

الخبير المحاسب: فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية  
*The Expert Accountant : is an essential player to determine  
 the fate of the tax Conflict*

بلول فهيمة<sup>1</sup>\*

<sup>1</sup> كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر

البريد الإلكتروني: [fbelloul@gmail.com](mailto:fbelloul@gmail.com)

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/05/05

تاريخ الاستلام: 2021/01/29

**ملخص:**

تمهيدا للفصل في الخصومة الضريبية يلجأ القاضي الإداري إلى استشارة خبير قضائي متخصص في المحاسبة من أجل حسم المسائل التقنية التي هي أساس النزاع الضريبي، فيكون لهذا الخبير دورا محوريا لترجيح الكفة لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، أثناء الفصل في الخصومة الضريبية التي لها طابع تقني معقد.

هذا ما يجعل الخبير المحاسب يلعب دورا أساسيا وهذا من خلال إعداد تقرير خبرة يتضمن الإجابة على كل تساؤلات القاضي ذات الطبيعة التقنية، وما يمكن التسليم به أن القاضي الإداري يجد نفسه في الكثير من الحالات مضطرا للأخذ بما توصل إليه الخبير المحاسب في تقريره رغم أن هذا الأخير له تخصص محاسبي وليس قانوني مما قد يؤثر على المسائل القانونية المثارة في الخصومة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الخصومة الضريبية ؛ الخبير المحاسب ؛ تقرير الخبرة

**Abstract:**

In order to settle the tax dispute, the administrative judge has to consult a judicial expert specializing in accounting in order to resolve the technical issues that are the basis of the tax dispute. This expert has a pivotal role to play in favor of the taxpayer or the tax administration in

\* المؤلف المرسل

dealing with tax disputes of a complex technical nature.

This makes the expert who plays the role of pivotal by preparing an experience report that includes answering all the judge's questions of a technical nature, and what can be recognized that the administrative judge finds himself in many cases forced to take what the expert reached in his report, although the latter An accounting and not a legal specialization that may affect the legal issues raised in the tax dispute.

**Keywords:** Expert accountant ; Tax Dispute ; Experience Report.

مقدمة:

تكتسي عملية التحقيق في أية خصومة قضائية أهمية بالغة، لما لهذه المرحلة من مكانة وقيمة ثبوتية للكشف عن الوقائع الصحيحة لموضوع الدعوى القضائية، وهذا يهدف الوصول إلى اقتناع القاضي بالحل النهائي الذي يعتمده أثناء الفصل في الدعوى. وإذا كان المشرع ترك للقاضي الإداري السلطة التقديرية المطلقة لاتخاذ أية وسيلة تحقيق يراها مناسبة ومساعدة للوصول إلى استيعاب موضوع المنازعة وتكييفها القانوني، فإن الأمر بالنسبة للخصومة الضريبية يختلف، بدليل أن المشرع الضريبي حصر وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الاستعانة بها دون منحه السلطة التقريرية للخروج عن هذه الوسائل.

تتمثل هذه الوسائل الخاصة للتحقيق في مادة الضرائب في التحقيق الإضافي والخبرة القضائية، كما جاء ذلك في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، وإذا كانت الوسيلة الأولى مستبعدة في الكثير من الحالات ولا يتم الأمر بها بسبب عدم نجاعتها لكون هذا التحقيق الإضافي تقوم به الإدارة الضريبية، مما يفيد عدم مصداقية هذا الإجراء فإن الوسيلة الثانية وهي الخبرة القضائية، فهي إجراء أساسي تعودت الجهات القضائية الأمر به، نظرا لأهميته في تحليل المسائل التقنية وتفكيك رموزها وإيصالها

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، [ متوفر على الموقع]: [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021/01/06.

للقاضي بطريقة مفهومة<sup>1</sup>.

وإذا كانت مهمة القاضي تنحصر في البحث عن الحقيقة القضائية، ومهمة الأطراف هو البحث عن الحقيقة كما يدعوها من خلال محامهم، فإن مهمة الخبير هو البحث عن الحقيقة العلمية والتقنية، الأمر الذي يجعل القاضي ينتدب خبير من أجل البحث عن هذه الحقيقة<sup>2</sup>.

على هذا الأساس يبدو لنا أنه من الأهمية البحث في هذا الموضوع وتقدير مكانة الخبير المحاسب بالنسبة لطبيعة الحكم الذي سيصدره القاضي الإداري في الخصومة الضريبية، عن طريق طرح التساؤل حول القيمة الثبوتية لتقرير الخبير المحاسب وإلى أي مدى يساهم هذا الأخير في ترجيح الكفة لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أثناء الفصل في الخصومة الضريبية؟

تكتسي هذه الدراسة أهمية لإزالة اللبس الذي لا يزال يطرح في مجال الخصومة الضريبية بصفة عامة وإشكالية الخبرة القضائية في مادة الضرائب التي تبقى من المواضيع الفتية والهامة للدراسة نظرا لعدم وضوح دور الخبير المحاسب الذي يستعين به القاضي الإداري للفصل في الدعوى الضريبية.

وللتوسع في مناقشة وتحليل هذه الإشكالية ينبغي تقسيم الدراسة إلى شقين، نتناول في الأول النظام القانوني للخبير المحاسب، لكي نتمكن في الشق الثاني من معالجة القيمة القانونية لتقرير الخبرة في مادة الضرائب.

<sup>1</sup> تم النص على الأحكام المتعلقة بالخبرة القضائية بصفة عامة في المواد من 125 إلى 145 من القانون رقم 09-08، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. ج. د. ش. عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008.

<sup>2</sup> DUPONCHELLE Bruno, « La conduite de l'expertise de justice administrative la posture de l'expert », p.01. [En ligne]: [www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART\\_33054\\_conduite\\_exp\\_adm\\_2011.pdf](http://www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART_33054_conduite_exp_adm_2011.pdf), (Consulté le 15/12/2020).

## المبحث الأول

### النظام القانوني للخبير المحاسب

إن الخبرة القضائية التي يأمر بها القاضي الإداري في مادة الضرائب متعلقة بالعمليات الحسابية، وبكيفية تقدير وفرض الضريبة من طرف مديرية الضرائب، ونظرا لتعقد وصعوبة هذه العمليات، فإن القاضي لا يستطيع مناقشة مدى صحتها، فيحيلها لأصحاب الاختصاص من الخبراء في مجال المحاسبة، المسجلين لدى قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية.

### المطلب الأول: التسجيل في جدول الخبراء القضائيين

نظرا لأهمية الخبرة في الدعوى القضائية فقد أسندت عملية القيام بهذا الإجراء لفئة معينة من الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية والمؤهلات العلمية للتسجيل في جدول الخبراء القضائيين<sup>1</sup>، وما يميز كيفية اعتماد الخبراء من طرف الجهة القضائية هو إتباع نفس الإجراءات لإعداد قائمة الخبراء المسجلين دون التمييز بين طبيعة تخصص كل خبير أو الجهة التي ينتهي إليها، كما جاء ذلك في المرسوم التنفيذي رقم 95-310<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: الشروط الواجب توافرها لاكتساب صفة الخبير القضائي

تضمنت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 95-310 الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي ينوي التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين وتتمثل هذه الشروط في:

أ- الجنسية الجزائرية: لم يتم التمييز ما إذا كانت الجنسية أصلية أو مكتسبة، حتى إذا كان الشخص له جنسية أجنبية فيمكن قبول تسجيله بشرط أن تكون هناك اتفاقية

<sup>1</sup> بوهوش عبد السلام، المسؤولية التأديبية للخبير القضائي (دراسة مقارنة)، وزارة العدل، المملكة المغربية، (د س ن)، ص. 84.

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ج.د.ش. عدد 60، صادر في 15/10/1995.

دولية ثنائية أو متعددة الأطراف تسمح بذلك، باعتبار أن نص المادة نصت على مراعاة الاتفاقيات الدولية في هذا المجال.

ب- شرط المؤهل: بمعنى أن يكون حائزاً على شهادة جامعية أو مؤهل في الاختصاص يسمح له بالتسجيل، وأكد أن هذا التسجيل يتم بعد ممارسة المهنة في مكتب «معد لذلك، ولا يمكن لأي شخص أن يطلب التسجيل مباشرة دون أن يكون مارس مهنته كخبير استناداً إلى المؤهل أو الشهادة التي يشترطها القانون لاكتساب صفة الخبير في مجال معين.

ج- السيرة الذاتية: بمعنى أن لا يسبق وأن يكون الخبير قد ارتكب أفعال مخلة بالأداب العامة والشرف بصدور قرار نهائي يدينه بهذه الجريمة، وأن لا يكون ضابط عمومي تم عزله أو محامي شطب من النقابة أو موظف عزل بموجب إجراء تأديبي

د- السيرة المهنية: بمعنى أن لا يكون قد تعرض لإفلاس أو تسوية قضائية، أو منع من ممارسة المهنة، كما يشترط نفس المرسوم التنفيذي أن يكون للخبير خبرة مهنية في التخصص لا تقل عن سبعة سنوات من أجل طلب التسجيل.

#### الفرع الثاني: حالات التنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب

بالعودة إلى نص المادة 64 من القانون رقم 10-01 المنظم لمهن الخبراء في مجال المحاسبة<sup>1</sup>، نجده حدد لنا الأوضاع التي يكون فيها الخبير في حالة تنافي، والتي تؤدي إلى منعه من ممارسة المهنة عندما يكون في إحدى الأوضاع التالية:

أ- ممارسة نشاط تجاري: «يمنع على الخبير المحاسب ممارسة أي نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، أو كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني، لأن هذا النشاط قد يؤثر على طبيعة المهام التي يمارسها الخبير.

<sup>1</sup> قانون رقم 10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. ج. د. ش. عدد 42، صادر في 11 جويلية 2010.

ب- التمثيل في مختلف العهد: يمنع على الخبير أن يكون عضو في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية إلا بالنسبة للشركات التي يمكن إنشاؤها من أجل ممارسة مهام المحاسب، وتتنافي أيضا مهنة الخبير المحاسب مع ممارسة العهدة البرلمانية أو عهدة انتخابية في المجالس المحلية. وإذا أراد الخبير ممارسة أية عهدة مؤقتة عليه أن يطلب الإغفال من الجدول لدى لجنة الاعتماد خلال أجل شهر<sup>1</sup>.

ج- الجمع بين المهن في تخصص المحاسبة: فلا يمكن للخبير المحاسب أن يجمع بين هذه المهنة ومهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، على أساس أن القانون حدد شروط ممارسة كل مهنة على حدى رغم الانتماء إلى نفس التخصص والمقاربة في الأدوار التي يمارسها كل خبير، لكن لا يمكن لأي من هؤلاء أن يتخذ لنفسه صفة أخرى غير تلك المحددة في مقرر الاعتماد الصادر من الجهة المختصة.

مع الإشارة إلى أن هذا المنع يتعلق فقط بعلاقة الخبير المحاسب مع زبونه أو الشركة التي التزم بالتكفل بالعمليات الحسابية لفائدتها، ولا يعني هذا أن الخبير المحاسب لا يمكن أن يمارس مهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، بل يمكن ذلك بشرط تحصيل الخبير المحاسب على شهادة محافظ الحسابات، وعلى هذا الأساس نجد أن الكثير من الخبراء المحاسبين لهم أيضا صفة محافظ الحسابات، ويمارسون مهام أكثر تقيدا من المحاسبة العادية، وللحصول على هذه الصفة يجب على الخبير المحاسبة أن يواصل التكوين لنيل هذه الشهادة<sup>2</sup>.

د- طلب الخدمة من الزبون: حسب نص المادة 70 من القانون رقم 01-10 يمنع على الخبراء المحاسبين السعي لدى الزبون من أجل طلب مهمة أو خدمة سواء بصفة مباشرة

<sup>1</sup> كما نصت عليها المادة 46 من نفس القانون.

<sup>2</sup> للمزيد حول مهنة محافظ الحسابات، راجع:

- طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-، العدد التاسع، جوان 2013، ص.ص. 48-39.

أو غير مباشرة، أو البحث عن الزبائن من أجل خدمتهم، أو تخفيض الأتعاب أو منح امتيازات، أو استعمال أية وسيلة من أجل الإشهار، لأن ذلك يؤدي إلى المنافسة غير المشروعة بين ممارسي المهنة.

وأكد أن عدم احترام الخبير لهذه الأوضاع التي تعيق ممارسة مهنته يؤدي إلى خضوعه للمسائلة حسب طبيعة الخطأ، قد تكون تأديبية أو مدنية أو جزائية، كما نصت عليه المواد من 59 إلى 63 من نفس القانون<sup>1</sup>. وما يميز الخبراء أنهم كثيرو التعامل مع الزبائن في إطار تعاقدية، مما يفيد احتمال قيام مسؤولية المدنية للخبير في حالة عدم احترامه لبنود العقد.

أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية، فقد شار في حالة ثبوت قيام الخبير ببعض التصرفات التي تعيق ممارسة المهنة وكل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية، كما جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10، التي لم توضح لنا ما هي الحالات أو الأفعال التي يرتكبها الخبير المحاسب وتكون موضوع مسائلة جزائية، لأن استعمال فقط عبارة التقصير في القيام بالتزاماته القانونية يعتبر غير كاف لتحديد الحالات التي يمكن إثارة المسؤولية الجزائية.

فعدم التزام الخبير بالقيام بمهامه المحددة قانونا لا يعني مباشرة إثارة المسؤولية الجزائية للخبير، باعتبار أنه بشر قد يخطئ أثناء ممارسة مهامه بالنظر إلى تعقد هذه المهام أو قد يقوم بكل التزاماته لكن ليس كما حددها القانون، وهنا ينبغي إثارة المسؤولية التأديبية للخبير وليس المسؤولية الجزائية، التي شار فقط في حالة القيام ببغض التصرفات غير المشروعة التي تمس بكيان المهنة بكامله.

ومن خلال تفحصنا للقانون المنظم لمهنة الخبراء في مجال المحاسبة لم نجد إلا

<sup>1</sup> تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن تطبيقها على الخبير كما جاءت في نص المادة 63 من القانون رقم 01-10 في: الإنذار، - التوبيخ، - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، - الشطب من الجدول.

مادة قانونية واحدة تم من خلالها إقرار خضوع الخبير إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، كما جاء ذلك في نص المادة 71 من القانون 01-10 التي منعت على الخبير إفشاء السر المني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعامل الخبير المحاسب مع الجهة القضائية

ينبغي لفعالية مختلف وسائل التحقيق التي تستعين بها الجهات القضائية، مراقبة إجراءات سير هذه الوسائل، وإذا كان يسهل على الجهة القضائية مراقبة الإجراءات التحقيقية التي تتم داخل هذا المرفق، فإنه من الصعب مراقبة الإجراءات التحقيقية الذي يتم خارج مرفق القضاء، كما هو الأمر في حالة انتداب خبير لتوضيح المسائل التقنية<sup>2</sup>.

عملا بنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، فإن وزير العدل هو الذي يوافق على القوائم التي تم إعدادها من طرف كل مجلس قضائي، فممارسة مهنة الخبير القضائي ينبغي أن تتم تحت إشراف الجهة القضائية<sup>3</sup>، أي خضوعه لنوعين من الرقابة، الأولى يمارسها النائب العام، والثانية يمارسها القاضي من خلال الخضوع لأوامره:

### الفرع الأول: خضوع الخبير المحاسب لرقابة وإشراف النائب العام

يختص النائب العام بالإشراف على مختلف أعوان القضاء أو مساعديه، يتجلى

<sup>1</sup> كيف المشرع الجزائري جريمة إفشاء السر المني بأنها جنحة ويعاقب فاعلها بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج، كما تم النص المادة 301 من الأمر رقم 66-156، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج. ر.ج.د.ش. عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم.

<sup>2</sup> OUDOT Melina Douchy, Procédure civile, 6<sup>ème</sup> édition, L'extenso édition, Paris, 2014, p. 239.

<sup>3</sup> نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 على أنه "يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي وتحت مراقبة النائب العام"



ذلك من خلال سلطته في اتخاذ مختلف الإجراءات المتعلقة باختيار الخبراء وتقديم القائمة إلى رئيس المجلس القضائي من أجل الاجتماع بالقضاة لاختيار قائمة الخبراء. والمقصود بالمراقبة المنصوص عليها في المادة العاشرة السابقة الذكر أن الخبير يمارس مهامه تحت رقابة النائب العام الذي له اتخاذ أي إجراء يراه مناسباً من أجل ضمان أداء الخدمة على أحسن وجه، فباعتبار أن النائب العام هو المكلف بالإشراف على سير مختلف الإجراءات أمام الجهة القضائية، فله أن يقدم المساعدة للخبراء أثناء تأدية مهامهم حسب ما جاء في نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310.

في نفس الإطار يتكفل بمراقبة الخبراء واتخاذ كل الإجراءات الضرورية في حالة ثبوت عدم قيامهم بمهامهم على أحسن وجه، أو في حالة تقديم شكوى من أحد أطراف الدعوى ضد الخبير الذي يقوم بتصرف لا ينسجم مع أخلاقيات المهنة، ويتخذ النائب العام الإجراءات التأديبية اللائمة ضد كل خبير يتبين أنه أخل بالتزاماته القانونية، ويحيل الملف إلى رئيس المجلس القضائي أو يرفع الملف التأديبي إلى وزير العدل من أجل اتخاذ العقوبة المناسبة إذا تعلق الأمر بمخالفات خطيرة قد تؤدي إلى شطب الخبير من القائمة<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: تعامل الخبير المحاسب مع القاضي الإداري

تمتاز العلاقة بين الطرفين بعدم التوازن، على أساس أن القاضي هو الذي يعين الخبير وتكون بحوزته مختلف السلطات، فإذا كان للخبير معرفة تقنية خاصة يستعملها في إنجاز الخبرة، فلأن القاضي هو المقرر النهائي لما جاء في تقرير الخبير ويعتمده من أجل تنويره بالمسائل التقنية<sup>2</sup>، ويمكن تلخيص الدور الذي يقوم به الخبير تحت إشراف القاضي في:

<sup>1</sup> راجع المواد من 19 إلى 22 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

<sup>2</sup> Voir :

- LARCHER- LEPROUST Marie Christine, L'expertise en évaluation d'entreprise, Dalloz, France, 1995, P.72.

أولاً- التقيد بالمأمورية: يجب على الخبير أن ينجز مهمته حسب ما هو محدد في الحكم الذي أمره بإجراء الخبرة، فلا يمكن الإجابة عن إشكالات غير مطروحة من طرف القاضي، كما جاء ذلك في منطوق الحكم، لأن الخروج عما هو محدد في الحكم يعني أن تقرير الخبرة ليس له المصدقية اللازمة ولا يقبله القاضي.

ثانياً- ضرورة رأي القاضي لاتخاذ أي إجراء: يمارس الخبير مهامه تحت سلطة القاضي الذي انتدبه لإجراء الخبرة، مما يستلزم على الخبير أن يلتزم بالأوامر التي يصدرها القاضي خاصة ما يتعلق بالحصول على معلومات معينة أو استفسار حول مضمون التقرير الذي يعبه، كما يمكن للقاضي أن يطلب من الخبير الحضور في جلسة المرافعة من أجل تقديم ملاحظات شفوية عن بعض المسائل المتعلقة بالمأمورية.

وإذا اعترض الخبير أي إشكال أو رأى ضرورة اتخاذ إجراء آخر أو سماع بعض الأشخاص، فإنه يطلب ذلك من القاضي، أو حتى في حالات وجود مستجدات أو وقائع جديدة تؤثر على المهمة التي أمر بها الخبير، فينبغي إطلاع القاضي بكل واقعة جديدة خاصة إذا كانت تعيق إجراء الخبرة.

في نفس الإطار، وحسب نفس المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>، يمكن للخبير أن يرفع تقرير إلى القاضي يتضمن الإشكالات والصعوبات التي تعترض تنفيذ المهمة المسندة إليه.

ثالثاً- طلب تمديد المدة المحددة لإيداع تقرير الخبرة: إذا كان الأصل أن الخبير ملزم باحترام الآجال المحددة له لإنجاز المهمة الموكلة له، فإنه قد لا يتمكن الخبير من إنجاز المأمورية المسندة إليه خلال الآجال المحددة له في الحكم القضائي، هذا ما يسمح له

- CHARRIER Emmanuel, « L'expert-comptable judiciaire : un pair de la cour », in (L'entreprise, le chiffre et le droit), Bordeaux, 2005, p.p. 133- 155.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

بإمكانية تقديم طلب أمام القاضي لتمديد آجال إنجاز الخبرة<sup>1</sup>، مع تقديم ما يثبت أنه لا يستطيع إنجازها خلال الآجال المحددة.

يتمثل الهدف من ضرورة طلب مهلة جديدة لتفادي لسقوط إجراءات الخبرة في حالة عدم التقيد بآجال إيداع التقرير، مع أن الواقع أثبت أن الخبير لا يهتم بهذه المسألة رغم أنه المتسبب في فوات الآجال دون إيداع تقريره أمام الجهة القضائية، ويعود السبب في عدم اكتراث الخبراء بالآجال المحددة في منطوق الحكم إلى غياب الرقابة من طرف القاضي الأمر بإجراء الخبرة الذي لا يتدخل لإلزام الخبير باحترام الآجال المحددة، وحتى النائب العام لا يتدخل في هذه المسألة رغم أهميتها لأنها قد تؤدي إلى سقوط الخصومة والمساس بحقوق المتقاضين.

فينبغي اتخاذ إجراءات المتابعة التأديبية ضد كل خبر لم ينجز المهمة المسندة إليه في آجالها، ولم يطلب التمديد، وليس الاكتفاء بإقرار المسائلة المدنية فقط في النصوص القانونية كما جاء في نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق نلاحظ أن تدخل القاضي في مراحل إنجاز الخبرة يكون فقط في توجيه الخبير للإجراء الواجب اتخاذه، لكن من الناحية العملية قد لا يتدخل القاضي إلا بعد وصول تقرير الخبرة إليه، عكس ما نجده مثلالدى المشرع الفرنسي الذي أقر بالزامية تعيين خبير مختص في مراقبة مختلف إجراءات التحقيق التي تأمر بها الجهة القضائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> راجع نص المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> تنص المادة 132 من نفس القانون على "... إذا قبل الخبير المهمة ولم يقيم بها أو ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، وعلاوة عن ذلك يمكن استبداله".

<sup>3</sup> BINOCHE Emmanul, « Conditions de désignation et missions », Colloque sur (spécificités de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé le 07/01/2004 par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, p.p. 36-37.

## المبحث الثاني

### صعوبة تقديم الأدوار بين القاضي الإداري والخبير المحاسب

إذا سلمنا بخصوصية وتعقد الملفات الضريبية التي تعال على القاضي الإداري فهذا ما يبرر التداخل الموجود بين عمل القاضي والخبير، فإذا كان هذا الأخير يمارس دور تقني بحت فإن القاضي يبقى دوره قانوني بحت، هذا ما يؤدي إلى صعوبة تقديم الأدوار بين الطرفين على أساس أن عمل أي منهما قد يمتد إلى عمل الآخر.

### المطلب الأول: صعوبة الخوض في مسائل المحاسبة بعيداً عن المسألة القانونية

أغلب المنازعات التي يشار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تتعلق بالمسائل التقنية ذات الطبيعة الحسابية التي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي، هذه المسائل تكون في أغلب الحالات موضع اعتراض من طرف المكلف الذي يوصل النزاع إلى القاضي الإداري، هذا الأخير لا يستطيع تحليل هذه المسائل لتحديد مدى مشروعيتها الضريبية، إلا بعد إحالتها إلى أهل الاختصاص من أجل تفسيرها وتوضيحها، وباعتبار الخبير المحاسب تكوينه تقني فيصعب عليه فهم إشكالية النزاع وطبيعته، كما يصعب حتى على القاضي فك هذه المسائل وإيصالها للخبير لتحليلها بطريقة بسيطة بسبب استعمال مصطلحات تقنية صعبة الترجمة القانونية، وعدم سعي الخبير المحاسب إلى بذل جهد لتوضيح المسائل التقنية المثارة في النزاع.

### الفرع الأول: احتواء النزاع على مسائل حسابية ومصطلحات تقنية صعبة الترجمة

#### القانونية

لا يمكن إنكار أهمية استيعاب المصطلحات القانونية والتقنية من طرف القضاة وحتى من طرف الأعوان المساعدين للجهاز القضائي الذين يساهمون في البحث عن حقيقة الخصومات التي تعرض على الجهات القضائية، خاصة مع التطور العلمي الذي تشهده مختلف المجالات، الأمر الذي يكر نوعاً ما عملية الفصل في القضايا

المتعلقة ببعض المسائل والتقنيات الحديثة.

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية، وحتى القوانين المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نلاحظ الطابع التقني الذي يطغى على هذه القوانين، الأمر الذي يجعل المكلفين بالضريبة لا يستعيبون هذا النظام، حتى أعوان الإدارة الضريبية لا يلمون بمضمون النصوص والأحكام التي تتضمنها<sup>1</sup>، بالإضافة إلى تشعب موضوع المنازعات الضريبية، مما يؤثر سلبا حتى على طريقة تدخلهم في مختلف مراحل فرض الضريبة وتحصيلها.

كما يصعب حتى على الجهة القضائية فهم مضمون النزاع نظرا للخلط والإبهام الذي يكتنفه واحتوائه على رموز ومختصرات صعبة الفهم، لاسيما بعد تدخل المكلف بالضريبة الذي يقدم حججه ويحاول تبرير موقفه عن طريق الاستعانة في الكثير من الحالات بمستشار، هذا الأخير له دور في زيادة الأمور تعقيدا، لأنه يعتمد طريقة تحليل تختلف عما هو منصوص عليه قانونا.

هذا الغموض وعدم الوضوح يساهم في تمسك المكلفين بالضريبة عن الخضوع للضريبة ويستغلون هذا الغموض والتعقد للتهرب عن الدفع<sup>2</sup>، ويؤدي في نهاية المطاف إلى ظهور الكثير من النزاعات بين هؤلاء المكلفين ومصالح الإدارة الضريبية.

إن مهمة الخبير التقنية لا يمكن أن تنفصل عن ملف الدعوى وما تتضمنه من إشكالات، فيجب على الخبير أن يجيب عنها بطريقة تقنية ويحيلها من جديد إلى القاضي لإعطائها الصبغة القانونية، للوصول إلى تسوية الخصومة الضريبية.

<sup>1</sup> ذيب منصف، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013-2014، ص. 166.

<sup>2</sup> جمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010، ص. 47.

فمن أهم الأسباب التي تفيد نقص القيمة العلمية لتقرير الخبير المحاسب أنه يقوم فقط بمناقشة المسائل التقنية التي يتضمنها النزاع بطريقة تقنية بحتة، الأمر الذي يجعل القاضي قد لا يستوعب حتى ما توصل إليه الخبير، ويقرر عدم الأخذ بمضمون التقرير بسبب غموضه وهذا الغموض المقصود منه ليس أن الخبير لم ينجز المهمة المسندة إليه على أحسن وجه، وإنما قد يكون اجتهد في إنجاز المأمورية دون أن يتمكن من استعمال صياغة مفهومة من طرف القاضي.

### الفرع الثاني: نقص التعاون بين الخبير المحاسب والقاضي الضريبي

تظهر طبيعة العلاقة التي ينبغي أن تربط الخبير بالقاضي، بمناسبة الفصل في الخصومة الضريبية، فإذا كان القاضي يحتاج لخدمات الخبير ذات الطبيعة التقنية، فلن هذا الأخير يحتاج هو الآخر إلى استشارة القاضي في المسائل القانونية نظرا للتداخل الموجود بين المجالين القانوني والتقني في إطار البحث عن الحلول الممكنة للخصومة.

وإذا كان المنطق يقضي بأن كل طرف يساهم مع الطرف الآخر لإتمام عملية الفصل في الدعوى وإعادة الحق لصاحبه، فلن الواقع يفيد عكس ذلك نظرا لعدم وجود ترابط وتعاون بين الخبير والقاضي، ويعود هذا ربما إلى كثرة واكتظاظ الملفات أمام الجهة القضائية وحتى في مكتب الخبير.

### المطلب الثاني: إشكالية التداخل بين عمل القاضي وعمل الخبير

مهم حاول القاضي تحديد مهام الخبير القضائي فإنه لن يتمكن من حصرها بشكل دقيق بالنظر إلى طبيعة كل نزاع ووقائعه، هذا ما يؤدي إلى تداخل بين مهام الخبير والقاضي لأن هذا الأخير يحيل الملف الضريبي للخبير وينتظر منه معلومات تقنية.

### الفرع الأول: مظاهر التداخل بين عمل الخبير وعمل القاضي

إذا كان عمل القاضي هو الأساس باعتباره يؤدي دورا محوريا، فلن عمل الخبير

هو الآخر قد يبلغ من الأهمية وظيفة القاضي وذلك في بعض النزعات التي يطغى عليها الطابع التقني المعقد، الأمر الذي يجعل القاضي يتنازل عن وظيفته للخبير الذي يعد تقريره حسب معوماته التقنية البحتة وحسب قناعته هو الآخر.

فمن أجل تفعيل أهمية إجراء الخبرة القضائية وفي مختلف المجالات، ينبغي عدم الاستهانة بمكانة الخبير باعتباره فاعل أساسي وضروري لتكملة النقص التقني الذي تعرفه الجهات القضائية، لغياب قضاة وموظفين مختصين في مختلف العلوم.

وتزداد أهمية ومكانة الخبير القضائي بالنسبة للمسائل التقنية التي تغطي على المنازعات الضريبية، وتجعل قضاة المحاكم الإدارية وحتى مجلس الدولة يترددون في الفصل في هذه المنازعات بعيدا عن الرأي التقني للخبير المحاسب.

### الفرع الثاني: مظاهر تأثير القاضي بنتائج الخبرة في مسائل الضريبة

إن التكوين القانوني للقاضي يجعله غير مستقل -إن صح التعبير- فيما يخص معالجته ومناقشته لتقرير الخبرة الذي يعده مختصر في مسائل المحاسبة، ويمكن تلخيص مظاهر هذا التأثير فيما يلي:

أولا- إحالة القاضي لملف الدعوى للخبير المحاسب: مهما اجتهد القاضي لفهم مضمون وقائع النزاع وتكييفها من الناحية القانونية، فإنه يبقى مبتور من الجوانب التقنية التي تستدعي الاستعانة بأهل الاختصاص، مع أن ما يميز هذه الاستعانة أن القاضي يقحم الخبير في مسائل قانونية بالنظر إلى طبيعة الخصومة الضريبية التي هي ثلاثية الأدوار - إن صح التعبير-، يعلب فيها الخبير الدور الأساسي، يتجلى هذا من خلال طريقة انتداب الخبير لإنجاز المأمورية والمهام الواجب القيام بها.

وبالعودة إلى مختلف الأحكام والقرارات الصادرة في مادة الضرائب نجد كثرة الإحالة إلى الخبير وفي ملفات لا تحتاج رأي الخبير، لاسيما ما يتعلق بمراقبة مدى قانونية إجراءات فرض الضريبة، فهنا ينبغي على القاضي أن يعود لأحكام قانون الإجراءات

الجبائية ليتمكن من إيجاد الحل دون طلب رأي الخبير.

ثانيا- صعوبة مناقشة تقرير الخبرة بالنظر إلى نقص تكوين القاضي: إذا تبين

أن المحاسبة تمت وقف التشريع المعمول به، فهذا يعني أن القاضي سيأخذ بما توصل إليه الخبير المحاسب، ولا يكون للقاضي أي مجال للتدخل لأنه منذ البداية أناب الخبير للبحث عن المسائل القانونية وسمح له بالتوغل في اختصاصه الأصلي.

ثالثا- اعتماد القاضي لنتائج تقرير الخبرة بصفة آلية: إذا سلمنا بأن القاضي يبقى مبتور من الجوانب التقنية ويستعين بالخبير المحاسب بصفة آلية، فإن ما يتوصل إليه هذا الأخير قد يكون الحل المفروض على القاضي وعلى أطراف الدعوى باعتبارهم لا يمتلكون المعلومات التي هي بحوزة الخبير المختص.

هذا ما يفيد أن التقرير الذي يعده الخبير قد يكون الورقة الراححة لأي طرف لأن القاضي في غالب الأحيان لا يمكنه مناقشة مدى صحة ومنطقية النتائج التي توصل إليها الخبير ولا يكون أمامه إلا المصادقة عليه أو رفضه بسبب مخالفة بعض الشكليات.

خاتمة: ثبت لنا من خلال ما سبق، أن الخبير المحاسب طرف أساسي لترجيح الكفة أثناء الفصل في الخصومة الضريبية، بالنظر إلى محتوى تقرير الخبرة الذي يعده لمساعدة القاضي أثناء التحقيق في الدعوى.

ومهما اجتهد القاضي الإداري لإيجاد الحل للخصومة الضريبية إلا أنه قد تصادفه مسائل تقنية تجعله عاجزا عن الإلمام بها بالنظر إلى تكون تكوينه القانوني الذي يبرر عدم تفقهه في المسائل الأخرى البعيدة عن تخصصه.

فهذا النقص المعرفي يستدعي دائما الاستعانة بخبراء في مختلف التخصصات، لاسيما تخصص المحاسبة رغم أن المشرع لم يحدد بصفة مباشرة تخصص الخبير الذي يتم انتدابه في الخصومات الضريبية، التي يشير دائما عمليات حسابية يختص بها الخبراء في المحاسبة، فكان على المشرع أن يشير في نص المادة 86 المتعلقة بالخبرة الضريبية أن



هذه الأخيرة، يكف بإنجازها خبراء في المحاسبة فقط، من أجل استبعاد أي لبس قد يطرح في هذا الإطار.

بالإضافة إلى المعوقات التشريعية - إن صح التعبير- التي لها تأثير سلبي على الممارسة الميدانية لمختلف إجراءات التقاضي، نجد أن خبراء المحاسبة هم حقا الأقرب إلى مسائل الضريبة والإشكالات التي تطرح في هذا المجال، لكن تنقصهم الدراية ببعض الوضعيات التي تنتج عن هذه العمليات، فإذا كان الخبير المحاسب يتقن العمليات الحسابية ويكشف عن أي خلل في هذا المجال، فهذا لا يعني أنه يتفنن حقيقة في إنجاز المأمورية.

دليل هذا الطرح، أن الخبير المحاسب إذا كان يتفقه في علم المحاسبة، فليس بالضرورة يصلح للخوض في مسائل الضريبة وتعقيدها، مبرر هذا القول أن الضريبة قبل أن تكون عمليات حسابية، فهي قواعد ونصوص قانونية وتنظيمية يستوجب الإلمام بها من أجل إقرار أية ضريبة مهما كان نطاقها.

هذا ما يزيد الأمور تعقيدا ويكتمش دور الخبير المحاسب في مجال الخصومة الضريبية، فلكي يقرر مدى مشروعية الضريبة المفروضة وقيمتها ينبغي أولا أن يكون عارف بالأحكام التشريعية المتعلقة بالضريبة، فحتى ولو قرر المشرع بأن الخبير القضائي يمارسه فقط دور تقني لمساعدة القاضي على فهم المسائل التقنية والعلمية، إلا أن الممارسة العملية لاسيما في مجال الضريبة، أثبتت أن القاضي لا ينتظر من الخبير معلومات حسابية فقط، وإنما يطلب منه الخوض في مدى صحة الضريبة المفروضة على المكلف، وهذه المسائل تصعب على الخبير باعتباره غير مختص في المسائل القانونية التي هي من صميم عمل واختصاص القاضي.

الأمر الذي يجعل طبيعة العلاقة بين القاضي الإداري والخبير المحاسب يسودها الغموض وعدم الانسجام ويؤدي في الكثير من الأحيان إلى تغليب رأي الخبير على موقف

القاضي بالنظر إلى المسائل التقنية التي تثار في الخصومة الضريبية والتي تجعل رأي الخبير جد مهم لحسم الخصومة الضريبية.

## قائمة المصادر والمراجع:

أولا- باللغة العربية:

أ.الكتب:

- بوهوش عبد السلام، المسؤولية التأديبية للخبير القضائي (دراسة مقارنة)، وزارة العدل، المملكة المغربية، (د س ن).

ب. الأطروحات والمذكرات الجامعية:

- جمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010.

- ذيب منصف، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013-2014.

ج. المقالات:

- طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، العدد التاسع، جوان 2013، ص.ص. 39-48.

د. النصوص القانونية:

- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج. ر.ج.د.ش. عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم.

- قانون رقم 10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر.ج. د. ش. عدد 42، صادر في 11 جويلية 2010.

- قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر.ج. د. ش. عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008.

- قانون الإجراءات الجبائية، [ متوفر على الموقع: [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) ]، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021/01/06.

-مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء

القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ر.ج.د.ش. عدد 60، صادر في 1995/10/15.

ثانيا- باللغة الأجنبية:

- LARCHER- LEPROUST Marie Christine, L'expertise en évaluation d'entreprise, Dalloz, France, 1995.
- OUDOT Melina Douchy, Procédure civile, 6<sup>ème</sup> édition, L'extenso édition, Paris, 2014 .
- CHARRIER Emmanuel, « L'expert-comptable judiciaire : un pair de la cour », in (L'entreprise, le chiffre et le droit), Bordeaux, 2005, p.p. 133- 155. 2014.
- CHARRIER Emmanuel, « L'expert-comptable judiciaire : un pair de la cour », in (L'entreprise, le chiffre et le droit), Bordeaux, 2005, p.p. 133- 155.
- BINOCHE Emmanul, « Conditions de désignation et missions », Colloque sur (spécificités de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé le 07/01/2004 par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, p.p. 36-37.
- DUPONCHELLE Bruno, « La conduite de l'expertise de justice administrative la posture de l'expert », p.01. [En ligne]: [www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART\\_33054\\_conduite\\_exp\\_adm\\_2011.pdf](http://www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART_33054_conduite_exp_adm_2011.pdf), ( Consulté le 15/12/2020).