته التقديرية في تقييم نتائج الخبرة المحاسبية لحل المنازعة الضريبية، أم أنه يبقى أمام حتمية الأخذ بهذه النتائج نظرا للطبيعة المعقدة والتقنية للمنازعة الضريبية؟

للإجابة عن الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى محورين: نتناول في المحور الأول الخبرة المحاسبية كوسيلة للإثبات في المنازعة الضريبية، أما المحور الثاني انعكاسات الخبرة المحاسبية على عمل القاضي في المنازعة الضريبية.

#### المحور الأول: الخبرة المحاسبية كوسيلة للإثبات في المنازعة الضريبية.

يحدث أحيانا عدم الاتفاق بين كل من الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup> والمكلف بالضريبة<sup>(2)</sup> كنتيجة إما لما قد يقع من أخطاء إتجاه المكلف بالضريبة بخصوص تقدير وعاء الضريبة، أو كنتيجة للجوء المكلف إلى الممارسات التدليسية للتهرب من دفعها، فتقوم بذلك المنازعة الضريبية، وكنتيجة لذلك كان لا بد من توافر وسائل للإثبات، من بين هذه الوسائل الخبرة المحاسبية، سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى مضمون المنازعة الضريبية (أولا)، ثم نتناول مفهوم الخبرة المحاسبية (ثانيا).

#### أولا- مضمون المنازعة الضريبية:

تعرف الضريبة أنها "فريضة مالية إلزامية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"<sup>(3)</sup>، وعليه فلا بد أن تقوم الضريبة على أساس العدالة الضريبية<sup>(4)</sup> ولن يتأتى ذلك إلا من خلال تقديرها بطريقة سليمة، إضافة إلى تحمل كل المكلفين بالضريبة لها دون تهرب، فإذا لم تكن كذلك نشأت المنازعة الضريبية، سنحاول من خلال هذه النقطة التطرق إلى معنى المنازعة الضريبية ومميزاتها (1)، ومن ثم أنواع المنازعة الضريبية (2).



**1- معنى المنازعة الضريبية:** لقد تعددت التعاريف المقدمة للمنازعة الضريبية إنطلاقاً من وجهات نظر كل فقيه، غير أنه بداية سنعرّف المنازعة في اللغة فكلمة منازعة لغة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه. ويقابلها باللغة الفرنسية Contentieux وتقابلها بالعربية شيء متنازع فيه<sup>(5)</sup>، أما في المعنى الإصطلاحي تتضمن المنازعة الضريبية مدلولين، فالمدلول الأول واسع وشامل أما المدلول الثاني فله معنى ضيق، والمعنى الأول يخص النزاعات التي تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، بخصوص الضريبة وإجراءات تحصيلها، أما المعنى الثاني يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف بالضريبة، مثل إعساره أو إهلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب، طالباً منها إلغاء أو خفض الضريبة المفروضة عليه<sup>(6)</sup>، غير أنه يمكن القول أن هذا التعريف ناقص لأنه تحدث فقط عن المنازعة الضريبية التي تتم أمام القضاء الإداري.

أما الأستاذ بن ساحلي سعد فيرى في تعريفه للمنازعة الضريبية أنها "مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى"<sup>(7)</sup>، يعتبر هذا التعريف أقرب إلى الصواب كونه تحدث عن المنازعة بصفة عامة غير أن مصطلح نزاعات ليس في مكانه والصحيح هو المنازعة.

كما عرفت كذلك عند الفقه الفرنسي وفق معنيين "فبالمعنى الواسع يشير النزاع الضريبي إلى أي نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة على حقوق كل منهما، مهما كانت الوسائل التي يحاول الأطراف من خلالها حلها، أما بالمعنى الضيق فإنه يتعلق بالنزاعات المعروضة على القاضي وتسويتها وفقاً للإجراءات القضائية"<sup>(8)</sup>.

أما بخصوص تعريف المنازعة الضريبية في التشريعات والقوانين فنجد أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريفاً للمنازعة الضريبية وإنما إقتصر على تبيان أحكامها فقط وذلك في قانون الإجراءات الجبائية، ونفس النهج سار فيه القانون المصري والقانون التونسي والقانون المغربي.



وعليه فإنه من خلال ما تقدم من تعريفات يمكن القول أن المنازعة الضريبية هي "عبارة عن خلاف ينشئ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها وهنا يعود الإختصاص للنظر في مثل هذه المنازعات للقضاء الإداري، أو بخصوص استخدام المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية(غش، تزوير، تهرب...) وهنا يعود الإختصاص للقضاء العادي".

أما بخصوص دوافع المنازعة الضريبية فيمكن حصرها في:

- ينشأ النزاع الضريبي بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء في حالة قيام الإدارة الضريبية بعملية تحديد الوعاء والتصفية، ترتكب أخطاء مادية أو مبالغية في تقدير المبلغ المستحق، فيلتمس المكلف بالضريبة بموجب تظلم مراجعة واستدراك الأخطاء وفي حالة الرد أو رفض التظلم يلجأ المكلف بالضريبة إلى القاضي الإداري<sup>(9)</sup>.

- أو قد تنشأ المنازعة في حالة تهرب المكلف بالضريبة، والتهرب الضريبي يقصد به "أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً"<sup>(10)</sup>، وهو نوعين إما تهرب مشروع (التجنب الضريبي) حيث يتم من خلال إستغلال المكلفين بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانب منها<sup>(11)</sup> وهو فعل غير مجرم قانوناً<sup>(12)</sup>، والنوع الثاني تهرب غير مشروع (الغش الضريبي) وهو "عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي"<sup>(13)</sup> وذلك باستخدام وسائل تدليسية مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، والوسائل التدليسية تعرف أنها "هي كل تصرف أو سلوك أو عمل ايجابي أو سلبي يقترفه الشخص بشكل مقصود بهدف التأثير على تحديد الوعاء الضريبي أو منع التحصيل الجبائي سواء كان هذا الشخص هو المكلف بالضريبة ذاته أو مجرد ممثل عنه"<sup>(14)</sup>.

وتتميز المنازعة الضريبية بالميزات التالية:

أ- المنازعة الضريبية منازعة مشتتة: يعتبر التشتت الذي يميز المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات القضائية من أهم المميزات التي تتميز بها، ويعود هذا التشتت إلى سببين اثنين:



- أن النزاع الضريبي كان صعبة لتاريخه ولتطوره في الزمن إذ أن هذا التطور قد غلبت عليه الكثير من البعثة، ولم يشأ صناع هذا التاريخ أن يجعلوا من النزاع الضريبي نزاعاً متناسقاً ومحسوراً لدى محكمة أو محاكم موحدة إختصاصاً وإجراءات، مما جعل هذا الأمر أن النزاع الضريبي لا يحوز على قدر كاف من التنظيم والنجاعة الذين يجب أن يتوافرا فيه.

- أن النزاع الضريبي كان أيضا ضحية لطبيعته فهو نزاع يتعلق بمادة جبائية لا تعرف الإنفراد بمجال معين ومحدد، بل أنها تمتلك علاقات كبيرة وفاعلة مع جميع الميادين الأخرى، فالأنشطة التجارية تشهد تدخل القانون الجبائي وكذلك الأنشطة الفلاحية والصناعية والمهن الحرة... الخ، ووفرة هذه المواد واختلاف ميادينها يجعلها بدورها مواد مشتتة، ولما كان كذلك فلا ينتظر من النزاع الضريبي خصوصاً أن يكون مجتمعاً وموحداً فطبائع الأشياء تقتضي ألا تولد الوحدة من الفرقة<sup>(15)</sup>.

ب- منازعة خاصة: تعد المنازعات الضريبية ذات طبيعة خاصة بالمقارنة مع غيرها من النزاعات الأخرى، ويعود ذلك إلى أمرين إثنين وهما:

- إزدواجية الإختصاص: أن النزاع الضريبي يعود أساساً إلى القضاء الإداري كاستثناء إلى القضاء العادي، بحيث انه عندما تأخذ المنازعة شكل نزاع حول أساس القاعدة الضريبية<sup>(16)</sup> أو التحصيل وهنا تكون المنازعة من إختصاص الجهات الإدارية المختصة وذلك عن طريق التظلم الذي يتقدم به المكلف، أو تكون المنازعة من إختصاص المحاكم العادية في حالة وجود ممارسات تدليسية من قبل المكلف بالضريبة، وهو نفس الإتجاه الذي أخذ به المشرع الفرنسي في المسائل الضريبية حيث عهد الإختصاص الضريبي من ناحية التعامل مع الدعوى للقاضي الاداري، جنائي ومدني كل في جزء<sup>(17)</sup>.

- خصوصية الإجراءات: أن النزاع الجبائي ذات خصوصية من ناحية الإجراءات فإذا كنا بصد المنازعة الإدارية فان المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية قرر طريقتين لفض النزاع تتمثل المرحلة الأولى منه في تسوية النزاع ودياً وإذا لم ينتج هذا الحل نتيجة وتم رفض طلبات المكلف بالضريبة، تأتي المرحلة الثانية وتسمى بالمرحلة القضائية، أما فيما يتعلق بالمنازعة التي تتم أما القضاء العادي فقد أقر المشرع أن



الإدارة الضريبية هي وحدها من لها صلاحية تحريك الدعوى العمومية، إذ لا يمكن مباشرة الدعوى العمومية في المادة الجبائية من قبل النيابة العامة إلا بعد تقديم شكوى من قبل إدارة الضرائب، وهذا أعطى لإدارة الضرائب هامش كبير من المناورة والحركة إلى حد يمكن اعتبارها في بعض الأحيان متعسفة<sup>(18)</sup>.

**2- أنواع المنازعة الضريبية:** نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، وعليه يمكن تقسيم المنازعة الضريبية إلى نوعين أساسيين هما:

**أ- المنازعات الضريبية الإدارية:** عندما تتخذ المنازعة شكل منازعة حول أساس الضريبة أو التحصيل فإنه يصبح الإختصاص يؤول للجهات الإدارية المختصة، وتتنقسم المنازعة هنا إلى مراحل المرحلة الأولى تبدأ بتقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة<sup>(19)</sup>.

أما المرحلة الثانية فيتم اللجوء إليها في حالة كانت الشكوى غير مجدية فإنه منح المشرع الضريبي الجزائري للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة<sup>(20)</sup> المنصوص عليها في المادة 81 مكرر ق إ جبائية وهذه المرحلتين تسمى بتسوية النزاع وديا، إلا أنه يمكن اللجوء إلى المحكمة الإدارية وهي المرحلة القضائية التي يتم اللجوء إليها في حالة ما إذا صدرت قرارات لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر وهو ما تضمنته نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة 90 ق إ جبائية.

**ب- المنازعات الضريبية القمعية:** يمكن أن تأخذ المنازعة الصفة الجزائية، في حالة ما إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى استخدام وسائل تدليسية، وهنا تكون من إختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية والتي تبدأ انطلاقا من تقديم شكوى



من طرف الإدارة الضريبية ضد المكلف بالضريبة، وتتم هذه المتابعات لتوقيع العقوبات الجزائية وهو ما نصت عليه المادة 104 من ق إ جبائية.

### ثانيا- مفهوم الخبرة المحاسبية:

يعرف الإثبات أنه "إقامة الدليل أمام القضاء بطريقة من طرق الإقناع التي يحددها وينظمها القانون"<sup>(21)</sup>، والإثبات في المنازعة الضريبية يقوم أساساً على طبيعة الدعوى الضريبية، التي تنشأ الخصومة بين طرفين غير متكافئين، ولذلك نجد أن المشرع الضريبي سمح باستخدام العديد من وسائل الإثبات، وتعد الخبرة المحاسبية إحدى وسائل الإثبات التي يتم اعتمادها بكثرة في المنازعات الضريبية، سنحاول من خلال هذه النقطة التطرق لتعريف الخبرة المحاسبية (1)، ومن ثم نتطرق إلى الخبير المحاسبي المكلف بإجراء الخبرة المحاسبية في المنازعة الضريبية (2).

**1- تعريف الخبرة المحاسبية:** عندما يعرض نزاع بين دافع الضرائب مع الإدارة، قد يعتمد حله على إستنتاجات رأي الخبراء<sup>(22)</sup>، وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق والإثبات الذي تأمر به المحاكم سواء الإدارية أو العادية، والخبرة المحاسبية نوع من الخبرات القضائية التي تعهد بها المحكمة إلى خبراء مختصين في المحاسبة وذلك من أجل تنويرهم في أمور تقنية ومحاسبية والوصول إلى حل للمنازعة الضريبية المطروحة أمام القاضي، وعليه قبل التطرق إلى تعريف الخبرة المحاسبية سنتطرق إلى تعريف للخبرة القضائية التي وردت فيها العديد من التعريفات، غير أنه يمكن تعريفها أنها "إجراء تحقيقي وإستشارة فنية تقوم بها المحكمة، بقصد الحصول على معلومات ضرورية عن طريق أهل الإختصاص، وذلك للبت في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها أمورا علمية أو فنية لا تستطيع المحكمة الإلمام بها"<sup>(23)</sup>، وعليه فالخبرة القضائية هي وسيلة من وسائل الإثبات التي يستعين بها القاضي للفصل في النزاع عندما يتعلق الأمر بجوانب فنية تتطلب تدخل من يتمتع بكفاءة فنية ومن هؤلاء الأطباء المتخصصون والخبراء المحاسبون والخبير العقاري وغيرهم...

أما بخصوص تعريف الخبرة القضائية في التشريعات والقوانين، يمكن القول أن المشرع الجزائري لم يعرف الخبرة القضائية وإنما إقتصر فقط على تحديد الهدف منها في نص المادة 125 قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(24)</sup>، وحتى بالنسبة للمشرع





السوري في قانون البيانات<sup>(25)</sup> لم يعرف الخبرة القضائية، وسار في نفس النهج المشرع الأردني حيث إكتفى بنص عليها في المادة 71 من قانون البيانات الأردني دون تعريفها، وحتى بالنسبة للمشرع الفلسطيني لم يعرف الخبرة القضائية في قانون البيانات الفلسطيني<sup>(26)</sup>.

وبالرجوع لتعريف الخبرة المحاسبية فإنه عرفها البعض أنها "خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في الشركات وتتم هذه المراجعة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علمياً وعملياً ويستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة ومهارات البحث والتحقيق والتحري لتوفر دليل مناسب يساعده على عمله والوصول إلى استنتاج معين"<sup>(27)</sup>، كما تعرف أيضاً إنها "تطبيق لمبادئ المحاسبة والنظريات والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية"<sup>(28)</sup>.

وقد ظهرت الحاجة للخبرة المحاسبية كنتيجة لحاجة القاضي لمساعدة الخبير المحاسبي في القضايا ذات الطبيعة المحاسبية والمالية، والكشف عن حالات الغش والاحتيال، وبالرجوع إلى المنازعات الضريبية فإننا نجد أنها تثير العديد من المسائل الفنية والتقنية والمحاسبية، التي تقتضي أن تسند مهمتها لأهل الإختصاص والخبرة وهم الخبراء المحاسبون، وذلك حتى يتمكن القاضي من الفصل في النزاع على أكمل وجه.

## 2- الخبير المحاسبي المكلف بإجراء الخبرة المحاسبية في المنازعة الضريبية: قبل

الحديث عن الخبير المحاسبي يمكن القول ان الخبير القضائي هو شخص له خبرة فنية في إختصاصات مهنية كالمحاسبة أو البناء أو الطب أو الطوبوغرافيا أو غيرها، ويتم تعيينه من طرف القاضي بغرض إجراء مهمة فنية لمسألة معروضة على القضاء وتكون موضوع تقرير يودعه الخبير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة<sup>(29)</sup>، وقد اعتبر فقهاء مجلس الدولة الفرنسي الخبير أنه يعتبر متعاوناً مع الخدمة العامة للعدالة<sup>(30)</sup>، ويعتبر الخبير المحاسبي في المادة الجبائية أنه الشخص الأساسي المكلف بإجراءات الخبرة المحاسبية، وذلك لما له من دراية في هذا المجال من جهة، ومن جهة أخرى نظراً لطبيعة وخصوصية المنازعة الضريبية وما تتطلبه من إجراءات خاصة.



بحيث أنه تفرض طبيعة التعامل مع إدارة الضرائب استخدام محررات رسمية وسندات حسابية ومحاضر رقابية، هذا ما يدعو أكثر إلى اللجوء إلى اعتماد خبير محاسبي في المنازعات الضريبية ذات دراية ومعرفة خاصة بطبيعة هذه الأمور الفنية والتقنية والحسابية.

ووفقاً لأحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>(31)</sup>، فإنه يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل الخبير المحاسبي مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون للممارسة وظيفته محافظ الحسابات...<sup>(32)</sup>، أما محافظ الحسابات فقد عرف في نص المادة 22 من نفس القانون السابق الذكر "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>(33)</sup>.

عليه فإنه يمكن للمحكمة في إطار إجراءات الخبرة القضائية أن تعين خبيراً محاسبياً الذي يمكن أن يكون خبير محاسبي أو محافظ حسابات والمسجل في قائمة الخبراء القضائيين وفقاً للشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 310-95 الذي يحدد شرط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم<sup>(34)</sup>.

تتمثل مهام الخبير المحاسبي في المنازعة الضريبية في فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى، والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة، ويستند الخبير في عمله إلى القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية وقانون المالية والقوانين المكملة له<sup>(35)</sup>.



**المحور الثاني: انعكاسات الخبرة المحاسبية على عمل القاضي في المنازعة الضريبية**  
 باعتبار أن المنازعة الضريبية تتعلق في الغالب بمسائل مالية وحسابية دقيقة، فإن  
 المشرع أجاز الإستعانة بخبراء في المسائل الجبائية والحسابات، وللقاضي الحرية التامة  
 في اختيار الشخص المكلف بالتحقيق، سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى  
 الأحكام الإجرائية للخبرة المحاسبية في المنازعة الضريبية (أولاً)، ومن ثم نتناول  
 القاضي المنازعة الضريبية بين حتمية الأخذ بنتائج الخبرة المحاسبية أو إعمال سلطته  
 التقديرية (ثانياً).

### **أولاً- الأحكام الإجرائية للخبرة المحاسبية في المنازعة الضريبية:**

نظم المشرع الجزائري الخبرة القضائية في المادة 86 من قانون الإجراءات  
 الجبائية<sup>(36)</sup>، وفي المواد 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي المواد  
 143 إلى 156 من قانون الإجراءات الجزائية، والخبرة المحاسبية تخضع لنفس اجراءات  
 أي خبرة قضائية، سنحاول من خلال هذه النقطة معالجة تعيين الخبير ورده في المنازعة  
 الضريبية الإدارية (1)، ومن ثم نتطرق لتعيين الخبير ورده في المنازعة الضريبية  
 القمعية (2).

**1- تعيين الخبير ورده في المنازعة الضريبية الإدارية:** نصت المادة 858 من قانون  
 الإجراءات المدنية والإدارية أنه " تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في  
 المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية" من هذا المنطلق فانه  
 يمكن القول أن هذه الأحكام لا يمكن أن تطبق على المنازعة الضريبية القمعية  
 وبالتالي فهي تخضع إذن لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، ومنه ينتدب الخبير  
 بموجب حكم أو قرار قبل الفصل في الموضوع، ويمكن للقاضي أن يعين خبيراً واحد  
 أو عدة خبراء من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم (المادة 126 قانون إ م إ)، ويتضمن  
 الحكم مجموعة من البيانات الأساسية ورد ذكر أربعة منها في المادة 128 والخامس  
 في المادة 129 من قانون إ م إ وهي:

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، وفي حالة تعيين عدة خبراء تبرير  
 سبب ذلك وهذه الأسباب تشير إليها المحكمة في حيثيات الحكم.
- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص.



- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا.  
 - تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة ضبط، بحيث إذا لم ينجز الخبير تقريره ولم يودعه في الأجل المحدد بدون مبرر جاز استبداله طبقا لنص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية.

- تحديد مبلغ التسبيق الذي يتعين إيداعه لدى أمانة ضبط والخصم أو الخصوم الذين يتعين إيداع هذا التسبيق والأجل الذي يجب فيه الإيداع، هذا ما نصت عليه المادة 129 من قانون إم إ (37).

كما بينت المادة 86 فقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 133 فقرة 2 قانون إم إ، رد الخبراء والآجال القانونية والمبررات التي يقوم عليها، فنصت المادتين على أن الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة من تلقاء نفسه أن يقدم طلباً للرد وذلك وفقا لإجراءات رفع الدعوى الضريبية خلال (8) أيام تبدأ من تاريخ تبليغه بالحكم القاضي بتعيين الخبير أمام الجهة القضائية التي أمرت بالخبرة وقبل مباشرة الخبير لمهامه وإنجاز الخبرة، ويكون الطلب موقع من الخصم أو من وكيله ومتضمناً أسباب الرد (38)، وهو ما أقره كذلك رأي مجلس الدولة الفرنسي حيث رأى أنه يمكن الاعتراض على الخبراء بناءً على طلب يقدم إلى المحكمة التي أمرت بالخبرة مع تحديد الأسباب التي يجب أن تكون جدية (39).

نشير في هذا الصدد إلى أنه كذلك يمكن إستبدال الخبير في حالة رفضه القيام بالمهمة المسندة إليه أو في حالة تعذر عليه القيام بها وهو ما أشارت إليه المادة 86 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية والمادة 132 قانون إم إ.

بعد إنتهاء الخبير من المهام الموكلة إليه يقوم بإرفاق تقرير الخبرة ببيان يتضمن حقوقه المالية المترتبة على تنفيذ الخبرة، والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على طريقة محددة لتقدير أتعاب الخبير حيث ترك ذلك لسلطة التقديرية للقاضي، إلا أنه وبالرجوع إلى نص المادة 86 فقرة 9 قانون الإجراءات الجبائية نجد أن الخبير أو الخبراء بعد الانتهاء من المهام الموكلة إليه يقوم بتقديم تقرير الخبرة



للمحكمة مرفق بكشف يتضمن بياناً يشتمل على أيام العمل والساعات التي قضاها في انجاز المهام الموكلة إليه ، وكذلك عدد الإنتقالات التي قام بها إضافة إلى المصاريف والأوراق المدفوعة والمصاريف المتعلقة بالصور والمستندات وترجمتها وغيرها من الوسائل المستعملة لغرض انجاز المهمة المنوط به.

ونشير في الأخير إلى أنه منع القانون الخبير من تسلّم أتعابه أو أي مبلغ كان مباشرة من يد احد الخصوم ويترتب عن قبول الخبير المقيّد في الجدول ذلك شطبه من قائمة الخبراء وبطلان الخبرة، ويتم تحديد أتعاب الخبير النهائية من طرف القاضي الذي عينه وتحت رقابة النائب العام<sup>(40)</sup>.

**2- تعيين الخبير ورده في المنازعة الضريبية القمعية:** يتم اللجوء إلى الخبير القضائي طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية في حالة ما إذا تعلق الأمر بوجود ممارسات تدليسية فترفع دعوى عمومية عن طريق شكوى يتقدم بها مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب<sup>(41)</sup>، ويتم تعيين الخبير بناءً على أمر من جهات التحقيق أو الحكم من تلقاء نفسها أو بطلب من النيابة العامة أو من الخصوم<sup>(42)</sup>، ويمكن أن يختار هذا الخبير أو الخبراء من الجدول كما يجوز للجهات القضائية بصفة استثنائية أن تختار بقرار مسبب خبراء ليسو مقيدين في أي من هذه الجداول<sup>(43)</sup>، وفي جميع الأحوال يقوم الخبراء بأداء مهمتهم تحت رقابة الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة.

ويتضمن قرار نذب الخبير بصفة عامة: تحديد مهمتهم التي لا يجوز أن تهدف إلا إلى فحص مسائل ذات طابع فني<sup>(44)</sup>، كما يجب تحديد مهلة الانجاز ويجوز أن تمدد هذه المهلة بناءً على طلب الخبراء إذا اقتضت ذلك أسباب خاصة ويكون ذلك بقرار مسبب يصدره القاضي أو الجهة التي نذبتهم وإذا لم يودع الخبراء تقاريرهم في الميعاد المحدد لهم جاز في الحال استبدالهم وعليهم أن ذاك أن يقدموا نتائج ما قاموا به من أبحاث كما عليهم أن يردوا في ظرف (48) ساعة جميع الأشياء والأوراق والوثائق التي قد عهد بها إليهم على ذمة انجاز مهمتهم كما يجوز أن تتخذ ضدهم تدابير تأديبية وهو ما نصت عليه المادة 148 من قانون الإجراءات الجزائية.

أما بالنسبة لرد الخبير فإنه يمكن لأطراف الخصومة رده مثلما هو معمول به في المنازعة الضريبية الإدارية، وعندما ينتهي الخبير من مهمته فان عليه أن يقدم تقريراً



بنتيجة أعماله يتضمن وصفاً لما قام به و خلاصة حول نتائج أبحاثه، وبعد أن يعد الخبير تقريره مشتملاً عناصره الأساسية فإنه يودعه لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المنتدبة له.

أما بالنسبة لكيفية تقدير أتعاب الخبير فهي نفسها التي تحدثنا عنها سابقاً بالنسبة في المنازعة الإدارية، إلا أنه نشير فقط أن في كلا الحالتين يلزم بأتعاب الخبير كقاعدة عامة الطرف الذي طلب الخبرة في أول الأمر، ثم يتولى دفعها الخصم الذي خسر الدعوى وكذلك على الخصم الذي قضت المحكمة بإلزامه بمصروفات الدعوى.

### ثانياً- القاضي والمنازعة الضريبية بين حتمية الأخذ بنتائج الخبرة المحاسبية أو أعمال

#### سلطته التقديرية:

مما لا شك فيه أن القاضي يلعب دوراً محورياً وبارزاً في تحقيق العدالة الجبائية ودعم ثقة المتقاضين في حصولهم على حقهم في المنازعة الضريبية، إلا أنه في بعض الحالات قد يواجه القاضي بعض التعقيدات الحسابية التي تعتري أطوار المنازعة الضريبية، ولا يستطيع بنفسه استيضاحها وكانت لازمة للفصل في الدعوى، فإنه بذلك يستعين بخبير قضائي لإجراء خبرة قضائية حتى يتمكن من الحصول على التوضيحات الكاملة والدقيقة ليبنى حكمه على قناعة، سنحاول من خلال هذه النقطة التطرق إلى أعمال السلطة التقديرية للقاضي في تقدير نتائج الخبرة المحاسبية لحل المنازعة الضريبية (1)، ومن ثم نتناول حتمية استناد القاضي على نتائج الخبرة المحاسبية لحل المنازعة الضريبية (2).

#### **1- أعمال السلطة التقديرية للقاضي في تقدير نتائج الخبرة المحاسبية لحل المنازعة**

**الضريبية:** إن الخبرة المحاسبية في المنازعة الضريبية ذات أهمية بالغة إذ تلعب دوراً هاماً ومحورياً في حل هذه الأخيرة، فبالرغم من أن القاضي هو الشخص المكلف بتحقيق العدالة والمساواة من خلال إحترامه لمضمون القواعد القانونية وذلك بسعيه لتطبيقها من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تطويرها من خلال الاجتهادات القضائية، وبالرغم من اعتباره كبير الخبراء في مجال عمله حصراً، إلا أنه أحياناً قد يصادف مسائل لا يفهمها والتي تتعلق أساساً بأمور فنية تقنية حسابية لا يكون ملماً بها، ضف أن طبيعة الوثائق المحاسبية والمحاضر التي ينصب عليها العمل في المادة الضريبية تتميز بصيغة



خاصة وتتطلب أشخاصاً متخصصاً في ذلك المجال يكون لهم دراية واسعة بالتقنيات المحاسبية.

غير أن نتائج الخبرة المحاسبية التي يتلقاها القاضي يتمتع فيها بسلطة تقديرية واسعة، وذلك كون أن القاضي يحكم في القضية المطروحة أمامه وفقاً لما توصلت إليه قناعته الشخصية بالأدلة التي طرحت أمامه، والسلطة التقديرية للقاضي تعرف أنها " ذلك النشاط الذهني الذي يقوم به القاضي، من خلال تقديره لواقع النزاع، وإسقاط العناصر التي تدخل هذا الواقع ضمن نطاق قاعدة قانونية معينة، يرى أنها هي التي تحكم النزاع المطروح عليه ومن ثم إعطاء الوصف القانوني لمعطيات هذا الواقع أي فهم القانون وإعمال أثره"<sup>(45)</sup>، وعليه يمكن القول أن الخبرة المحاسبية يجوز للخصوم مناقشتها وإبداء الرأي بشأنها، كما يجوز للقاضي أن يستند عليها في بناء حكمه إذا ما كانت هذه الخبرة المحاسبية صحيحة أو يستبعدا في حالة تجاوزت الخبير المحاسبي لعمله أو أنه لم يقتنع بها وذلك وفقاً للسلطة التقديرية التي أعطاها المشرع له.

وهو ما أكدت عليه المادة 85 فقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية " إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة القضائية كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه"، ونفس الأمر ورد في نص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة، القاضي غير ملزم برأي الخبير غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة القضائية"، وهو ما تضمنته كذلك نص المادة 156 من قانون الإجراءات الجزائية. مما تقدم يتضح جلياً أن الخبرة الحاسبية التي يجريها الخبير المحاسبي غير ملزمة للقاضي من الناحية القانونية، ويتمتع هذا الأخير بكل السلطة التقديرية في الأخذ بها من عدمه، وبالتالي يبقى رأي الخبير إذن رأياً استشارياً لا يلزم المحكمة ولا يقيد قضائها، وتبقى كلمة الفصل دائماً للقاضي.

**2- حتمية إستناد القاضي على نتائج الخبرة المحاسبية لحل المنازعة الضريبية:** لقد سبق وأشرنا إلى أن الخبرة المحاسبية التي يجريها الخبير المحاسبي غير ملزمة للقاضي، فله أن يأخذ بها أو يستبعدا بقرار مسبب في الحالات السابق ذكرها وبالتالي فإن



تقرير الخبرة المحاسبية وما تضمنه من نتائج يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، إلا أنه وبالرجوع إلى الواقع المعاش وبالنظر إلى تكوين القضاة الذي يغيب فيه التخصص في مجال المحاسبة، وكون أن المادة الجبائية تتميز بالتعقيد والتشعب فهي تقوم أساساً على امور تقنية ومحاسبية بحتة، فإن كل هذه الأمور جعلت القاضي ملزماً باللجوء إلى ذوي الإختصاص لحل المنازعة الضريبية وإصدار قراره بناءً على نتائجهم.

وعليه في حالة حدوث نزاع بين الإدارة الضريبية وبين المكلف بالضريبة حول أساس الضريبة سواء كان ذلك بسبب اخطاء ارتكبتها الإدارة الضريبية أو بسبب تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضرائب وعند اللجوء إلى القضاء، فان القاضي مباشرة يرجع إلى أهل الإختصاص للفصل في المنازعة فيأمر بإجراء خبرة محاسبية تهدف لدراسة وفحص الوثائق المحاسبية وغيرها من المستندات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، ويعهد بهذا العمل إلى الخبير المحاسبي باعتباره ذات دراية واسعة في هذا المجال.

إلا أن هذا الأمر سمح لهذا الخبير المحاسبي ان يحل محل القاضي في المنازعة الضريبية، وهذه مسألة خطيرة جدا لعدة أسباب منها ظهور بعض الممارسات اللاأخلاقية في صفوف بعض الخبراء (الفساد الاخلاقي) كإنحيازه لفائدة المكلف مثلا وهو ما ينعكس سلباً على العمل القضائي في المادة الضريبية وعلى الخزينة العمومية، ومن جهة أخرى إعتقاد القاضي في المادة الضريبية على تقرير الخبرة أدى إلى غياب الاجتهادات القضائية للقضاة، ومن هنا كان من اللازم إعادة النظر في تكوين القضاة، وذلك من خلال العمل على إخضاعهم لتكوين يراعي خصوصية المادة الضريبية وتقنياتها المعقدة، تقنيات تمكن القاضي من العمل بالقوانين الضريبية وفهما فهما جيداً، إلى جانب تكوينهم في مادة المحاسبة هذا الأخير الذي لا معيد له في المنازعة الضريبية.

وعليه يمكن في الأخير أن نقول أن واقع الطابع التقني والمحاسبي للمنازعة الضريبية، هو الذي فرض على القاضي سواء الاداري أو الجنائي حتمية الأخذ بنتائج الخبرة المحاسبية، والحكم على أساس هذه الاخيرة، وهذا الامر الذي يجب اعادة النظر فيه.





**خاتمة:**

ختاماً للدراسة يتضح أن الخبرة المحاسبية تعتبر من بين أهم وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية، وذلك لما لها من دور كبير في مساعدة القاضي الإداري أو الجنائي على حل النزاع المطروح عليه وإعطاء الحق لصاحبه، ويظهر أن تأثر واعتماد القاضي على الخبرة المحاسبية يبقى خاضعاً لسلطته التقديرية أي يحكم وفقاً لقناعته الشخصية هذا من ناحية ما ورد ضمن النصوص القانونية، غير أن الطبيعة المعقدة والتقنية التي تتميز بها المنازعة الضريبية هي التي تفرض عليه حتمية الأخذ بنتائج التقرير المعد من قبل الخبير المحاسبي، وبالتالي الحكم على أساس ما تمليه عليه تلك النتائج.

عليه من خلال ما تطرقنا إليه تم استخلاص النتائج الآتية:

- الخبرة المحاسبية لا يمكن الإستغناء عنها في المنازعة الضريبية، وذلك لإعتبار أن هذه الأخيرة فيها العديد من الأمور التقنية والمحاسبية التي تخرج عن إختصاص القاضي وتكوينه، الأمر الذي يستدعي منه إنتداب خبير محاسبي عند طرح أي نزاع ضريبي أمامه.

- القاضي يتمتع بسلطة تقديرية واسعة إتجاه تقرير الخبرة فإما يقبلها أو يرفضها في حالة ما إذا كانت هناك أسباب تستدعي ذلك وهذا ما يظهر جلياً من خلال النصوص القانونية، غير أنه وبالرجوع إلى طبيعة المنازعة الضريبية التي تقوم على عناصر تقنية ومحاسبية، فإن هذا الواقع هو الذي جعل القاضي أمام حتمية الأخذ بتقرير الخبرة المحاسبية كون أن المحاسبة من الأمور التي تخرج عن إختصاصه.

إنطلاقاً مما تقدم تجدر الإشارة أنه أصبح من اللازم أن يكون للقاضي دوراً فعالاً في المنازعة الضريبية خاصة وأن مهمته في النزاع الضريبي هي تحقيق التوازن المنشود بين المصلحة العامة للخرزينة العمومية وحماية الملكية الخاصة، فلجوء القاضي إلى الخبرة المحاسبية وبناء حكمه على أساس نتائجها أصبح من الأمور التي ينبغي وضع حد لها وعلى أثر ذلك نقترح:



- إخضاع القضاة إلى تكوين خاص في المجال الضريبي خاصة من ناحية المحاسبة مع إمكانية الاستعانة بالخبراء المحاسبين حتى يتمكنوا من الحكم في المنازعة الضريبية بشكل يرضي طرفي النزاع ويرضي المجتمع ككل.

- اعتماد محاكم متخصصة ضمن المحاكم الإدارية أو المحاكم العادية تختص بالمنازعات الضريبية فقط كالقسم العقاري والتجاري... في المحكمة الابتدائية في القضاء العادي مثلا فيصبح لنا قسم المنازعات الضريبية.

### الهوامش والمراجع:

- (1)- الإدارة الضريبية: "هي تلك الجهة التي تعمل على تقدير الضريبة وتحصيلها من المكلفين بالضريبة والتي منحها المشرع الضريبي مجموعة من السلطات والحقوق لتكون أكثر فاعلية في أحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة دون ضياع شيء منها".
- (2)- المكلف بالضريبة: "هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يلزمه التشريع الضريبي بدفع الضريبة والمساهمة في الأعباء العامة للدولة".
- (3)- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومو للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص14.
- (4)- إن المقصود بالعدالة الضريبية: "هو انه يجب أن يساهم كل فرد في النفقات العامة تبعا لمقدرته المالية وتبعا لدخله الذي يتمتع به في حماية الدولة".
- (5)- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص07.
- (6)- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومو للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص07.
- (7)- حسين فريجة، المرجع السابق، ص08.
- (8)- Thierry lambert, contentieux fiscal, hachette, paris France, 2011, p03.
- (9)- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص09.
- (10)- محمد ساحل، المالية العامة، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2017، ص149.
- (11)- يونس احمد البطريق، المالية العامة(الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية القاهرة، 2008، ص143.
- (12)- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج 1، دار هومو للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 18، 2015، ص469.
- (13)- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهرب)، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص36.



- (14) - رابع بن زراع، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص56.
- (15) - كمال العياري، إجراءات التقاضي والتفويض في المادة الجبائية (تشريعا وقضاء وفقها)، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص18-19.
- (16) - القاعدة الضريبية هي نوع من أنواع القواعد القانونية وبما أن الأخيرة هي الوحدات والخلايا أو اللبنة التي يتكون من مجموعها القانون بمعناه الواسع، فإن الأولى هي الخلية أو الوحدة أو اللبنة التي يتكون من مجموعها القانون الضريبي أو بمعنى آخر هي التي تنظم العلاقة بين الدولة وهيئاتها العامة من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى فيما يتعلق بالضرائب. انظر: أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، شركة المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2012، ص20.
- (17) - Thierry Gauthier, le juge judiciaire de l'impôt, in actes de colloque juge pénal et juge de l'impôt.
- (18) - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2018، ص424.
- (19) - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2020.
- (20) - راجع المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع.
- (21) - محمد حزيط، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في القانون الجزائري، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص05.
- (22) - Jean-pierre bours, l'expertise (l'expertise en matière fiscale: expertise ou arbitrage ?), presses de l'université saint-louis, bruxelles, 1994, p63.
- (23) - محمد حزيط، المرجع السابق، ص288.
- (24) - تنص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي".
- (25) - تنص المادة 133 من قانون البيانات السوري: "إذا كان الفصل في الدعوى موقوفا على تحقيق أمور تستلزم معرفة فنية كان للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم أن تقرر إجراء تحقيق فني بواسطة خبير واحد أو ثلاثة خبراء فقط".
- (26) - تنص المادة 156 من قانون البيانات الفلسطيني: "للمحكمة عند الاقتضاء ان تحكم بنذب خبير واحد أو أكثر للاستشارة بآرائهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى...".
- (27) - فائز عبد الحسن جاسم، أهمية المحاسبة القضائية في كشف المخالفات المالية وتحديد المسؤولية عنها (دراسة حالة احدى المحاكم العراقية)، مجلة ابحاث ميسان، المجلد 13، العدد الخامس والعشرون، 2017، ص347.



(28) - منال ناجي، المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العدد الخامس والخمسون، 2018، ص171.

(29) - نجية بوشاك وآسية سايح، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدية، العدد 7، المجلد الثاني، 2017، ص375.

(30) - Gérard lopes et Geneviève cédile, les expertises devant les juridictions administratives, dans l'aide-mémoire de l'expertise civile psychiatrique et psychologique, dunod, 2013, p271.

(31) - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر العدد 42، الموافق ل 11 يوليو سنة 2010.

(32) - انظر المادة 18 نفس المرجع.

(33) - للتفصيل أكثر راجع المواد 23 إلى 40 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المرجع السابق.

(34) - راجع المرسوم التنفيذي رقم 310-95 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق ل 10 أكتوبر سنة 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية كفاءته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر العدد 60، المؤرخة في 15 أكتوبر 1995.

(35) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص275.

(36) - راجع المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(37) - انظر المادة 126 من القانون رقم 08-09، من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(38) - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص265.

(39) - Avis du consiel d'état relatif a la valeur juridique et a la motivation de la décision-juridictionnelle -de récusation d'un expert judiciaire, JORF N°0081 du 4 avril 2012, p6122.

(40) - راجع المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق ل 10 أكتوبر سنة 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية كفاءته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر العدد 60، المؤرخة في 15 أكتوبر 1995.

(41) - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(42) - انظر المادة 143 من الأمر 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966، الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية والمعدلة بالقانون رقم 06-22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006.

(43) - المادة 144 من الأمر 66-155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.



- (44) - المادة 146 من الأمر 66-155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المرجع السابق.
- (45) - كلثوم صبيح محمد ، الضوابط القانونية لسلطة القاضي التقديرية في عقود الاذعان ، مجلة العلوم الاجتماعية والتربوية ، المجلد 5 (6) ، 2018 ، ص875.

