



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي  
الميدان: الحقوق و العلوم السياسية  
الشعبة: الحقوق  
التخصص: قانون عام اقتصادي  
بعنوان:

## الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

إشراف:

أ. د. بن ناصر بوطيب

إعداد الطالبين:

كوشي اسلام

مازوزي نور الدين

الصفة	الرتبسة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. بكارشوش محمد
مشرفا	أستاذ محاضر أ	د. جابو ربي اسماعيل
مناقشا	أستاذ التعليم العالي	أ. د. ب ناصر بوطيب

السنة الجامعية

2023/2022





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق و العلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

بعنوان:

## الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

إشراف:

أ. د. بن ناصر بوطيب

إعداد الطالبين:

كوشي اسلام

مازوزي نور الدين

الصفة	الرتبسة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. بكرار شوش محمد
مشرفا	أستاذ محاضر أ	د. جابو ربي اسماعيل
مناقشا	أستاذ التعليم العالي	أ. د. ب ناصر بطيب

السنة الجامعية

2023/2022

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء الواجب ووفقنا في إنجاز هذا العمل.

نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل ونوجه شكرنا إلى أستاذنا المشرف " بن ناصر بوطيب " على تفضله بالإشراف على هذا البحث وعلى كل ما قدمه لنا من توجيهات وعلى بذله من جهد طيلة فترات إنجاز هذا البحث.

إلى كل الأصدقاء والزملاء الذين ساعدونا في إعداد هذا البحث، نسأل الله أن يجزيهم عنا خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم

# إهداء

الى من كلت أنامله ليقدم لنا السعادة ، الى من حصد الأشواك ليمهد لنا الطريق الى القلب الكبير

(أبي الغالي ) رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه

الى رمز الحب وبلسم الشفاء، الى القلب الناصع بالبياض (أمي الغالية)

الى من تذوقت معهم أجمل لحظات الحياة، الى سندي وقوتي (إخوتي وأخواتي)

إلى سندي و نص روعي ، إلى شريكتي فالحياة (زوجتي الغالية)

إلى كبدي و مصدر سعادتي أولادي أحمد و فاتح

الى من سرنا سويًا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع، الى من تكاتفنا

يدا بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا الى أصدقائي زملائي....

الى من علموني حروفا من ذهب وكلمات من دروب وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم،

الى من صاغوا الى من علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تتير لنا مسيرة العلم والنجاح الى

(أساتذتي الكرام) و أخص بالذكر الأستاذة بوجابة أم كلثوم

أهدي هذا العمل المتواضع راجية من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح.

كوشي اسلام

# إهداء

الحمد لله و كفى و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى و اهله و من وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لهذا البحث و افتتح الأبواب و مكن لنا الأسباب بتقديم هذا العمل المتواضع.

أهدي هذا البحث لكل طالب علم يسعى للمعرفة و تزويد رصيده المعرفي الثقافي.

ربما لا تتاح الفرصة دائما لي لأقول لك شكرا أو ربما لا أملك دائما جرأة التعبير عن الامتنان و

العرفان و لكن يكفي أن تعرفي يا نور العين و بهجة الفؤاد أن لك أمي و لوالدي إبنكم ينتظر

فرصة واحدة ليقدم لكما الروح والقلب هدية و هما لا شئى بالنسبة لما قدمتماه، أهدي هذا البحث

لكما حماكما الله و أدامكما في أرقى المستويات، إلى لعائلتي الكريمة التي ساندتني و لاتزال من

إخوة و أخوات،

حياتي و إلى كل من أحبهم قلبي و نسيهم علمي.

مازوزي نور الدين

## قائمة المختصرات

---

- ج: الجزء.
- ج ر: الجريدة الرسمية.
- ص: الصفحة.
- ص ص: من الصفحة إلى الصفحة.
- ق إ م: قانون الإجراءات المدنية.
- ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
- ق إ ج: قانون الإجراءات الجبائية.
- د س ن: دون سنة النشر.
- د ط: دون طبعة.
- ط طبعة.
- ف: الفقرة.
- م: المادة.

# مقدمة



## مقدمة

الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية هي مفهوم يشير إلى المعرفة والمهارات التي يمتلكها القضاة والمحققون والمستشارون القانونيون في مجال المنازعات الجبائية. تعتبر المنازعات الجبائية من أهم المجالات التي يتعامل معها النظام القضائي، حيث تنشأ هذه المنازعات عندما تحدث خلافات بين الأفراد والشركات والمؤسسات والسلطات الحكومية بشأن التزاماتهم الضريبية.

تتضمن الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية فهماً عميقاً للتشريعات الضريبية والقوانين ذات الصلة، والتحليل القانوني الدقيق للحالات المتنازع عليها، والقدرة على تقييم الأدلة وتحليلها، وتطبيق المبادئ القانونية الصحيحة على الحالات المعروضة على المحكمة أو الهيئة القضائية المختصة.

يعمل القضاة والمحققون والمستشارون القانونيون المتخصصون في المنازعات الجبائية على فهم المتطلبات الضريبية المعمول بها وتفسيرها، والبحث عن أي خروقات أو تهريات ضريبية محتملة، وتقديم التوجيهات والمشورة القانونية للأفراد والشركات للامتثال للقوانين الضريبية.

تعتمد خبرة القضاة والمحققين القضائيين في المنازعات الجبائية على التعليم القانوني والتدريب الخاص، بالإضافة إلى الخبرة العملية والممارسة في هذا المجال. قد يتطلب العمل في المنازعات الجبائية دراسة القوانين الجديدة والتطورات القضائية المتعلقة بالضرائب وتحديث المعرفة المهنية بشكل دوري.

يتمتع القضاة والمحققون القضائيون المتميزون في المنازعات الجبائية بالقدرة على اتخاذ قرارات قضائية مستنيرة وعادلة، وفقاً للقوانين والمبادئ القانونية المعمول بها. كما يجب أن يكون لديهم قدرة على التواصل بشكل فعال مع الأطراف المعنية وتوضيح القوانين والإجراءات القضائية بطريقة يمكن للجميع فهمها.

في الختام، تعد الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية أساسية لتحقيق العدالة وفض النزاعات المتعلقة بالضرائب بشكل مهني وفعال. تلعب القضاة والمحققون والمستشارون القانونيون الذين يتمتعون بخبرة في هذا المجال دورًا حاسمًا في تطبيق القانون وحل المنازعات القضائية بطريقة تحقق المصلحة العامة وحقوق الأفراد والشركات.

تلعب الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية دورًا مهمًا في إحاطة المحكمة بالمعطيات التقنية والواقعية المعتمدة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وتصفيته، ذلك نظرًا لتعدد هذه المادة مما يستعصي على القاضي الإداري الفصل في النزاع المعروض عليه.

منح المشرع الجزائري للقاضي الاستعانة بأهل الخبرة فيما يعرض عليه من مسائل ليسترشد برأيهم في فهم تلك القضايا، واتخاذ القرار المناسب والأدق المبني على أسس علمية سليمة، والخبرة وسيلة من وسائل الإثبات ولها قواعدها وفناتها وخصوصياتها التي لا بد من تعلمها والاهتمام بها، وأولى اهتماما بالغًا لهذه الاستشارة الفنية وحفظ أتعاب وحقوق القائمين بها إلا أن هذا الاهتمام يبقى ضئيلاً مقارنة بما وصلت إليه الدول الغربية.

إن إجراءات التحقيق في الدعاوى الجبائية لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وهذه الإجراءات لها طبيعة خاصة ومميزة فهي تتميز بطابع تحقيقي والأسبقية للكتابة ومبدأ المواجهة، هذا ما يسمح من خلال سير الدعوى الجبائية بتحقيق ضمانات كافية وخلق التوازن العادل بين طرفي الدعوى، وكثيرا ما يظهر القاضي الإداري فيها بأداء دور إيجابي في البحث عن الدليل وقوفا إلى جانب الطرف الضعيف في الإثبات.

ومما سبق يمكننا صياغة الإشكالية الآتية:

➤ ما هو دور الخبرة القضائية في فض المنازعات الجبائية؟

➤ أهمية الموضوع: تتبع أهمية موضوع الدراسة من:

• الأهمية العلمية والعملية للموضوع وإثراء للبحث العلمي ومكتبة الجامعة.

➤ أسباب اختيار الموضوع: تتمثل أسباب اختيار الموضوع في أسباب ذاتية وأخرى موضوعية.

الأسباب الذاتية:..

- قلة الدراسات الشاملة في هذا الموضوع لكون الدراسات القليلة الموجودة التي تناولت الموضوع من زوايا مختلفة.

- الرغبة والميل في دراسة هذا النوع من المواضيع وذلك نظرا لحدثه.

الأسباب الموضوعية:

- اختيار هذا الموضوع يعود إلى الواقع العملي المعقد في مجال الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية، وتأثيرها على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والقوة الاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

- كون موضوع الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجتها، ويعد هذا الأخير مجالاً لاختصاص دراستنا.

المنهج المستخدم:

لدراسة موضوع بحثنا هذا والإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا اعتماد منهج يتلاءم مع طبيعة الموضوع وهو المنهج الوصفي لكل فرع أو جزئية من جزئيات البحث وذلك من تحديد مفاهيم متعلقة بالخبرة القضائية في المنازعات الجبائية للإحالة ودراستها.

**خطة الدراسة:**

و ككل بحث أو دراسة علمية له أقسام لمعالجة البحث حيث أننا بدأنا في خاصتنا بمقدمة تابعينها بالعناصر المنهجية و التي تتمثل في اشكالية الدراسة، الأهداف و الاسباب والأهمية ثم المنهج المتبع.

قسمنا موضوع الدراسة الى فصلين حيث تناولنا في الفصل الاول الخبرة القضائية في النزاع الجبائي "وضمناه مبحثين إذ نتطرق في المبحث الاول إلى - خصوصية النزاع الجبائي اما المبحث الثاني عالجا تأثير الخبرة على القاضي الجبائي.

أما الفصل الثاني (الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية) فقد أثرنا فيه بحثية حول - إجراءات الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية في المبحث الأول و عالجا تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية في المبحث الثاني.

خاتمين مذكرتنا بالخاتمة و التي تنقضي على ذكر الخلاصة العامة لموضوعنا تابعينها

بالنتائج و التوصيات المقترحة.

# الفصل الأول

الخبرة القضائية في النزاع الجبائي

## الفصل الأول: الخبرة القضائية في النزاع الجبائي

## تمهيد

يتعين على القاضي أن يكون ملماً بالمبادئ القانونية والأحكام القضائية التي هي من صميم وظيفته، لكن قد تعرض على القاضي نزاعات بحتة يصعب عليه حلها مثل النزاعات الجبائية فيلجأ إلى أعوان القضاء كالخبير لمساعدته في حل النقاط التقنية التي يستعصي عليه فهمها وذلك من أجل تكوين قناعته وبناء حكمه والفصل في القضايا المعروضة عليه تحقيقاً للعدالة، وسنتناول في هذا الفصل المعنون ب: وظيفة الخبرة القضائية في النزاع الجبائي:

- خصوصية النزاع الجبائي في المبحث الأول.
- تأثير الخبرة على القاضي الجبائي في المبحث الثاني.

## - معنى الخبرة القضائية

تُعتبر الخبرة القضائية مصطلحاً مهماً ومعقداً يفهمه فقط أولئك الذين يتعاملون مع النظام القضائي. يقدم المتعاملون مسائلهم القانونية للقضاء ليتم فصلها وفقاً للإجراءات والخطوات المحددة في القوانين الإجرائية. ولذا، يتوجب على المتقاضى احترام مختلف الإجراءات التي تُتبعها القضاء لكي يتسنى للقاضي إيجاد الحل القانوني للنزاع. يجب علينا التعرف على معنى الخبرة القضائية من أجل فهمها في سياق المنازعات الضريبية. ومن الضروري الرجوع إلى تعاريف الفقهاء والباحثين في مجال القانون لوضع تعريف دقيق وشامل لمصطلح الخبرة القضائية. يعتبر تحديد هذا المصطلح أمراً هاماً للجهات القضائية التي تستخدمه لفصل المنازعات المطروحة عليها، وعلى الرغم من عدم وجود تعريف قانوني محدد لهذا المصطلح، إلا أن الفقهاء والمفسرون قدموا تعاريف عامة قد تكون كافية لتوضيح مفهوم الخبرة القضائية<sup>1</sup>.

## المبحث الأول: خصوصية النزاع الجبائي

تعتبر خصوصية النزاع الجبائي أمراً هاماً في النظام القضائي، حيث تحتفظ القوانين والأنظمة القضائية بسرية المعلومات والتفاصيل المتعلقة بالنزاعات الجبائية، وتوفر هذه الخصوصية حماية للأطراف المعنية وتحافظ على سرية المعلومات التجارية والشخصية المتعلقة بالنزاعات الجبائية ويتميز النزاع الجبائي بمجموعة من الخصوصيات منها العامة (المطلب الأول)، ومنها تلك التي تبرز الجوانب الضمنية للمنازعة الجبائية (المطلب الثاني).

## المطلب الأول: الخصوصيات العامة للمنازعات الجبائية

بالرغم من أن الخصومة تخضع لنفس القواعد وتعرض أمام نفس الجهات القضائية إلا أنها منازعات تتصف بالازدواجية، لذا سنخصص هذا المطلب للحديث عن الإزدواجية من حيث الموضوع (الفرع الأول) والازدواجية من حيث الهدف (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> بلول فهيمة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولود معمري، 2020،

## الفرع الأول: الازدواجية من حيث الموضوع

تتخصر المنازعات الجبائية في صنفين هامين هما: المنازعات في الوعاء (أولاً) والمنازعات في التحصيل (ثانياً).

## أولاً: المنازعات في الوعاء (أساس الضريبة)

هي تلك المنازعات المتعلقة بتأسيس الضريبة، الناتج عن التحقيق في الوثائق أو عن التحقيق في محاسبة المكلف في حالة النقص في التصريح أو انعدامه، وهي ما تسمى أيضاً بمنازعات أساس الضريبة، والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في الوعاء الضريبي، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، يكون القصد منها الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف<sup>1</sup>.

تدخل الشكوى المتعلقة بالضرائب التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وفقاً لنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 025618 الصادر في 2006/03/15، الذي ألغى القرار الصادر في 2004/12/07 القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس، أين أثار المجلس وجهاً تلقائياً خاصاً بانعدام التظلم المسبق، فإذا شعر المكلف بالضريبة بتعسف في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وبمجرد إيداع الشكوى يسلم للمكلف وصل إيداع الشكوى لدى المصلحة المختصة وهذا وفقاً لما جاء في أحكام المادة "71" من ق.إ.ج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 - بن يوسف بن خدة، 2016/2017، ص 13.

<sup>2</sup> انظر المادة 70 من القانون رقم 01-21 بتاريخ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الإجراءات الجبائية.



ألزم المشرع المكلفين بعدة التزامات قصد من خلالها توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف، وكشف حقيقة معاملته، والهدف من ذلك هو حساب وعاء الضريبة حسابا صحيحا، فالمرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات، قصد حساب الضريبة وربطها، وذلك يكون وفق أنظمة متعددة<sup>1</sup>.

### ثانيا: المنازعات المتعلقة بالتحصيل

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الصدد<sup>2</sup>.

وتكون عند استعمال الإدارة للمتابعات، التي تتم على يد أعوان الدارة الضريبية المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وتتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية، وتتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، وتقوم المنازعة في حالة اعتراض المكلف على قانونية شكل إجراءات المتابعة، أو على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج<sup>3</sup>.

1- الاعتراض على إجراء المتابعة: يحق للمكلف الإعراض على إجراءات المتابعة في حالة وجود عيوب شكلية وإجرائية، فحسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان معتمدين قانونا كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيستند إلى المحضرين القضائيين، وممارسة المتابعات تتم بحكم القوة التنفيذية

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د.ط، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 116، 117.

<sup>2</sup> محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص 67.

<sup>3</sup> زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 14.

الممنوحة للجداول الضريبية بمجرد سريان تاريخ تحصيل الضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في:

- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز.
- البيع.

2- **الاعتراض على التحصيل القصري:** الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلق بشكل الإجراء، فالاعتراض على التحصيل القصري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

إن الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام في كل أو في جزء منه أو وجوب الوفاء به، والاعتراض يكون في موضوع المتابعة لا شكلها والملاحظ هنا أن الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة للتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع وهذا ما جاءت به المادة 194 الفقرة الأخيرة والتي تنص<sup>2</sup>: وفي كلتا حالتها الاعتراض، يجب تقديم الطعون في الآجال المذكورة أمام مجلس الدولة ولا ينتج عن هذه الطعون توقيف الدفع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد أمين كويدي وسامية بوضيف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 68.

<sup>2</sup> المادة 194 من قانون القانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

<sup>3</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 55.

## الفرع الثاني: الازدواجية من حيث الهدف

لقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية امتيازات نتج عنها قواعد تشريعية، وأخرى تنظيمية تعطي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة، ولعل أهم ما يميز النزاع الجبائي إمكانية طلب العفو للعسر المالي بسبب ضيق أو عسر مالي الالتماس للإدارة، وهذا النوع من النزاع يعرف حسب نص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية بالطعن بالإعفاء وهو ما سنحاول توضيحه فيما يلي:

## أولاً: التماس العفو

التماس العفو وكما يعرف بالطعون المجانية أو طعون بالعفو و التي يلتبس فيها المكلف بدفع الضريبة من الإدارة الجبائية الإعفاء والتخفيض من الضرائب المعدة قانوناً وهذا في حالة العوز أو الضيق المالي و يكون طلب العفو إما من طرف المكلف أو من طرف قابض الضرائب.

## 1- طلب المكلف بدفع الضريبة:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض منها، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداه لدينه الضريبي، أو التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الضريبية التي يتعرضون لها بسبب عدم المراعاة للنصوص القانونية<sup>1</sup>.

• **تقديم الطلب:** تقدم الشكوى من طرف المكلفين الضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه تذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة، ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الأمر بالضريبة والرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

<sup>1</sup> انظر المادة 93 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 18 من القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26/12/2012، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 72، سنة 2013.

• **البت في الطلب واتخاذ القرار:** سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من اختصاص وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصاة الضريبية أو الغرامة وذلك وفقا لما يلي:

- **بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا:** يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 500000 دج، وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.

- **بالنسبة للمدير الولائي للضرائب:** يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ 500000 دج، وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، ويتم التبليغ بنفس كيفية تبليغ قرارات المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة بأجل<sup>1</sup>.

## 2- طلبات قابض الضرائب:

أعطى المشرع الجبائي لقابض الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات (طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل، أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية)، ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية.

## • تقديم الطلب:

<sup>1</sup> فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2008/205،

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات:

- طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل: يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ، وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها<sup>1</sup>.

غير أن هذه الطلبات المقدمة من طرف قابضي الضرائب لا أثر لها سوى إبرائهم من مسئولية المتابعات، لكنها لا تبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب اتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم المدني.

إن طلبات قابضي الضرائب بإلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة، تتعلق بالحصص التي تقع على ذمة المكلفين المفقودين أو المتوفين أو المتبوعين بدون جدوى أو بالحصص الضريبية التي تم فرضها مرتين أو نتيجة خطأ.

طلبات إلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة توجه إلى مدير الضرائب الولائي أو المدير الجهوي للضرائب حسب الكيفيات ودرجة الإختصاص المحددة في المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة.

- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية: أما بالنسبة لطلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية، فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يجوز

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 53.

أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف<sup>1</sup>.

### التحقيق في الطلب واتخاذ القرار:

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقيد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، وإذا اختلفت الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب<sup>2</sup>.

### 3- لجان العفو:

نصت المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " تختص السلطة الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل للنظر في الطلبات التي تلتبس من حضرتها الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف من عبئها في حالة عوز أو ضيق تضع المدين بالضرائب في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت طبقاً للقوانين والتنظيمات في طلبات قابض الضرائب المختلفة الملتبس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية وكذا شكوى المكلفين بالضرائب الملتبس بها الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية والتخفيف من قيمتها.

فالمكلف بدفع الضريبة يجوز له أن يلتمس الإعفاء منها في حالة العجز أو العوز التي تجعله غير قادر على إبراء ذمته المالية إزاء الخزينة العامة، أو أن يطلب الإعفاء أو التخفيض

<sup>1</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2015، ص 63.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 53.

من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها بسبب عدم مراعاة الأحكام القانونية.

كذلك يمكن لقابضي الضرائب المختلفة أن يوجهوا للإدارة الجبائية طلباتهم المتعلقة بانعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحويل أو تأجيل الدفع أو إلغاء أو تخفيف المسؤولية<sup>1</sup>.

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، وذلك بناء على نص المادة الأولى والثالثة من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28، وقد أنشأ المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق، ويكون اختصاص هذه اللجان حسب الشكل التالي:

- **لجنة العفو الولائية:** تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 500000 دج، وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقا.
- كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 8 أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات.
- ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب (سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال 15 يوما التالية لتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 60.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 53.

• لجنة العفو الجهوية:

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كليا أم جزئيا، وإذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500000 دج.

وتجتمع هذه اللجنة مبدئيا مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال 8 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلثي الأعضاء، ويتم دراسة الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها ويتم توقيعه من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب<sup>1</sup>.

ثانيا: الخصومة الجبائية

تعني المنازعة الجبائية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الجبائية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الجبائية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية<sup>2</sup>.

1- الطعن أمام لجان الطعن:

من بين الضمانات التي أعطاهها المشرع للمكلف بالضريبة في حالة رفض شكايته جزئيا أو كليا، هو الحق في الطعن في قرارات الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 54.

<sup>2</sup> قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2015/2014، ص 69.



المرحلة الأولى في الطعن تكون أمام لجان الطعن الإدارية، والتي نظمها المشرع الجزائري في ثلاثة لجان، هي:

- لجنة الطعن للدائرة.
- لجنة الطعن الولائية.
- لجنة الطعن المركزية.

المرحلة الثانية تكون أمام الجهات القضائية بداية بالمحكمة الإدارية إلى أن تنتهي بمجلس الدولة<sup>1</sup>.

- **لجنة الطعن للدائرة:** لقد بين قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المادة 81 مكرر منه اختصاصات لجنة الطعن للدائرة والتي تتمحور حول:

- النظر في شكاوى المكلفين بالضريبة عندما يتعلق النزاع الضريبي بما يقل عن 2000000 دج من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) أو يساويه.

- ولا يمكن للجنة النظر في هذه الشكاوى ما لم تكون قد عرضت على الإدارة الضريبية، حيث أن نص المادة 81 مكرر فقرة 01 جاء صريحا، وعلى إثره لا تنتظر اللجنة إلا في الشكاوى التي رفعت أمام الإدارة الضريبية وقوبلت بالرفض الكلي أو الجزئي<sup>2</sup>.

- **لجنة الطعن الولائية:** تختص بتقديم آراء بخصوص طلبات المكلفين، المقدمة ضد قرار المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي لشكاويهم، أو ضد قرارهم بالرفض الضمني، على أن تقدم هذه الطلبات في مهلة 04 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو

<sup>1</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، مرجع سابق، ص 46.

<sup>2</sup> قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية ، مرجع سابق، ص 69.

قرار الرفض الجزئي، وأمن يوم انتهاء المهلة الممنوحة للمدير الولائي للبت في الشكاوى، والمتمثلة في 04 أشهر أو 06 أشهر أو 08 أشهر أو شهرين حسب الحالة.

كما أنها تختص بالنظر فقط في الطلبات المقدمة من الخاضعين للضرائب المتضمنة مبلغا يساوي أو يقل عن 20.000.000 دج، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال، وهذا وفقا لآخر تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2018، كما تختص في طلبات المكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص المركز الجوازي للضرائب، وكذلك طلبات إرجاء الدفع، وفقا لقانون المالية لسنة 2007<sup>1</sup>.

- **لجنة الطعن المركزية:** تختص بالبت في طلبات الخاضعين للضرائب المقدمة في أجل شهر واحد من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، وأمن تاريخ انتهاء مهلة البت في الشكاية في حالة القرار بالرفض الضمني، وأمن تاريخ استلام رأي اللجنة الولائية، وعلى العموم فإنها تختص وفقا للمادة 81 مكرر و 173 من قانون الإجراءات الجبائية في:

أ- طلبات المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، والتي أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارات بالرفض الكلي أو الجزئي.

ب- الطلبات المتضمنة أقساطا من الحقوق، والغرامات، والرسم على القيمة المضافة، يزيد مبلغها عن 70 مليون دينار جزائري، والتي أصدرت الإدارة مسبقا بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي<sup>2</sup>.

## 2- الخصومة أمام القضاء:

<sup>1</sup> تكوك نومير، الجبائية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام المعمق، مخبر حقوق الإنسان والحريات الأساسية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد- تلمسان، 2021/2020، ص 134.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص 135.

بعد تجاوز المتظلم مرحلة إحدى لجان الطعن المختصة في دراسة التظلم، أي لجنة الطعن (للدائرة، اللجنة الولائية أو المركزية)، ولم يرضى بالرأي الصادر منها فله الحق أن يلجأ إلى التظلم أمام الجهات القضائية والمتمثلة ابتدائياً في المحكمة الإدارية، ونهاية بمجلس الدولة.

ومما لا شك فيه أن الهدف المتوخى من رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية، هو العمل على إصلاح الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة في حقه، أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

ويمكن لطرفي النزاع، المكلف بالضريبة أو الإدارة، أن يتقدم بطلب الاستئناف أمام مجلس الدولة إذا رفضت دعواهما أمام المحكمة الإدارية<sup>1</sup>.

وفيما يخص الطبيعة القانونية للدعوى القضائية في المادة الضريبية فهي محددة بطبيعة موضوعها، حيث أن الأساس في النزاع الضريبي، سواء تعلق الأمر بدعوى إلغاء، أو بتخفيض أو استرجاع الضرائب والرسوم المدفوعة، أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل، فإنها كلها تتعلق بأمور مالية، وبالتالي، تعرف الدعوى الضريبية على أنها تنتمي إلى منازعات القضاء الكامل.

تشكل العريضة الافتتاحية للدعوى انطلاق المرحلة القضائية، حيث يدخل النزاع الضريبي في مجال النزاع القضائي الإداري الذي هو من اختصاص القاضي الإداري طبقاً لأحكام المواد 800 و 1/804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا الاختصاص كرسه أيضاً التشريع الجبائي الساري المفعول.

لكن تجدر الإشارة، في هذا الإطار، أن الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تعطى لها الأولوية في معالجة القضايا المتعلقة بالضريبة، وهذا عملاً بمبدأ الخاص يقيد العام. وبالرجوع إلى التشريع الجبائي، نجد أن الأحكام الخاصة المتميزة عن أحكام القانون العام تمس أساساً العناصر التالية:

<sup>1</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، ص 67.

- التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب.
  - آجال التظلم الإداري المسبق<sup>1</sup>.
  - الآجال الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على التظلم الإداري المسبق.
  - الإجراءات الخاصة بالتحقيق لاسيما الخبرة، التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.
  - وقف التنفيذ (إرجاء الدفع) في مرحلة التظلم الإداري المسبق والطعن أمام لجان الطعن.
  - إجراءات وآجال الطعن في منازعات التحصيل.
- كما أنا أغلب المنازعات المطروحة أمام القضاء الإداري المتعلقة بالضريبة هي منازعات الوعاء، وأن سلطات القاضي ودوره خلالها دور واسع تفتح أمامه باب الإجتهد والإبداع وتجاوز ثغرات النصوص الضريبية التي تتميز غالبا بالتشنت والغموض، خلافا لمنازعات التحصيل التي للقاضي دور محدود فيها<sup>2</sup>.
- حسب أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية يجب أن ترفع في أجل أربعة أشهر (04) ابتداء من أحدى التواريخ الآتية:
- يوم استلام الإشعار الذي تبلغ بموجبه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 2/76، 3/76، 77 من قانون الإجراءات الجبائية.
  - يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة الجبائية بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> نفسه، ص 67.

<sup>2</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، ص 68.

- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الرد على التظلم (قرار ضمني بالرفض).
- إن سكوت الإدارة عن الرد يعتبر كقرار ضمني برفض التظلم الإداري المسبق، وهذه القاعدة تبين أن للمتظلم طريقة يفرض من خلالها على الإدارة الرد على تظلمه<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الخصوصيات المبرزة للجوانب الضمنية للمنازعة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب الطابع الفوري للمنازعة الجبائية (الفرع الأول) ثم الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: الطابع الفوري للمنازعة الجبائية

نتناول في هذا الفرع النظام الجزافي (أولا)، ورفع الدعوى من طرف الإدارة (ثانيا).

#### أولا: الضريبة الوحيدة الجزافية

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار ( 30.000.000 دج).

المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار ( 30.000.000 دج)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نفسه، ص 68.

<sup>2</sup> مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ج3، الجزائر، 2001، ص 197.

وتجدر الإشارة إلى أنه عندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات أو دكاكين، أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، وفي حالة العكس يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي<sup>1</sup>.

### ملاحظة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة المكلفين بالضريبة الجدد، ابتداء من تاريخ بداية النشاط، كما يستفيدون من عدم إلزامية دفع الضريبة خلال السنة الأولى من الاستغلال.

- إمكانية اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي فور بداية الاستغلال.

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى<sup>2</sup>.

فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، فإن هذا الأخير يحدد تناسيباً مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

<sup>1</sup> مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 197.

<sup>2</sup> انظر المادة 13 من القانون 10/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية عدد 78، صادرة في 31 ديسمبر 2014.

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب الإجراءات التالية:

- ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين التقييم لتحديد الفترة الجزافية.

تحدد أسس الخضوع للضريبة التي تم تبليغها حسب العناصر المحتواة في التصريح المودع (G12) والمعلومات التي تم جمعها من طرف المصلحة (محضر إثبات) وكذا المعطيات الأخرى التي تحوز عليها المصلحة. في هذه الحالة، يتوفر المعني بالأمر على أجل مدته ثلاثون (30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ لإبداء إما موافقته أو تقديم ملاحظاته مع تبيان أرقام الأعمال التي يمكن قبولها.

وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الأجل المحدد، تعتمد المبالغ الجزافية لرقم الأعمال التي تم تبليغها كأساس لفرض الضريبة.

وإذا رفض المعني بالأمر التقدير المبلغ له أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن لهذا الأخير أن يطلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى نزاعية.

وفي الأخير، تباشر مصلحة التسيير في إرسال الإشعار بالتبليغ (C9) المحدد للعناصر النهائية لفرض الضريبة المعتمدة فيما يخص رقم الأعمال والضريبة المستحقة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 197.

## ثانيا: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

يمكن للإدارة الجبائية أن تعرض النزاع الجبائي بصفة تلقائية على القاضي بمجرد تلقيها شكوى من طرف المكلف.

لأن ذلك يدعم ويعزز فكرة الطابع الفوري، فإن عرض النزاع على القضاء في هذه الحالة يتم بطريقة فورية، ونجد حالتين يتم خلالها رفع النزاع أمام القضاء من طرف الإدارة حالة عرض الإدارة شكوى الملف على القضاء وحالة طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن.

## 1- عرض إدارة الضرائب شكوى المكلف على القضاء:

ويتم ذلك من طرف المدير الولائي للضرائب وقد نصت على هذا الإجراء المادة 79 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية بقولها "يمكن لمدير الضرائب للولاية أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية، شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراءات المنصوص عليها من المادة 84 أدناه وفي هذه الحالة، حيث المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية، دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تحديدها في ورق مدموغ".

## 2- حالة طعن مدير الضرائب في رأي لجان الطعن:

فبعدها كانت آراء اللجان الثلاث ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة أصبحت منذ قانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة كذلك حتى لإدارة الضرائب، ذلك أن هذا القانون تضمن في مواده 29-30-31 تعديلات للمواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشرة، منحت لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان الثلاث<sup>1</sup>.

إن المنازعة الجبائية، وبعد التعمق في قواعدها نجد أنها ونظرا لتدخل عدة عوامل تمتاز بالفورية، وذلك راجعا لكونها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، حيث أنه ونظرا لإمكانية رفع الدعوى

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، مرجع سابق، ص 42، 43.



من طرف الإدارة حتى مع وجود تظلم إداري مسبق، ولكون الدعوى الجبائية لا توقف تنفيذ إلا في حالة التأجيل القانوني للدفع والذي يتم دراسته لاحقا وحتى في هذه الحالة فإن عرض النزاع على القضاء يتم فوراً، كما أنه وبسبب تكرار المنازعة بالنسبة للشخص الواحد ولعدة ضرائب وبسبب النظام الجزافي فإن الفصل في الدعوى الجبائية من طرف القاضي يتم بطريقة فورية.

### الفرع الثاني: الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية

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

ونظرا لكون المنازعة الجبائية من بدايتها إلى نهايتها أو تسويتها تمتاز بطابع إجرائي اقتصرنا على أهم ما يبرز هذا الجانب وهو الشكوى (التظلم الإداري السابق) أولاً، ودراسة التحقيق في الشكوى (ثانياً).

#### أولاً: الشكوى أمام إدارة الضرائب

##### 1 - إجراءات تقديم الشكوى:

##### - السلطة المختصة باستلام الشكوى:

إن النزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة منها قواعد التظلم الإداري المسبق الذي يقدم من طرف المكلفين بالضريبة منظمة في نصوص قانونية خاصة وهذا ما تنص عليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية "توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس

مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

وعليه تطبيقاً لهذه المادة فكل مكلف بالضريبة يرغب في الاحتجاج عن الضريبة المفروضة عليه من قبل إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء أن يمر بمرحلة التظلم الإداري المسبق.

### 1- أجل تقديم الشكوى:

طبقاً للمادة 72 قانون الإجراءات الجبائية ينقضي أجل الشكوى:

في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات المرسلة من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود مطالب بها بغير أساس جراء خطأ أو تكرار.

وعندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوي:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إن تعلق الأمر باعترافات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> انظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> انظر المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

## 2 - شكل و محتوى الشكوى:

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكوى في شكل معين وأن تحتوي على بيانات ومعلومات لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها و دراستها.

تنص المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية على البيانات العامة والخاصة التي تحتويها الشكوى وهي:

## \* البيانات العامة:

- الشكوى يجب أن تتم وفق الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه وهي:

1- أن تحرر الشكوى في ورق عادي غير مدموغ تخفيفا من أعباء المكلف بالضريبة لأن كتابتها على ورق مدموغ معناه زيادة مصاريف هو في غنا عنها، ولأن مصاريف الورق المدموغ غير قابلة للاسترجاع.

2- أن تكون فردية أي تتعلق بشخص واحد فقط استثناء بالنسبة للأشخاص الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا كما هو الحال بالنسبة لشركة الأشخاص أو المالكين على الشيوخ أو بالنسبة للضريبة على العقار.

3- أن تكون الشكوى تعالج موضوعا واحد وتخص نوعا واحدا من الضرائب و تتضمن طلبا واحدا، أي لا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتضم عدة أنواع من الضرائب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، مرجع سابق، ص 122.

4 - أن تذكر الشكوى المعلومات التي تخص الضريبة محل الاعتراض كذكر رقم الجدول أو سند التحصيل أو أي وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع إذا كانت الضريبة لا تحصل عن طريق الورد.

5 - عرض موجز للدفع والطلبات، أي أن المكلف بالضريبة عليه تقديم الحجج القانونية والظروف التي دفعت به إلى طلب تخفيف الضريبة وتصحيح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الجبائية بالنسبة للطلبات يجب أن يكون الطلب واضحا و محددا سواء إعفاء أو تخفيفا أو تصحيحا.

6 - أن تكون الشكوى موقعة من المكلف شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى، ويعفى المحامون من تقديم الوكالة<sup>1</sup>.

#### \* البيانات الخاصة:

- أن يحدد المشتكي موطنه بدقة وبالرجوع إلى نص المادة 6/332 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه وتحت طائلة بطلان الشكوى، فإنه يجب على كل مشتك يكون موطنه في الخارج له موطن في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسة أن تعتمد ممثل عنها يقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم المذكور أما ما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للاندواج في فرض الضريبة، ويكون شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر مستوفي في نظر الفقه لقانوني في الحالات الآتية:

<sup>1</sup> نفسه، ص 123.

\* تقديم الشكوى من طرف محام باسم مكلف بالضريبة مقيم في الخارج يعني اختيار الشاكي موطنًا ثانوي بقوة القانون بمكتب المحامي.

\* تقديم الشكوى من طرف وكيل قرينة على اختيار الموطن بعنوان الوكيل.

\* صدور الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج و له في الداخل مركز أو عدة مراكز مصالح (إقامة ثانوية، وكالة، شركة فرعية..). معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل<sup>1</sup>.

ثانيا: التحقيق في الشكوى وإصدار القرار

1 - إجراءات التحقيق وإصدار القرار:

عندما تصل الشكوى إلى المديرية المختصة بتلقي الشكاوى تقوم بتسجيلها في سجل خاص وتسلم لصاحب الشكوى وصل استلام مقابل ذلك، وتقوم بتحويلها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، باعتباره القائم بفرض الضريبة يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الطعن بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة، لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل بالضريبة وينفرد المدير الولائي للضرائب باختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى المتعلقة بالنزاعات الجبائية التي تقوم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ويمكن له أن يفوض سلطة اتخاذ القرار أو جزء منه إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل لتسوية القضايا المتعلقة بتخفيض ضريبي أقصاه (500.000 دج) عن كل حصة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> انظر المادة 332 فقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>2</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 127.

وفي حالة الرفض الكلي يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي المادة 4/334 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

وفي حالة التخفيض الجزئي أو الكلي أي قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في شق آخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.

غير أنه تعلق الأمر بالرفض أو القبول الجزئي بأعمال يتجاوز فيها المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات 10 ملايين دينار جزائري يستوجب على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية، تبت الإدارة المركزية في الشكاوي موضوع النزاع والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئات المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني.

تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ويؤخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال المسموحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية المختصة<sup>1</sup>.

### 3 - الأجل القانوني للبت الشكاوي:

حسب نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا المركز الجوّاري للضرائب يبت في الشكوى في أجل 06 أشهر اعتباراً من تاريخ تقديمها.

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 128.

بيت رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصها.

تبت الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني ويبلغ هذا القرار للمكلف بالضريبة عن طريق مدير الضرائب بالولاية المختص إقليمياً في أجل 06 أشهر.

بيت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى التي تتعلق بأعمال يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات مبلغ 10 ملايين دينار في أجل 08 أشهر<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: تأثير الخبرة على القاضي الجبائي

تحتل الخبرة القضائية مكانة هامة في الممارسة القضائية، إلى درجة أن وصف الخبير بأنه مساعد أساسي لمرفق القضاء، يقدم المعلومات التقنية البعيدة عن المعلومات القانونية، وذلك لإمكانية الحسم في المواقف المتناقضة لأطراف الخصومة الضريبية التي ينبغي على القاضي أثناء الفصل فيها أن يراعي مبدأي الحفاظ على موارد الخزينة العمومية باعتبار الضريبة أهم مورد، وأيضاً حماية حقوق المكلف بالضريبة، الذي لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى مرفق القضاء، وسنتناول في هذا المبحث موقع الخبير وشكليات إيداع تقرير الخبرة الضريبية (المطلب الأول)، حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: موقع الخبير وشكليات إيداع تقرير الخبرة الضريبية

يعتبر تقرير الخبرة جوهر عملية الخبرة إذ من خلاله يتوج الخبير نتائج أبحاثه التي تشكل العناصر الفنية اللازمة التي تفيد القاضي أو المحقق في استجلاء الحقيقة وتتيح له فرصة إصدار أحكامه على ضوءها. وفيما يتعلق بشكل التقرير فالأصل العام هو أن يرد تقرير الخبير مكتوباً مع ورود بعض الاستثناءات على هذا الأصل العام، إذ لا يوجد ما يمنع القاضي أن يطلب رأياً شفويًا

<sup>1</sup> انظر المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

من الخبير يأتي على شكل استشارة فنية، وسنتناول في هذا المطلب موقع الخبير في ملفات المنازعة الجبائية في الفرع الأول ثم شكليات إيداع تقرير الخبرة في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: موقع الخبير في ملفات المنازعة الجبائية

مما لا شك فيه أن القاضي الإداري يلعب دورا محوريا في تحقيق العدالة الجبائية ودعم ثقة المتقاضين في القضاء الجبائي، إلا أن اقتصار القاضي الإداري على مراقبة الجوانب الشكلية وإغفاله أو تغاضيه عن تفعيل سلطته للنظر في الدعوى الضريبية على مستوى الجوهر أو الموضوع، أدى إلى صدور اجتهادات قضائية وصفت بالضعيفة في المادة الضريبية، وفي هذا الإطار يذهب أحد الباحثين إلى تضافر عدة عوامل حالت دون تطور مسار عمل القضاء الجبائي وحدث بالتالي من القدرة على الاجتهاد والإبداع في المادة الضريبية تضاف إلى الضعف على مستوى الإلمام بالمادة الضريبية، لعل أهمها يرجع إلى مرور مختلف التعديلات التي تعرفها القوانين الضريبية بالقانون المالي السنوي والذي لا يعطي الوقت الكافي للبرلمانيين في مناقشته مناقشة كافية وتقديم التعديلات اللازمة عليه.

إذا كان إجراء خبرة في مجال المنازعات الضريبية غدا من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية فإن الممارسة القضائية في هذا المجال أبانت عن لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيلة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية، خصوصا في المنازعات التي تثار عقب صدور مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية، بحيث أن ما يزيد عن 90% من الطعون القضائية المقدمة على إثر صدور مقرر اللجنة الوطنية يتم الاحتكام فيها للخبير، مما يجعل هذا الأخير يحل محل القاضي الإداري وهذه مسألة خطيرة جدا لعدة أسباب، أولاها سيادة بعض الممارسات اللاأخلاقية كالرشوة والمحسوبية في صفوف بعض الخبراء لفائدة الملزم تنعكس سلبا على العمل القضائي في المادة الجبائية وعلى حقوق الخزينة، وثانيها هو المصادقة على أغلب التقارير المنجزة من طرف الخبراء عندما تكون محترمة للشكل المطلوب قانونا رغم أن



المحكمة غير ملزمة بذلك. وهو ما يعاب على الأحكام التي تقضي بالمصادقة على تقرير الخبرة دون مناقشة لجوهر النزاع والإفصاح عن المبررات التي جعلت هيئة الحكم تصادق على التقرير المذكور<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: شكليات إيداع تقرير الخبرة

عند انتهاء أعمال الخبرة، يحرر الخبير تقريراً يتضمن وصفاً لما قام به من أعمال، يودعه لدى كتابة ضبط الجهة القضائية التي أمرت بالخبرة، وإذا تعدد الخبراء في القضية الواحدة عليهم أن ينجزوا سوية تقريراً واحداً، فإن اختلفوا في الرأي وكانت لديهم تحفظات بشأن النتائج المشتركة نوه بتلك التحفظات مع وجوب تعليل وجهة النظر في ذلك التقرير<sup>2</sup>.

وقد ألزم المشرع طبقاً لنص المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية بضرورة إخطار أطراف المنازعة الضريبية بإجراء إيداع تقرير الخبرة قصد إعادة السير في الدعوى من خلال اطلاعهم على التقرير ومناقشتهم لأعمال الخبير في الجلسة المحددة للنظر في الدعوى.

لم يحدد المشرع الجزائري الجهة التي تلتزم بإخطار الخصوم للاطلاع على تقرير الخبرة القضائية فيما إذا كان يبادر به الخبير أم المحكمة بواسطة كتابة الضبط، لكن الأرجح والساري عليه العمل في القضاء الإداري الجزائري هو اتخاذ هذا الإجراء من طرف قلم كتاب الضبط، وينبغي في تحديد جلسة استئناف السير في الدعوى بعد الخبرة من مراعاة مهلة العشرين يوماً كاملة من تاريخ تبليغ الأطراف بإجراء الإيداع حيث لا يمكن تحديد الجلسة قبل انقضاء هذا الأجل

<sup>1</sup> بظاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن، الديوان الوطني للأشغال التربوية، ط 1، 2003، ص 89.

<sup>2</sup> خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون العقوبات والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2008-2009، ص 60.

المقرر في نص المادة 8/86 المذكورة آنفا، لتمكين الأطراف من الاطلاع على التقرير والتحضير لمناقشته<sup>1</sup>.

وإذا أغفلت المحكمة الإدارية اتخاذ إجراء الإخطار بإيداع التقرير عن طريق كتابة الضبط أو لم تراعي مهلة العشرين يوما المذكورة وفصلت في النزاع الضريبي، فإن ذلك يعرض قرارها للبطلان إذا شابها عيب جوهري يترتب عليه ضرر للخصم، ويحق للأطراف أو أحدهم ممن لم يخطر بإجراء الإيداع أن يتمسك بالبطلان أمام محكمة الموضوع ولو كان ذلك لأول مرة أمام مجلس الدولة عند نظر دعوى الطعن بالاستئناف.

وقد حرص المشرع على أن يتم إيداع تقرير الخبرة في الميعاد المحدد بموجب الحكم الأمر بنذب الخبير، حيث تعددت نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أشارت إلى إنجاز الخبرة وإيداع تقرير الخبير، وما على هذا الخبير إلا ضمان حسن سير أعمال التحقيق وتجنب تعطيل الفصل في النزاع الذي يتوقف لحين الانتهاء من المأمورية، وإذا ما رأى الخبير عدم كفاية الأجل المحدد لإيداع التقرير بسبب تعقيد المهام التي كلفته بها المحكمة الإدارية أو لوجود إشكاليات كانت تعترضه أثناء تأدية مهامه، جاز له من دون أن يفوت هذا الأجل أن يطلب تمديد المهمة عملا بنص الفقرة الأولى من المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولكن إذا تجاوز هذا الميعاد ولم يودع تقريره، جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، فضلا عن إمكانية القضاء عليه بالتعويضات المدنية التي يتأسس فيها أطراف المنازعة على أساس المسؤولية التقصيرية في تأدية مهامه وكما يمكن علاوة على ذلك استبداله عملا بنص المادة 2/132 من القانون نفسه. لكن هل تنتهي مهمة الخبير الضريبي بمجرد إيداع تقريره لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية<sup>2</sup>؟

<sup>1</sup> أغليس بوزيد، الحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجًا -، د ط، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 292.

<sup>2</sup> أغليس بوزيد، الحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجًا -، مرجع سابق، ص 293، 294.

من حيث المبدأ تنتهي مأمورية الخبرة بإيداع تقرير الخبير في الميعاد المحدد من طرف المحكمة الإدارية، فلا يمكن أن يتدخل لإضافة معلومات أخرى كانت ناقصة في التقرير ولو كان النقص ناتجا عن سهو أو كان يتعلق بتصحيح مادي حتى لا يؤثر ذلك في مناقشات أطراف المنازعة الضريبية لذات التقرير.

لكن القضاء الفرنسي اتجه في ذلك إلى تقرير جواز تدخل الخبير بعد إيداع تقريره لتفسير نتيجة استنادا إلى وثيقة معينة لم يكن قد تلقاها في الوقت المناسب أثناء تنفيذ مأموريته أو لإصلاح أخطاء مادية بحتة في التقرير دون إضافة عناصر جديدة للنزاع لم تكن محلا للمناقشة من قبل الخصوم.

أما في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، فلا يظهر أي استثناء للمبدأ المذكور أعلاه، حيث أقر المشرع بموجب الفقرة 10 من المادة 86 إمكانية الأمر بخبرة جديدة تكميلية تتم وفق الشروط المحددة قانونا دون جواز السماح للخبير الأول بالتدخل للإضافة أو التصحيح أو التعديل لنتائج تقريره بعد الإيداع<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية

وإذا كان القاضي الإداري عندما تواجهه بعض التعقيدات الحسابية التي تعتري أطوار المنازعة الضريبية ولا يستطيع بنفسه استيضاحها وكانت لازمة للفصل في الدعوى، يستعين بمن يقدم له التوضيحات الكاملة والدقيقة حتى يكون معرفة شاملة بشأنها، ويقوم القاضي والمصلحة الجبائية المعنية مع المكلف بدفع الضريبة برقابة الخبير المعين أثناء تنفيذ أعماله التي تخضع دائما لمناقشة وتحفظات انتقادات الخصوم، فهل يمكن بعد هذه الضمانات كلها أن يرفض القاضي رأي الخبير الضريبي ويعتمد على معرفته ويقع بما لم يرد في تقرير الخبرة رغم عدم إدراكه لتعقيدات المسائل المفصلة فيه ؟

<sup>1</sup> أغليس بوزيد، الحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجا-، مرجع سابق، ص 294.

وسنناقش في هذا المطلب حجية تقرير الخبرة الضريبية من خلال استعراض القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية (الفرع الأول) ثم مدى إلتزام المحكمة الإدارية برأي الخبير (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية

يرقى تقرير الخبرة في المنازعة الضريبية كشأن كل منازعة قضائية ليكون دليلا من أدلة الإثبات القانونية، لكن هل يعتبر من الأوراق الرسمية في ملف الدعوى أو من الأوراق العرفية ؟

إن القواعد العامة في الإثبات تبين أن الورقة الرسمية محرر يصدر من موظف عام أو أي شخص مكلف بأداء خدمة عامة، في حدود اختصاصه وفي إطار الأوضاع والأشكال القانونية المتطلبة في تحرير الورقة ومتى كانت الورقة تحمل هذه المواصفات أدت وظيفتها في الإثبات كاملة لا يطعن فيها إلا بالتزوير.

وفي تكيف تقرير الخبرة الضريبية نجد أنه لا يعد من الأوراق الرسمية لأن كل ما يرد فيه يمكن مجابته والاعتراض عليه بكل الوسائل من قبل أطراف المنازعة الضريبية باستثناء الأوراق التي ترفق بهذا التقرير من دفاتر وكشوف وأصول أو نسخ التبليغ والإخطار والمعانيات المتعلقة بمحل المكف بالضريبة، فهي كلها بيانات يتضمنها التقرير ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير، أما ما عدا ذلك من بيانات كالنتائج التي توصل إليها الخبير فلا تكون لها حجية ويمكن التنازع فيها لدحضها بكل الوسائل الممكنة، وتكون للقاضي الإداري إزاءها سلطة تقديرية للأخذ بها من عدمه عند المداولة للفصل في النزاع الضريبي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> جبوري أحمد وبن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16،

ومادام أن تقرير الخبرة في المادة الجبائية لا يعد ورقة رسمية ضمن أوراق الدعوى، فإن الطعن فيه بما تضمنه من محتويات النتائج والرأي الاستشاري المقترح للمحكمة تمهيدا للفصل في المنازعة الضريبية لا يكون بطريقة التزوير، وإنما سبيل الطاعن هو مناقشة هذه المحتويات لتبيان أنها سائغة على أسباب لا أصل لها في الأوراق، حتى لا يعول عليه القاضي الإداري في الحكم.

والمعمول به في القضاء الإداري الجزائري، أن تقرير الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة، ويبقى مجرد رأي استشاري قد يأخذ به القاضي كما قد يستبعده في كل معطياته أو بعضها، ولا يقيد به في ذلك سوى إلزامية تسبب حكمه عند استبعاد نتائج الخبرة إعمالا بنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مما يدل على أن التقرير ليس بورقة رسمية تلزم الأطراف والقاضي بمحتواها، مما يجوز مجابته بكافة وسائل وطرق الطعن<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير

من السلطات الممنوحة للقاضي الإداري أثناء مناقشة مضمون تقرير الخبرة هو حريته في الأخذ بما جاء في التقرير أو استبعاده، كما جاء في نص المادة 1/144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد يقرر المصادقة الكلية على مضمون التقرير إذا اقتنع بصحة ومصادقية المعلومات التي يتضمنها، كما يمكن أن يقبل ما جاء في التقرير بصفة جزئية أو يرفض ما جاء فيه كلية، ويأمر بخبرة جديدة.

<sup>1</sup> جيبوري أحمد وبن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16،

وقد جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة"، فقد اعترف المشرع بسلطة القاضي في إمكانية استبعاد تقرير الخبرة وعدم الأخذ به بصفة مطلقة، بشرط أن يسبب ذلك<sup>1</sup>.

يفهم من نص المادة 144 السابق الإشارة إليها أن المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بكل ما جاء في التقرير جملة وتفصيلا، أو يمكن الأخذ بجزء مما تضمنه التقرير واستبعاد الجزء الآخر، وله أن يستبعد كل ما جاء في التقرير.

تبرز أيضا السلطة الممنوحة للقاضي في مرحلة مناقشة التقرير، أنه في حالة اعتماد الخبرة المتعددة التي ينتج عنها إعداد عدة تقارير بنتائج مختلفة فتكون للقاضي السلطة الواسعة في الموازنة بين الآراء التي توصل إليها هؤلاء الخبراء والأخذ بالرأي الذي يرى أنه أكثر منطقية بالنظر إلى النتيجة المتوصل إليها.

كما اعترف المشرع من خلال نص هذه المادة بأهمية الخبرة بدليل أنه ألزم القاضي الذي لا يأخذ بنتائج الخبرة أن يسبب ذلك الرفض، بمعنى إذا فضل استبعاد نتائج الخبرة أن عليه أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، عن طريق الإشارة إلى التناقض الموجود في التقرير، والتي جعله يستبعده من المناقشة، خاصة في المجال الضريبي أين تطرح مسائل حسابية تستلزم تدخل خبير مختص، فمن غير المنطق أن يستبعد القاضي النتائج التي توصل إليها الخبير دون أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، لكي لا يتم المساس بمصدقية مرفق القضاء باعتباره حامى الحقوق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 5،

العدد 2، 2021، ص 820.

<sup>2</sup> نفسه، ص 821.

## خلاصة الفصل

من السبل المتاحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية نجد الدعوى الجبائية، باعتبار أن هذه الأخيرة تمثل الوسيلة التي حولها القانون للمكلف للالتجاء للقضاء للنظر والفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة وحماية حقوقه المرتبطة بذلك.

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

وتقتصر الخبر القضائية على المسائل الفنية التي يصعب على القاضي الإلمام بها دون المسائل القانونية التي تكون من اختصاص القاضي، بحيث يجوز اللجوء إليها في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها استيعاب نقطة فنية.

وقد جاء المشرع الجزائري بالخبرة كحل لهذا الإشكال وكوسيلة تساعد القاضي على إثبات وقائع النزاعات التي تخرج عن عمله وإدراكه كالمسائل الجبائية، وقد حاولنا من خلال هذا الفصل الطرق لخصوصية النزاع الجبائي المتضمنة الخصوصيات العامة للمنازعات الجبائية والخصوصيات المبرزة للجوانب الضمنية للمنازعة الجبائية ثم تطرقنا لتأثير الخبرة على القاضي الجبائي والذي ناقشنا فيه موقع الخبير وشكليات إيداع تقرير الخبرة الضريبية ثم حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية.

# الفصل الثاني

الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في

المنازعات الجبائية



## الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

### تمهيد

تعد الخبرة القضائية أحد الأساسيات في الإجراءات القضائية للمنازعات الجبائية، حيث يتم الاستعانة بها لتوفير تحليلات وتقييمات مهنية للمسائل المالية والجبائية المتنازع عليها. تشمل الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية تعيين خبير قضائي متخصص في مجال الجباية والضرائب، وتقديم تقرير مفصل يستند إلى المستندات والبحوث المقدمة.

يتم دراسة الملاحظات والاعتراضات على التقرير، ويتم استخدام توصيات الخبراء القضائيين في اتخاذ القرار النهائي. تهدف هذه الأحكام إلى ضمان إجراءات قانونية عادلة وموضوعية في المنازعات الجبائية وسنتناول في هذا الفصل المعنون ب: الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

- إجراءات الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية في مبحث أول
- ثم نتطرق لتنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية في مبحث ثان.

## المبحث الأول: إجراءات الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

تعتبر الخبرة أحد طرق الإثبات المتاحة في المواد الإدارية والمدنية. يواجه القاضي صعوبة في فصل المسائل الفنية التي تنشأ خلال المنازعات. ولذلك، يسمح للقاضي بالرجوع إلى أهل الخبرة للاستشارة والاستفادة من آرائهم. الهدف من ذلك هو تمكين القاضي من الاستفادة من الخبرات المتخصصة لمساعدته في فهم وتحليل المسائل الفنية المعقدة التي يواجهها.

نظرًا لتعقيد بعض المسائل الفنية في المنازعات الإدارية والمدنية، يصعب على القاضي الفصل فيها بناءً على معرفته القانونية وحدها. قد تحتاج تلك المسائل إلى فهم تفاصيل تقنية أو خبرة متخصصة في مجال محدد.

لذلك، تم تقديم آلية للاستعانة بأهل الخبرة، وهم الخبراء المتخصصون في المجالات الفنية ذات الصلة بالمسائل المطروحة. يسمح للقاضي بالرجوع إلى تلك الخبراء للاستشارة والحصول على آرائهم حول المسألة المتنازع عليه و عليه وسنتناول في هذا المبحث كيفية تعيين الخبير وأحكام ندبه في المنازعات الجبائية (مطلب أول) وعوارض سير الخبرة أثناء التحقيق في المادة الجبائية (مطلب ثاني).

## المطلب الأول: كيفية تعيين الخبير وأحكام ندبه في المنازعات الجبائية

تنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنه "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً أو بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء"<sup>1</sup>.

وتبعاً لذلك سنتطرق إلى كيفية تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية (الفرع الأول) ثم حكم ندب الخبير القضائي (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> انظر المادة 86 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021.

## الفرع الأول: كيفية تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية

قبل التفصيل في كيفية تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية يجب أن نتطرق أولاً إلى تعريف الخبير القضائي وشروط تعيينه.

عرف عباس العبودي الخبرة القضائية بأنها: "وسيلة لتعزيز أدلة الإثبات في الدعوى، لان الخبرة ليست بحد ذاتها دليلاً في الإثبات وإنما هي وسيلة تساعد القاضي في حسم الدعوى"<sup>1</sup>.

وعرفها بكر السرحان بأنها "وسيلة إثبات استثنائية يلجأ إليها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من أحد فرقاء الدعوى، ليستعين من خلالها بمتخصصين في مسائل فنية أو علمية أو مهنية تخرج بالضرورة عن حدود إدراكه وعلمه المفترض، ليدرك ويستثبت من خلالها عناصر وتفاصيل الواقعة المعروضة عليه، مراعيًا في ذلك الشروط التي حددها القانون"<sup>2</sup>.

ويُعرف مولاي ملياني بغدادي الخبير على أنه شخص له دراية خاصة بمسألة من المسائل فيلجأ إلى الخبرة كلما قامت مسائل تتطلب لحلها معلومات خاصة لا يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية لها"<sup>3</sup>.

ويُعرف الخبير بأنه كل شخص له من المعلومات والدراية المتعمقة في مسألة من المسائل نتيجة علومه وخبراته العملية والعلمية ما يمكنه من كشف حقيقة واقعة مادية معينة، يستتير القاضي برأيه فيما قد ينتهي إليه من قرار، وهم يعتبرون يد العدالة المنكسرة، ينتدبون لحل نقط التحقيق الغامضة ولأجل تحقيق الوقائع التي يمكنهم وحدهم فقط تقديرها"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> سليمان سالم سلامة الحمادين، الخبرة القضائية حجيتها وتطبيقاتها في المحاكم الشرعية الأردنية، رسالة دكتوراه في القضاء الشرعي، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، نيسان 2009، ص 10.

<sup>2</sup> سليمان سالم سلامة الحمادين، مرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة حلب، الجزائر، 1992، ص 19.

<sup>4</sup> خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مرجع سابق، ص 30.

وعليه فإن الخبير يمتاز بخاصيتين الأولى أن مهمته فنية لكونها تفترض استعانة الخبير بمعلومات علمية وفنية والثانية ذات طابع قضائي فهو مساعد للقاضي يقدم له معونته في ناحية فنية لا اختصاص فيها للقاضي.

وتتنوع الخبرة القضائية، فقد تكون خبرة أولى وهي الخبرة التي يأمر بها القاضي الإداري للمرة الأولى، وقد تكون خبرة ثانية تكون في نفس القضية ولكن تتعلق بمسائل ونقاط مختلفة تماما عن تلك المسائل والنقاط التي تناولتها الخبرة الأولى، وقد تكون خبرة مضادة وتكون في حالة ما إذا تبين للقاضي أن تقارير الخبرة المطروحة أمامه متناقضة أو أنها توصلت إلى تقييمات مختلفة للتعويض المقترح، أو أرى أن الحل المقترح في هذه التقارير غير عادل، أما الجديدة فهي الخبرة التي تكون في الحالة التي يرفض فيها القاضي الإداري الخبرة الأولى من مختلف جوانبها لأي سبب من الأسباب، مثل عدم احترام الإجراءات الجوهرية، أما الخبرة التكميلية فهي التي يأمر بها القاضي الإداري عندما يرى نقصا ملحوظا في الخبرة المقدمة له<sup>1</sup>.

#### - ايداع تقرير الخبرة القضائية:

تنص المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة أعلاه على أنه "يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة". نستنتج من خلال هذه المادة أن الخبرة القضائية تنتهي إما بقبول المحكمة لها واعتمادها كجزء من الأدلة المقدمة في القضية، أو بتقديم تقرير الخبراء الذي يحتوي على نتائج وتوصيات الخبير بناءً على الأعمال التي قام بها. يعتبر تقرير الخبراء دليلاً قوياً يستند إليه الخبير لإبداء رأيه وتوصياته بشأن المسألة التي تم تعيينه للتحقيق فيها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نصر الدين هونوي ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2009، ص32، ص33.

<sup>2</sup> بولوح عبد العلي، الخبرة القضائية وسلطة القاضي في الأخذ بها، مذكرة التخرج لنيل درجة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 18، 2010، ص 34.

## - مضمون تقرير الخبير :

رغم عدم وجود شروط محددة لصياغة تقرير الخبرة، إلا أن الخبير ملزم باتباع بعض المبادئ أثناء إعداده. يجب على الخبير تضمين التقرير بالبيانات والمعلومات التي استند إليها للوصول إلى النتائج المدرجة في التقرير، وفقاً لما ينص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 138<sup>1</sup> و هذا يعزز مصداقية التقرير ويساعد في توضيح المعطيات التي تم استخدامها في عملية التحليل والتقييم التي قام بها الخبير. والخبير في المجال الضريبي عليه أن ينتهج منهاجاً سليماً أثناء عرضه لنتائج خبرته، أن يلتزم بخطة سليمة ومقسمة بشكل يسهل للقاضي الإطلاع على كل ما يتضمنه التقرير من بيانات و التي يجب أن يشملها هذا الأخير<sup>2</sup>، ومن بين الأجزاء الواجب تضمين التقرير بها نجد الديباجة، عرض الوقائع، أعمال الخبرة، النتائج المتوصل إليها والرأي الفني، وكذا إدراج الوثائق والمرفقات<sup>3</sup>.

ففي الديباجة يهتم الخبير بالوصف وسرد الوقائع التي جرت منذ تكليفه بالمأمورية، ويجب أن تتضمن أيضاً عرض لكل الوقائع المتعلقة:

- إدراج اسمه ولقبه وعنوان مكتبه بالضبط.

- تعريف الأطراف ووكلائهم.

- المرجع الذي كلفه بالمهمة إذا كان حكم أو قرار، ويذكر الجهة التي أصدرته وتاريخها ورقم القضية رقم الفهرس ويذكر بكل دقة منطوق الحكم القاضي بتعيينه حرفي والصيغة التنفيذية له.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>

<sup>2</sup> تنص م 138 ق إ م إ على: يسجل الخبير عموماً في تقريره: - أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم، - عرض تحليلي عما قام به وعابنه في حدود

المهمة المسندة إليه، نتائج الخبرة.

<sup>3</sup> تراعي نعيمة و هنونى نصر الدين، مرجع سابق، ص 148.

<sup>4</sup> نفسه، صفحة نفسها.

- بعد التعريف للخبير القضائي نتطرق لشروط تعيينه:

نصت المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 على أنه: "يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية:

1- أن تكون جنسيته جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية.

2- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معيّن في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه.

3- أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.

4- أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.

5- أن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله، أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.

6- أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة.

7- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع (7) سنوات.

8- أن تعتمد السلطة الوصية في اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة<sup>1</sup>.

كما نصت المادة 5 من نفس المرسوم السالف الذكر: "يشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي:

<sup>1</sup> انظر المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 10 أكتوبر سنة 1995 يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، الجريدة الرسمية 60 المؤرخة في 15 أكتوبر 1995، ص3.

- 1- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 3 و4 و5 من المادة 4 السابقة.
- 2- أن يكون الشّخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن خمس (5) سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التّخصص الذي يطلب التسجيل فيه.
- 3- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي<sup>1</sup>.

### • طرق تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية

تتعلق في الغالب المنازعات الجبائية حول مسائل مالية وحسابية دقيقة وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بالخبراء في مجال الجبائية والحسابات<sup>2</sup>. وقد نصت المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب أحد الخصوم، تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة"<sup>3</sup>.

الملاحظ من نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الخبرة هي العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا وإما بناء على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه.

<sup>1</sup> انظر المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

<sup>2</sup> طاهري حسين، المنازعات الضريبية- شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط 2، الجزائر، 2007، ص 28.

<sup>3</sup> انظر المادة 126 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008، يضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21، مؤرخة في 23/04/2008، ص 14.

التعيين هي الآلية القانونية التي يتم على أساسها تحديد من يقوم بالخبرة<sup>1</sup>، وتعيين الخبير حسب ما ورد في المادة 126 السابق ذكرها يكون إما من طرف القاضي أو بطلب من أحد الخصوم.

### 1- تعيين خبير أو عدة خبراء من السلطة التقديرية:

تعتبر الخبرة من الإجراءات الكثيرة الاستعمال من طرف القضاء سواء المدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية<sup>2</sup>.

ترك المشرع الجزائري للقاضي السلطة التقديرية في الأمر بتعيين خبير حسب ما نصت عليه المادة 86 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية فقد منح للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية للاستدلال برأيهم إذ ما عرضت عليه قضايا للفصل فيها وتحتاج إلى اختصاص فني وتقني خاص<sup>3</sup>.

ويمكن أن تسند مهمة الخبرة إلى خبير واحد أو عدة خبراء، فالقاضي له سلطة تقديرية في تحديد عدد الخبراء حسب طبيعة الخبرة، ومدى صعوبة إجراءاتها، وفي حالة تعددهم فعليهم إنجاز مهمة الخبرة معا، وإعداد تقرير بشأنها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 124.

<sup>3</sup> المادة 86 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2021، مرجع سابق.

<sup>4</sup> بلباقي وهبية، الإثبات في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة أوبكر بلقايد، 2009-2010، ص 131.



لكن اشترطت الفقرة 3 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية أن لا تسند مهمة الخبرة لكل من ساهم في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو كل من أدلى برأيه في القضية<sup>1</sup>.

## 2- تعيين الخبير بناء على طلب الخصوم

أجاز المشرع الجزائري للخصوم أو أحدهم طلب تعيين خبير ويقدم إلى القاضي، الذي بناء على سلطته التقديرية يوافق على الطلب أو يرفضه، ويمكن تقديم طلب الخبرة من طرف الخصوم في أي مرحلة من مراحل الدعوى، وفي أي درجة من درجات التقاضي في الحالات التي يجيز فيها القانون ذلك، وهذا اتجاه المشرع الجزائري، ولا يشترط في الطلب الذي يقدمه الخصوم لإجراء الخبرة شكلا معينا فيجوز تقديمه شفويا ثم يسجل في محضر الجلسة أو كتابة متضمنا أهمية طلب الخبرة وأسبابه، ويشترط في طلب الخصوم بندب خبير أن يكون منتجا في الواقعة المنسوبة للقاضي<sup>2</sup>.

يتمتع القاضي الإداري بسلطة تقديرية في الاستجابة لطلب تعيين خبير أو عدة خبراء من طرف الخصوم متى اقتنع بجدوى الخبرة.

إذ كان الأصل العام أن القاضي غير ملزم بالاستجابة لطلب تعيين خبير المقدم من طرف الخصوم فان الاستثناء هو وجوب الاستجابة لهذا الطلب إذا تعلق الأمر بمسائل فنية تخرج عن ثقافة القاضي القانونية.

<sup>1</sup> تنص الفقرة 3 من المادة 86 من (ق إ ج) على: "لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق".

<sup>2</sup> مراد نور الدين وحيثالة معمر، الخبرة القضائية في الدعاوى المدنية، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 18، العدد 04، 2019، ص 59.

وحتى يستطيع القاضي أن يطلع على أسباب رغبة الخصم في إجراء الخبرة ومدى إمكانيتها أو استحالتها ومدى جدواها في حسم النزاع القائم أمامها للفصل فيه وجب أن يحتوى طلب ندب خبير على العناصر التالية:

- أن يكون طلب تعيين الخبير المقدم للقاضي واضحا وصريحا.
- أن يذكر الأسباب التي تدعو إلى إجراء هذه الخبرة.
- أن يذكر جميع النقاط التقنية التي يجب أن تشملها الخبرة ومدى أهميتها في حسم النزاع.
- أن يكون الطلب جديا وأن الغرض منه تنوير القاضي للفصل في الدعوى<sup>1</sup>.

#### - المراحل الإجرائية لاتصال الخبير القضائي بالخصومة الضريبية

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

يحتل القاضي الإداري مكانة هامة في العمل القضائي بل يعتبر هو الأساس بالنظر إلى أهمية المواقف الذي يتخذها أثناء معالجة القضايا التي ترض عليه، ينبغي تحديد مختلف مراحل الأمر بالخبرة القضائية وقبل ذلك تبيان ما هي سلطات القاضي أثناء التحقيق القضائي والأمر بالخبرة القضائية<sup>2</sup>.

#### 1- عملية التحقيق في مادة الضرائب

ينص المبدأ العام على أن تعيين الخبير ليس حقاً للأطراف المتنازعة، بل هو صلاحية تعطى للقاضي باعتباره المسؤول الأول عن الملف القضائي. فهو الشخص الوحيد الذي له

<sup>1</sup> نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 109.

<sup>2</sup> بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، مرجع سابق، ص ص 819-821.

الصلاحية في تحديد سير الإجراءات، وقد يأمر بإجراء تحقيق أو يصدر حكماً مباشراً في الدعوى دون الحاجة لإجراء خبرة عندما يكون لديه كافة المعلومات اللازمة للفصل في الدعوى. وفي حالة رفض القاضي إجراء الخبرة، يجب عليه توضيح الأسباب التي تدعوه للرفض، حيث تعتبر الخبرة وسيلة مهمة لإظهار الحقيقة.

منح السلطة التقديرية للقاضي الإداري في اتخاذ القرارات التحقيقية يعتبر أمراً ضرورياً خلال مراحل التحقيق، حيث يستفيد من خبرته ودوره الحساس كقاضٍ في معالجة النزاعات القضائية. كما يسهم في تحمله المسؤولية الكبيرة للبحث عن الحقيقة وإيجاد الحل القانوني الملائم للملف المعروض أمامه. يعتمد القاضي في ذلك على قدرته الشخصية واجتهاده في البحث عن الأدلة المناسبة التي تدعم الملف، وذلك لضمان عدم التعسف من قبل الجهة الضريبية ورفضها تقديم المستندات المهمة لإظهار الحقيقة وحماية حقوق جميع الأطراف في النزاعات الجبائية<sup>1</sup>.

## 2- القاضي غير ملزم بالأخذ بنتائج الخبرة

من السلطات الممنوحة أيضاً للقاضي الإداري أثناء مناقشة مضمون تقرير الخبرة هو حريته في الأخذ بما جاء في التقرير أو استبعاده، كما جاء في نص المادة 144 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد يقرر المصادقة الكلية على مضمون التقرير إذا اقتنع بصحة ومصداقية المعلومات التي يتضمنها، كما يمكن أن يقبل ما جاء في التقرير بصفة جزئية أو يرفض ما جاء فيه كلية، ويأمر بخبرة جديدة، وقد جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة"، فقد اعترف المشرع بسلطة القاضي في إمكانية استبعاد تقرير الخبرة وعدم الأخذ به بصفة مطلقة، بشرط أن يسبب ذلك<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، مرجع سابق، ص ص 821.

<sup>2</sup> نفسه، ص 821.

يفهم من نص المادة 144 السابق الإشارة إليها، أنّ المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بكل ما جاء في التقرير جملةً وتفصيلاً، أو يمكن الأخذ بجزء مما تضمنه التقرير واستبعاد الجزء الآخر، وله أن يستبعد كل ما جاء في التقرير.

تبرز أيضاً السلطة الممنوحة للقاضي في مرحلة مناقشة التقرير، أنه في حالة اعتماد الخبرة المتعددة التي ينتج عنها إعداد عدة تقارير بنتائج مختلفة فتكون للقاضي السلطة الواسعة في الموازنة بين الآراء التي توصل إليها هؤلاء الخبراء والأخذ بالرأي الذي يرى أنه أكثر منطقية بالنظر إلى النتيجة المتوصل إليها.

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

### \* أسباب اللجوء للخبرة في الدعوى الضريبية

توجد عدة أسباب تدفع القاضي إلى الاستعانة بالخبرة في النزاعات الضريبية. تشمل هذه الأسباب الكثرة الجمة للقضايا التي يتعين على القاضي النظر فيها، وقصر الوقت المتاح له للبحث بنفسه في الجوانب التقنية، وصعوبة فهم بعض الوثائق المحاسبية التي تُقدم والتي تحتوي على مسائل تقنية تتطلب معرفة واسعة بالتقنيات المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، لا يمكن تجاهل أهمية استنتاجات الخبراء وتقييمها من قبل القضاء، حيث يتولى القاضي الولاية القانونية الحصرية، وبالتالي يتعين عليه أن يكون مسؤولاً عن هذه الأمور. يعتبر القاضي هو الشخص المخول والمؤهل لاتخاذ القرارات القانونية، ولا يجوز له أن يفوض هذه السلطة للخبير. يمكن أن

تكون هناك صعوبات تقنية تتعدى معرفة وثقافة القاضي العلمية، ولذا فإن الخبرة والكفاءة العلمية والتقنية المتخصصة تلعب دوراً مهماً في توضيح الصعوبات التي يواجهها القاضي<sup>1</sup>.

يعزى السبب وراء ذلك إلى تعقيد وتشعب المواد الضريبية، حيث يمكن أن تنشأ تساؤلات حادة حول القضايا القانونية والواقعية. قد يتسبب ذلك في خروج الخبراء عن نطاق تخصصهم التقني وأحياناً يعبرون عن آرائهم في المسائل القانونية التي تخص القاضي. ويعد التمييز بين المسائل التقنية والمسائل القانونية أمراً دقيقاً في التطبيق العملي، وقد أثار هذا الأمر انتقادات الإدارة الضريبية التي تروج لفكرة أن معظم المسائل التي يتم تعيين الخبراء من أجلها هي مسائل قانونية تندرج في اختصاص القضاء وتتجاوز مجال اختصاص الخبراء.

من الأمثلة البارزة في هذا السياق، قضية تحديد ما إذا كانت حالة معينة تخضع لتطبيق ضريبة محددة، أو البحث في الناحية القانونية لتصرف معين، أو تقييم صحة إجراءات التقدير الضريبي. وبالنسبة لموقف الإدارة الضريبية المتمثل في الاعتماد على الخبرة، يرى الفقه والقضاء الفرنسي أن تعقيد القوانين وتشعبها في مجال قانوني مثل الضرائب يمنح القاضي إمكانية تعيين الخبراء للبحث عن النص القانوني المطبق في النزاع<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: حكم نذب الخبير القضائي

تنشأ عملية الخبرة من خلال نذب الخبير من الجهة القضائية المعروض عليها النزاع وسنتناول في هذا الفرع طبيعة الحكم بنذب الخبير القضائي (أولاً)، ومضمون الحكم (ثانياً)

#### أولاً: طبيعة الحكم بنذب الخبير القضائي

يعتبر الحكم بإجراء خبرة من الأحكام المتعلقة بسير الدعوى وبإجراءات الإثبات، تصدره المحكمة قبل الفصل في الموضوع وهو نوع من الأحكام غير القطعية التي لا تحسم النزاع في

<sup>1</sup> إلياس بالعلام، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مقال إلكتروني على موقع المجلس الوطني لخبراء العدل، ص 03. أنظر الموقع <https://www.cnej.ma/uploads/documentActualite/5c0e89ede1795.pdf> أطلع عليه بتاريخ

2023/06/13 على الساعة 04:37

<sup>2</sup> إلياس بالعلام، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 03.

موضوع الدعوى أو في شق منه، ولا تحوز حجية الشيء المقضي فيه، وعلى خلاف ما كان عليه الوضع في ظل الأمر رقم 66-154 الملغى بموجب القانون رقم 08-09 السالف الذكر حيث كانت المادة 106 منه تميز بين الحكم التمهيدي والحكم التحضيري الصادر قبل الفصل في الموضوع، بأن كان المشرع الجزائري على ضوء هذا النص يجيز استئناف الحكم التمهيدي بصفة منفصلة عن استئناف الحكم الصادر في الموضوع، فيما لم يكن يجيز استئناف الحكم التحضيري إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع<sup>1</sup>.

أثار تطبيق هذا النص الكثير من الإشكالات بالنظر إلى صعوبة التمييز بين الحكم التمهيدي والحكم التحضيري، وصعوبة تحديد الحالات التي يكون فيها تعيين خبير حكما تمهيدي والحالات التي يكون فيها تعيين خبير حكما تحضيريا، إلا أن هذا الإشكال وتلك الصعوبات التي كانت تثيرها المادة 106 من الأمر رقم 66-154 السالف الذكر قد زالت بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والتي تنص المادة 145 منه صراحة على عدم جواز استئناف الحكم الأمر بالخبرة أو الطعن فيه بالنقض إلا مع الحكم الفاصل في موضوع النزاع<sup>2</sup>.

إذا كان تعيين الخبير قد صدر عن المجلس القضائي فإنه لا يجوز الطعن فيه بالنقض إلا مع قرار المجلس في موضوع النزاع، وهو ما أكده قرار المحكمة العليا الذي جاء فيه أنه "القرار الصادر في آخر درجة قبل الفصل في الموضوع المتضمن تعيين خبير غير قابل للطعن إلا مع القرار الفاصل في الموضوع"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 110.

<sup>2</sup> محمد حزيط، مرجع سابق، ص 111.

<sup>3</sup> قرار المحكمة العليا، ملف رقم 664249 صادر بتاريخ 2011/07/17، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الثاني، 2011، ص 169.

## ثانيا: مضمون الحكم الذي يعين الخبير القضائي

يجب على القاضي أن يذكر في منطوق قراره الأمر بندب الخبير ما يلي:

- لا بد من ذكر اسم ولقب الخبير المعين بكل وضوح مع ذكر اختصاصه وعنوان مكتبه والمدينة التي يسكن فيها حتى يسهل العثور عليه، ونفس الأمر إذا كان الحكم بتعيين عدة خبراء؛
- يجب على القاضي تحديد وتوضيح الأمور التي تجري فيها الخبرة والنقاط التقنية التي تحتاج إلى شرح وتوضيح وذلك بكل دقة ووضوح، بحيث أن كل من يقرأ منطوق الحكم القضائي بالخبرة يفهم الأمور دون غموض أو إبهام لتسهيل مهمة الخبير وتمكين الأطراف من ممارسة حقهم في الاطلاع على مجريات الخبرة؛
- تحديد مهلة معينة للخبير لتقديم تقريره فيها، فلا يجوز له قانونا أن يعين خبيرا دون أن يحدد له موعدا معيناً لتقديم تقريره حتى لا تطول فترة التقاضي وتضيع حقوق المتقاضين من جراء إهمال الخبراء واللامبالاة إن لم تحدد لهم مهلة إجبارية؛
- في حالة تعدد الخبراء، يجب على القاضي أن يذكر في منطوق حكمه أنه يجب:
- أن يقوم الخبراء المعنيون جميعهم بأعمال الخبرة سوية، وأن كل عملية من عمليات الخبرة لا بد أن يحضرها هؤلاء جميعا وإلا اعتبرت الخبرة باطلة؛
- أنه في حالة اختلاف آراءهم يجب على كل خبير منهم أن يدلي برأيه ويعلل ذلك بأسباب وكل هذا في تقرير واحد موقع عليه من جميع هؤلاء الخبراء؛<sup>1</sup>
- على القاضي إن رفض الخبير القيام بالمهمة التي أسندت له أو حصل له مانع أن يستبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادرة عن القاضي الذي عينه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 74-76.

<sup>2</sup> انظر المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008، مرجع سابق.

زيادة على البيانات التي يجب ذكرها في الحكم القاضي بالخبرة، يحدد القاضي مبلغ التسبيق الذي يكون مقاربا بالمبلغ الإجمالي المحتمل لأتعاب الخبير والمصاريف، كما أنه يعين الطرف أو الأطراف المكلفين بدفع وإيداع مبلغ التسبيق لدى أمانة الضبط في حدود الأجل المقرر لعملية الإيداع.

وفي حالة عدم إيداع التسبيق في الآجال القانونية يعتبر أمر تعيين الخبير لاغيا وعلى سبيل الاستثناء يمكن للخصم الذي فاته أجل الإيداع أن يتقدم بطلب جديد يطلب تمديد الأجل أو طلب رفع إلغاء تعيين الخبير بموجب أمر على عريضة إذا ثبت حسن نية الطرف الذي فاته أجل الإيداع<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: عوارض سير الخبرة أثناء التحقيق في المادة الجبائية

تثار بعض العوارض خلال سير الخبرة في التحقيقات الجبائية، وتشمل قضايا السرية، حيث يجب الالتزام بسرية المعلومات المالية والضريبية السرية. كما تشمل التعقيدات الفنية في تحليل وفهم البيانات المالية والضريبية المعقدة، ويجب أن يتمتع الخبير بالكفاءة اللازمة في هذا المجال. قد يتسبب سير الخبرة في تأخير الإجراءات الجبائية، وينبغي تخطيط الخبرة بعناية لتقليل هذا التأخير. وفي بعض الحالات، قد يتطلب سير الخبرة التفاوض والتواصل مع الأطراف المعنية، ويجب على الخبير أن يتمتع بمهارات التواصل والتفاوض للتعامل مع هذه التعقيدات حيث يوجد إجراءات للخبرة القضائية هناك عوارض وإشكالات تعترض سير هذه الخبرة وتعطل عمل الخبير وتتلخص في: رد الخبير القضائي (الفرع الأول)، استبدال الخبير القضائي وتتحية عن مباشرة مهمته (الفرع الثاني)

<sup>1</sup> زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص القانون الإجرائي والتنظيم القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2013، ص 108.



## الفرع الأول: رد الخبير القضائي

قد يلاحظ الخصوم ما يدفعهم إلى عدم الاطمئنان إلى حياد الخبير في مهمته التي كلف بها، وفي ظل عدم توفر إمكانية إعادة الخبرة مرة ثانية في أحيان كثيرة وتفاديا لذلك نجد أن بعض التشريعات تتيح للخصوم الحق في طلب رد الخبير<sup>1</sup>.

يستطيع كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة، ويجب أن يكون الطلب مسببا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي يسعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة وهذا ما نصت عليه الفقرة 04 من المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويجب رد الخبير، حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الأمرة بتعيينه وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف<sup>2</sup>.

إن رد الخبير هو إجراء خوله المشرع لأطراف الخصومة للوقوف في وجه الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها وإزاحته أو تبديله بغيره إذا كان يخشى منه تحيزا أو محاباة لأحد الخصوم، ويعود للمحكمة تقدير الأسباب إذا كانت مؤسسة ولها ما يبررها وللمحكمة رفض طلب الرد إذا لم يكن مستندا على أي سبب وجيه أو خطير<sup>3</sup>.

وإذا كان الخبير شخصا معنويا، جاز طلب رده هو بذاته، أو طلب رد الأشخاص الطبيعيين الذين عينهم القاضي لإنجاز المهمة موضوع الخبرة، كما أنه يشترط في طلب الرد الشروط التالية:

<sup>1</sup> خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مرجع سابق، ص 48.

<sup>2</sup> قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 125، 126.

<sup>3</sup> مولاي ملياني بغدادي، مرجع سابق، ص 89

- يجب أن يكون طالب الرد خصما في النزاع المطروح أمام المحكمة التي عينت الخبير ولا يجوز لغير الخصوم رد الخبير.
  - أن يكون الخبير المراد رده قد ندبته المحكمة من تلقاء نفسها فإن كان الخبير قد اتفق الخصوم على ندبه فلا يجوز لأحدهم رده إلا إذا كان سبب الرد قد حدث بعد ندبه.
  - أن يقدم الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي ندبته المحكمة من تلقاء نفسها طلب الرد خلال 08 أيام من تاريخ تبليغه بهذا الندب أي بمنطوق الحكم القاضي بتعيينه لإنجاز الخبرة.
  - أن يوقع طلب الرد من الخصم الراغب في رد الخبير، أو وكيله القانوني أو محاميه.
  - أن يتضمن طلب الرد الأسباب والمبررات التي دفعت الخصم إلى طلب رد الخبير مع إرفاقها بالأدلة والوثائق التي تؤيدها.
  - ويجب أن يذكر في العريضة التي تقدم للمحكمة المختصة اسم ولقب وعنوان الخبير إذا كان شخصا طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا فيذكر في العريضة القسم المعني بالرد أو الأشخاص القائمين به والذين يعينهم ويذكر أسمائهم في طلب الرد، وكذا أسماء وألقاب الخصوم وعنوانهم.
- ويسمع القاضي المختص الذي يقدم إليه طلب الرد كلا من الخبير محل الرد والخصوم الآخرين، لأن طلب الرد لا بد وأن يرد فيه أحد الأسباب الواردة في أحكام المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية أي بسبب قرابة قريبة أو إلى أي سبب جدي آخر، وعلى هذا الأساس يكون من حق الخبير والخصم الآخر الإجابة على الأسباب الواردة في عريضة الرد المقدمة للقاضي للفصل فيها، كما أنه لا بد أن تشير إلى أنه إذا كان الخبير لا يزال لم يبدأ بعد في تنفيذ مهمته وجب عليه عدم البدء فيها. أما إذا كان قد بدأ في إنجازها وجب عليه التوقف عن تنفيذها لحين الفصل في طلب الرد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 91.

## \* الأمر بإجراء الخبرة

من المعروف أن القاضي مسؤول عن فصل كل منازعة يُعرض عليها وتكون ضمن نطاق اختصاصه القضائي. ومع ذلك، فإن هناك منازعات قضائية في مجال الجباية تتضمن مسائل فنية دقيقة تفوق معرفة القاضي في مجال القانون العام. هذه المنازعات غالباً ما تتعلق بقضايا مالية وحسابية معقدة تتعلق بتقدير الضرائب وتحصيلها وتوصيلها. ولهذا السبب، يسمح القانون باستدعاء خبراء في مجال الجباية والحسابات لتقديم المشورة والتوجيه في هذه المسائل.

حيث نصت المادة 86 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً، وإما بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء .... ومن خلال النص نخلص إلى أن للقاضي الحرية التامة في اختيار الشخص المكلف بالتحقيق هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرره الصادر بتاريخ فيفري 2002 "حيث أن المادة 340 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تسمح بانتهاج طريقة تعيين عون إدارة الضرائب أو الخبير. باستثناء الحالات الواردة في الفقرة 03 من نفس المادة ، حيث نصت على أنه " لا يجوز تعيينهم القانون 01/21 المؤرخ في 22/12/2001 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين استدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق<sup>1</sup>.

وتتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، مع إمكانية الاستعانة بثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين المكلف بالضريبة خبيره ، ويعين المدير الولائي خبيراً بصفته ممثلاً عن الإدارة الضريبية وتعين المحكمة الإدارية خبيراً ثالثاً، وتقوم

<sup>1</sup> حسين طاهري، المنازعات الضريبية- شرح قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص28.

بأعمال الخبرة الخبير المعين من قبل المحكمة، وهذا طبقاً للفقرة الثانية من المادة 86 السابقة الذكر<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: استبدال الخبير القضائي وتحيه عن مباشرة مهمته

قد توجد أسباب معينة تحمل الخبير على تقديم اعتذاره عن أداء المهمة الموكلة له وبالتالي يقدم إلى المحكمة طلب تتحيه وتقوم المحكمة باستبداله بخبير آخر من بينها أنه "يتعين على الخبير القضائي أن يقدم طلبا مسببا للطعن حين لا يستطيع أداء مهمته في ظروف تقيد حرية عمله أو من شأنها أن تضر بصفته كخبير قضائي أو إذا سبق له أن أطلع على القضية في نطاق آخر مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانونا"، وعليه بعد إحاطة علم الخبير بندبه وفقا للأوضاع المتقدم عرضها بيدي الخبير موقفه من القرار القاضي بذلك، ويكون هذا الموقف إما بقبول المهمة المسندة إليه وإما رفضها، وفي حال الرفض فإن الخبير يعلن عن رفضه لإجراء الخبرة بوجه صريح ويكون ذلك إما شفويا أو كتابيا، كما يحدث أن يعبر الخبير عن هذا الموقف ضمنا كامتناعه عن أداء اليمين إذا كان من الخبراء غير المسجلين في الجدول، كما قد توجد لدى الخبير المندوب في قضية جارية أمام المحكمة أسباب تجعله يتتحي من أداء المهمة الموكلة إليه وذلك في الحالات التي ذكرتها المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310، وكذا الحالات التي نصت عليها المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمشرع لم ينص صراحة على تتحي الخبير عن مهامه بل تتكلم عن استبدال الخبير ورده، فكان على المشرع أن ينص صراحة على إمكانية التتحي للخبير عن القيام بمهامه إذا توافرت أسباب تستند على أحد أسباب الرد أو ألي سبب جدي آخر يقدمه الخبير<sup>2</sup>.

ورغم أن القانون الجزائري لم يحدد أسباب معينة تسمح للخبير تقديم طلب إعفائه من المهمة، إلا أنه قد جرى العرف والعادة في الحياة العملية وأنه وبمجرد تقديم الطلب مع ذكر

<sup>1</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 253

<sup>2</sup> مراد نور الدين وحيثالة معمر، مرجع سابق، ص 68، 69.

الأسباب في أقرب وقت ممكن تقرر المحكمة إعفاء الخبير إذا رأت أن الأسباب التي أبقاها هذا الأخير سائغة ومقبولة ولها ما يبررها، أما إذا كان الطلب خاليا من كل عذر شرعي أو كان بغرض عرقلة السير الحسن للعدالة، فتفرضه وفي هذه الحالة يبقى الخبير مكلفا بالمهمة فإذا رفضها يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات وإذا اقتضى الأمر بالتعويضات ويستبدل بغيره، فإذا لم يؤدي الخبير مهامه ولم يكن قد أعفي منها جاز للمحكمة التي ندبته أن تحكم عليه بكل المصروفات التي تسبب في إنفاقها بلا فائدة، وبالتعويضات إن كان لها محل وذلك بغير الإخلال بالجزاءات التأديبية كالإنذار، التوبيخ، التوقيف، الشطب النهائي وهذا وفقا للقواعد العامة، وهذا دون المساس بالمتابعات المدنية أو الجزائية المحتملة.

ومن المقرر بعد صدور حكم بتعيين الخبير فإنه يتم إعلامه في أقرب الآجال فيمكن أن يرفض أو يقبل، وإذا رفض الخبير المهمة ألي سبب كان كأن يكون يريد إعفائه من مهامه إذا كان عاجزا عن أدائها في ظروف تقييد حرية عمله أو من شأنها الإضرار بصفته أو كان أطلع على القضية في نطاق آخر، يتم استبداله بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي عينه.

إن المشرع الجزائري لم يحدد أسباب استبدال الخبير على سبيل الحصر بل تركها للظروف والملابسات التي تخص كل قضية، وتقدم عريضة استبدال الخبير إلى القاضي الذي أمر بالخبرة تتضمن أسباب الرد، الذي يصدر أمرا على عريضة يندب فيه خبيرا آخر مكان الخبير المستبدل ليقوم بنفس المهمة التي كانت قد أسندت إلى الخبير الأول ولا يجوز استئناف الأمر على عريضة الصادر بندب الخبير الثاني أنه ليس حكما ولا أمرا استعجاليا، كما أن استبدال الخبير يتبعه بالضرورة تبليغ الأطراف لهذا الإجراء حتى يتمكنوا من استعمال حقهم القانوني في الرد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مراد نور الدين وحيثالة معمر، مرجع سابق، ص 69، 70.

## المبحث الثاني: تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية

الخبرة في الشؤون الجبائية تخص جميع القضايا التي يكون أحد الأطراف فيها الإدارة الجبائية، ومن أهم القضايا الشائعة في هذا الميدان هي تلك التي يرفعها أحد المكلفين بدفع الضرائب والذي يرى نفسه مظلوماً، ويتبع في هذه القضايا نفس الخطوات المتبعة في حل النزاعات المتعلقة بالشؤون الإدارية، وستناول في هذا المبحث: القواعد المنظمة لتنفيذ مهام الخبير في المطلب الأول، وتقدير أتعاب تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية في مطلب ثانٍ.

## المطلب الأول: القواعد المنظمة لتنفيذ مهام الخبير

يتم توفير الإطار القانوني الذي يحدد إجراءات تنفيذ مهام الخبراء ويحكم عملهم من خلال القواعد المنظمة. هذه القواعد تهدف إلى ضمان تعيين واستدعاء الخبراء بشكل عادل ومهني، وضمان توفر المعايير والمتطلبات اللازمة لتقديم خدماتهم بكفاءة وجودة عالية وسنتناول في هذا المطلب: دعوة الخبير لمباشرة مهمته (الفرع الأول)، بداية عمل الخبير (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: دعوة الخبير لمباشرة مهمته

بمجرد صدور الحكم القاضي بتعيين الخبير وجب إشعاره بالمهمة الموكولة إليه وذلك من أجل البدء سريعاً في مهامه ولأنه لا يمكن له بأي حال من الأحوال البدء بالمهمة إلا بعد إعلامه بها (أولاً) وقبوله لهذه المهمة وكذا الاطمئنان إلى عدم تقديم طلب الرد ضده من أحد الخصوم، وبعد ذلك يمكن له مباشرة أداء مهامه بداية باستدعاء الخصوم (ثانياً).

## أولاً: إعلام الخبير بمهمته

متى رأى القاضي ضرورة خبير في الدعوى فإنه ينبغي إخطاره بأمر الندب، هذا الأخير الذي لا بد أن يكون مكتوباً ومستوفياً شرائطه الشكلية متضمناً عناصره الأساسية، ومن هذه العناصر تحديد اسم الخبير ومهمته التي يطلب منه أدائها وقواعد إجراء الخبرة والمدة المحددة

للخبير لإنجاز مهمته، وهذه المسائل تعد من الأمور الجوهرية التي لا بد من التقيد بها حتى تكسب عمل الخبير صفته القضائية<sup>1</sup>.

ولم يذكر المشرع الجزائري في نص صريح طريقة معينة يمكن بها إبلاغ الخبير بأمر إجراء الخبرة، حيث سكت المشرع عن تبيان الكيفية التي يتم بها هذا الإخطار، ضف إلى ذلك فإن القواعد المنظمة لها في قانون الإجراءات المدنية خالية هي الأخرى من أية قواعد تنظم هذه المسألة، غير أنه مما لاشك فيه أن القاضي يستدعي الخبير للحضور إلى مكتبه ليتمكن من جهة أن يشرح له مضمون المهمة وما هو منتظر منه، ومن جهة أخرى أخذ رأيه بشأنها، ويتم ذلك إما في صورة إعلان أو كتاب موسى عليه<sup>2</sup>.

ومهما تكن وسيلة إخطار الخبير بالمهمة المسندة إليه، فإنه يجب عليه أن يبادر في أقرب الآجال بإبلاغ القاضي بقبوله أو رفضه للمهمة<sup>3</sup>.

### ثانيا : استدعاء الخبير للخصوم

بعد تعيين الخبير وإطلاعه على المستندات والأوراق في الدعوى وجب عليه تحديد تاريخ لبدء أعماله كي لا يتجاوز المهلة القانونية والتي نص عليها قانون الإجراءات المدنية في المادة 53 منه بقولها: "يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها إجراء أعمال الخبرة، وفي غير حالات الاستعجال يرسل هذا الإخطار إلى الخصوم قبل اليوم المحدد بخمسة أيام على الأقل بكتاب موسى عليه بعلم وصل إما إلى موطنهم الحقيقي أو محل إقامتهم أو إلى موطنهم المختار ويثبت الخبير في تقريره أقوالا وملاحظات الخصوم"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> نفسه، صفحة نفسها.

<sup>3</sup> مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 109.

<sup>4</sup> انظر المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

وبعد استدعاء الخصوم يجب على الخبير في هذا الاستدعاء أن يخطر الخصوم جميعا بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة، أو بأول اجتماع بهم أو باللقاء الذي يعترف فيه بجوهر الموضوع وعليه أن يحدد في الاستدعاء رزنامة عمله وكذا الوثائق والمستندات التي يتوجب إحضارها معهم يوم الاجتماع.

مع الملاحظة أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على بطلان عمل الخبير جزاء على عدم دعوته للخصوم لحضور عمليات الخبرة، مما يتعين تطبيق القواعد العامة للبطلان وهي مخالفة الإجراءات المقررة قانونا لا ينتج عنها البطلان، إلا إذا ترتب عليها ضرر لمن يتمسك بالمخالفة.

وبناء على ما تقدم يكون البطلان نسبيا إذا حصل الاستدعاء بطريق غير الوارد في أحكام المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي نصت على " تقوم وحدة الموضوع عندما يرفع نفس النزاع إلى جهتين قضائيتين مختصتين ومن نفس الدرجة"، ولا يتمسك به إلا من أغفل الخبير دعوته لحضور عمليات الخبرة، ويجب التمسك به أمام محكمة الموضوع ، ويكون البطلان مطلقا إذا لم يتم الإخطار للخصوم نهائيا، ولقد أكدت المحكمة العليا هذا في قرارها الصادر بتاريخ: 1993/01/03 بقولها: " من المقرر قانونا أنه يستوجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام و الساعات التي يتم فيها إجراء أعمال الخبرة"<sup>1</sup>.

ومن المستقر عليه قضاء أنه إذا تسبب عدم الإخطار المذكور في منع الأطراف من تقديم ملاحظاتهم وطلباتهم ، فإن ذلك يؤدي حتما إلى بطلان إجراءات الخبرة .

<sup>1</sup> قرار صادر بتاريخ 1993/01/03 تحت رقم 92010، مجلة قضائية، العدد 03، سنة 1994، ص 184.



أما عن موعد تقديم طلب إجراء الخبرة من قبل الخصوم ، فيجوز تقديم هذا الطلب في أي مرحلة من مراحل الدعوى ، وبكل دور من أدورها سواء أمام المحاكم درجة الأول أم الثانية أم المحكمة العليا . كما يشترط في الطلب المقدم من قبل الخصوم لإثراء الخبرة شكلا معيناً حيث يجوز أن يقدمه شفاهةً تسجله المحكمة في محاضر جلستها أو كتابة غير أن من اللازم أن يضمنه طالبه المبررات والأسباب التي استدعت تقديمه ، مبيناً أهمية إجراء الخبرة للبت في الموضوع محل النزاع، بل للخصم أن يطلب إجراء الخبرة مرة أخرى حتى بعد قيام المحكمة بإجرائها وهو ما يسمى بطلب إعادة إجراء الخبرة، وذلك كون أمر المحكمة بالخبرة أو رفضها إجرائها لا يستنفذ ولايتها بشأنها حيث تحكم المحكمة العدول عن إجراء الخبرة في كل وقت وبكل مراحل الدعوى متى قام ما يستدعي العدول<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: بداية عمل الخبير

إذا تم إشعار الخبير بنسخة من الحكم القاضي بتعيينه وتم إيداع المبلغ المحكوم بها في أمانة المحكمة، وحلف اليمين في حالة ما إذا كان غير مقيد في قائمة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم وجب عليه أن يبدأ عمله متبعا الخطوات التي يراها مناسبة في حدود النقاط التي حددها الحكم القاضي بتعيينه.

### أولاً: تسليم الوثائق للخبير

لا يكفي أن تسلّم للخبير نسخة من حكم تعيينه وأن يقبل المهمة ويحدد تاريخاً لبدءها بعد الاتصال بالخصوم، بل على الأطراف تسليمه كل الوثائق التي لها علاقة بالدعوى فأصل العقود والأحكام النهائية السابقة لنفس الموضوع وكل مستند يرى أنه ذا فائدة لمصلحته، كما لهم أن يتقدموا خطياً بالملاحظات والمطالب التي يرونها مناسبة لعملية الخبرة.

<sup>1</sup> شامي يسني، عامر قريع، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في التشريع الجزائري، جملة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 15 / العدد: 04، 2022، ص 376.

ويكون تسليم الوثائق للخبير استنادا إلى طلبه أو رغبة الأطراف في ذلك أو بناء على أمر المحكمة ويمضي الخبير وصلا باستلام المستندات والملفات ليس لها إلا لهدف مساعدته في أداء مهمته وذلك بالمعلومات التي يستقيها من مصادرها.

### ثانيا: واجبات الخبير وقت أدائه للمهمة

لا يستطيع القاضي إلزام الخبير بطريقة معينة لأداء مهامه ، فالخبير بحكم اختصاصه أدري بالطرق المثلى والسبل القصيرة للوصول إلى الهدف المرجو من الخبرة إلا أنه على الخبير مجموعة مبادئ أقرها الفقه والقضاء يجب عليه الالتزام بها أثناء سير الخبرة<sup>1</sup> .

- على الخبير استدعاء كافة الأطراف بصفة قانونية كما سبق التطرق إلى ذلك .
- على الخبير القيام شخصيا بتنفيذ المهمة المكلف بها .
- على الخبير تدوين ملاحظات وأقوال الخصوم كل على حدى .
- على الخبير الإجابة على الأسئلة التقنية المكلف بالإجابة عنها بكل دقة ووضوح .
- كما يتمتع بالحرية التامة في إنجاز مهمته والأبحاث التي يقوم بها وكذا التحقيقات يجب أن تستمد بطرق شرعية يسمح بها القانون.
- إذا كان الخبير قد كلف بمعاينة وجب عليه الانتقال إليها والقيام بنفسه بما كلفته المحكمة به.
- إذا كلف بالإطلاع على الدفاتر والحسابات التجارية وجب عليه الانتقال إلى مكان تواجدها والإطلاع عليها.

<sup>1</sup> بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن، الديوان الوطني

للأشغال التربوية، ط 1، 2003، ص 50، 51.

- لا يجوز للخبير بأي حال من الأحوال تقييم أقوال أي من الشهود أو التعليق عليها ولا التطرق للوقائع القانونية لأن أمرها متروك للقاضي.

### المطلب الثاني: تقدير أتعاب تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية

للخبير الحق في تلقي أتعاب مقابل المهام التي يؤديها لخدمة العدالة. وقد بينت المادة 143 من قانون إ.م.إ. كيفية تقدير أتعاب الخبير بأن نصت على أنه: "يتم تحديد أتعاب الخبير من طرف رئيس الجهة القضائية بعد إيداع التقرير، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة و احترام الآجال المحددة و جودة العمل المنجز حيث يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعابه و نتناول في هذا المطلب: كيفية تقدير أتعاب الخبير القضائي (الفرع الأول)، وجزء تسليم الأتعاب من الخصوم مباشرة (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: تقدير أتعاب الخبير القضائي

من الطبيعي أن يكون للخبير أتعاب ومصروفات جراء القيام بهتمته، ويعود تقدير هذه المصروفات والأتعاب على المحكمة التي عينته ولها أن تقدرها كلها أو جزءا منها على أن يكون قابل للمراجعة عند الاقتضاء في الحكم الذي عينت فيه الخبير<sup>1</sup>، فبانتهاؤ الخبير من إنجاز الخبرة المطلوبة منه، يتعين على الخبير إيداع تقريره بأمانة ضبط المحكمة. و عند إيداع الخبير لتقرير الخبرة بأمانة ضبط الجهة القضائية التي انتدبته هنا فقط يصبح يحق له إرفاق تقرير الخبرة بمذكرة فيها قيمة أتعابه أو يقدمها إلى أمانة الضبط في وقت لاحق لإيداع تقرير الخبرة. و تتضمن عادة مذكرة أتعاب الخبير أو الكشف بمصاريف و أتعاب الخبير بيانا يشمل على وجه الخصوص الساعات و عدد الأيام التي قضاها في إنجاز عمله و عدد التنقلات التي قام بها إلى محل النزاع و بيان المصاريف التي تكبدها لإنجاز الخبرة و تحرير التقرير كمصاريف الرقن و مصاريف

<sup>1</sup> خلوفي رشيد، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 25.

الانتقالات و الترجمة إن تمت و الاستدعاءات و الإخطارات وغيرها من المصاريف و أتعاب دراسته للوثائق و مجهوداته لينتهي في نهاية وثيقة مذكرة أتعابه لتحديد المبلغ الإجمالي لأتعابه و مصاريفه بما فيها الحقوق الجبائية<sup>1</sup>.

و بإيداع الخبير لمذكرة أتعابه يعود لرئيس الجهة القضائية طبقاً للأحكام المادة 143 من قانون إ.م.إ سلطة تحديد أتعاب الخبير النهائية، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة و احترام الآجال المحددة و جودة العمل المنجز.

### الفرع الثاني: جزاء تسليم الأتعاب من الخصوم مباشرة

تنص المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على منع الخبير من استلام أي مبلغ مالي مباشرة من أحد الأطراف المتنازعة، بغض النظر عن صفتها التي تقضي أنه: " لا يجوز للخصوم بأي حال من الأحوال، أداء تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف، مباشرة للخبير."

وتقابلها في نفس الموضوع مقتضيات المادة 15 من المرسوم التنفيذي 95-310 والتي تنص على أنه: " يمنع منعاً باتاً تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في هذا المجال على الخبير أن يتقاضى المكافأة من الأطراف مباشرة".

والهدف من ذلك هو تفادي ابتزاز أموال الخصوم من طرف الخبراء قبل أن تحدد المحكمة أتعابهم وهو ما أخذ به المشرع اللبناني حيث أن المبدأ القانوني يقضي بأنه لا يتقاضى الخبير من الخصوم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أية أتعاب أو نفقات أو أجور أو أي عطاء آخر باستثناء ما تأمر به المحكمة<sup>2</sup> وهذا ما أقرته المادة 329 قانون الأصول اللبناني التي تنص على: " يحظر على الخبير أن يتلقى مباشرة من أحد الخصوم وتحت أي شكل كان أجر ولو على سبيل أداء النفقات إلا إذا قررت المحكمة ذلك" وعليه يترتب على مخالفة الخبير لنص المادتين السالفتين

<sup>1</sup> نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سابق، ص ص 135-136.

<sup>2</sup> مولاي ملياني بغداددي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 180.

الذكر جزاءات تتمثل في الشطب من قائمة الخبراء، والهدف من ترتيب هذا الجزاء على الخبير هو منع عدم حياده من جهة وحماية أموال الخصوم من جهة أخرى".

يجب على الخبير المعين أن لا يستلم أتعابه مباشرة من الخصوم وإلا تعرض للشطب من جدول الخبراء وهذا ما نصت عليه المادة 45 من قانون الإجراءات المدنية "لا يجوز صرف المبلغ المودع على ذمة إجراءات التحقيق إلا بمعرفة قلم الكتاب تحت رقابة القاضي، والمبلغ المقرر إيداعه لحساب أتعاب ومصروفات الخبراء والشهود، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أداءه مباشرة من الخصوم إلى الخبراء أو الشهود وإذا قبل خبير من خبراء الجدول أي مبلغ على هذا الوجه جاز شطب اسمه من جدول الخبراء.

## خلاصة الفصل الثاني

الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية تشمل عدة جوانب هامة، يتعين على القاضي الاستناد إلى الخبرة في حالة الحاجة إلى فهم وتوضيح المسائل التقنية والمالية المرتبطة بالجبائية. قد يتطلب الاستعانة بخبراء محاسبة وتدقيق لتحليل البيانات المالية وتقديم توصيات واستنتاجات في المنازعات الجبائية. يجب أن يكون للخبير المعين من قبل القاضي حيادية ومهنية عالية في أداء مهمته. ينبغي أن تكون هناك سرية تامة بشأن المعلومات الحساسة والمالية التي يتم الكشف عنها أثناء الخبرة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم توثيق الخبرة وتقديمها في تقارير مكتوبة وموثقة للقاضي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات النهائية في المنازعات الجبائية.

ليس هناك أي نص قانوني يلزم القاضي بالأمر بإجراء خبرة، لكن في بعض النزاعات التي يكون موضوعها فنياً أو علمياً مما يخرج عن اختصاص القاضي الإداري وجب عليه تعيين خبير حتى ولو لم يكن بطلب من الخصوم، وأغلب النزاعات التي تتطلب خبرة قضائية هي المنازعات الجبائية كونها مسائل معقدة تستلزم خبير في هذا المجال، وقد حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية وذلك بـ التطرق إلى: إجراءات الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية المتضمنة كيفية تعيين الخبير وأحكام ندره في المنازعات الجبائية وعوارض سير الخبرة أثناء التحقيق في المادة الجبائية ثم تطرقنا إلى تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية المتضمنة القواعد المنظمة لتنفيذ مهام الخبير وتقدير أتعاب تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية.

خاتمة

### خاتمة

إن الإصلاح الضريبي يعتبر من أهم مكونات برامج الإصلاح العام الذي اعتمده الجزائر، حيث يقوم هذا الأخير على أساس تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل نسب الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي، وكذا تحسين الإدارة الضريبية، وتحسين جانب التنظيم الفني للضريبة، إلا أن التعديلات المتتالية للقوانين الجبائية أثرت سلباً على فهم المكلفين بالضريبة لها وعلى استيعابها، وصعوبة إمام أعوان الإدارة بها وبتطبيقها مما ينشأ عنه نزاع بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، فالمنازعة الجبائية هي الشكاية المتعلقة بالضرائب والرسوم المحصلة من طرف الإدارة الضريبية، والقابلة للتسوية الإدارية أو القضائية.

ونظراً للطبيعة الخاصة بالنزاع الجبائي الذي يستلزم حله تقنيات بالغة التعقيد فإن القاضي الإداري غالباً ما يلجأ إلى الخبرة القضائية لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية.

والخبرة في حقيقتها نوع من أنواع المعاينة، لذا يطلق عليها المعاينة الفنية كونها تتم لمن تتوفر لديهم كفاءة فنية خاصة لا تتوفر لدى القضاة والقاضي شخص متخصص في العلوم القضائية والقانونية، ولا يمكنه أن يلم بباقي العلوم والفنون الأخرى لكثرة تنوعها لذا كانت الحاجة ملحة للاستعانة بذوي الاختصاص والصناعة في مختلف المعارف وإبداء أريهم فيها، حتى يكون الحكم مبني على أساس واضح.

ومن خلال تناولنا لموضوع الدراسة المتمثل في الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية توصلنا لجملة من النتائج نذكر أهمها:

- تحتل الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية مكانة بالغة الأهمية وذلك للجوء القاضي للاستعانة بأهل الخبرة في هذا المجال نظراً لعدم اختصاصه في جميع الميادين.
- الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات التي تساعد القاضي في تكوين القناعة الشخصية والتي نصت عليها النصوص المتعلقة بعمل القضاة.



## خاتمة

- إن عمل الخبير القضائي حساس ومهم، إذ يمكن أن تقوم على أساسه الأحكام الصادرة عن القضاة، وهذا ما يدل على المسؤولية الملقاة على الخبير، فعليه أن يقوم بمهامه بكل صدق ونزاهة وأن يكون حكما بين الأطراف المتنازعة كما عليه أن يعتبر نفسه وكيفا عليهم فلا يميل إلى أحد منهم مهما كانت الأسباب.
  - إن الهدف من رأي الخبير أن يبين ويوضح جوانب المسألة موضوع النزاع، فهو يتأكد من مختلف جوانب المسألة محل النزاع ويقدر الخسائر أو الضرر الحاصل.
  - لرأي الخبير تأثير كبير على رأي القاضي ولو أنه ليس ملزما بإتباع الخبير إن كان يعتقد عكس اعتقاده.
  - إن تقرير الخبرة القضائية الذي يكون محل مناقشة من طرف المحكمة أو الخصوم، يكون عرضة للقبول أو الرفض من كلا الطرفين، وبالتالي يحق للخصوم الاعتراض عليه، وتقديم الأدلة على عدم صحته.
- وللاشارة فقط فان المنازعة الجبائية تتميز ببعض الخصوصيات كشرط التظلم الإداري المسبق الذي يعتبر إجراء إلزاميا قبل عرض النزاع أمام القضاء الإداري كما تتفرد المنازعة الضريبية كذلك بإجراءات متميزة لذا فإن تسوية المنازعات الضريبية على مستوى القضاء يمر بمرحلتين: المرحلة الأولى تسوية النزاع على مستوى المحاكم الإدارية باعتبار القاضي الإداري هو المختص بالنظر في مثل هذا النوع من المنازعات، أما المرحلة الثانية فتتمثل في تسوية النزاع على مستوى مجلس الدولة باعتباره درجة ثانية للتقاضي له من الأهمية البالغة ألن النزاع فيه يعرض على قضاة حقيقيون لهم تكوين قضائي عالي يجعلهم يصدرن قرارات هامة فيما يخص المنازعة الجبائية.

## خاتمة

- ونتيجة لما تم التوصل إليه في هذا البحث فإننا نرى جملة من الاقتراحات التي قد تمكن المشرع مستقبلا من استثمار الوقت والجهد والتكاليف:
- ضرورة تكثيف إجراء الدورات التكوينية للقضاة في الميدان المحاسبي خاصة ميدان المحاسبة الجبائية.
  - ضبط إجراءات الخبرة القضائية بصورة دقيقة، وهذا تجنباً لإطالة أمد النزاعات الجبائية وتخفيف الأعباء عن المحاكم.
  - الاعتراف بالقيمة والأهمية الكبرى للخبرة المنجزة كقوة ثبوتية في مجال المنازعات الجبائية، وهذا دون إخراجها من سلطة القاضي التقديرية.
  - ضرورة أن يكون تقرير الخبرة هو السبيل الوحيد لفض النزاعات الجبائية لأنها بالغة التعقيد.
  - استعمال التكنولوجيا في مصلحة الضرائب والمديريات الفرعية للضرائب عامة كالإعلام الآلي للتقليل من الأخطاء المحتمل وقوعها.
  - تشجيع البحوث والدراسات التي تهدف إلى تطوير الإدارة الجبائية والتقليل إلى أقصى حد من هذه النزاعات.
  - تحسين العاقبة بين الإدارة والمكلف من خلال التوجيه والمعاملة الحسنة.
  - تكوين عمال وموظفي إدارة الضرائب واطلاعهم على كل ما هو جديد في التعديلات المجراة على القوانين الجبائية والمالية وتمكينهم من فهمها وحسن تطبيقها تقاديا لكثرة المنازعات.
  - الإهتمام بتطوير الخبرة ذلك كونها تساعد القاضي في مهامه إذ لا بد من القيام بندوات يتلقى فيها الخبراء أحدث ما توصل إليه العلم في تخصص المحاسبة والجبائية.
  - والجدير بالذكر أن كثرة التعديلات المتعلقة بالمجال الضريبي بالرغم من جمعها من طرف المشرع في قانون الإجراءات الجبائية تؤدي إلى صعوبة تطبيقها أحيانا إما من قبل الإدارة في المرحلة الإدارية أو من قبل القاضي في المرحلة القضائية .

# قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراسيم والقوانين

1. المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 10 أكتوبر سنة 1995 يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، الجريدة الرسمية 60 المؤرخة في 15 أكتوبر 1995
2. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008، يضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21، مؤرخة في 23/04/2008.
3. القانون رقم 01-21 بتاريخ 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الإجراءات الجبائية.
4. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008، يضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21، مؤرخة في 23/04/2008.
5. القانون رقم 01/21 المؤرخ في 26/12/2012، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 72، سنة 2013.
6. القانون 10/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية عدد 78، صادرة في 31 ديسمبر 2014.

ثانياً: القرارات

1. قرار المحكمة العليا، ملف رقم 664249 صادر بتاريخ 17/07/2011، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الثاني، 2011،
2. قرار صادر بتاريخ 03/01/1993 تحت رقم 92010، مجلة قضائية، العدد 03، سنة 1994

ثالثا: الكتب

1. أغليس بوزيد، الحقيق في دعاوى القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجا-، د ط، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
2. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
3. بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن، الديوان الوطني للأشغال التربوية، ط 1، 2003.
4. خلوفي رشيد، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
5. طاهري حسين، المنازعات الضريبية- شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط 2، الجزائر، 2007.
6. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د.ط ، دار هومة، الجزائر، 2011.
7. محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
8. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ج3، الجزائر، 2001.
9. مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة حلب، الجزائر، 1992.
10. نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2009.

رابعاً: مذكرات الدكتوراه والماجستير

أ- مذكرات الدكتوراه

1. تكوك نومير، الجبائية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام المعمق، مخبر حقوق الإنسان والحريات الأساسية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد-تلمسان، 2021/2020.
2. فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2008/205.
3. جبوري أحمد وبن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2008/2005.
4. سليمان سالم سلامة الحمادين، الخبرة القضائية حجيتها وتطبيقاتها في المحاكم الشرعية الأردنية، رسالة دكتوراه في القضاء الشرعي، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، نيسان 2009.

ب- مذكرات الماجستير:

1. بلباقي وهيبة، الإثبات في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة أبوبكر بلقايد، 2010-2009.
2. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015/2014.
3. خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون العقوبات والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2009-2008.

4. زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة، 2017/2016.
5. زكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص القانون الإجرائي والتنظيم القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2013.
6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري- قسنطينة، 2008-2007.

#### خامسا: المجالات

1. بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 2، 2021.
2. محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، 2019.
3. مراد نور الدين وحيثالة معمر، الخبرة القضائية في دعاوى المدنية، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 18، العدد 04، 2019.

#### سادسا: المحاضرات

- 1) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2015/2014.

كلمة شكر

إهداء

قائمة المختصرات

3.....	مقدمة
8.....	الفصل الاول: وظيفة الخبرة القضائية في النزاع الجبائي
8.....	تمهيد
9.....	المبحث الأول: خصوصية النزاع الجبائي
9.....	المطلب الأول: الخصوصيات العامة للمنازعات الجبائية
10.....	الفرع الأول: الازدواجية من حيث الموضوع
13.....	الفرع الثاني: الازدواجية من حيث الهدف
23.....	المطلب الثاني: الخصوصيات المبرزة للجوانب الضمنية للمنازعة الجبائية
23.....	الفرع الأول: الطابع الفوري للمنازعة الجبائية
28.....	الفرع الثاني: الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية
34.....	المبحث الثاني: تأثير الخبرة على القاضي الجبائي
34.....	المطلب الأول: موقع الخبير وشكليات إيداع تقرير الخبرة الضريبية
35.....	الفرع الأول: موقع الخبير في ملفات المنازعة الجبائية
36.....	الفرع الثاني: شكليات إيداع تقرير الخبرة
38.....	المطلب الثاني: حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية
39.....	الفرع الأول: القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية
40.....	الفرع الثاني: مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير
42.....	خلاصة الفصل
44.....	الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية



44	تمهيد
45	المبحث الأول: إجراءات الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية
45	المطلب الأول: كيفية تعيين الخبير وأحكام ندبه في المنازعات الجبائية
46	الفرع الأول: كيفية تعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية
56	الفرع الثاني: حكم ندب الخبير القضائي
59	المطلب الثاني: عوارض سير الخبرة أثناء التحقيق في المادة الجبائية
60	الفرع الأول: رد الخبير القضائي
63	الفرع الثاني: استبدال الخبير القضائي وتتيحه عن مباشرة مهمته
65	المبحث الثاني: تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية
65	المطلب الأول: القواعد المنظمة لتنفيذ مهام الخبير
65	الفرع الأول: دعوة الخبير لمباشرة مهمته
68	الفرع الثاني: بداية عمل الخبير
70	المطلب الثاني: تقدير أتعاب تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية
70	الفرع الأول: كيفية تقدير أتعاب الخبير القضائي
71	الفرع الثاني: جزاء تسليم الأتعاب من الخصوم مباشرة
71	خلاصة الفصل الثاني
75	خاتمة
79	قائمة المراجع و المصادر
69	فهرس الموضوعات
83	ملخص

## ملخص:

لا شك أن القاضي الإداري بالنظر إلى خصوصية المنازعات الضريبية، لا يستطيع بمفرده وبالإمكانات المحدودة وبالنظر لقلّة القضاة المتخصصين وكثرة القضايا المعروضة عليه، أن يصل إلى كل الحقائق وأن يقوم بالدور المنوط به على أكمل وجه، لذلك فإنه من الضروري في بعض القضايا المعقدة اللجوء إلى الخبرة.

إن الخبرة القضائية في القضايا الجبائية عبارة عن وسيلة يضعها القانون بين يدي القاضي المقرر من أجل فحص الأدلة التي يستعملها الخصم في ملف الدعوى، وبعبارة أخرى يقصد به إقامة دليل بشأن واقعة مدعى بها أمام القضاء بالطرق المحددة قانوناً، فوظيفة الخبرة تعني التحري والتدقيق والتحصن ودراسة ملف الدعوى دراسة دقيقة وعميقة، ونظراً لعدم مساواة أطراف المنازعة الضريبية وضع المشرع قواعد خاصة تبرز خصوصية إجراءات التحقيق القضائي التي تحكم المنازعة الضريبية مقارنة بالمنازعات الإدارية عموماً.

إن المحكمة الإدارية يمكن لها أن تأمر بالخبرة تلقائياً أو بناء على طلب من الأطراف المتنازعة، فالخبرة تتميز بالطبع الاختياري، بحيث يمكن أن تأمر بها المحكمة تلقائياً أو بطلب من طرف الخصوم، ويأمر بإجراء الخبرة وفقاً للأحكام والشروط الواردة في قانون الإجراءات الجبائية.

**كلمات مفتاحية:** الخبرة القضائية، الخبير، القاضي الإداري، المنازعات الجبائية، الضريبة.

## Résumé :

Il ne fait aucun doute que le juge administratif, compte tenu de la spécificité du contentieux fiscal, ne peut seul, avec des capacités limitées, et compte tenu de l'absence de juges spécialisés et du grand nombre d'affaires dont il est saisi, accéder à l'ensemble des faits et jouer le rôle qui lui est dévolu. C'est pourquoi, dans certains cas complexes, il est nécessaire de recourir à l'expertise.

L'expertise judiciaire en matière fiscale est un moyen que la loi met entre les mains du juge qui statue afin d'examiner les éléments de preuve retenus par l'opposant au dossier, c'est-à-dire qu'elle vise à établir la preuve d'un fait allégué devant les tribunaux dans les formes prévues par la loi. La fonction d'expertise s'entend de l'instruction, de l'examen, de l'examen et de l'étude du dossier. L'action en justice est une étude approfondie et approfondie, et compte tenu de l'inégalité des parties au litige fiscal, le législateur a élaboré des règles particulières qui mettent en évidence la spécificité des procédures d'instruction judiciaire qui régissent le contentieux fiscal par rapport aux contentieux administratifs en général.

Le tribunal administratif peut ordonner une expertise d'office ou à la demande des parties au litige, l'expertise étant caractérisée par un caractère facultatif, de sorte que le juge peut l'ordonner d'office ou à la demande des justiciables, et il ordonne la conduite d'une expertise en dans les conditions et selon les modalités prévues par le Code des Procédures Fiscales.

**Mots clés :** expérience judiciaire, expert, juge administratif, contentieux fiscal, fiscalité

## Summary:

There is no doubt that the administrative judge, given the specificity of the tax dispute, cannot alone, with limited capacity, and given the absence of specialized judges and the large number of cases before him, access all the facts and play the role assigned to it. That is why, in some complex cases, it is necessary to use expertise.

Judicial expertise in tax matters is a means that the law puts in the hands of the judge who decides in order to examine the evidence withheld by the opponent of the record, that is, it is intended to establish evidence of an alleged fact before the courts in the forms provided for in the Act. The expert review function is defined as the investigation, examination, review and consideration of the file. Legal action is a comprehensive and in-depth study, and in view of the inequality of the parties to the tax dispute, the legislator has drawn up special rules that highlight the specificity of the judicial inquiry procedures that govern the tax dispute compared to administrative disputes in general.

The administrative tribunal may order an expert opinion of its own motion or at the request of the parties to the dispute, the expert opinion being of an optional nature, so that the judge may order it of his own motion or at the request of the litigants, and orders the conduct of an expert opinion in accordance with the terms and conditions provided for in the Tax Procedures Code.

**Keywords:** legal experience, expert, administrative judge, tax litigation, taxation