



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



التخصص: القانون العام للأعمال  
المستوى الثانية ماستر  
الطالب بوعمراطة عبد الرحمان

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي بعنوان:

## الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية

نوقشت و أجيزت بتاريخ: 2015/06/04

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور صالحى عبدالرحيم...أستاذ محاضر (ب).....جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا  
الدكتور زرقون نور الدين....أستاذ محاضر (ب).....جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..مشرفا ومقرراً  
الأستاذ عياض عماد الدين...أستاذ مساعد (أ).....جامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مناقشا

السنة الجامعية: 2014/2015

# الإهداء

إلى والدتي الغالية رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه.

إلى والدي العزيز حفظه الله ورعاه وأطال في عمره.

أخي العزيز صالح جعله الله سنداً لي.

إلى أخواتي كل باسمها.

جميع الأهل والأقارب.

إلى أصدقائي وزملائي في الدراسة خاصة الضب طارق، عورة علي، والأستاذ عماري علي الذين كانوا سنداً لي.

إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة.

# شكر و عرفان

اعترافا بالفضل والجميل أتوجه بالشكر الجزيل إلى أستاذي المشرف

الأستاذ الدكتور: زرقون نور الدين

الذي أشرف على هذا العمل ووجهني فيه بالنصائح والارشادات،  
وأخذ بيدي أثناء إنجازه خطوة بخطوة إلى أن تم واكتمل.

نفع الله به العلم وطلابه، وجزاه الله عنا كل خير.

## قائمة المختصرات:

ق: قانون.

إ.م: إجراءات مدنية.

إ: إدارية.

ص: صفحة.

د.ط: دون طبعة.

ط: طبع

ج: جزء

# مقدمة

تعد القرارات المتعلقة بتقدير الضريبة من القرارات التي تثير المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لذلك يعد الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي يريها المشرع لتحقيق العدالة خاصة خلال مرحلة النزاع القضائي.

ونظرا لأهمية النزاع الضريبي ولما للعبء الضريبي من هم ثقيل على المكلفين بالضريبة وما تصحبه هذه المنازعات من عبء في الإثبات سواء على عاتق الإدارة الضريبية في إثبات صحة قرارها، أو على عاتق المكلف بالضريبة لإثبات صحة دعواه وإثبات خلاف ما جاء به التقدير، منح المشرع الجزائري وسائل متعددة للإثبات والتحقق.

ومن أهم وسائل الإثبات والتي تثير عدة إشكالات قانونية إجراء الخبرة الضريبية، حيث منح المشرع الجزائري المنازعات الضريبية على خلاف المنازعات الإدارية الأخرى نظام قانوني خاص بها بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

حيث تعتبر الخبرة وسيلة من وسائل الإثبات و إجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي، و لها قواعدها و فنياتها، لذا اعتنى المشرع الجزائري بهذا الموضوع، في ظل تميز المسائل الجبائية بالتشعب والغموض والتي تحتاج غالبا إلى الاستعانة بخبير و ما العدد الكبير من القرارات الصادرة في هذا المجال إلا دليل على ذلك. حيث تمتاز المنازعة الضريبية بخصوصيتها سواء فيما يتعلق بإجراءاتها أو مراحلها على نظيرتها في المنازعات الإدارية الأخرى، كل ذلك في ظل عدم تعميم فكرة التخصص ضمن سلك القضاء. الأمر الذي جعل القاضي ملزما باللجوء إلى أهل الخبرة.

إن مسألة ندب الخبراء في منازعات لا تحتاج إلى خبرة، كما أن بعض المسائل تعهد إلى الخبير للبحث في مسائل قانونية بحتة هي من اختصاص القاضي وحده، أضف إلى ذلك تنوع مجالات الخبرة وتعدد مراحلها و خصوصية إجراءاتها خاصة الضريبية منها، دفعتنا إلى الاهتمام بهذا الموضوع وتعهد دراسته بهدف التوصل إلى :

- تحديد القواعد العامة التي تحكم الخبرة القضائية.

- التعرف على إجراءات و مراحل الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية نظرا لدورها الكبير في إعادة التوازن بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ومحاوله الخروج بالخصوصيات التي تمتاز بها الخبرة الضريبية .

- مدى دور الخبرة كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية .

- مدى حجية تقرير الخبرة الضريبية وقوته التدليلية مقرنة بالمنازعات الإدارية الأخرى.

لقد أضحت الخبرة القضائية في المسائل الضريبية خاصة ذات أهمية كبيرة مما منحها خصوصية الأمر الذي جعلها بالمكانة التي تتطلب منا البحث في هذه الخصوصية. على ذلك فإن إشكالية الموضوع تطرح نفسها في هذا المجال.

**فما هي خصوصية الخبرة القضائية الضريبية انطلاقاً من خصوصية النزاع الجبائي ؟**

ولقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التحليلي , لتتبع وتحليل مختلف الإجراءات التي تستوجبها الخبرة القضائية خصوصاً في المنازعات الضريبية بالرجوع إلى كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، لأجل الخروج بمدى خصوصية إجراءات ومراحل الخبرة في المادة الضريبية عنها في المنازعة الإدارية، ومدى تأثيرها على قرار المحكمة .

إن الإجابة على هاته الإشكالية تقتضي منا تناول الموضوع في فصلين، يتعلق الأول بأحكام الخبرة الضريبية بين القواعد العامة و القواعد الخاصة، وقد قسم إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول القواعد العامة للخبرة القضائية، وخصص المبحث الثاني لدراسة القواعد الخاصة بالخبرة الضريبية .

في حين خصص الفصل الثاني إلى تحديد وظيفة الخبرة القضائية في النزاع الجبائي، أين نتناول في المبحث الأول منه خصوصية النزاع الجبائي، أما المبحث الثاني فخصص لتحديد تأثير الخبرة الضريبية على القاضي الجبائي .

## الفصل الأول

أحكام الخبرة الضريبية بين القواعد العامة و

القواعد الخاصة.

تخضع الخبرة القضائية في المادة الجبائية إلى جملة من القواعد القانونية، منها ما يكون ذا طابع مشترك بين جميع أنواع الخبرات في المجال الإداري أي في الدعوى الإدارية بصفة عامة، والتي ينظمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهناك قواعد إجرائية خاصة تطبق إلا على الخبرة القضائية في المجال الجبائي، والتي ينظمها قانون الإجراءات الجبائية. إن القواعد العامة التي سنتحدث عنها في المبحث الأول من هذا الفصل والمتمثلة في أمر القاضي بإجراء الخبرة ومهمة الخبير فيها ثم إلى قيام إجراءات الخبرة.

أما القواعد الخاصة والتي نقصد بها خصوصية الخبرة القضائية في المادة الجبائية حيث نجد أن المشرع أقر لها طابع خاص من حيث طبيعة الخبرة الضريبية، ومدى إمكانية الطعن في تقدير أتعاب الخبير، ومدى إمكانية سقوط الخصومة لعدم تنفيذ الخبرة.

لذا ارتأينا تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين نتناول في :

**المبحث الأول :- القواعد المشتركة ( العامة ) للخبرة القضائية .**

**المبحث الثاني :- القواعد الخاصة للخبرة الضريبية .**



## المبحث الأول :- القواعد المشتركة ( العامة ) الخبرة القضائية .

تلعب الخبرة القضائية دورا هاما في الإثبات من خلال تمكين القاضي من إدراك المسائل الفنية أو العلمية التي قد يثيرها موضوع النزاع المطروح أمامه للفصل فيه خاصة في ظل التطورات العلمية والتقنية التي يشهدها العالم في الوقت الحاضر . لذا سنحاول في هذا المطلب أن نتعرض إلى القواعد المشتركة للخبرة القضائية خاصة في المنازعات الإدارية من خلال التعرض إلى مختلف المراحل التي تمر بها .

### المطلب الأول: القاضي الإداري و مهمة الخبير

للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية، إذا عرضت عليه أثناء فصله في الدعاوى نقاط أو مسائل فنية تحتاج إلى اختصاص ، فيلجأ إلى الخبراء للاستدلال برأيهم في فهمها ويكون ندب الخبير كلما استدعت الظروف سواء من تلقاء نفس المحكمة أو بناء على طلب الخصوم .

### الفرع الأول: تعيين الخبير .

#### أولا:- كيفية تعيين الخبير

يمكن للقاضي أن يعين خبيرا واحدا كما يمكن له تعيين عدة خبراء وفي كلتا الحالتين يمكن أن يتم ذلك بناء على طلب الخصوم .

#### 1- تعيين خبير أو عدة خبراء:

ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على انه يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب احد الخصوم تعيين خبراء من نفس التخصص او من تخصصات مختلفة<sup>1</sup> ، فالنص يعطي سلطة تقديرية للقاضي بشأن تعيين الخبراء , فله أن يعين خبيرا أو أكثر والأمر هنا يتعلق بالاختصاص من خبير إلى خبير إذ هناك في بعض الأحيان قضايا تحتاج للفصل فيها أكثر من خبير وهناك قضايا يكفي للفصل فيها خبير واحد , ذلك راجع إلى نوع القضية وكذا إلى طبيعة تخصص الخبير نفسه .

<sup>1</sup> أنظر المادة 126 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية - الجريدة الرسمية - العدد 21 بتاريخ 2008/04/23 .

فالمشرع لم يحدد في نصوصه الحالات التي يجب فيها تعيين خبير واحد فقط وكذا الحالات التي يستوجب عدة خبراء ، لكن العادة والمنطق قد جريا على تعيين خبير واحد ويكون ذلك في القضايا التي توجد بها نقاط فنية تحتاج الى شرح وتوضيح من نفس التخصص ولا تحتاج الى تخصصات مختلفة وبكفي تخصص خبير واحد لتوضيحها.<sup>1</sup>

وفي حالة ما إذا كانت عمليات إجراء الخبرة متشعبة ومعقدة تحتاج في إنجازها إلى تخصصات كثيرة لتوضيح نقاط فنية معقدة وجب على القاضي في هذه الحالة تعيين عدة خبراء للقيام بمهمة الخبرة وفي هذه الحالة عليه أن يسبب قراره .

## 2- تعيين الخبير بناء على طلب الخصوم :<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 الاصل العام ان 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 .

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

- أن يكون طلب تعيين الخبير المقدم للقاضي واضحا وصرحاً .
- أن يذكر الاسباب التي تدعو الى اجراء هذه الخبرة .
- أن يذكر جميع النقاط التقنية التي يجب ان تشملها الخبرة ومدى أهميتها في حسم النزاع .
- أن يكون الطلب جديا وان الغرض منه تنوير القاضي للفصل في الدعوى .

## ثانيا:- القرار الامر بتعيين خبير :

إذا رأت المحكمة سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم أن هناك ضرورة لتعيين خبير أو عدة خبراء، تعين عليها أن تصدر حكما بذلك يتضمن عددا من البيانات التي ورد ذكرها في المادتين 128 و 129 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<sup>1</sup> نصر الدين هوني، نعيمة تراعي - الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية - ط.2 - دار هومة - الجزائر - 2009 - ص 106

<sup>2</sup> المرجع السابق - ص 109

والحكم القاضي بتعيين خبير بما أنه من نوع الاحكام غير القطعية الصادرة قبل الفصل في الموضوع قد يصدر حضوريا أو غيابيا في مواجهة الخصم الثاني في الدعوى، لذلك يثار التساؤل بشأن ما إذا كان جائر الطعن فيه بطرق الطعن العادية، أو غير جائر مادام لم يفصل القاضي في موضوع الدعوى بعد وعليه، فإننا سنتطرق في هذا الشأن إلى البيانات التي يتعين أن يتضمنها الحكم القاضي بتعيين خبير، و إلى طبيعة الحكم القاضي بإجراء الخبرة ومدى جواز الطعن فيه :-<sup>1</sup>

## 1- بيانات الحكم القاضي بتعيين الخبير:

متى اقتنعت المحكمة بضرورة إجراء خبرة لأهميتها للفصل في الدعوى، وأصدرت حكما يقضي بتعيين خبير، فإنه إلى جانب البيانات التي يتعين أن يتضمنها أي حكم قضائي طبقا لنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أوجب المادتين 128 و 129 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن يتضمن هذا الحكم أيضا عدد من البيانات الأساسية ورد ذكر أربعة منها في المادة 128 فيما ورد ذكر البيان الخامس منها وهو المتعلق بمبلغ التسبيق في المادة 129 من نفس القانون وهذه البيانات هي :

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، وفي حالة تعيين عدة خبراء تبرير سبب ذلك. وهذه الأسباب تشير إليها المحكمة في حيثيات الحكم.
- بيان إسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعنيين مع تحديد تخصصهم وتذكر المحكمة هذا البيان في منطوق الحكم.
- تحديد مهمة الخبير تحديد دقيقاً : تذكر المحكمة هذا البيان أيضاً في منطوق الحكم، والغرض من وجوب تحديد مهمة الخبير تحديداً دقيقاً هو إلزام الخبير بالوقوف عند المأمورية التي كلف بها دون أن يتجاوزها، فلا يقدم على بحث مسائل لم تطلب منه المحكمة ذلك، وإنما إذا تبين له ضرورة توسيع مهمته لمسائل أخرى غير المذكورة في الحكم وجب عليه عرض الأمر على قاضي الموضوع الذي يكون وحده المخول قانوناً بأن يأذن له بتوسيع نطاق مهمته، وهو ما أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تجيز للخبير أن يقدم طلباً إلى المحكمة لتوسيع المهمة إذا رأى ضرورة لذلك وفي هذه الحالة تبقى المحكمة وحدها من تملك السلطة التقديرية في ان تقبل توسيع نطاق المهمة أو امتدادها أو ترفض ذلك .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مجّد حزيط - الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية - د.ط - دار هومة - الجزائر 2014 - ص 67 .

<sup>2</sup> نصر الدين هنوني - مرجع سابق - ص 111 .

- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط : تذكر المحكمة هذا البيان أيضاً في منطوق الحكم، و المحكمة من وجوب ذكر الأجل المحدد لإيداع تقرير الخبير هو تفادي تراخي الخبير في إنجاز مهمته مما يترتب عليه تأخير الفصل في القضايا و تراكمها.

بحيث إذا لم ينجز الخبير تقريره ولم يودعه في الأجل المحدد بدون مبرر، جاز استبداله طبقاً لنص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية .

- تحديد مبلغ التسبيق الذي يتعين إيداعه لدى أمانة الضبط و الخصم أو الخصوم اللذين يتعين إيداع هذا التسبيق و الأجل الذي يجب فيه الإيداع : نصت على هذا البيان الأساسي المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و تذكره المحكمة في منطوق الحكم أيضاً .

و مبلغ التسبيق هو مبلغ جزائي من المال تقدره المحكمة تقديراً مؤقتاً، ويكون من شأنه أن يغطي المصاريف التي يتكبدها الخبير لإنجاز الخبرة ، كمصاريف التنقل وكتابة التقرير وإجراء الأبحاث، بحيث أن تحديد مبلغ التسبيق لا يفيد أنه هو ما سيمنح للخبير مقابل أتعابه و مصاريفه، لأن المصاريف والأتعاب لا يمكن حسابها مقدماً وإنما يحددها القاضي الأمر بإجراء الخبرة بعد إيداع التقرير بحسب ما اقتضته الخبرة من جهد ووقت ونفقات.

ومبلغ التسبيق يعد ضماناً لتلقي الخبير لأتعابه وما سيتكبده من مصاريف من أجل إنجاز الخبرة المطلوبة منه، لذلك أشار المشرع الجزائري أيضاً في المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى أن مبلغ التسبيق الذي يحدده القاضي الأمر بالخبرة يتعين أن يكون مقارباً قدر الإمكان للمبلغ النهائي المحتمل لأتعاب و مصاريف الخبير .

كما أوجب القانون على الخصم المكلف بإيداع هذا التسبيق بأن يقوم بإيداعه بأمانة الضبط في الأجل المحدد في الحكم فإن تخلف عن إيداع مبلغ التسبيق في الأجل المحدد، ترتب عن ذلك اعتبار تعيين الخبير لاغياً ، ويسقط حقه في التمسك بإجراء الخبرة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بوشير محمد أمقران - قانون الإجراءات المدنية ، نظرية الدعوى ، الخصومة والإجراءات الاستثنائية - ط1 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2001 - ص 255،256 .

إلا أنه يجوز له طبقا للمادة 130 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن يتقدم بطلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعيين الخبير بموجب أمر على عريضة ، إذا أثبت أنه حسن النية ، بأن كان سبب هذا التأخر يعود لسبب قاهر أو خارج عن إرادته.

## 2- طبيعة الحكم القاضي بإجراء خبرة ومدى جواز الطعن فيه :

الحكم بإجراء خبرة هو من الأحكام المتعلقة بسير الدعوى وبإجراءات الإثبات، تصدره المحكمة قبل الفصل في الموضوع، وهو نوع من أنواع الأحكام غير القطعية التي لا تحسم النزاع في موضوع الدعوى أو في شق منه، ولا يجوز حجية الشيء المقضي فيه .

وعلى خلاف ما كان عليه الوضع في ظل قانون الإجراءات المدنية الصادر في سنة 1966 بموجب الأمر رقم 66-154، الملغى بموجب القانون 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث كانت المادة 106 منه تميز بين الحكم التمهيدي والحكم التحضيري الصادر قبل الفصل في الموضوع بأن كان المشرع الجزائري على ضوء هذا النص يميز استئناف الحكم التمهيدي بصفة منفصلة عن استئناف الحكم الصادر في الموضوع فيما لم يكن يميز استئناف الحكم التحضيري إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع.

بينما نجد أن هذا الإشكال قد زال في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الحالي في المادة 145 والتي نصت صراحة على عدم جواز استئناف الحكم الأمر بالخبرة أو الطعن فيه بالنقض إلا مع الحكم الفاصل في موضوع النزاع. كما أوجبت الفقرة الثانية من المادة 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن تقدم المناقشات المتعلقة بعناصر الخبرة أي تقرير الخبرة ونتائجها أمام الجهة القضائية التي فصلت في نتائج الخبرة قبل الفصل في الموضوع وإلا فإنها لا يمكن أن تشكل أسبابا لاستئناف الحكم أو الطعن فيه بالنقض وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 14.07.2011. الذي جاء فيه "لا تشكل المناقشات المتعلقة بعناصر الخبرة أسبابا لاستئناف الحكم أو الطعن فيه بالنقض إذا لم تثر مسبقا أمام الجهة القضائية الفاصلة في نتائج الخبرة".<sup>1</sup>

ويتم الاستئناف في الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع القاضي بتعيين خبير والحكم الفاصل في الموضوع بموجب نفس عريضة الاستئناف وهو ما نصت عليه المادة 334 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويترتب على عدم قبول استئناف الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، عدم قبول استئناف الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع .

<sup>1</sup> نبيل صقر - الوسيط في شرح المنازعات المدنية والإدارية - د.ط - دار الهدى للطباعة والنشر - الجزائر - 2008 - ص 204، 205 .

أما بالنسبة للطعن بالمعارضة في الحكم الغيابي القاضي بتعيين خبير، فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 81 منه قد منع الخصم المتغيب عن الدعوى الذي صدر الحكم غيابيا بالنسبة له من التقدم بالمعارضة باعتبار أن الخبرة إجراء من إجراءات التحقيق التي لا يقبل الأمر أو الحكم أو القرار القاضي بإجرائها المعارضة فيه ولا يقبل الاستئناف أو الطعن بالنقض إلا مع الحكم الذي فصل في موضوع الدعوى.

### الفرع الثاني : رد الخبير و استبداله .

طبقا للمادتين 132، 133 من ق . إ . م . إ نجد أن المشرع الجزائري خول لأطراف الخصومة رد الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها بتبديله بغيره من الخبراء ، حيث تنص المادة 132 على " إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك، استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه ... " و تنص المادة 133 على " إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين، يقدم عريضة تتضمن أسباب الرد، توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، ويفصل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن.

لا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر. " وسنحاول فيما يلي التعرض الى أسباب الرد وإجراءاته ثم إلى استبدال الخبير.

### أولا :- رد الخبير

#### 1- طلب الرد:

يقصد برد الخبير تنحيته عن المهمة التي انتدب إليها بناء على طلب أحد الخصوم. حتى يأتي رأيه بعيدا عن مظنة التحيز و محاباة خصم على حساب خصم آخر، وبعيدا عن دافع الحقد أو الانتقام، و لكي تكون خبرته موضع طمأنينة للخصوم وللمحكمة عند الاستعانة بها<sup>1</sup> وظاهر من نص المادة 133 من ق . إ . م . إ أن طلب الرد جوازي لكل من الخصوم، ولا يجوز لمن لم يكن خصما في الدعوى رد الخبير، فيجوز للخصم الذي تقرر حق طلب الرد لمصلحته أن يستعمل حقه في ذلك أو أن يتركه . وفي هذه الحالة الأخيرة لا تملك المحكمة من تلقاء نفسها رد الخبير ولو توافرت أسباب الرد بشكل ملموس.

<sup>1</sup> عباس العبودي - شرح أحكام الإثبات المدني - ط.3 - دار الثقافة والنشر والتوزيع - عمان - 2001 - ص 335 .

كما أن الرد قد يكون في مواجهة الخبير كشخص طبيعي، كما قد يكون في مواجهة الشخص المعنوي إذا كان الخبير شخصاً معنوياً كشركة الخبرة أو مخبر للخبرة. وأن الرد يهدف أساساً لتنحية الخبير المعين واستبداله بغيره إذا كانت هناك خشية من تحيزه أو محاباته لأحد الخصوم. وإذا طلب الخصم رد الخبير لأحد الأسباب التي أوردها النص وثبت للمحكمة تحقق هذا السبب، يتعين على المحكمة الحكم بالرد و لا يكون الأمر جوازياً بالنسبة لها<sup>1</sup>.

## 2- أسباب رد الخبير:

لم يبين المشرع الجزائري أسباب الرد حصراً كما فعلت بعض التشريعات كالمشرع المصري أو المشرع الفرنسي وإنما أتى بمثال خاص هو القرابة ومثال عام هو السبب الجدي، ويذهب أغلب الفقه إلى أن أسباب رد الخبير تشبه أسباب رد القاضي، وإعتبار أسباب رد القضاة هي نفسها أسباب رد الخبراء هو أسلوب أقرب إلى الواقع العملي ومنهج سليم وذلك نظراً لتقارب وضيقة و مهام كل من القاضي و الخبير إذ كل منها يشارك في تحقيق العدالة عن طريق الفصل في قضايا المواطنين، فالقاضي يفصل في المسائل والنقاط القانونية والخبير يعطي رأيه في النقاط العملية أو التقنية والتي كثيراً ما تكون هي أساس الحكم الذي يصدره القاضي في النزاع المطروح عليه للفصل فيه، إذ انه وإن كان القاضي مصدر القرار فإن الخبير هو صانعه.

إذ ذكر المشرع الجزائري في مادته عنصرين هامين وهما عنصر القرابة و عنصر الجديدة.

أ - **عنصر القرابة:** يتمثل عنصر القرابة الذي يميز للقاضي رد الخبير كما يراه بعض الفقهاء في مجموعة من الحالات أهمها مايلي :<sup>2</sup>

- إذا كانت له أو لزوجته مصلحة شخصية في النزاع.
- إذا كان ثمة قرابة أو نسب أو مصاهرة بين الخبير أو زوجته وبين أحد الخصوم.
- إذا كانت للخبير مصلحة في النزاع أو لزوجته أو للأشخاص الذين يكون وصياً أو ناظراً أو قيماً عليهم.
- إذا كان الخبير دائناً أو مدين لأحد الخصوم.
- إذا كان الخبير قد سبق له وأن قام بإجراء خبرة في نفس القضية وأعطى رأيه فيها.
- إذا كان بين الخبير أو زوجته وبين أحد الخصوم عداوة من المظاهر الكافية الخطورة أو الجديدة ما يشتهه معه في تحيزه في إجراء الخبرة.

<sup>1</sup> مجّد حزيط - مرجع سابق - ص 94 .

<sup>2</sup> نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي - مرجع سابق - ص 114، 115 .

- إذا كان بين الخبير و بين احد الخصوم عداوة شديدة يخشي معها تحيز الخبير أو عدم نزاهته<sup>1</sup>  
ب - عنصر الجدوية:

ومن الأسباب الجدوية التي تدفع بالقاضي الى رد الخبير نذكر ما يلي :

- عدم الكفاءة العلمية والمهنية.

- عدم اختصاصه في المادة محل الخبرة.

- عدم الجدوية في البحث والتحري المطلوبين في كل اعمال الخبرة

- عدم النزاهة والإخلاص.

نستخلص أنه إذا توفر أي سبب من هذه الاسباب أو أكثر سواء تعلق الأمر بسبب القرابة أو بسبب الجدوية جاز للخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينه القاضي من تلقاء نفسه أن يفعل ذلك.<sup>2</sup>

### 3- إجراءات رد الخبير:

نص المشرع على إجراءات رد الخبير في الفقرة الأولى من المادة 133 من ق.إ.م.إ نلاحظ من هذا النص أن طلب رد الخبير يتم عن طريق عريضة عادية تقدم مباشرة إلى القاضي الذي أمر بالخبرة، ولم يشترط المشرع الجزائري صراحة من الخصم الذي تقدم بطلب الرد تكليف الخبير الحضور أمام القاضي الذي عينه كما هو منصوص عليه في القانون المصري، إنما يسمح للخبير المطلوب رده وللخصوم الآخرين بالرد والإجابة عن الأسباب الواردة في عريضة الرد.

ولكي يكون طلب الرد مقبولاً يجب أن يستوفي الشروط التالية:

- أن يتقدم الخصم بنفسه أو بواسطة محاميه بطلب الرد عن طريق عريضة عادية تقدم إلى القاضي الذي أمر بالخبرة.

- أن يقدم طلب الرد في الأجل القانوني المحدد لذلك، وهو ثمانية أيام تبتدئ من تاريخ تبليغه بإسم الخبير المعين

من طرف المحكمة. و القصد من تحديد هذا الميعاد هو قطع الطريق أمام الخصم الذي يريد إطالة أمد النزاع

لإرهاق خصمه بذلك. فإن تخلف الخصم عن تقديم الطلب حتى فات هذا الميعاد، فإن طلبه لا يكون مقبولاً.

إنما إذا كانت أسباب الرد لم تظهر للطالب إلا بعد ذلك الميعاد أو إذا قدم الخصم الدليل على أنه لم يكن يعلم بها

<sup>1</sup> بثينة لعن - الخبرة القضائية في المادة الإدارية - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح بورقلة - الجزائر - 2014/2013 - ص 40 .

<sup>2</sup> نصر الدين هوني ، نعيمة تراعي - مرجع سابق - ص 119 .



إلا بعد انقضاءه، فإن المحكمة تتمتع في هذه الحالة بالسلطة التقديرية في هذا الصدد، ولها أن تقبل طلب الرد رغم فوات هذا الميعاد<sup>1</sup>.

- أن يشتمل طلب الرد على السبب أو الأسباب القانونية التي يؤسس عليها الطالب الطلب بالإضافة إلى الأسانيد و الاثباتات التي تؤيد قيام سبب الرد.

ويترتب على تقديم طلب الرد على وجه السرعة ودون تأخير بأمر يكون غير قابل لأي طعن، سواء من الخصم الطالب أو من الخبير، وسواء قضت برد الخبير بسبب ثبوت صحة السبب الذي بني عليه الطلب، أو قضت برفض طلب الرد<sup>2</sup>.

### ثانيا : استبدال الخبير :

انطلاقاً من نص المادة 132 من ق . إ . م . إ السابقة الذكر نلاحظ ان المشرع الجزائري قد نص على استبدال الخبير و الاستبدال قد يكون إذا رفض الخبير القيام بالمهمة المسندة اليه أو يتماطل في الإنجاز أو لا يقوم بها أصلاً أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حدده له القاضي وهذا ما لم يخطر الخبير الجهة القضائية التي عينته بالأسباب التي أدت الى عدم قيامه بالمهمة أو أن الوقت الذي حدد له لم يكفيه للقيام بمهمته.

وبجوز لأي من الخصوم طلب استبدال الخبير القضائي وهذا اذا رفض الخبير تنفيذ المهمة المسندة اليه أو توفيه أو حصل له مانع كالمرض أو أن المهمة التي كلف بها تخرج عن مجال تخصصه أو أن اسمه شطب من قائمة الخبراء أو أن الخبير قد اعتقل<sup>3</sup>.

ويتم طلب الاستبدال بموجب عريضة استبدال الخبير يتقدم بها من يهيمه الأمر من الخصوم، متضمنة أسماء وألقاب الأطراف وعناوين إقامتهم وموجز عن الوقائع و تاريخ الحكم القاضي بتعين الخبير المطلوب استبداله والأسباب التي دعت إلى طلب استبداله بغيره، ويتم تقديم هذه العريضة إلى نفس القاضي الذي عين الخبير المطلوب استبداله وإذا تعلق الأمر بقضية إدارية فتقدم العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية الذي عينه، أو إلى رئيس تشكيلة الحكم الذي يصدر أمراً على ذيل العريضة يعين فيها خبيراً اخر مكانه ليقوم بنفس المهمة التي كانت قد أسندت للخبير الأول، ولا يكون هذا الأمر قابلاً لأي طعن على أن تسري بالنسبة لهذا التعين الجديد للخبير الثاني نفس

<sup>1</sup> مجلّد حزيط - مرجع سابق - ص 99، 98.

<sup>2</sup> المرجع نفسه - ص 100 .

<sup>3</sup> بثينة لعن - مرجع سابق - ص 42 .

الأحكام المقررة بالنسبة لحق الخصوم في رده أيضاً إذا ما قام سبب يبرر ذلك اتجاهه، وبالنسبة لحق الخبير طلب إعفائه إذا قام لصالحه سبب يبرر ذلك<sup>1</sup>.

### ثالثاً: - تنحي الخبير:

إلى جانب حق الخصوم في رد الخبير واستبداله المقرر بموجب المواد 132 و 133 من ق . إ . م . إ، أجاز المشرع الجزائري للخبير أيضاً أن يتقدم باختياره، ومن تلقاء نفسه بطلب إعفائه من أداء المهمة المسندة إليه، إذا وجد حرجاً من القيام بعمله أو قامت لديه أسباب تحمله على الاعتذار من القيام بالمهمة المسندة إليه.

وفي هذا الشأن نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 95 - 310 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية عمله، على أنه: " يتعين على الخبير القضائي ان يقدم طلباً مسبباً في الحالتين الأتيتين مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانوناً:

- حين لا يستطيع أداء مهمته في ظروف تقيد حرية عمله، أو من شأنها أن تضر بصفته خبيراً قضائياً.
- إذا سبق له أن اطلع على القضية في نطاق آخر "

يتبين لنا من نص المادة 11 من هذا المرسوم أن المشرع الجزائري لم يمنح حق التنحي للخبير فقط إذا ما وجد نفسه بعد إحاطته علماً ببدبه بأنه في وضع حرج يجد من استقلالته وحرية في أداء المهمة المسندة له، لأي سبب متعلق بعلاقته هو شخصياً أو زوجه بأحد الخصوم، أو سبب متعلق بسبق اطلاعه على نفس القضية في نطاق آخر. بل وضع على عاتقه واجباً مهنيّاً بضرورة التقدم بطلب التنحي الاختياري لأي سبب من تلك الأسباب قبل أن يتقدم أحد الخصوم بطلب رده.

مما يجعل الأسباب التي يمكن للخبير الاستناد إليها لطلب التنحي غير محدد على سبيل الحصر مثلما هو مقرر بالنسبة لحق الخصوم في رد الخبير، على نحو ما هو منصوص عليه في المادة 133 من ق . إ . م . إ. كما يملك طلب إعفائه أيضاً إذا ما حصل له مانع أو قامت لديه ظروف خاصة، كظرف المرض أو سفر طويل المدة<sup>2</sup>.

وتنحي الخبير أو طلب اعفائه من المأمورية يكون لأي سبب يراه الخبير بشرط تحديد هذا السبب في الطلب حتى لا يكون التنحي وسيلة للتهرب من أداء العمل أي أنه يجب أن يتضمن طلب إعفائه بيان الأسباب التي يستند

<sup>1</sup> مجلّد حزيط - مرجع سائق - ص 104، 105 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه - ص 101 .

إليها فيه، وطلب الإعفاء يقدم إلى القاضي أو الجهة القضائية التي عينته، و أن لهذه الأخيرة السلطة التقديرية في قبول طلب التنحي إذا تبين لها أن الأسباب التي أبدتها الخبير مقبولة ، كما لها أن ترفض الطلب إذا تبين لها عدم توفر سبب مقبول لذلك ، ويبقى حينها الخبير ملزماً بأداء المهمة المسندة إليه .

أما عن وقت تقديم الإعفاء فلم يفرض المشرع الجزائري ميعاداً محدداً يتعين على الخبير تقديم طلبه خلاله، بذلك يتعين على الخبير تقديم الطلب بمجرد إخطاره بالمهمة ، وعلى كل حال قبل مباشرة أعمال الخبرة ما لم يكن السبب قد طرأ أثناء مباشرة الخبرة ، وفي كل الأحوال لا يجوز له التأخر عن تقديم طلب إعفاءه إلى حين وصول الأجل المحدد له لإنجاز الخبرة ، لأنه حينها يكون قد ارتكب خطأ مهنياً من شأنه أن يؤدي إلى قيام مسؤوليته التأديبية ، فضلاً عن مسؤوليته المدنية اتجاه الخصم المتضرر عن هذا التأخر في إنجاز الخبرة غير المبررة .<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : - قيام الخبير بالمهمة المسندة إليه .

بعد إشعار الخبير بالمهمة الموكلة إليه وجب عليه أن يبادر في أقرب الآجال بإخبار القاضي بقبوله القيام بالمهمة، أو اشعاره بتقديم إعفائه من المهمة، وفي حالة ما إذا وقع ردّه من أحد الخصوم فإنه ينتظر حتى يفصل في طلب الرد، وفي حالة استئنافه فإنه ينتظر لحين الفصل في الاستئناف، فإذا تقرر بقاء الخبير مكلفاً بالمهمة وجب عليه تنفيذها شخصياً أولاً، و بعدما ينهي عمله الذي قام به بمقتضى هذا الحكم القضائي فله أن تعاب مقابل ذلك العمل ثانياً، ثم نتعرف إلى جواب الخبير ثالثاً.

### الفرع الأول: التنفيذ الشخصي للمهمة .

يجب على الخبير أن يقوم بنفسه بالمراجعات مادام اختير بصفة شخصية، فلا يستطيع تفويض مهامه، و يبدأ في ذلك بمجرد استلامه الحكم القاضي بنده.

لقد وظف المشرع الجزائري لموضوع تنفيذ الخبير مهمته مجموعة من النصوص من المادة 134 الى 142 في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، إلا أنها تفتقر كثيراً لما يمكن للقضاء الاسترشاد به حتى يضمن سيراً أحسن لمجريات الخبرة<sup>2</sup>، يقوم الخبير تنفيذاً لمأموريته بأعمال أولية (أ) و أعمال الخبرة بالذات (ب)

<sup>1</sup> محمد حزيط - مرجع سابق - 103 .

<sup>2</sup> نصر الدين هوني ، نعيمة تراعي - مرجع سابق - ص 127 .

## أ- الأعمال الأوليّة لتنفيذ المأموريّة :-

تنفيذا لمأموريته يقوم الخبير بأعمال أوليّة التي تتمثل بالأساس في مايلي:<sup>1</sup>

بالنسبة للخبير الذي لم يكن معتمدا و مقيدا في جدول الخبراء، عليه أن يأدي اليمين أمام الجهة القضائية التي يحددها الحكم الصادر بتعيينه، طبقا للمادة 131 من ق.إ.م.إ، و يكون ذلك بعدما يتّصل بالحكم الذي عينه، والمشرع الجزائري لم يوضح بنص قانوني الطرف الملزم بدعوة الخبير لأداء مهمته على عكس بعض التشريعات المعاصرة التي تنظم إجراءات عمليات الخبرة ، وتحدد من يقوم بالإتصال برجال الفن من الخبراء كالقانون الفرنسي والمغربي والمصري وغيرهم من القوانين التي تسند مهمة الإشراف على عمليات الخبرة من البداية حتى النهاية إلى القاضي، فحبذا لو يتدارك المشرع الجزائري هذا النقص ويحدوا في ذلك حذو هذه التشريعات وذلك ضمانا للسير الحسن للعدالة وعمليا وحسب العادات المتعارف عليها لدى الجهات القضائية الجزائرية فإن الخبير يستدعى من طرف الخصم الذي طلب إجراء الخبرة وكما هو معمول به فإن الحكم يكون من طرف الخصم الذي هو أكثر مبادرة .

يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بتاريخ ( اليوم والساعة ) الذي سيقوم فيه بأعمال الخبرة ، ما عدا حالات الإستعجال ، فيرسل الإخطار إلى الخصوم على الأقل قبل اليوم المحدد ب05 أيام لإجراء الخبرة ويكون هذا بطريق رسالة موصى عليها ، إما إلى موطن الخصوم الحقيقي أو محل إقامتهم أو موطنهم المختار، ويعتبر إستدعاء الأطراف شكلية جوهرية ، نسيانها يعيب الخبرة ويؤدي إلى إلغائها.

وبالتالي فعدم قيام الخبير بهذا الإجراء يؤدي إلى بطلان خبرته .<sup>2</sup>

فالمشرع الجزائري جعل من إجراء إخطار الخصوم بيوم وساعة إجراء الخبرة واجبا يقع على عاتق الخبير . والذي لا يمكن عند القيام به ولو قبل الطرفين ذلك ، فالنص أمر وجوبي، لا يقبل المخالفة والتفسير، وهو ملزم للخبير وللطرفين ، كما أن على القاضي تطبيقه احتراماً لمبدأ الوجاهية في الإجراءات، يهدف هذا الأخير أثناء عملية إجراء الخبرة تحقيق المساواة ما بين أطراف النزاع من جهة، ومن جهة أخرى يتعلق بوجوب احترام حقوق الدفاع أمام الخبير، فإذا تقدم أحد طرفي النزاع أثناء إجراء الخبرة بتصريحات للخبير أو قدم وثائق له ، فإنه من حق الطرف الآخر الدفاع عن نفسه بدحض تلك التصريحات ومناقشة الوثيقة المقدمة، ومن خلال ما سبق ذكره نستنتج أن هذا الإجراء يعتبر من النظام العام ويترتب على هذا الاعتبار نتيجتان:

<sup>1</sup> أنظر المادة 267 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي ، وكذا المادة 140 قانون الإثبات المصري .

<sup>2</sup> بثينة أمن - مرجع سابق - ص 41 .

- تتمثل الأولى في أن تخلفه يجوز الدفع به أمام القضاء من قبل الطرفين على أية حالة كانت عليها الدعوى ولو للمرة الأولى أمام جهة النقض أو الاستئناف، ويستطيع القاضي إن لم يثره الخصوم، إثارته من تلقاء نفسه.
- أما النتيجة الثانية فتتمثل في أن جزاء تخلف هذا الإجراء هو بطلان الخبرة بطلانا مطلقا، وأن قرار القاضي بالبطلان هو كاشف للبطلان وليس منشأ له .

وبالتالي فإن تقرير الخبرة المخالف لإجراء الإخطار يعد باطلا، ويكشف عن البطلان بقرار قضائي بغض النظر عن عدم نص القانون بصراحة على ذلك البطلان في المادة 135 من ق.إ.م.إ.، كما لا يشترط أن ينتج ضررا بأحد طرفي النزاع نتيجة عدم إتمام ذلك الإجراء ، على العكس من ذلك فإنه في حالة ما إذا كان الإجراء ثانويا وتمت مخالفته فإن بطلان الإجراء يتوقف على وجود نص قانوني يقرر البطلان على تخلفه وعلى إثبات الضرر الناتج عن تلك المخالفة، وإذا كان استدعاء الأطراف شرعيا ملزما فإن حضورهم بالمقابل ليس ضروريا طالما أن امتناعهم إرادي ولم ينتج عن مانع القوة القاهرة.

أثناء القيام بأعمال الخبرة يمكن للخبير الاستعانة بمترجم، وعلى الخبير أن يختاره من بين المترجمين المعتمدين، أو يرجع في ذلك إلى القاضي طبقا لنص المادة 134 من قانون إ.م.إ.، هذا كل ما يتعلق بالأعمال الأولية للخبير فماذا عن أعمال الخبرة بالذات ؟

## ب - أعمال الخبرة بالذات :

يقصد بها تلك الأعمال التي تكون عادة محددة في منطوق الحكم الذي يعين الخبير و تتلخص في ما يلي:

الاجتماع مع الخصوم من أجل الاستماع إلى تصريحاتهم و تقديم كل ما لديهم من وثائق ومستندات تتصل بموضوع النزاع.<sup>1</sup>

للأطراف الحق في تقديم ملاحظاتهم وعلى الخبير أن يشير إلى ذلك في تقرير الخبرة وفي حالة تعدد الخبراء عليهم القيام بصفة مشتركة بمناقشة المراجعات...، هذه المراجعات تنصب على كل النقاط المحددة، غير أنه لا يمكن للخبراء تجاوز سلطاتهم والخروج عن المهمة المخولة لهم، ويجب عليهم مناقشة ما توصلوا إليه بصفة مضادة وإلا كانت الخبرة غير منتظمة.

<sup>1</sup> محمد حزيط - مرجع سابق - ص 127 .

. كما يجب على الخبير أيضاً تنفيذاً لمهمته الانتقال إلى عين المكان لإجراء المعاينة و يقوم كذلك بسماع الشهود، إلا أن الاجراء الأخير لم ينص قانون الاجراءات المدنية و الإدارية على جوازه إلا أن الخبراء و عن خطأ يستغلون مصطلح ذوي العلم، ويقومون باستدعاء أشخاص و القيام بسماعهم كشهود، وحتى إن من الخبراء من أشار أن شاهد فلان أدلى بأقواله بعد أداء اليمين، فدور الخبير لا يتعدى استفسار الاشخاص ذوي العلم دون القيام بتحليلهم أو توجيه الاسئلة لهم، وفي هذا المعنى " أقرت المحكمة العليا الجزائرية بقرار لها صادر بتاريخ 11 ديسمبر 1982 أن أداء الشهادة أمام الخبير و المصادقة عليها من طرف المجلس مخالفة للقانون، إذ من المقرر شرعاً أن الشهادة الشرعية في إثبات الحق أو نفيه عن الشخص هي تلك التي تؤدي أمام القاضي بشأها إجراءات قانونية.

ومن ثمة فإن القضاء بخلاف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون، وإن قضاة المجلس لما بنوا حكمهم على الشهادة تم سماعها أمام الخبير دون أداءها أمام القضاء يكونون قد خالفوا النصوص القانونية وانتهكوا القواعد الشرعية وعرضوا قرارهم لعدم التأسيس القانوني".<sup>1</sup>

اذن يجب على الخبير أن يتقيد بالمهمة التي كلف بها، فسماع الشهود من قبل الخبير يعد بمثابة منح صلاحية القاضي للخبير.

هذا كل ما يتعلق بأعمال الخبير و المهم أن تجري الخبرة بصفة منتظمة، سيما ما يخص احترام مبدأ التضاد في مختلف مراحل الإجراء سواء تعلق الأمر باستدعاء الأطراف أو مناقشة الملاحظات المقدمة من الأطراف المكتوبة، أو الشفهية أو تبليغ الملاحظات للأطراف.

أما بالنسبة للمحامين فإن حضورهم غير إلزامي طبقاً للنصوص مع أن لهم دوراً هاماً، فمن مهامهم التأكد من السير الحسن لعمليات الخبرة من حيث احترام الخبير لمهمته، وفحص الخبير للعناصر الأساسية ضمن مهمته و التوجيهات الفكرية للخبير سيما بخصوص تحرير الأقاويل التي يجب فحصها من طرفه ، فبتعاون الخبير مع المحامي في الكثير من الأحيان تبلغ الخبرة أهدافها سيما فيما يخص إعداد الوقائع، تحديد أصل الكوارث و نطاق الضرر.<sup>2</sup>

و بعد قيام الخبير بهذه الأعمال فهو يستحق أتعاباً مقابل هذه الجهود هذا ما سيتم التطرق إليه في العنصر الموالي.

<sup>1</sup> نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي - مرجع سابق - ص 133

<sup>2</sup> مجّد حزيط - مرجع سابق - ص 130 .

## الفرع الثاني : أتعاب الخبير

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.

يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعابه.

يأمر الرئيس عند اللزوم، إما باستكمال المبالغ المستحقة للخبير مع تعيين الخصم الذي يتحمل ذلك و إما إعادة المبالغ الفائضة إلى من أودعها و في جميع هذه الحالات يفصل رئيس الجهة القضائية بأمر تسلم أمانة الضبط نسخة رسمية منه إلى الخبير للتنفيذ".<sup>1</sup>

فبانتهاء 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 بيانًا 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 الانتقال و الترجمة إن تمت و الاستدعاءات و الإخطارات و غيرها من المصاريف و أتعاب دراسته للوثائق و مجهوداته لينتهي في نهاية وثيقة مذكرة أتعابه لتحديد المبلغ الإجمالي لأتعابه و مصاريفه بما فيها الحقوق الجبائية .

و بإيداع الخبير لمذكرة أتعابه يعود لرئيس الجهة القضائية طبقًا 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.

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

## المبحث الثاني : القواعد الخاصة للخبرة الضريبية .

تمثل الخبرة الضريبية أحد أهم الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية في المنازعات الضريبية لما يكتنف هذه الاخيرة من تعقيدات في الكثير من الأحيان، الأمر الذي دفع بالمشرع الجزائري إلى وضع تقنين خاص بها وهو القانون الصادر سنة 2001<sup>1</sup>، حيث تضمنت أحكامه إجراءات خاصة بالخبرة الجبائية بالإضافة إلى القواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما يصنف للخبرة الجبائية خصوصية بالنظر إلى الخبرة في المجال الإداري. لذا سنحاول فيما يلي التعرض إلى خصوصية طبيعة الخبرة الضريبية ثم إلى مصاريفها و في المطلب الثالث سنتعرض إلى سقوط الخصومة.

### المطلب الأول : طبيعة الخبرة في المنازعات الضريبية

وسنتعرض في هذا المطلب إلى الأمر بإجراء الخبرة الضريبية ثم إلى اجراءاتها، أين سنحاول إبراز خصوصية الخبرة الضريبية مقارنة بالخبرة في الدعاوى الإدارية.

### الفرع الأول : الأمر بإجراء الخبرة:-

من المسلم به أن القاضي ملزم بالفصل في كل منازعة تعرض عليه وتكون داخلية في حدود اختصاصه، إلا أن المنازعات التي يعرض أمرها على القاضي الجبائي منها ما يتعلق بمسائل فنية دقيقة بعيدة من المجال الأصيل لثقافة القاضي الذي يشترط فيه سوى العلم بالقانون. وتتعلق هذه المنازعات في الأغلب بمسائل مالية وحسابية دقيقة و طريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بخبراء في المسائل الجبائية والحسابات<sup>2</sup>. 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 18 فيفري 2002 " حيث أن المادة 340 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تسمح بانتهاج طريقة تعيين عون إدارة الضرائب أو الخبير<sup>3</sup>. باستثناء الحالات الواردة في الفقرة 03 من نفس المادة ، حيث نصت على أنه " لا يجوز تعيينهم

<sup>1</sup> القانون 21/ 01 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم .

<sup>2</sup> حسين طاهري - المنازعات الضريبية ، شرح قانون الاجراءات الجبائية - ط1 - دار الخلدونية - الجزائر - 2007 - ص 28 .

<sup>3</sup> كوسة فضيل - الدعوى الضريبية على ضوء اجتهادات مجلس الدولة - ط1 - دار لونة - الجزائر - 2010 - ص 253 .



كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين اسندوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق".

نلمس خصوصية الخبرة القضائية من خلال ما يتعلق برد الخبير، حيث وسع النص من حالات رد الخبير هذا بالإضافة إلى الحالات الواردة في القواعد العامة بموجب نص المادة 133 من قانون إ.م.إ. والمتمثلة في القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة إلى غاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية.

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

مما سبق نخلص إلى أن الخبرة التي تأمر بها المحكمة طبقاً لنص م 85 ف1 و 86 ف2 من قانون الإجراءات الجبائية تتميز بالطابع الاختياري، وذلك ما يستفاد من صياغة النصين القانونيين في جعل اللجوء إلى تدبير الخبرة الضريبية إما تلقائياً من المحكمة أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، وهذا ما يبين صلاحية أطراف النزاع الضريبي في اختيار الخبير القضائي، وعلى المحكمة إقرار هذا الاختيار و اعتماده، ولا يجوز للقاضي رفضه بغير داع أو مبرر جدي، شريطة أن يكون طلب أطراف النزاع للخبرة أو بيان اختيارهم للخبير بعبارة صريحة وواضحة.

## الفرع الثاني : اجراءات الخبرة الضريبية

وسنعرض فيما يلي الى تنفيذ الخبر القضائية و من ثم الي انتهاء الخبرة وايداع المحضر

### أولاً: مهام الخبير في المسائل الجبائية :-

تنجز عملية الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية فيقوم بتسيير الخبرة وذلك طبقاً لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها السادسة إذ يقوم بتحديد ساعة و يوم بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية و الشاكي إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة (10) أيام على الأقل قبل بدء العملية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> اغليس بوزيد - التحقيق في دعاوى القضاء الاداري، الدعوى الضريبية نموذجاً - د.ط - دار الامل للطباعة و النشر و التوزيع - الجزائر - 2012 - ص 261 .

<sup>2</sup> فريجة حسين - اجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر - د ط - دار العلوم للنشر و التوزيع- المسئلة - 2008- ص 96 .

. وإذا حل أجل إجراء الخبرة فإن الخبراء يتوجهون إلى مكان إجراء العملية بحضور ممثل إدارة الضرائب و كذلك المكلف بالضريبة أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر بحضور رئيس لجنة الدائرة (لجنة الطعن)، ويقوم هؤلاء بالمهمة التي أنيطت إليهم من قبل المحكمة الإدارية وفي حالة عدم إنجاز الخبر المهمة المسندة إليه يعين في مكانه خبيراً آخر بواسطة أمر يصدره القاضي الإداري.

وتنصب مهام الخبرة الضريبية على فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات و سائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر و الفواتير و الأوراق الأخرى و التي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2005 "وحيث أنه ثابت من تقرير الخبير أن الشركة المستأنف عليها كانت محل تحقيق محاسبة جبائية وأن رفض محاسبتها شكلا و مضموناً مبرر وهو راجع لعدم مسكها لسجلاتها المحاسبية وفقاً للمخطط الوطني للمحاسبة إذا وجد بها عيوب تتمثل أساساً في الأخطاء الواردة في تسجيل المشتريات و اعتبار الحقوق الجمركية كأعباء كما أن مراجعة اعمالها من طرف المحققين الجبائين على أساس هامش الربح قدره 14% وكذا بالنسبة للنفايات المحددة من طرفهم ب 7%، حيث أن الخبير المذكور ركز في عملية التحقيق من رقم أعمال الشركة على الوثائق الصادرة عن مصالح الجمارك و المثبتة لعمليات استيراد المواد الأولية لصنع "البسكوي" و الشموع و مادة "فول الكاكاو" ...<sup>1</sup>.

ويستند الخبير في عمله إلى القوانين الضريبية و قانون الإجراءات الجبائية، وقانون المالية والقوانين المكملة له ويستمع لأطراف النزاع الضريبي، وعن الأسباب التي أدت إلى نشوب النزاع الضريبي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/06/24<sup>2</sup>.

تجدر الإشارة إلى أنه في حالة استلام إدارة الضرائب لاستدعاء الخبير ويغيب ممثلها عن حضور عمليات الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة ولا يحق لها التمسك لاحقاً أمام المحكمة الإدارية بهذا الدفع. أما بالنسبة لإخطار الخبير للخصوم بيوم وساعة إجراء الخبرة فهو إجراء جوهري يؤدي تخلفه إلى بطلان الخبرة وهذا حسب ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/10/23 في قضية مديرية الضرائب بولاية ميله ضد شركة التضامن لإنتاج البلاط، حيث أن المستأنف يزعم أن الخبرة أنجزت في غياب ممثل عنه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> كوسة فضيل - مرجع سابق - ص 272، 273 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه - ص 273 .

<sup>3</sup> مريم حدادي - دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - كلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر - 2014/2013 - ص 24 ..

## ثانيا : انتهاء الخبرة وتحرير المحضر :

بعد إنجاز الخبرة يقوم عون إدارة الضرائب بتحرير محضر يتضمن رأيه، وبعد الانتهاء يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير مستقلة، ويودع الخبراء تقاريرهم لدى كتابة ضبط المحكمة، و الإجراء الذي يشكل خصوصية للخبرة الضريبية إمكانية إيداع تقارير مستقلة أي أن يقوم كل خبير بإيداع محضر لدى أمانة الضبط، على خلاف الخبرة في المادة الإدارية التي تلزم الخبراء بإيداع تقرير واحد مشترك وهذا طبقا للفقرة السابعة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 138 من قانون إ.م.إ .

وتقوم أمانة ضبط المحكمة بإبلاغ الأطراف بذلك مع إمكانية الاطلاع عليها خلال أجل أقصاه 20 يوما كاملة، إذ يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته.

كما يجب أن يكون المحضر مفصلا يتضمن سائر أعماله. وفي كل الحالات إذا رأت الجهة الإدارية المختصة بأن الخبرة غير قانونية أو ما زالت ناقصة في بعض إجراءاتها فالرئيس ( المحكمة ) أن يأمر بإجراء خبرة تكميلية، غير أنه مهما كانت الظروف فإن القاضي الجبائي يبقى محتفظا بحريته وسلطة كاملة في تقدير الوقائع.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن القانون لم يفرض شكلا معيناً لكتابة التقرير، وبالتالي فالخطة المتبعة فيه تعود إلى تصميم الخبير ذاته حسب معارفه المنهجية، ومهما تكن تلك الخطة المعتمدة فإن المادة 138 من قانون إ.م.إ ألزمت احتواء التقرير لأقوال وملاحظات الخصوم ومرفقات مستنداتهم، مع عرض تحليلي لما قام به الخبير وعابنه في نصاب المهمة المسندة إليه واستخراج نتائج الخبرة. وتجييدا لذلك يمكن للخبير في المنازعة الضريبية تقسيم خطة تقريره إلى أجزاء مهمة تتعلق بالديباجة وأعمال الخبرة والنتائج مع إبداء الرأي الفني، ثم في الأخير يشير إلى المرفقات.<sup>2</sup>

ففي الديباجة يهتم الخبير بالوصف وسرد الوقائع المذكورة في الحكم الأمر بنده، يتخللها ذكر بياناته الشخصية وتلك المتعلقة بأطراف المنازعة، وذلك مع ذكر تاريخ صدور حكم الخبرة والجهة القضائية الإدارية التي صدر عنها ومنطوقه من حيث تبيان المهام المسندة إليه حتى تتمكن التشكيلة الجماعية للحكم من مراقبة مدى التزامه بمحدود مأموريته. كما تتضمن الديباجة أيضا ما يثبت توجيه الإخطار للمصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، ورئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة والخبراء الآخرين إذا اقتضت أعمال الخبرة استدعاؤهم عملا بنص الفقرتين 6 و7 من المادة 86 من

<sup>1</sup> مريم حدادي - مرجع سابق - ص 25 .

<sup>2</sup> عزيز أمزيان - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - د.ط - دار الهدى - الجزائر - 2005 - ص 156 .

قانون الإجراءات الجبائية. هذا بالإضافة إلى تبيان نوع الأوراق والمستندات التي قدمها أطراف المنازعة الضريبية للخبير والتي يرفقها على ذيل التقرير مع الإشارة إلى أقوالهم وطلباتهم وتحفظاتهم في النزاع. وكما يبين الخبير في هذا الجزء الأولي من التقرير، الأماكن التي انتقل إليها مثل المحلات التجارية للمكلف بالضريبة.

وبعد سرد كل هذه البيانات يستعرض الخبير الفني في المادة الجبائية أعمال خبرته حسب التفاصيل التي تمكن المحكمة الإدارية من فهم المسائل الغامضة التي كانت سبباً في الأمر بالخبرة، حيث يتطرق الخبير في تقريره إلى تبيان الحسابات والتقديرات الضريبية التي يكلف بها المشتكي في حدود ما تفرضه عليه النصوص الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، لإدراك مدى وجود تجاوز في وعائه الضريبي الموجه اليه من قبل المصلحة الجبائية. وكما يبين ما توصل إليه من تحقيقات حول دراسة دفاتر المكلف بالضريبة وسائر المستندات المتوفرة لديه لمعرفة قيمة رقم أعماله التي تكون أساساً في تقدير الضريبة المفروضة عليه لحساب الخزينة العامة للدولة. هذا و ينبغي على الخبير ان يراعي في كتابة تقريره الاعتماد على اسلوب واضح وموجز في كل التحاليل التي يقدمها لأعمال خبرته قصد إنارة المحكمة بما تسهيلا للفصل في النزاع<sup>1</sup>.

وفي الاخير يقدم الخبير في تقريره موجزاً عن نتائج الخبرة الحسابية التي توصل اليها من خلال اعماله، تكون مستساغة من اسباب منطقية مؤدية للرأي الذي يخلص اليه و يقدم فيه الاجابة على تساؤلات المحكمة الادارية في الحكم الأمر بالخبرة مع تبيان الاسباب التي أسس عليها الخبير الضريبي نتائج خبرته حتى يمكن أطراف النزاع من مناقشة تقريره ويسمح للقضاء الاداري بالاعتماد عليه كدليل اثبات للفصل في النزاع الضريبي، لكن لا يلتزم الخبير ببيان مصدر ما انتهى اليه من نتائج تستند الى معارفه العلمية والعملية.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن تقرير الخبرة لا يستمد حججته كسند يودع في ملف الدعوى إلا إذا كان مؤرخاً وممهوراً بتوقيع و ختم الخبير أو الخبراء في حالة تعددهم في إنجاز المأمورية.

كما يتضمن تقرير الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية الأوراق والمستندات التي يتحصل عليها الخبير أثناء تنفيذ أعمال الخبرة، ويودعها مع التقرير مشيراً إليها في جرد مفصل على شكل قائمة يحدد فيها نوع كل وثيقة منها والطرف الذي قدمها وأهميتها في الإثبات حسب الوقائع التي تطرق إليها في أعمال الخبرة .

<sup>1</sup> اغليس بوزيد - مرجع سابق - ص 268 .

ومن قبيل هذه الوثائق أشير مثلا إلى وصل الإشعار بالاستلام المتعلق بإخطار الخصوم بزمان ومكان إجراء الخبرة، ونسخة من مستخرج السجل التجاري للمكلف من البطاقة الضريبية *carte fiscale*، نسخة من دفاتر سير أعمال المكلف بالضريبة المقدمة كـمـعـيـار لتقدير قيمة الأعمال التي حققها في نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني.

### المطلب الثاني : مصاريف الخبرة في المنازعة الضريبية .

من المستقر عليه في القانون، أن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة في حدود ما قضى به القانون، ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه في حالة الاستجابة لطلبه جزئيا فانه يتحمل جزئيا كذلك مصاريفها في حدود ما يقرره القرار القضائي مع مراعاة ما كان عليه النزاع عند بداية عمليات الخبرة، وبخصوص مصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فيتحملها إما الخزينة العمومية في حالة تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات محصلة لفائدة الدولة ، كل هذا تم التطرق إليه سابقا أي أن هناك اتفاق في مسألة تحديد مصاريف الخبرة بين المنازعة الإدارية ونظيرتها الضريبية. لكن الأمر الذي نلمسه من خلال حديثنا عن مصاريف الخبرة في المنازعة الإدارية في المبحث الأول هو عدم إمكانية الطعن في قرار المحكمة من قبل الخبير فيما يتعلق بقيمة المصاريف، فهل ينطبق ذلك على مصاريف الخبرة في المنازعة الضريبية ؟ أي هل يمكن لهذا الأخير الطعن في هذا التقدير، الأمر الذي سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.<sup>1</sup>

على خلاف الخبرة في المنازعات الإدارية فقد منح المشرع للخبير الحق في الاعتراض على تقدير المحكمة فيما يتعلق بمصاريف الخبرة الضريبية، و هي الخصوصية التي تضمنها الخبرة في المنازعة الضريبية. حيث نصت الفقرة 09 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "..... ويجوز للخبراء أو الاطراف في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبلغهم قرار رئيس المحكمة الادارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية"، أي يجوز للخبير و للخصوم رفع معارضة في تحديد المصاريف خلال ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغ الحكم أو الأمر الصادر بتحديد المصروفات إذا كان الحكم في الموضوع نهائياً ويكون الأمر الصادر في هذه المعارضة غير قابل لأي طعن.

وإذا كان الحكم في الموضوع قابلا للاستئناف فلا يجوز للخصوم المنازعة في تحديد المصروفات بغير طريق الاستئناف، فبمقتضى هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري أجاز للأطراف الأخرى معارضة تحديد المصاريف و ذلك بالتفريق بين حالتين :

<sup>1</sup> نصر الدين هنوني - مرجع سابق - ص 179 ، 180 .

-الحالة الأولى : إذا كان الحكم في الموضوع نهائيا يمكن للخصوم رفع المعارضة خلال ثمانية أيام من تاريخ تبليغ الحكم أو الأمر المتضمن تحديد المصروفات.

-الحالة الثانية : إذا كان الحكم في الموضوع قابلا للاستئناف فلا يجوز للخصوم منازعة وضع التسعيرة بغير طريق الاستئناف،<sup>1</sup> لكن ماهي كيفية حصول المعارضة في أمر التقدير ؟

لم يحدد المشرع الجزائري الكيفية التي يتم بها التظلم في أمر التقدير و بالتالي يمكن تطبيق القواعد العامة في هذا الشأن، و يتم ذلك بتقديم عريضة يقدمها المتظلم أمام قلم كتاب المحكمة التي قامت بتقدير أتعاب الخبير، ولا يجوز المعارضة في أمر التقدير برفع دعوى بالطرق المعتادة، كما يشترط أن يحصل التظلم من الخبير الذي قام بالمهمة و من الذي له مصلحة في ذلك من الأطراف، كما يقبل التظلم في أمر التقدير من الخصم الذي حكم عليه بدفع المصروفات و أتعاب الخبير.

"غير أنه لا يقبل تظلم الخصم الذي لم يدفع المبالغ المحكوم بها عليه بكتابة ضبط المحكمة، و القرار الصادر في المعارضة المتعلقة بأمر التقدير غير قابل لأي طعن ، ويفصل في التظلم في أقرب وقت ممكن، و إذا تم الحكم بتخفيض ما قدر الخبير من مبلغ أتعاب جاز للخصم أن يحتج بهذا الحكم على خصمه الذي يكون قد أدى للخبير ما يستحقه على أساس أمر التقدير دون إخلال بحق هذا الخصم في الرجوع على الخبير"<sup>2</sup>.

و الجدير بالذكر ان المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 نصت على : "يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما و يحدد مقدار هذه المكافأة القاضي الذي عينه و تحت رقابة النائب العام، و يمنع منعاً باتاً تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في هذا المجال على الخبير أن يتقاضى المكافأة من الأطراف مباشرة"، فهذه المادة أحالت أمر تقدير اتعاب الخبير إلى التشريع و التنظيم لكنه لا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يبين طريقة حساب أتعاب الخبير القضائي .

### المطلب الثالث: سقوط الخصومة

لقد ثار خلاف قضائي بشأن ما يتعلق بسقوط الخصومة لعدم تنفيذ الخبرة الضريبية، خاصة في ظل سكوت المشرع في قانون الاجراءات الجبائية الجديد و كذا قانون الضرائب المباشرة قبله عن مسألة سقوط الخصومة في حالة صدور

<sup>1</sup> مسعود شيهوب - المبادئ العامة للمنازعات الإدارية - ج 2. ط 4 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2005 - ص 106  
<sup>2</sup> أغليس بوزيد - مرجع سابق - ص 293 .

قرار سابق على الفصل في الموضوع أمر بالخبرة في منازعة ضريبة و تسبب المدعي في عدم تنفيذه طيلة سنتين فهل يطبق سقوط الخصومة المنصوص عليه في المادتين 222 و 223 من قانون الاجراءات المدنية الادارية على منازعة الضرائب المباشرة أم لا يطبق؟

إن هذا السؤال سنجد له جوابا بالقرار رقم 7429 الصادر في 20 مارس 1994 عن الغرفة الادارية بالمحكمة العليا بعد أول قرار تصدره الغرة الادارية و يميز تطبيق المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية و بالتالي سقوط الخصومة أمام القضاء الاداري عند بته في منازعات الضرائب المباشرة .

و تتلخص وقائع القضية المنصوص فيها بالقرار المذكور أعلاه بين وزير المالية (إدارة الضرائب) و شركة (S.A.C.O.B.T.P) في أن هذه الاخيرة استأنفت قرارا صادرا عن الغرفة الادارية بمجلس قضاء الجزائر و تحصلت من الغرفة الادارية بالمحكمة العليا على قرار سابق على الفصل في الموضوع ألغى القرار المستأنف و أمر بخبرة جديدة.<sup>1</sup> غير أن الشركة المستأنفة لم تعد السير للدعوى لإنجاز الخبرة طيلة مدة تفوق السنتين و هو ما جعل وزير المالية (إدارة الضرائب) يطلب من المحكمة العليا التصريح بسقوط الخصومة على مستوى الاستئناف و ذلك بموجب عريضة مسجلة في 10 أبريل 1989.

و قد سببت الغرفة الادارية بالمحكمة العليا قرارها المذكور أعلاه على النحو الآتي :

-في الشكل : حيث أن العريضة قانونية و مقبولة طبقا للمادة 220 من قانون الاجراءات المدنية .

-في الموضوع : حيث أنه وردا على طلب الادارة صرح الخبير بموجب رسالة مؤرخة في 22 فيفري 1989 بأن الشركة (S.A.C.O.B.T.P) لم تلجأ أبدا إليه.

حيث أنه كان يجب على الشركة وحدها تحريك الخبرة ، لأن هذه الاخيرة تم الأمر بما من طرف المحكمة العليا بناء على استئناف الشركة.

حيث أنه إذا تسبب المدعي في عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع طيلة مدة سنتين يجوز للمدعي عليه أن يطلب معاينة سقوط الخصومة.

حيث أنه ما دام هذا هو الحال يتعين التصريح بسقوط الخصومة.

<sup>1</sup> العبد صالحى - الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية - د.ط - دار هومة - الجزائر - 2011 - ص 109،110 .

أقرّ مجلس الدولة من جهته في قرار له على إمكانية تطبيق سقوط الخصومة استناداً الى المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية في المنازعات الضريبية سائراً في ذلك على نهج الغرفة الادارية للمحكمة العليا .<sup>1</sup>

ففي قرار أصدره مجلس الدولة في 12 جويلية 1999 فصلاً في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة (ص.ب) و مديرية الضرائب أكد هذا المبدأ ذاهباً الى أن عدم استمرار الدعوى لمدة تزيد عن سنتين وفقاً لأحكام المادة 220 من ق.ا.م و يؤدي إلى سقوطها.

وكانت الغرفة الادارية بالمحكمة العليا (المجلس الاعلى سابقاً) وعلى النقيض من هذا تماماً، إذ في قرار لها أصدرته بتاريخ 14 جانفي 1989 بشأن قضية ( ح م ) ضد رئيس دائرة و والي ولاية جيجل إذ جاء في أسباب القرار ما يلي: "من المستقر عليه قضاءً أن المادة 220 المشار إليها أعلاه لا تجد عملياً ما يبرر تطبيقها في المجال الاداري ما دامت الإجراءات تكتسي طابع التحري، ومن ثم فإن القضاء بها يخالف هذا المبدأ يعد خطأً في تطبيق القانون ". نلاحظ أن المحكمة العليا قضت بعدم جواز تطبيق سقوط الخصومة ليس في مجال المنازعات الضريبية فحسب و إنما في المجال الاداري ككل، وذلك لكون الخصومة ملك للقاضي الإداري و ليست ملك للأطراف، أما حسب الأستاذ عبد العزيز أمقران فإن الغرفة الادارية بالمحكمة العليا ولا شك تأثرت بما هو مستقر عليه في التشريع والاجتهاد القضائي الإداري الفرنسيين اللذان لا يقران بجواز سقوط الخصومة على مستوى القضاء الاداري على أساس أن الدعوى أمام القاضي الاداري ملكا له وليس للطرفين كما هو عليه الحال أمام القاضي العادي إذ ينصان على إمكانية التنازل عن الدعوى فقط، وحسب رأيه أيضاً فإنه لا يمكن اتباع ما يجري العمل به في فرنسا في غياب نص صريح في قانون إ.م.إ المطبق أمام الجهات القضائية الإدارية، أما بالنسبة للأستاذ لحسين بن شيخ أث ملويا معلقاً على قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 01 فيفري 1999 قضى فيه بتطبيق المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية، والذي جاء في حيثياته ما يلي:<sup>2</sup>

حيث أنه في قضية الحال، فقد مضت مدة تزيد عن سنتين بين تاريخ إيداع الخبر لتقريره لدى كتابة الضبط أي تاريخ 25 جويلية 1995 وتاريخ إعادة السير بالدعوى المسجل يوم 31 جانفي 1998، و أنه يتعين بالنتيجة بالقول بأن الخصومة الحالية قد سقطت، إذ قال بأن هذا الموقف من قبل مجلس الدولة غير مستساغ قانوناً ولا يتلائم وطبيعة الإجراءات الواجبة الإلتباع أمام القضاء الإداري ، وأن هذا القرار خرج عن ما قرره قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى بتاريخ 14/01/1989 المشار إليه سابقاً ، وأن مخالفة اجتهاد قضائي يجب أن يتم بواسطة قرار صادر عن

<sup>1</sup> أغليس بوزيد - مرجع سابق ص 295 .

<sup>2</sup> نصر الدين هنوني ، مرجع سابق - ص 184، 185 .



الغرف المجتمعة لمجلس الدولة وليس عن غرفة واحدة هي الغرفة الثانية وهذا تطبيقاً لنص المادة 31 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة<sup>1</sup>.

يتم التمسك بسقوط الخصومة أمام الجهة القضائية الآمرة بالخبرة وليس أمام جهة قضاء الاستئناف ، فالتمسك به لأول مرة أمام مجلس الدولة يؤدي إلى النطق بعدم قبوله هذا ما أكدته مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 2001/04/09 فاصلاً في استئناف رفعته مديرية الضرائب لولاية معسكر وتمسكت فيه بسقوط الخصومة لأول مرة أمام مجلس الدولة . وكان جواب مجلس الدولة قبول الاستئناف شكلاً وتأييد القرار المستأنف اعتماداً على أن هذا الدفع لم يتقدم به إدارة الضرائب أمام الدرجة الأولى مما يستوجب رفضه لكونه دفعا وطلباً جديداً .

وتجدر الإشارة إلى أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية الملغى تقابلها المادتين 222 و 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد حيث تتضمنان نفس الحكم والمضمون .

---

<sup>1</sup> القانون 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة .

## خلاصة الفصل الأول :

نخلص مما سبق إلى أن الخبرة القضائية في المادة الجبائية تخضع لقواعد عامة كغيرها من أنواع الخبرات الإدارية الأخرى، ذلك من حيث سلطة المحكمة ( القاضي ) في تعيين الخبير وتحديد مهامه وقيام الخبير بالمهام المسندة إليه، إلا أنها تخضع لقواعد خاصة أخرى خص بها المشرع المنازعة الجبائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية، أهمها إجراءات الخبرة وطبيعة المسائل الموكلة للخبير أمر توضيحها ( بيانات ومعلومات محاسبية )، وفي شكليات التقرير المودع ( محضر الخبرة ) وفيما يتعلق بإمكانية الطعن في تقدير القاضي لمصاريف الخبرة القضائية ، الأمر الذي يبرز خصوصية الخبرة في المنازعة الجبائية، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن سبب إقدام المشرع على ذلك؟ وعن دور الخبرة القضائية في الفصل في المنازعة الجبائية؟ الأمر الذي سنحاول تحليله من خلال الفصل الثاني لهذه الدراسة .

## الفصل الثاني

### وظيفة الخبرة القضائية في النزاع الجبائي

بعد أن تعرضنا بالتفصيل إلى خصوصية الخبرة في المنازعة الضريبية في الفصل الأول من هذه الدراسة ، سنحاول فيما يلي الخروج بوظيفة الخبرة القضائية في المنازعة الجبائية ، الأمر الذي لا يتأتى إلى بعد تسليط الضوء على خصوصية النزاع الجبائي بوجه عام حتى تتمكن من تحديد تأثير الخبرة على القاضي الجبائي ، فبالرغم من خضوع المنازعة الجبائية للقواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والادارية إلا أنها تخضع للقواعد الخاصة فيما يتعلق بتقديمها والفصل فيها والمضمنة في قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية الأخرى . الشيء الذي يدفعنا إلى البحث في خصوصياتها العامة و الضمنية. لذا ارتقمنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين اثنين . نتناول في :-

**المبحث الأول :- خصوصية النزاع الجبائي .**

**المبحث الثاني :- تأثير الخبرة القضائية على القاضي الجبائي .**

## المبحث الأول : خصوصية النزاع الجبائي .

سنحاول في هذا المبحث التعرض إلى أهم الخصوصيات التي تتميز بها المنازعة الضريبية انطلاقا من الخصوصيات العامة في المطلب الأول من ازدواجية المنازعة من حيث الموضوع ثم من حيث الهدف ، في حين خصصنا المطلب الثاني للتعرض إلى النقاط الضمنية التي تبرز الخصوصيات الخاصة للمنازعة الجبائية .

### المطلب الأول: الخصوصيات العامة للمنازعة الجبائية .

بالرغم من أن الخصومة الجبائية تخضع لنفس القواعد و تعرض أمام نفس الجهات القضائية إلى أنها منازعات تتصف بالازدواجية لذا سنقسم هذا المطلب للحدوث على الازدواجية من حيث المضمون و الثاني من حيث الهدف.

### الفرع الأول: الازدواجية من حيث الموضوع:

في هذا المطلب سنقوم بإعطاء مدلول كل من منازعات الوعاء و منازعات التحصيل دون تفصيلها لئتم ذلك لاحقا من خلال عناصر هذا المبحث.

### أولا: منازعة الوعاء (أساس الضريبة):

طبقا لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه تدخل في اختصاص الطعن النزاعي الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

و يفهم من ذلك أن النزاع في أساس الضريبة قد يكون الغرض منه إما استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة وإما استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. و يتم ذلك عن طريق تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة<sup>1</sup>

و طبقا لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، 76 من نفس القانون، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة

<sup>1</sup> طاوي عبد القادر، بوربيع سعد الدين. "المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية". مذكرة التخرج للمدرسة العليا للقضاء - الدفعة 15. ص 92.

عليه، أن يؤجل دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طالب في عريضة افتتاح دعواه، بالاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة و حدد المبلغ أو بين أسس التخفيض الذي يأمله و شريطة أن يقدم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة.

## ثانيا: منازعات التحصيل:

تنقسم منازعات التحصيل إلى صنفين من المنازعات:

1- منازعات تتعلق بالالتزام في حد ذاته، عن طريق اعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل القسري.

2- منازعات تتعلق بإجراءات المتابعة ، من خلال اعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته.

أوجب المشرع لحل هذه المنازعات، لجوء المكلف بالضريبة، إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء.

على مستوى المرحلة الإدارية: المنازعات المتعلقة باعترض المكلف بالضريبة على التحصيل القسري، كإجراء إجباري، اوجب المشرع الجبائي على المكلف المعترض تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص، ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف طبقاً لأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة في المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، و في هذا الصدد يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض على سند إجراء المتابعة أو أن يطلب إلغاء الغلق المؤقت. أو أن يطلب استرجاع الأشياء المحجوزة.<sup>1</sup>

فبالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة، فقد أوجب المشرع في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم شكوى أمام مدير الضرائب بالولاية، فإذا كان الرد سلبياً بالنسبة للمعترض، يحق لهذا الأخير حينئذ اللجوء إلى القضاء.

يتم الاعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف بالضريبة برفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الاستعجال.

<sup>1</sup> أغليس بوزيد - مرجع سابق - ص 93 .

و تجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

أما فيما يتعلق باسترجاع الأشياء المحجوزة، فقد خول المشرع الجبائي من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، للمكلفين بالضريبة حق استرجاع الأشياء المحجوزة من منقولات و أثاث لدفع الضرائب و الغرامات و الرسوم الواقعة تحت المتابعة حيث انه يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلبه الرامي إلى استرجاع الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب بالولاية لمكان الحجز.

### الفرع الثاني: الازدواجية من حيث الهدف:

لقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية امتيازات نتج عنها قواعد تشريعية، و أخرى تنظيمية تعطي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة، و لعل 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 :<sup>1</sup>

#### أولاً: التماس العفو:

التماس العفو و كما يعرف بالطعون المجانية أو طعون بالعفو و التي يلتمس فيها المكلف بدفع الضريبة من الإدارة الجبائية الإعفاء و التخفيض من الضرائب المعدة قانوناً و هذا في حالة العوز أو الضيق المالي و يكون طلب العفو إما من طرف المكلف أو من طرف قابض الضرائب لذا نقسم هذا الفرع إلى:

#### I- طلب المكلف بدفع الضريبة:

منح المشرع الجبائي المكلفين بدفع الضريبة الحق في طلب التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداد المكلف لدينه الجبائي أو التماس الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامة الجبائية التي يتعرضون لها بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية..

يتم تقديم شكاوي المكلفين إلى مدير الضرائب بالولاية لمكان فرض الضريبة غير خاضع لحقوق الطابع، و في كل وقت . و بعد استلام الطلب يتم تسجيله في سجل خاص يفتح من قبل المفتش ، و يتم طلب كل المبررات التكميلية المتعلقة بالمكلف، و جمع آراء المصالح الأخرى فيما يخص سلوك المكلف بالنظر لاحترامه للالتزامات الجبائية، و يتم

<sup>1</sup>) Thierry Lamulle " revue complète, de la législation fiscale française mémentos LMD", gualina éditeur 2006/2007p280.

إنشاء بعد ذلك ملف الشكاية، الذي يرسل إلى المفتشية لإجراء عملية التحقيق لاستخراج العناصر التي تثبت وجود التخفيض، الإلغاء، الرفض. فرئيس المفتشية يقوم بالتحقيق في العناصر المقدمة من المكلف، بجمع المعلومات و التحليل في الأخير يقدم اقتراحاته و مبرراتها. ويقوم كل من مدير الضرائب بالولاية و المدير الجهوي للضرائب باتخاذ القرار، بناء على رأي اللجنة المحدثة لهذا الغرض حسب الاختصاص و المنشأة على مستوى المديرية الولائية و الجهوية للضرائب.<sup>1</sup>

## II- طلبات قابضي الضرائب:

حول قانون الإجراءات الجبائية لقابضي الضرائب المختلفة إمكانية تقديم طلبات إلى مدير الضرائب بالولاية و هي طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل وطلب تأجيل الدفع وطلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية وفقا لنص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال هذه المادة فالقانون حول لقابضي الضرائب المختلفة، الحق في أن يتقدم إلى مدير الضرائب بطلب إلغاء الحصص التي يستحيل تحصيلها بسبب غياب أو وفاة المكلف أو كانت محل إخضاع مرتين، و هذا ابتداء من السنة الخامسة التي سنة إدراج الجدول في التحصيل.

## III - لجان العفو:

قد تم إنشاء لجان للعفو بناء على رأيها يتخذ كل من المدير الولائي للضرائب و المدير الجهوي للضرائب اتخاذ قرارات العفو و ذلك بناء على نص المادة 01 من القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 المتعلق بإنشاء و تكوين و سير عمل لجان الطعن من أجل العفو و يكون اختصاص هذه اللجان حسب الشكل التالي:

### 1- لجنة العفو الولائية:

تختص اللجنة الولائية من أجل العفو بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلف بدفع الضريبة أو قابض الضرائب المختلفة التي تكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو تساوي 500000 دج. فمثلا الضريبة على أرباح الشركات + الغرامات يعتبر حصة.

<sup>1</sup> مسعود شيهوب - "المبادئ العامة للمنازعات الإدارية" - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزء الثالث - الجزائر - 2001 - ص 188



## 2- لجنة العفو الجهوية:

تختص اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو باستقبال الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضريبة و التي تتجاوز كل حصة منها 500000 دج، كما تختص أيضا بالنظر في الطعون التي يكون موضوعها الطعن في قرارات اللجان الولائية من أجل العفو.<sup>1</sup>

### ثانيا: الخصومة الجبائية .

الخصومة الجبائية و فيها ينازع المكلف الإدارة الجبائية قصد الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساباتها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تنظيمي أو تشريعي، ، و هذا ما يسمى بالطعن النزاعي و ذلك يتم أولا بلجوء المكلف بتظلم إداري أمام الإدارة الجبائية، ثم يختار إما اللجوء للجان الطعن، و إما اللجوء للقضاء الإداري

## I- المنازعة أمام لجان الطعن و لجنة المصالحة:

إذا لم يرضى المكلف بالضريبة برد الإدارة عن شكواه يمكنه التوجه إلى القضاء الإداري أو اللجوء إلى لجان الطعن، هذه اللجان شكلت بموجب الأمر 654/68 المؤرخ في 68/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 1969 المادة 23 مكرر منه وتتنوع إلى :

### 1- لجنة الطعن بالدائرة:

نصت عليها المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجديد المعدل بموجب قانون 24/06 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007 و هي تختص بالطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب أو الرسوم التي تقل عن 500000 دج أو تساوي هذا المبلغ و كذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تقل عن 500000 دج أو تساوي هذا المبلغ و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، كما تختص بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوية للضرائب.

<sup>1</sup> جبوري أحمد - الطابع الخاص للمنازعة الجبائية - مذكرة تخرج للمدرسة العليا للقضاء - الدفعة العاشرة - ص 25 ، 26 .

## 2- لجنة الطعن بالولاية:

نصت عليها أيضا المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية و هي تختص في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفوق 500000 دج و تقل أو تساوي 2000000 دج و التي قد سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، كما تختص بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.<sup>1</sup>

## 3- لجنة الطعن المركزية:

نصت عليها المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و هي تختص في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، و القضايا التي يفوق مبلغها الكامل في الحقوق و الغرامات ( الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عشرة ملايين دينار 10000000 دج و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وكذا المبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذلك الرسم على القيمة المضافة التي تفوق مليوني دينار جزائري(2000000 دج ) والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

## 4- لجنة المصالحة:

يتمثل دور هذه الهيئة المحدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب في محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العامة من جهة و مصالح المكلف من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل، و اللجوء إلى هذه اللجنة يعد طريق إجباري بالنسبة إلى الإدارة لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة كما يكلف بالحضور الخاضع للضريبة بمجرد إعلام موصى عليه مع إشعار بالاستلام، أمام لجنة التوثيق للولاية التي توجد في نطاقها الأموال أو المسجلة.

## II- المنازعة أمام القضاء:

لقد أجاز القانون الجبائي مخاصمة الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري، كما أجاز للإدارة الجبائية مخاصمة المكلف بالجباية، وستتناول هذا الجزء كما يلي:

<sup>1</sup> المرجع السابق - ص 28 .

كنتيجة حتمية للطابع الإداري للمنازعة الجبائية تعتبر المحكمة الإدارية و مجلس الدولة الجهة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر و الفصل في المنازعات الجبائية، و يتجلى هذا الاختصاص بوضوح من خلال المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، و المواد 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية .

إن القانون يلزم المكلف بدفع الضريبة باللجوء إلى طريق التظلم الإداري قبل اللجوء إلى رفع الدعوى أمام القضاء، و التظلم الإداري اشترطه المشرع لأنه ربما يؤدي إلى تصفية النزاع بدون اللجوء إلى القضاء لتخفيف العبء، و تجنّب الخصوم كثيرا من المصاريف. قرار رقم 6509 مؤرخ في 2003/02/25 جاء فيه:

طبقا للمادتين 337،344 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التظلم الإداري المسبق في مادة الضرائب إجراء جوهري من النظام العام، فرفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا. لكنه توجد حالات لا تشترط فيها تقديم الشكوى المسبقة لإدارة الضرائب تطبيقا لنص المادتين 297،298 من قانون الضرائب المباشرة، إذ تعلق النزاع بمنازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية التي موضوعها ليس منازعة التحصيل، و إنما تصرف إدارة الضرائب المتمثل في استمرارها في إبقاء المبالغ التي صدر بشأنها قرار يبطل سند تحصيلها .<sup>1</sup>

وتنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية: يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في قرارات المدير الولائي للضرائب، فيما يخص الاحتجاجات موضوع المنازعات التي يرفضها المعنيون بالأمر، و كذلك القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراء، وفقا لأحكام المادة 195 أدناه.

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 2-76 و 3-76 و 3-77 من قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال نص المادة نستخلص أن المشرع أعطى حالتين فيما يتعلق بأجل رفع الدعوى.

<sup>1</sup> أغليس بوزيد - ص 101 . 102 .

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

سنخصص هذا المطلب للطابع الفوري ، و الثاني حول الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية .

### الفرع الأول : الطابع الفوري للمنازعة الجبائية .

نتناول في هذا الإطار النظام الجزائي ورفع الدعوى من طرف الإدارة

#### أولا: الضريبة الجزافية الوحيدة :

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>1</sup>

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). و في حالة العكس، يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي.

#### 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.

<sup>1</sup> مسعود شيهوب - مرجع سابق - ص 197 .

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

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع .

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

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

يُحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب الإجراءات التالية :

- ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موصى 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.<sup>1</sup>

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> المادة 13 من القانون 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 والمضمن قانون المالية لسنة 2015. الجريدة الرسمية. العدد 78 بتاريخ 2014/12/31.

## ثانيا: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

يمكن للإدارة الجبائية أن تعرض النزاع الجبائي بصفة تلقائية على القاضي بمجرد تلقيها شكوى من طرف المكلف و لأن ذلك يدعم و يعزز 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 و حالة طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن .

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

يتم 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 تجديدها في ورق مدموغ".

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

فبعدما 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 مواد 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>

و في ختام هذا الفرع نقول أن المنازعة الجبائية، و بعد التعمق في قواعدها نجد أنها و نظرا لتدخل عدة عوامل تمتاز بالفورية، و ذلك راجعا لكونها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، حيث أنه و نظرا لإمكانية رفع الدعوى من طرف الإدارة حتى مع وجود تظلم إداري مسبق، و لكون الدعوى الجبائية لا توقف تنفيذ إلا في حالة التأجيل القانوني للدفع و الذي يتم دراسته لاحقا و حتى في هذه الحالة فإن عرض النزاع على القضاء يتم فوراً، كما أنه و بسبب تكرار المنازعة بالنسبة للشخص الواحد و لعدة ضرائب و بسبب النظام الجزائي فإن الفصل في الدعوى الجبائية من طرف القاضي يتم بطريقة فورية.

<sup>1</sup> كوسة فضيل - مرجع سابق - ص 42. 43 .

## الفرع الثاني: الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية:

نظرا لكون المنازعة الجبائية من بدايتها إلى نهايتها أو تسويتها تمتاز بطابع إجرائي اقتصرنا على أهم ما يبرز هذا الجانب وهو الشكوى (التظلم الإداري السابق) و الثاني لدراسة التحقيق في الشكوى.

أولا: الشكوى أمام إدارة الضرائب:

أ - إجراءات تقديم الشكوى:

### I - السلطة المختصة باستلام الشكوى

إن النزاعات المتعلقة بالضرائب و خاصة 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 و الرسوم و الحقوق و الغرامات 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".

وعليه تطبيقا 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.<sup>1</sup>

### II - أجل تقديم الشكوى:

طبقا 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 جراً خطأ أو تكرار.

وعندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوي:

<sup>1</sup> فريجة حسين - مرجع سابق - 22 .

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

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.<sup>1</sup>

## 2 - شكل و محتوى الشكوى:

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

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

### I - البيانات العامة:

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

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، و لأن مصاريف الورق المدموغ غير قابلة للاسترجاع.

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

3- أن تكون الشكوى تعالج موضوعا واحد و تخص نوعا واحدا من الضرائب و تتضمن طلبا واحدا، أي لا تكون متعلقة بعدة أنشطة و تضم عدة أنواع من الضرائب.

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 محددًا سواء إعفاء أو تخفيفا أو تصحيحا.

<sup>1</sup> المرجع السابق - ص 24 .



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،<sup>1</sup> ويعفى المحامون من تقديم الوكالة.

## II - البيانات الخاصة:

- أن يحدد المشتكي موطنه بدقة و بالرجوع إلى نص 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 و الرسوم فإننا نرجع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة، ويكون شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر مستوفي في نظر الفقه لقانوني في الحالات الآتية :

- تقديم الشكوى من طرف محام باسم مكلف بالضريبة مقيم في الخارج يعني اختيار الشاكي موطن 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.

ثانيا: التحقيق في الشكوى و إصدار القرار:

### 1 - إجراءات التحقيق و إصدار القرار :

عندما تصل الشكوى إلى المديرية المختصة بتلقي الشكاوى تقوم بتسجيلها في سجل خاص و تسلم 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

<sup>1</sup> كوسة فضيل - مرجع سابق - 122. 123

المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة، لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف بالضريبة .

وينفرد المدير الولائي للضرائب باختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى المتعلقة بالنزاعات الجبائية التي تقوم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، و يمكن 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>1</sup>

و في حالة الرفض الكلي: يستوجب أن يكون الرفض مسببا و معللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعه، 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 .

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

و في 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 و العقوبات 10 ملايين دينار جزائري يستوجب على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية تبت الإدارة المركزية في الشكاوي موضوع النزاع و المتعلقة 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 الشكاوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام و يؤخذ هذا التاريخ كبتداء لحساب الآجال المسموحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية المختصة.

<sup>1</sup> المرجع السابق - ص 127 - 128 .

### 3 - الأجل القانوني للبت الشكاوي:

حسب نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب يبت في الشكاوى في أجل 06 أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها.<sup>1</sup>

- يبت رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصها .
- يبت 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 إقليميا في أجل 06 أشهر .
- يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى التي تتعلق بأعمال يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق و العقوبات مبلغ 10 ملايين دينار في أجل 08 أشهر.

#### المبحث الثاني: تأثير الخبرة على القاضي الجبائي

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نتعرض إلى تأثير الخبرة على القاضي الجبائي انطلاقا من خصوصية النزاع الجبائي ككل أين تعرضنا إليه في المبحث الأول ، وذلك بالتعرض أولا إلى موقع الخبير في ملفات المنازعات الجبائية وشكليات ايداع تقرير الخبرة في مطلب أول ثم إلى حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الجبائية في المطلب الثاني .

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

تتميز المنازعة الضريبية بمميزات واجراءات خاصة قد تجعل من الخبير يحتل مكانة كبيرة في إثبات المنازعة الجبائية وهو ما سنحاول تسليط الضوء عنه من خلال هذا المطلب أين سنتعرض إلى موقع الخبير في المنازعة الجبائية ثم إلى شكليات إيداع التقرير .

<sup>1</sup> جبوري أحمد - مرجع سابق - ص 47 . 48 .

## الفرع الأول : موقع الخبير في ملفات المنازعات الجبائية

مما لا شك فيه أن القاضي الإداري يلعب دوراً محورياً في تحقيق العدالة الجبائية ودعم ثقة المتقاضين في القضاء الجبائي، إلا أن اقتصار القاضي الإداري على مراقبة الجوانب الشكلية وإغفاله أو تعااضيه 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 تظافر عدة عوامل حالت دون تطور مسار عمل القضاء الجبائي وحدت بالتالي من القدرة على الاجتهاد والإبداع في المادة الضريبية تضاف إلى الضعف على مستوى الإمام 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 غداً 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، خصوصاً 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 محل القاضي الإداري وهذه مسألة خطيرة جداً لعدة أسباب ، أولاًها سيادة بعض الممارسات اللاأخلاقية كالرشوة والمحسوبية في صفوف بعض الخبراء لفائدة المزمع تنعكس سلباً على العمل القضائي في المادة الجبائية وعلى حقوق الخزينة، وثانيها هو المصادقة على أغلب التقارير المنجزة من طرف الخبراء عندما تكون محترمة للشكل المطلوب قانوناً رغم أن المحكمة غير ملزمة بذلك<sup>1</sup> . 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 .

## الفرع الثاني : شكليات ايداع تقرير الخبرة .

إذا أتم الخبير الضريبي كتابة تقريره مستوفياً كافة البيانات الضرورية وفق ما قرّرته المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، يقوم بإيداعه لدى المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم بندبه وفقاً لنص المادة 86-8 من قانون

<sup>1</sup> [http://zinedroit.blogspot.com/2014/11/blog-post\\_21.html](http://zinedroit.blogspot.com/2014/11/blog-post_21.html)

الإجراءات الجبائية . وكما ألزم هذا النص ضرورة إخطار أطراف المنازعة الضريبية بإجراء إيداع تقرير الخبرة قصد إعادة السير في الدعوى من خلال اطلاعهم على التقرير و مناقشتهم 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 و الساري عليه العمل في القضاء الإداري الجزائري هو اتخاذ هذا الإجراء من طرف قلم كتاب الضبط ، و ينبغي في تحديد جلسة استئناف السير في الدعوى بعد الخبرة من مراعاة مهلة العشرين يوما كاملة من تاريخ تبليغ الاطراف بإجراء الإيداع حيث لا يمكن تحديد الجلسة قبل انقضاء هذا الاجل المقرر في نص المادة 86-8 المذكورة آنفا، لتمكين الاطراف من الاطلاع على التقرير و التحضير لمناقشته.

و إذا أغفلت المحكمة الإدارية اتخاذ إجراء الإخطار بإيداع التقرير عن طريق كتابة الضبط أو لم تراعي مهلة العشرين يوما المذكورة و فصلت في النزاع الضريبي، فإن ذلك يعرض قرارها للبطلان، إذا شابها عيب جوهري يترتب عليه ضرر للخصم، و يحق للأطراف أو أحدهم ممن لم يخطر بإجراء الإيداع أن يتمسك بالبطلان أمام محكمة الموضوع و لو كان ذلك لأول مرة أمام مجلس الدولة عند نظر دعوى الطعن بالاستئناف.<sup>1</sup>

و قد حرص المشرع على أن يتم إيداع تقرير الخبرة في الميعاد المحدد بموجب الحكم الأمر بنذب الخبير، حيث تعددت نصوص قانون الاجراءات المدنية و الادارية التي أشارت الى إنجاز الخبرة و إيداع تقرير الخبير، و ما على هذا الخبير إلا ضمان حسن سير أعمال التحقيق و تجنب تعطيل الفصل في النزاع الذي يتوقف حين الانتهاء من المأمورية، و إذا 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 و الإدارية. و لكن إذا تجاوز هذا الميعاد و لم 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، و كما 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 الادارية ؟

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

<sup>1</sup> أغليس بوزيد - ص 292 - 293 .

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 الاجراءات 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 .

إذا قام الخبير في المادة الجبائية بإيداع تقريره لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة بندبه، وتم إعلان أطراف المنازعة للاطلاع عليه واستئناف جلسات نظر الدعوى على نحو ما تقدم بيانه في الدراسة، يأتي دور القاضي لإعمال سلطته في تقدير رأي الخبير متقيدا في ذلك بطبيعة تقرير الخبرة ضمن أوراق ملف الدعوى الضريبية، كما لو تعلق الأمر بدليل مكتوب قدمه أحد أطراف النزاع.

و إذا كان القاضي الإداري عندما تواجهه بعض التعقيدات الحسابية التي تعتري اطوار المنازعة الضريبية و لا يستطيع بنفسه استيضاحها و كانت لازمة للفصل في الدعوى ، يستعين بمن يقدم له التوضيحات الكاملة والدقيقة حتى يكون معرفة شاملة بشأنها ، ويقوم القاضي و المصلحة الجبائية المعنية مع المكلف بدفع الضريبة برقابة الخبير المعين أثناء تنفيذ أعماله التي تخضع دائما لمناقشة و تحفظات و انتقادات الخصوم ، فهل يمكن بعد هذه الضمانات كلها أن يرفض القاضي رأي الخبير الضريبي و يعتمد على معرفته و يقع بما لم يرد في تقرير الخبرة رغم عدم ادراكه لتعقيدات المسائل المفصلة فيه ؟

هكذا أناقش في هذا المطلب حجية تقرير الخبرة الضريبية من خلال استعراض مكانة التقرير ضمن أوراق الإثبات المودعة في ملف الدعوى الضريبية في الفرع الأول، ثم أعرج على بيان السلطة التقديرية للمحكمة الإدارية في الاحتكام برأي الخبير الضريبي في الفرع الثاني.

<sup>1</sup> المرجع السابق – ص 294 .

## الفرع الأول: القوة التَّدليلية 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 و الأشكال القانونية المتطلبة في تحرير الورقة، و متى 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 و الاعتراض عليه بكل الوسائل من قبل أطراف المنازعة الضريبية باستثناء الأوراق التي ترفق بهذا التقرير من دفاتر و كشوف و أصول أو نسخ التبليغ و الإخطار و المعاينات المتعلقة بمحل المكلف بالضريبة، فهي كلها بيانات يتضمنها التقرير ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير. أما ما عدا ذلك من بيانات كالتناج التي توصل إليها الخبير فلا تكون لها حجية و يمكن التنازع فيها لدحضها بكل الوسائل الممكنة، و تكون للقاضي الإداري إزاءها سلطة تقديرية للأخذ بها من عدمه عند المداولة للفصل في النزاع الضريبي .<sup>1</sup>

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

هذا و قد اتجه الفقه و القضاء في كل من مصر و فرنسا الى اعتبار تقرير الخبرة من الأوراق الرسمية بالمعنى الوارد في قانون الإثبات أي كان موضوع النزاع الذي تتعلق به الدعوى، لكن تم تقييد هذه الحجية على أطراف النزاع فقط ولا يمكن ترتيب أثارها في مواجهة الغير الذين لم يختصموا في الدعوى، حيث لا يمكن الاحتجاج به في مواجهتهم.<sup>2</sup>

في حين اتجه الفقه في كل من ألمانيا و إسبانيا و اليونان و إيطاليا و الدنمارك الى اعتبار التقرير من الأوراق التي يمكن الطعن فيها بكل الوسائل إعمالا لقاعدة حرية الاعتراض المقررة للخصوم في مواجهة وسائل الإثبات، مما يدل على أنه لا يرقى في قوته التَّدليلية إلى مرتبة الورقة الرسمية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جبوري أحمد - مرج سابق - ص 64 .  
<sup>2</sup> المرجع السابق - ص 295

و المعمول به في القضاء الإداري الجزائري، أن تقرير الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة، و يبقى مجرد رأي استشاري قد يأخذ به القاضي كما قد يستبعده في كل معطياته أو بعضها، و لا يقيد به ذلك سوى إلزامية تسبب حكمه عند استبعاد نتائج الخبرة إعمالا بنص المادة 144 من قانون إ.م.إ مما يدل على أن التقرير ليس بورقة رسمية تلزم الأطراف و القاضي بمحتواها، مما يجوز مجابته بكافة وسائل و طرق الطعن .

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

تكاد تجمع تشريعات الدول على أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة و لا يلتزم به القاضي و يبقى تقدير عمل أهل الخبرة من المسائل الموضوعية و الواقعية التي يستقل بها قاضي الموضوع.

و لا نجد أي اختلاف لهذه القاعدة التي تناولها المشرع الجزائري في المادة 144 من قانون إ.م.إ لتطبيقها في المواد الجبائية، فرغم أن المحاسبة الجبائية و التعقيدات التي تعرفها تعتبر خارجة عن تكوين القاضي الإداري الناظر في المنازعة الضريبية، إلا و مع ذلك يبقى الأخذ برأي الخبير الضريبي عند الفصل في النزاع خاضعا لسلطة القاضي و تقديره .<sup>2</sup> ففي حالة ما إذا اقتنع بكفاية الأبحاث و التحقيقات الحسابية التي أجراها الخبير و بسلامة الأسس و الأسباب التي بني عليها هذا الرأي، تتخذ المحكمة الإدارية من تقرير الخبير الضريبي سببا لحكمها . و في الحالة التي تنجز الخبرة الضريبية من ثلاث خبراء على نحو ما تقدم بيانه وفقا للمادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن تقدير عمل أهل الخبرة و الموازنة بين آرائهم فيما اختلفوا فيه يكون مما تستقل به المحكمة الإدارية أيضا و لا معقب عليها سوى إلزامية تسبب قرارها إذا قررت استبعاد نتائج هذه الخبرة إعمالا بنص المادة 144 من قانون إ.م.إ، لأن ذلك يعتبر من قواعد تحصيل فهم الواقع في الدعوى الضريبية و تقدير أدلتها و تفسير معطيات أوراق الملف، حيث تدخل كلها ضمن سلطة محكمة الموضوع .

أما إذا لم تقتنع المحكمة الإدارية بالنتائج التي وردت في تقرير الخبير الضريبي، فإنه يكون من السائع لها إصدار حكمها على أساس مختلف عما ورد في التقرير لاسيما إذا استندت إلى وسيلة إثبات أخرى لتكوين قناعتها أو إذا أمرت بخبرة جديدة تكميلية وفق ما نصت عليه المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن يبقى عليها التزام مناقشة الاعتبارات و الأسس التي بني عليها التقرير المستبعد و بيان أوجه تفرقه، حيث لا يكفي لها القضاء باستبعاده مجرد أن ذلك يدخل في إطار سلطته التقديرية .

<sup>1</sup> أغليس بوزيد - ص 300 - 301 .  
<sup>2</sup> المرجع نفسه - 301



لكن مع التسليم لذلك من الناحية التشريعية أو الدراسة النظرية، إلا أنه غالباً ما يأخذ القضاء الإداري بتقرير الخبراء في المادة الجبائية و يجعلها من الدعائم الأساسية التي تبني عليها أحكامه، لأن الأصل في الاستعانة بأهل الخبرة اعتراف لنقص معارف القضاء بشأن المسألة التي أحيلت للخبرة .

هكذا و في الختام أقدر إخفاق المشرع في التوفيق بين امتيازات الإدارة الجبائية و حقوق المكلف بالضريبة عند النص في المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية، على اختصاص عون إدارة الضرائب في تحرير محضر بيدي فيه رأيه حول أعمال الخبرة المنجزة على أساس ما له من دور رقابي على تنفيذ الخبير لمأموريته، و كأن المشرع أراد بهذا النص أن يتحرى الثقة على أعمال الخبير من خلال ما يتضمنه محضر العون الإداري !!.

## خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق نخلص إلى أن المنازعة الجبائية منازعة ادارية بطبيعتها وذلك نظرا لكون أحد أطرافها يدخل ضمن مفهوم المادتين 800 و 801 من قانون الإجراءات الجبائية . إلا أنها تمتاز بالازدواجية من حيث موضوعها نعي بذلك منازعة الوعاء ومنازعة التحصيل. بالإضافة إلى منح المشرع للمكلف امكانية اللجوء إلى الطعون المجانية في حالة العسر المالي مع امكانية اللجوء للخصومة ، كل ذلك يشكل خصوصيات عامة للمنازعة الجبائية بالإضافة إلى خصوصيات ضمنية أخرى نستشفها من خلال فورية الفصل في الدعوى .

الأمر الذي يجعل من المنازعة الجبائية منازعة خاصة بالنظر إلى المنازعات الإدارية الأخرى ، الشيء الذي جعل من تقرير في هذه المنازعة يحتل مكانة كبيرة للفصل في الدعوى ، و 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 مما يجعل تدخل المشرع لضبط قواعد الخبرة الضريبية أمر ضروري .

## خاتمة

إن عدم تخصص القاضي الجزائري في المجال الضريبي يجعله يلجأ إلى الخبراء في أغلب المنازعات للاهتمام برأيه لما تتميز به المنازعات الضريبية من غموض وتشعب، لما تتصف به من ازدواجية سواء من حيث موضوعها أو هدفها، أو لتعلق المنازعات الجبائية بمسائل محاسبية معقدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى الطابع الفوري والاجرائي لهذه المنازعات. كل ذلك جعل من المشرع الجزائري يظهر عناية كبيرة للخبرة الضريبية، حيث خصها بخصوصيات عديدة ضمنها في قانون الاجراءات الجبائية، منها ما يتعلق بطبيعتها و آخر يتعلق بإجراءاتها ودورها في الخصومة الجبائية الأمر الذي جعل من القاضي يلجأ في الكثير من الأحيان إلى تقرير الخبرة لإثبات المنازعة الجبائية و بناء حكمه عليه، وان الممارسة العملية لخبر دليل على ذلك، هذا بالرغم من ان التقرير لا يشتمل إلا على جزء من عناصر ومعطيات الملف التي يجب أن يؤسس عليها القاضي قراره.

بالرغم من ذلك فلا يمكننا ان نتجاهل الدور الكبير الذي يلعبه تقرير الخبرة الضريبية في توضيح الغموض الذي يعتري المنازعة الجبائية ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى دوره الكبير في إعادة التوازن في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ، غير أن دور القاضي الإداري في المنازعة الجبائية ينبغي أن يكون أكثر فعالية وأهمية .

وما سبق من حيثيات هذه الدراسة يمكننا أن نخرج بجملة النتائج الآتية :-

- نظرا لطبيعة المنازعات الضريبية ولما يكتنفها ويعتريها من تشعب وغموض وأهمية فقد ضمنها المشرع في نظام قانوني خاص بها ( قانون الإجراءات الجبائية ) بالإضافة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وهو ما يمنحها خصوصية بالنظر إلى سائر المنازعات الإدارية الأخرى .

- خص المشرع الجزائري الخبرة الضريبية بإجراءات ومراحل خاصة نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في توضيح المسائل الجبائية ، وكمحاوله منه لتحقيق التوازن القانوني بين طرفي النزاع الجبائي .

- تلعب الخبرة الضريبية دورا هاما في التحقيق والكشف عن ملابسات المنازعة الضريبية من حيث طريقة التقدير والمعايير المعتمدة .

- بالرغم من عدم إلزامية الأخذ بتقرير الخبرة الضريبية في إثبات المنازعة ، إلا أن الممارسة العملية توضح بجلاء أن الخبير أصبح هو الحاكم الفعلي والمقرر الحقيقي في ملفات المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري بفعل حلوله محل القاضي الإداري ، بذلك يلعب التقرير الدور الأكبر في إثبات المنازعة الجبائية بالنظر إلى المنازعات الأخرى .

وفي نهاية هذه الدراسة يمكننا أن نورد جملة التوصيات والاقتراحات التالية :

- على المشرع أن يعيد النظر في بعض القواعد الإجرائية التي تحكم الخبرة القضائية خاصة الضريبية منها والتي يصعب تطبيقها عمليا لعدم تبيان كيفية وإجراءات تطبيقها .

- على القاضي أن يقتحم مختلف التخصصات لاستيعاب مختلف المفاهيم والمصطلحات التقنية والفنية التي قد تستعمل في تقرير الخبرة الضريبية ، وذلك بغرض الفهم السليم لمعانيها و لتفادي التأويل والغموض ، كالتنسيق بين فئات الخبراء وجهاز العدالة ، عن طريق عقد لقاءات دورية مباشرة .

- ضبط إجراءات الخبرة الضريبية بصورة دقيقة وذلك تجنباً لإطالة الفصل في النزاع وتخفيف الأعباء على المحاكم وأطراف النزاع الجبائي .

## قائمة المصادر والمراجع :-

### القوانين والمراسيم :-

- 1 - قانون الإجراءات الجبائية- رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 -  
الجريدة الرسمية العدد 79 بتاريخ 23/12/2001.
- 2 - القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية - الجريدة الرسمية  
- العدد 21 بتاريخ 23/04/2008 .
- 3 - القانون رقم 10/14 المؤرخ في 30/12/2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015 . الجريدة الرسمية . العدد  
78 بتاريخ 31/12/2014.

### قائمة الكتب :-

- 1 - أغليس بوزيد - التحقيق في دعاوى القضاء الاداري ،الدعوى الضريبية نموذجا - د.ط - دار الامل للطباعة و  
النشر و التوزيع - الجزائر - 2012 .
- 2 - العيد صالحى - الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية - د.ط - دار هومة - الجزائر - 2011 .
- 3 - بوشير محمد أمقران - قانون الإجراءات المدنية ، نظرية الدعوى ، الخصومة والإجراءات الإستثنائية - ط 1 -  
ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2001 .
- 4 - حسين طاهري - المنازعات الضريبية ، شرح قانون الاجراءات الجبائية - ط 1 - دار الخلدونية - الجزائر -  
2007 .
- 5 - عباس العبودي - شرح أحكام الإثبات المدني - ط.3 - دار الثقافة والنشر والتوزيع - عمان - 2001 .
- 6 - عزيز أمزيان - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - د.ط - دار الهدى - الجزائر - 2005 .
- 7 - كوسة فضيل - الدعوى الضريبية على ضوء اجتهادات مجلس الدولة - ط 1 - دار لونة - الجزائر - 2010 .
- 8 - فريجة حسين - اجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر - د ط - دار العلوم للنشر و التوزيع - المسيلة - 2008 .
- 9 - مُجّد حزيط - الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية - د.ط - دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر  
2014 .
- 10 - مسعود شيهوب - المبادئ العامة للمنازعات الإدارية - ج 2 - ط.4 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر  
- 2005 .
- 11 - مسعود شيهوب - "المبادئ العامة للمنازعات الإدارية" - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزء الثالث - الجزائر  
- 2001 -

- 12 - نبيل صقر - الوسيط في شرح المنازعات المدنية والإدارية - د.ط - دار الهدى للطباعة والنشر - الجزائر - 2008 .
- 13 - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي - الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية - ط.2 - دار هومة - الجزائر - 2009 .

#### قائمة الرسائل والمذكرات :-

- 1 - بثينة اليمن - الخبرة القضائية في المادة الإدارية - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح بورقلة - الجزائر - 2014/2013 .
- 2 - جبوري أحمد - الطابع الخاص للمنازعة الجبائية - مذكرة تخرج للمدرسة العليا للقضاء - الدفعة العاشرة .
- 3 - طاوي عبد القادر، بوربيع سعد الدين. "المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية". مذكرة التخرج للمدرسة العليا للقضاء - الدفعة 15.
- 4 - مريم حدادي - دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - كلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر - 2014 /2013 .

#### قائمة المراجع باللغة الأجنبية :-

.Thierry Lamulle " revue complète, de la législation fiscale française mémentos LMD", gualina éditeur 2006/2007

#### المواقع الإلكترونية :-

<sup>1</sup> [http://zinedroit.blogspot.com/2014/11/blog-post\\_21.html](http://zinedroit.blogspot.com/2014/11/blog-post_21.html)

# فهرس

01	..... مقدمة
03	..... الفصل الأول : أحكام الخبرة الضريبية بين القواعد العامة و القواعد الخاصة
05	..... المبحث الأول : القواعد المشتركة للخبرة القضائية
05	..... المطلب الأول : القاضي الإداري ومهمة الخبير
05	..... الفرع الأول : تعيين الخبير
05	..... أولاً : كيفية تعيين الخبير
06	..... ثانيا : القرار الأمر بتعيين الخبير
10	..... الفرع الثاني : رد الخبير واستبداله
10	..... أولاً : رد الخبير
13	..... ثانيا : استبدال الخبير
14	..... ثالثا : تنحي الخبير
15	..... المطلب الثاني : قيام الخبير بالمهمة المسندة إليه
15	..... الفرع الأول : التنفيذ الشخصي للمهمة
19	..... الفرع الثاني : أتعاب الخبير
20	..... المبحث الثاني : القواعد الخاصة للخبرة الضريبية
20	..... المطلب الأول : طبيعة الخبرة في المنازعات الضريبية
20	..... الفرع الأول : الأمر بإجراء الخبرة
21	..... الفرع الثاني : إجراءات الخبرة الضريبية
21	..... أولاً : مهام الخبير
23	..... ثانيا : إنتهاء الخبرة وتحريز المحضر
25	..... المطلب الثاني : مصاريف الخبرة في المنازعة الضريبية
26	..... المطلب الثالث : سقوط الخصومة

31	..... الفصل الثاني : وظيفه الخبرة القضائية في النزاع الجبائي
33	..... المبحث الأول : خصوصية النزاع الجبائي
33	..... المطلب الأول : الخصوصيات العامة للمنازعة الجبائية
33	..... الفرع الأول : الازدواجية من حيث الموضوع
33	..... أولاً : مازعة الوعاء (أساس الضريبية)
34	..... ثانيا : منازعات التحصيل
35	..... الفرع الثاني : الازدواجية من حيث الهدف
35	..... أولاً : التماس العفو
37	..... ثانيا : الخصومة الجبائية
40	..... المطلب الثاني : الخصوصيات المبرزة للجوانب الضمنية للمنازعة الجبائية
40	..... الفرع الأول : الطابع الفوري للمنازعة الجبائية
40	..... أولاً : الضريبة الجزافية الوحيدة
42	..... ثانيا : رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب
43	..... الفرع الثاني : الطابع الإجرائي للمنازعة الجبائية
43	..... أولاً : الشكوى أمام إدارة الضرائب
45	..... ثانيا : التحقيق في الشكوى وإصدار القرار
47	..... المبحث الثاني : تأثير الخبرة على القاضي الجبائي
47	..... المطلب الأول : موقع الخبير وشكليات إيداع تقرير الخبرة الضريبية
48	..... الفرع الأول : موقع الخبير في ملفات المنازعة الجبائية
48	..... الفرع الثاني : شكليات إيداع تقرير الخبرة
50	..... المطلب الثاني : حجية تقرير الخبرة في إثبات المنازعة الضريبية
51	..... الفرع الأول : القوة التدليلية لتقرير الخبرة في المادة الجبائية
52	..... الفرع الثاني : مدى إلتزام المحكمة الإدارية برأي الخبير
55	..... خاتمة
57	..... قائمة المصادر والمراجع
59	..... الفهرس