**جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية**

**كلية الحقوق والعلوم السياسية.**

# الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

**- مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون-**

**فرع: قانون عام**

**تخصص: قانون الجماعات الإقليمية**

**إعداد الطالبتين:**

**- لجردية نعيمة**

**- دربال حياة**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**أغليس بوزيد**

**لجنــة المناقشــة**

- **الأستاذ:** بن موهوب فوزي.....**رئيسا**

-**الأستاذ:** أغليس بوزيد، أستاذ مساعد، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة بجاية، **مشرفا و مقررا**

-**الأستاذ:** بن خالد السعدي..... **ممتحنا**

**سنة المناقشة:2012/09/23**

## إهـــداء

إلى من جعلت من قلبي بحرا لا تلوثه الأحزان، وعلمتني أن الحياة تأخذ ولا تعطي إلى منبع الحب والحنان أمي أطال الله في عمرها.

إلى إخوتي: أعمر، رشيدة، نبيلة.

إلى زوج أختي: علي و ابنيه أنيس ومنى.

إلى أختاي في الله: ليلى وزينة.

إلى أصدقائي: توفيق، ياسين.

إلى من جعل من صداقتنا أخوة إلى أخي و صديقي سليم

إلى جميع الأحباب والأصدقاء.

أهديهم عملي هذا.

**لجردية نعيمة**

## شكـر وتقـدير

نتقدّم بالشكر الجزيل والامتنان العظيم إلى مؤطرنا الأستاذ أغليس بوزيد الذي أمدنا بنصائحه الثمينة وأفادنا بآرائه السديدة، فلقد كانت إرشاداته وملاحظاته السديدة خير مُعين لهذا العمل.

وإلى كل من ساهم معنا في إنجاز هذا العمل.

فشكرا جزيلا لكم.

**الطالبتان**

**لجردية و دربال**

إهداء

إلى ينبوع الحبّ والحنان... إلى من كانا لي ذخرا وفخرا في حياتي...إلى والدي الكريمين أطال اللّه في عمرهما وحفظهما ...

إلى من ربّياني تحت ظلّهما وغمراني حبّا وعطاء...من هما بمثابة أب ثان...وأمّ ثانية لي...أخي الكبير أعمر وزوجته فتيحة...وأبنائهما وبالأخص الصّغير الغالي ريان...

إلى من هم خير قدوة...وخير حماة لإسم الأخوّة...إلى إخوتي الأعزّاء...بشير، سليمان، مولود، عمر...وزوجاتهم ...أبنائهم وبناتهم...

وإهداء خاص إلى أخي الصغير العزيز ياسين...

إلى من وجدت عندهن...صدرا رحبا...إلى أختاي الغاليتين...وازواجهن...

أبنائهنّ وبناتهن...وبالاخص إبنة اختي حكيمة.

إلى زوجة أخي المرحوم..سكنه اللّه فسيح جنانه..حبيبة وإلى أبنائهما...

إلى الإنسان الّذي لاطالما لازمني خلال دراستي الجامعية...وكان لي أخا وصديقا

ناصحا ومعلّما وناهيا..صديقي جهيد..وكلّ أفراد عائلته

إلى كلّ صديقاتي اللّواتي وقفن بجانبي طوال مشواري الدراسي...حكيمة...سهام ..نامية..فتيحة وأختها نورة دون أن أنسى رفيقتي في حياتي وفي عملي نعيمة وكلّ افراد عائلتها...

**دربال حياة**

## قائمة لأهم المختصرات

**أولا – باللغة العربية**

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

**ثانيا – باللغة الفرنسية**

_ **Ed** : **E**dition.

– **OP**. **Cit** : Référence Précédemment Citéé.

_ **P**: Page.

_ **PP**: de la Page jusqu'à la Page.

## مقدّمة

إن تشعب الحياة وتطورها في جميع المجالات خاصة الجبائية منها، أدى إلى تشابك مصالح الأفراد وتضاربها الشيء الذي كان وليد تطور طبيعة النزاعات المعروضة على القضاء كنتيجة حتمية لذلك[1].

وفي المقابل يقوم القاضي عامة بحسم المنازعات والخصومات المعروضة عليه وفقا لما يقدمه الأطراف المتنازعة من حجج وأدلة، ويعتمد في ذلك على معرفته الواسعة للقانون ويحتكم إلى درايته بالأعراف ومبادئ العدل والإنصاف من أجل تحقيق الهدف الأسمى وراء اللجوء إلى القضاء ألا وهو العدالة وإيصال كل ذي حق إلى حقه[2].

لكن ليس من السهل تحقيق ما سبق ذكره، بحيث كثيرا ما تعرض على القاضي قضايا يعجز عن إدراكها نظرا لخروج وقائعها عن حدود درايته القانونية، والمعلوم انه ليس مجبر على أن يلم بكل العلوم والمعارف خاصة ما تعلق بالمجال الحسابي للمنازعة الضريبية المعروفة بالتعقيد، إذ له أن يحكم برد الدعوى لعدم تمكنه من إدراك وقائعها، أو يقضي بها عن جهل رغم عجز إمكانياته العلمية عن إدراكها، لكن وفي كلتا الحالتين حكمه ظالم ومن جهة أخرى يعتبر منكرا للعدالة إن رفض الفصل فيها[3].

ولتفادي الوقوع في مهاوي الظلم وإنكار العدالة، أقرت مختلف التشريعات إمكانية البحث في المجال الخارجي عن ساحة القضاء من أجل التماس ضوء الحقيقة في المنازعة الذي يطرح خلافات لا يفهمها إلا أهل الخبرة والاختصاص.

---

[1]– جداوي رضا، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي، مذكرة لنيل الإجازة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المحمدية، المغرب، 2004، ص 2، منشور في الموقع الإلكتروني:

http://www. Aosfos.org.

[2]– حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، الخبرة الفنية أمام القضاء: دراسة مقارنة، المكتب الفني، عمان، 2003، ص 8.

[3]– مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني: دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، مصر، 2008، ص 1.

يقوم الخبراء بتقديم رأيهم في المسائل المعروضة عليهم في شكل تقرير يعرف بالخبرة القضائية وهي الوسيلة التقنية التي يستعين القاضي بها، وتلجأ إليها محاكم الموضوع بشأن المسائل ذات الصبغة الفنية و العلمية التي لا يأنس من نفسه الكفاية العلمية و الفنية.

ونظراً لأهمية الخبرة القضائية في تحقيق مقاصد العدل و الإنصاف لم يتخلف المشرع الجزائري عن تنظيمها بموجب نصوص قانونية عامة والمتمثلة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و أخرى خاصة تتمثل في قانون الإجراءات الجبائية، وهو جوهر التمييز بين الخبرة في المنازعة الضريبية وبين الخبرة في الدعاوي الأخرى، إذ أنه خصص للخبرة القضائية في المنازعة الضريبية قواعد تحكمها ذات طابع عام منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وأخرى ذات طابع خاص تضمنتها نصوص قانون الإجراءات الجبائية وهو ما يكسب المنازعة الضريبية طابعا خاصا.

وتنعقد هذه الدراسة حول المنازعة الضريبية التي لا تقل أهمية عن المنازعات الأخرى حيث تتميز بالتعقيد خاصة عند عرضها على الخبرة إذ تعتبر هذه المرحلة مرصد المعلومات التقنية والفنية حول موضوع النزاع الضريبي، وإذا تحرى القاضي الدقة في استوحاء الأدلة خلال هذه المرحلة بني قراره على أسس سليمة يخلص بمقتضاها إلى تحقيق العدالة المنوطة بجهاز القضاء[4].

وللإلمام بأهمية الخبرة رغم كونها مجرد إجراء استثنائي لا يرجع إليه القاضي إلا بعد إستنفاذ إجراءات التحقيق الأخرى كان جديرا بنا التساؤل حول:

**ماهية حدود سلطة القاضي الإداري في اللجوء إلى الخبرة الفنية و العمل بها عند الفصل في المنازعة الضريبية؟.**

وبناء على الإشكالية السالفة الذكر، فإننا سنقوم بدراسة موضوع الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية باعتبارها من إجراءات التحقيق الخاصة في فصلين إرتأينا دراسة الخبرة القضائية كإجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية في الفصل الأول لنعرج بعدها لدراسة الخبرة كوسيلة إثبات في الفصل الثاني.

---

[4]– أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011، ص 3.

## الفصل الأول

## الخبرة القضائية إجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية

إن التحقيق في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة إدارية[5]، بشكل عام، إجراء إجباري سواء أمام المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة، و السبب في ذلك يرجع إلى صفة طرفي النزاع في المنازعة الإدارية عامة و المنازعة الضريبية خاصة اللذان ليسا متساويين[6] و بذلك يسعي القاضي الإداري في مثل هذه المنازعات إلى تحقيق التوازن بين هذين الطرفين[7].

و على هذا الأساس خوّل للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل الخبرة للاسترشاد برأيهم في المسائل الفنية الخارجة عن درايته القانونية[8].

يقوم القاضي الإداري في مجال الخبرة القضائية بندب الخبير عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية (المبحث الأول) ليقوم هذا الأخير بتنفيذ المأمورية المسندة إليه مراعيا في ذلك الحدود المرسومة له فيها(المبحث الثان

---

[5]– بحيث أن المنازعة الضريبية تجمع مميزات المنازعة الإدارية في إطارها و هيكلها العام، لأنها تعتبر من المنازعات الناشئة عن الأنشطة ذات الطبيعة الإدارية التي تأتيها الإدارة مستعينة بأساليب السلطة العامة وما تتضمنه من امتيازات السلطة العامة غير المألوفة. راجع في ذلك:

–بودريوة عبد الكريم،" هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28–29 أفريل 2009،غير منشور.

– GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, Procédures Fiscales, 4eme édition, Dalloz, France, 2007, p 231.

[6]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط 3، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 103.

[7]– بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومه للطباعة و النشر التوزيع، الجزائر، 2009، ص 42.

[8]– مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، دحلب للطباعة و النشر، الجزائر، 1992، ص 48.

## المبحث الأول

## ندب الخبير القضائي عند سير التحقيق في المنازعة الجبائية

بما أن الاستعانة بالخبرة أمر متروك تقديره للمحكمة التي تنظر في موضوع النزاع[9] فيمكن لها أن تأمر بها في أي مسألة تعرض عليها للفصل فيها وتجد صعوبات تقنية أو فنية تعجز عن فهمها، و يكون ذلك من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الخصوم[10]، وللتذكير فإنه وحسب الفقرة الأولى من المادة 85 قانون الإجراءات الجبائية فإن الخبرة إجراء من إجراءات التحقيق الخاصة[11] و الوحيدة التي يستعين بها القاضي الإداري لحسم المنازعة الضريبية المعروضة عليه.

و تبعا لذلك، تضطر المحكمة إلى الأمر بتعيين الخبير (المطلب الأول) لكن قد يصادف هذا الأمر عوارض تحول دون سير الخبرة في مرحلة التحقيق (المطلب الثاني).

---

[9]– بولوح عبد العلي، الخبرة القضائية وسلطة القاضي في الأخذ بها، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 18، 2010، ص 17.

[10]– أنظر م 126 القانون 09/08 المؤرخ في صفر 1429 الموافق 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر ج ج عدد21، صادر بتاريخ 23-04-2008، وتقابلها المادة 48 من أمر رقم 154/66 المؤرخ في18 صفر 1386 الموافق 8 يونيو 1966، معدّل ومتمّم، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر ج ج عدد 74 لسنة 1966، (ملغى).

[11]– تنص م 85 ف أولى من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22- 12-2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج عدد 79، صادر بتاريخ 23- 12-2001، ص 40، على" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة ".

## المطلب الأول

## الأمر بتعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية

القاعدة الأصلية أن اللجوء إلى الخبرة الفنية يعود للسلطة التقديرية للقاضي، فيجوز له أن يأمر بها في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها، وحسب ظروف كل دعوى بحيث أن هناك دعوى يجد في ملفها ما يساعده للفصل فيها دون اللجوء إلى الخبير وبالمقابل توجد دعاوى أخرى يستحيل على القاضي الفصل فيها بمعرفته الخاصة لخروج وقائعها عن درايته القانونية لهذا يلجأ لمساعدة الخبير للوصول إلى الحل الفاصل للدعوى المعروضة عليه، لهذا يقوم القاضي بتعيين الخبير القضائي وفق كيفية نضمتها نصوص قانونية (الفرع الأول) بموجب حكم يبين فيه المهام المسندة لهذا الأخير (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

### كيفية تعيين الخبير القضائي

فالتعيين هي الألية القانونية التي يتم على أساسها تحديد من يقوم بالخبرة [12]، ولتعيين الخبير فقد نص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المادة 126 منه على أنه يكون إما من طرف القاضي (أولا) أو بطلب من أحد الخصوم (ثانيا).

#### أولا- سلطة القاضي في تعيين الخبير

وفق نص المادة 86 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية[13] فقد منح للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية للاستدلال برأيهم إذ ما عرضت عليه قضايا للفصل فيها و تحتاج إلى اختصاص فني و تقني خاص.

---

[12]- مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 50.

[13]- تنص م 86 ف أولى ق إ ج على مايلي"يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة..." .

وهذا ما أكدته المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي بموجبها منح المشرع للقاضي حرية الاستعانة بالخبير في المسائل الفنية التي تخرج عن درايته القانونية و يكون ذلك من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم كلما رأى ضرورة لذلك.

ولم يغفل المشرع عن ذكر هذا الاختصاص للقاضي في قانون الإجراءات المدنية الملغى وهو ما تضمنته المادتين 43 و 48 منه.

وعليه فقد منح المشرع للقاضي حرية وسلطة لا يستهان بهما في مجال تعيين الخبير بهدف استشارته للبحث عن الدلائل اللازمة للفصل في القضية المعروضة أمامه وكذا لتكوين قناعته[14] خاصة عند نقص الأدلة أو غموضها ، وعليه فإجراء الخبرة اختياري يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، و لهذا الأخير سلطة الأمر بها حتى بغير طلب الخصوم، و أكثر من ذلك حتى بعد معارضتهم إذا تبين له أنها ضرورية لتنويره[15].

لكن يبقي القاضي من جهة أخرى مقيد بالوقائع التي يتمسك بها أطراف الخصومة، فليس له أن يحقق في واقعة خارجة عن الوقائع التي أبديت في القضية[16].

في المنازعات الضريبية كثيرا ما يتم اللجوء إلى الخبرة القضائية خاصة عندما تكون وسائل الإثبات المتوفرة غير كافية، و المستندات المتواجدة بحوزة القاضي لا تسمح بإيجاد حل للنزاع المرفوع أمامه[17].

**ثانيا- تعيين الخبير بطلب من الخصوم**

لقد استقر القانون الفرنسي و المصري على غرار التشريع الجزائري على أنّ طلب إجراء الخبرة ليس حقا للخصوم يتعين على المحكمة الاستجابة إليه متى طلبوا ذلك، بل هو أمر متروك لمحكمة الموضوع باعتبارها المختصة بذلك، إذ لها كامل السلطة في قبول طلبهم من عدمه[18].

---

[14] – بن خاوة جلول و جبوري أحمد، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008، ص 47.

[15]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 69.

[16]– بغاشي كريمة، الخبرة القضائية في المواد المدنية، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 78.

[17]– بن خاوة جلول و جبوري أحمد، المرجع السابق، ص 48.

[18]– بغاشي كريمة، المرجع السابق، ص 68.

لكن هذا لا يعني عدم تكريس التشريع الجزائري إمكانية طلب الخصوم تعيين الخبير في جميع المجالات، على غرار المادة الجبائية، وهذا ما تضمنته عدة نصوص قانونية منها:

المادة 86 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على انه: *" يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا أو بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية"*.

وتقابلها بذلك المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و التي تنص بدورها على مايلي: *" يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة "*.

وبدورها نصت المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية الملغى على مضمون نص المادتين السالفتين الذكر .

فبموجب ماسلف ذكره، يمكن القول أنه يجوز لأي طرف في الخصومة المعروضة أمام القضاء مدعيا كان أو مدعيا عليه أن يطلب إجراء الخبرة لإثبات ما إدعاه أو نفيه .

لكن من جهة أخرى منح القانون للقاضي حرية رفض طلب الخصوم متى وجد في ظروف و ملفات القضية ما يكفي لتكوين قناعته.

ووجب على الخصم الذي يطلب تعيين الخبير أن يبين في طلبه، من أجل إنجاز الخبرة، بوضوح النقاط الفنية التي يريد إجراء الخبرة فيها، يذكر من جهة أخرى بالتفصيل الأسباب الداعية لإجرائها ويجب كشرط مهم أن يكون الطلب جديا، الغرض من وراءه مساعدة القاضي للفصل في الدعوى وتحقيق العدالة بإعطاء كل ذي حق حقه[19].

للقاضي، باعتبار أن القانون منح له السلطة التقديرية الواسعة في تحديد ضرورة تعيين الخبير من عدمه، أن يرفض الطلب المتضمن تعيين الخبير رغم كون المكلف بالضريبة هو من طلب ذلك لكن ألا يمكن للقاضي أن يتعسف في هذا الرفض؟.

لقد أثارت مسألة تبرير القاضي القرار القاضي برفض تعيين الخبير جدالا كبيرا بين الفقهاء بين من يرى في تسبيب ذلك القرار ضرورة ملحة يزيل بموجبه كل شك في مصداقية القضاء، و بين من يرى

---

[19]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 70.

أن القانون منح للقاضي السلطة التقديرية الكاملة في تعيين الخبير من عدمه لهذا فهو بموجب ذلك غير مجبر على تسبيب قراره القاضي برفض تعيين الخبير[20].

لكن لإزالة أي شك قد يشوب القرار الصادر عن الجهاز القضائي استقر القضاء على ضرورة تسبيب القرار المتضمن رفض تعيين الخبير القضائي، و تم تكريس ذلك في النصوص القانونية في التشريعات المقارنة على غرار التشريع الجزائري و ذلك ظاهر في نص المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالت إليها المادة 888 التي تنص على أنه: " لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه".

وتقابلها في ذلك نص المادة 38 من قانون الإجراءات المدنية الملغى والتي تنص على أن *:"...تسبيب الأحكام واجب..."*، وباعتبار أن هذه المواد واردة في الأحكام المشتركة فإنها تطبق على الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري.

وفق نص المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية[21] يتضح أنه يمكن أن تتم الخبرة من عدة خبراء في حالة طلب الخصوم ذلك وبموجبه تعين المحكمة خبير واحد ويعين كل طرف خبير.

لكن اشترطت الفقرة 3 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية[22] أن لا تسند مهمة الخبرة لكل من ساهم في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو كل من أدلى برأيه في القضية[23].

---

[20]– علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1989، ص 115 وما يليها.

[21]– تنص ف 2 م 86 ق إ ج على مايلي: "تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

[22]– تنص ف 3 م 86 ق إ ج على: "لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق".

[23]– قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 125.

## الفرع الثاني
## الحكم المتضمن تعيين الخبير

من المسلم به أنه لا يوجد خبير قضائي يستطيع ممارسة عمله أو التدخل في الدعوى دون حكم قضائي سابق يندبه بذلك[24]، ويجب أن يتم إصدار حكم من جهة قضائية مختصة وهي في الغالب محكمة الموضوع المختصة بالفصل بالنزاع، وبموجبه تحدد مهام الخبير.

يتم إصدار الحكم المتضمن تعيين الخبير من طرف الجهة القضائية المختصة سواءً كان التعيين من طرف القاضي من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الخصوم، وعليه سنتناول طبيعة الحكم الذي يتضمن تعيين الخبير (أول) وكذا مضمون ذلك الحكم (ثانيا).

### أولا- طبيعة الحكم الآمر بتعيين الخبير

إن الأحكام الصادرة بإجراء خبرة هي الأحكام الإجرائية المتعلقة بإثبات الدعوى و تحقيقها، تصدرها المحكمة قبل الفصل في الموضوع وتهدف من خلاله إلى تهيئة القضية للفصل فيها[25].

وتنقسم الأحكام الإجرائية بدورها إلى أحكام قطعية وأخرى غير قطعية، وتعرف الأحكام القطعية على أنها تلك التي بموجبها تفصل في الطلبات الموضوعية للنزاع[26]، أما الأحكام غير القطعية فهي المتعلقة بسير الدعوى و إجراءات الإثبات.

وتنقسم الأحكام غير القطعية بدورها إلى أحكام تمهيدية وأخرى تحضيرية، وكان التشريع الفرنسي القديم أول من عرف هذه الأحكام، ويعتبر وفقه الحكم تمهيديا عندما تأمر المحكمة قبل الفصل في الموضوع، أما الحكم التحضيري فهو ذلك الحكم الذي يكون محله إجراء تحقيقات تسمح للقاضي بالإلمام بالموضوع[27]، يعتبر الحكم القاضي بتعيين الخبير وفق التشريع الفرنسي حكما قطعيا صادر قبل الفصل في موضوع النزاع، وتستطيع المحكمة بموجب ذلك أن تعدل عنه.

---

[24]- علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 144.

[25]- بغاشي كريمة، المرجع السابق، ص 85.

[26]- علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 180.

[27]- تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 110.

أما المشرع المصري و نظرا لأهمية الآثار المترتبة عن الأحكام السالفة الذكر من جهة وصعوبة معرفة ما إذا كان الحكم تمهيديا أو تحضيريا، إضافة إلى الانتقادات الموجهة لاستئناف الحكم التمهيدي[28] وأمام الاعتبارات العملية، لم يكن أمامه إلا إلغاء التمييز بين تلك الأحكام من جهة وإلغاء القاعدة التي تجيز استئناف الحكم التمهيدي دون الحكم التحضيري من جهة أخرى، إذ جعل استئناف الحكم التمهيدي و الحكم التحضيري لا يكون إلا مع الحكم الصادر عند الفصل في الموضوع.

على غرار التشريعات الأخرى، فقد أخذ المشرع الجزائري بما أخذ به نظيره المصري، ولقد أحسن صنيعا عندما حسم هذا الموضوع وكان ذلك بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية فقد نص في المادة 296 منه على أن الحكم في الموضوع هو الحكم الفاصل كليا أو جزئيا في موضوع النزاع، ونص في المادة 298 منه على أن الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع هو الحكم بإجراء تحقيق أو بتدبير مؤقت وبموجب ذلك لا يحوز على حجية الشيء المقضي فيه، ونص في المادة 145 من نفس القانون على أن الحكم المتضمن تعيين الخبير هو حكم غير فاصل في الدعوى ولا يتم استئنافه أو الطعن فيه بالنقض إلا مع الحكم الفاصل في موضوع النزاع.

بموجب ماسلف ذكره، فإن الحكم المتضمن تعيين الخبير هو حكم قبل الفصل في الموضوع وفق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

أما المشرع الفرنسي فذهب باتجاه معاكس لما استقرت عليه التشريعات السالفة الذكر حيث أنه يجيز استئناف الحكم المتضمن تعيين الخبير بعد الحصول على إذن من رئيس المحكمة بشرط وجود سبب خطير ومشروع يبرر ذلك[29].

**ثانيا– مضمون الحكم القاضي بتعيين خبير**

إذا رأت المحكمة الإدارية سواءً من تلقاء نفسها أو بطلب من الخصوم وجوب تعيين خبير أصدرت حكما بذلك، ويجب وفق النصوص القانونية المنظمة للخبرة أن يتضمن بيانات اعتبرت في التشريع الجزائري ضرورية لتحديد مهام الخبير بدقة وتسهل عمله، على غرار التشريع المصري و الفرنسي.

---

[28]– علي الشحات الحديدي، نفس المرجع، ص 186.

[29]– أنظر م 276 ق م ف أشار إليها: ( علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 190).

وقد نص على هذه البيانات كل من القانون الجبائي من جهة و قانون الإجراءات المدنية والإدارية من جهة أخرى ولم يغفل عن ذكرها المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية الملغى.

إنه ومن نافلة القول، وبالنسبة للشق المتعلق بالخبرة، ينوه القاضي المختص في الحكم عن تعيين الخبير أو الخبراء المنتدبين مع ذكر لقب واسم كل واحد وعنوانه مع تحديد اختصاصه[30] عملا بمقتضيات المادة 128 فقرة 2 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على: *" بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص"*.

يتضمن الحكم إضافة إلى ذلك الأسباب التي تبرر اللجوء إلى الخبرة عملا بنص المادة 128 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هذا ويجب على المحكمة الإدارية أن تحدد بوضوح ودقة مأمورية الخبير، والحكمة من ذلك عدم تماطل الخبير في أداء مهامه بسبب غموضها من جهة، ولتسهيل عملية الإلمام بالموضوع لتنوير محكمة الموضوع من جهة أخرى، إضافة إلى غلق جميع المنافذ المؤدية إلى تفويض مهام وسلطات القاضي للخبير وهو أمر غير مصرح به للقضاء[31].

وقد نص على ما سلف ذكره، كل من المادة 86 فقرتها الأولى قانون الإجراءات الجبائية وكذا الفقرة 3 من المادة 128 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وتقابلها المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

لكن وما يعاب على الأحكام الصادرة في تعيين الخبير، خاصة الخبير الحسابي، هو استعمال عبارات تدخل في تفويض اختصاص القاضي للخبير، فمثلا ذلك استعمال عبارة تحديد المسؤوليات في جريمة الاختلاس وهي مسألة قانونية تخرج عن المسائل الفنية للخبير، بل أخطر من ذلك هناك أوامر تتضمن عبارة "تحديد إن كان هناك اختلاس أم لا".

وعليه وجب على القاضي أن يحدد المهمة الموكلة للخبير تحديدا كافيا و الغرض من ذلك هو إلزام الخبير على الوقوف عند المهام التي عين من أجلها دون التعرض لغير ذلك.

---

[30]– طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، القبة، الجزائر، 2005، ص 57.

[31]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 145.

ومن البيانات كذلك الواجب تضمين الحكم بها نجد تحديد الأجل الذي يلتزم فيه الخبير بإنهاء المأمورية الموكلة إليه وإيداع تقرير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة وفقا ما نصت عليه المادة 128 فقرة 4 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

بالعودة إلى صيغة المخالفة للمادة 128 فقرة 4 السالفة الذكر، يتضح أنه في حالة عدم تحديد مهلة إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط فإنه لا يتم بموجب ذلك تطبيق مقتضيات المادة 132 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على الخبير والتي تنص على: *" إذا قبل الخبير المهمة و لم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحددة جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف و عند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية ويمكن علاوة على ذلك استبداله"*.

لكن ما سبق قوله لا يمنع من تمديد الأجل من قبل المحكمة المختصة بطلب من الخبير نفسه أوبناءً على طلب الخصوم في حالة وجود مبررات جدية تدعو لذلك، وإلا اعتبر الخبير مقصراً في أداء المهام الموكلة إليه[32].

إضافة إلى كل البيانات السالفة الذكر، يتم عملا بمقتضيات المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تحديد مبلغ التسبيق، كما يجب أن يتضمن حكم الاستعانة بالخبرة الفنية تحديد الخصم الذي يتعين عليه دفع مبلغ الأمانة، لكن هذا لا يمنع باعتبار أن القاضي صاحب السلطة في تقدير الخصم الذي سيدفع الأمانة، أن يكلف طرفي المنازعة الضريبية بدفع مبلغ التسبيق مناصفة بينهما[33]، و يحدد في الحكم وفقا للفقرة 2 من المادة 129 السالفة الذكر أجلا لإيداع مبلغ التسبيق، وإلا اعتبر تعيين الخبير لاغيا في حالة عدم إيداع مبلغ التسبيق في الأجل المحدد أنفا.

لكن وعملا بالمادة 130 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يجوز للخصم الذي يثبت حسن نيته عند عدم دفعه لمبلغ التسبيق أن يطلب من المحكمة تمديد أجل الدفع أو إلغاء تعيين الخبير.

بناءً على ما سبق قوله، فإن استكمال إجراءات تعيين الخبير الفني هي بداية لتنفيذ الخبير للمأمورية الموكلة له، ما لم توجد هناك عوارض تحول دون ذلك.

---

[32]– حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، المرجع السابق، ص 69.

[33]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 145.

## المطلب الثّاني

## عوارض سير الخبرة عند التحقيق في المنازعة الضريبية

لقد خوّل المشرّع لأطراف الخصومة الوقوف في وجه الخبير الّذي يخشون تحيّزه لسبب من الأسباب القيام بإجراء قانوني يتمثّل في ردّ الخبير(الفرع الأول) و إذا رفض الخبير القيام بالمهمّة الموكلة له أو أنّه قبلها ولم يقم بها فهنا يتدخّل القاضي كي يقوم باستبدال الخبير(الفرع الثّاني) وإذا اقتضت الضرورة فللخبير ايضا الحقّ في ان يطلب إعفاءه من المهام الموكلة له (الفرع الثّالث).

### الفرع الأوّل

### ردّ الخبير

قبل التّطرّق إلى المقصود بإجراء الرّد وجب الإشارة إلى أن هذا الأخير لا يكون مقبولا من طرف القاضي إلا إذا كانت هناك أسباب مقنعة (أولا) وحتى لا يفضى طلب الرّد بالرفض شكلا وجب إتّباع بعض الإجراءات المنصوص عليها في القانون (ثانيا).

تنص المادة 86 في فقرتها 4 على ما يلى:*" لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطّرف الآخر ويقوم مدير الضرائب بالولاية تقديم الرّد باسم الإدارة "*.

وبمقتضى المادة المذكورة أعلاه نفهم أن ردّ الخبير نعني به إبعاده عن مباشرة المأمورية المكلف بها إذا قام لديه سبب يؤثّر في نزاهته.

وقد خوّل المشرع للخصوم القيام بهذا الإجراء للوقوف في وجه الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها وإزاحته تخوفا من انحيازه لأحد الخصوم او محاباة له وللمحكمة تقدير الأسباب إذا كانت مؤسّسة ولها مايبرّرها كما لها رفض طلب الرّد إذا لم يستند إلى سبب وجيه، ولمدير الضرائب بالولاية الصفة لتقديم الرّد باسم الإدارة الجبائية .

ولقبول طلب الرّد وجب :

– أن يقدّم طلب الرّد من أطراف الخصومة سواء كانوا مدّعين أ ومدّعى عليهم .

– أن يكون الخبير قد تمّ تعيينه تلقائيا من طرف المحكمة لأنه إذا ما عيّن بالاتفاق بين أطراف الخصومة فهذا الأمر لا يجيز لهم طلب ردّ الخبير.

_ أن يقدم طلب الرّد في الميعاد المنصوص عليه في المادة 86 فقرة 04 قانون الإجراءات الجبائية وهي 08 أيّام ابتداءا من اليوم الّذي بلّغ فيه الخصوم بأمر ندب الخبير[34].

_أن يتضمّن طلب الرّد الأسباب والمبرّرات التي دفعت بالخصم إلى القيام بهذا الإجراء، كما عليه إرفاقه بالأدلّة والوثائق التي تؤيد هذه الادلة [35].

**أوّلا – أسباب رد الخبير**

لقد أشار المشرع الفرنسي والمصري إلى أسباب الرّد ولم يخالفه في ذلك المشرع الجزائري ويظهر ذلك في قانون الإجراءات المدنية الملغى في المادة 52 منه وكذا في القانون الجديد قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادّة 133 فقرة 2 منه والتي تنص على مايلي: *" لا يقبل الرّد إلا بسب القرابة المباشرة لغاية الدّرجة الرّابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر"*.

إلا أنّ قانون الإجراءات الجبائية لم يشر إلى هذه الأسباب بل اكتفى في المادّة 86 فقرة 4 إلى وجوب تعليل طلب الرّد.

لقد أشارت المادة 133 فقرة 2 من القانون السّابق ذكره إلى سببين هامين هما القرابة و السبب الجدّي.

بالنسبة للسبب الأول فقد تضمن حالات بتوفّرها جاز للقاضي رد الخبير وتتمثّل في:

– إذا كان للخبير نفسه أو لزوجته مصلحة شخصية في النّزاع.

– إذا كان للخبير أو زوجته دائنا أو مدينا أو مضنون وراثته أو موهوبا له لأحد الخصوم.

– إذا كانت للخبير او زوجته والدا أو صهرا لأحد الخصوم أو زوجته حتى الدرجة الرّابعة.

– إذا كان للخبير أو زوجته دعوى ضدّ أحد الخصوم أو زوجته.

---

[34] – تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السابق، ص 119.

[35] – مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 91.

– إذا كان الخبير قد تعرّض للنزاع نفسه من قبل بوصفه خبيرا أو محكّما أو مستشارا لأحد الخصوم.

أو أن الخبير قد أبدى رأيه في القضية محل النّزاع من قبل[36].

– إذا كان الخبير أو زوجته مكلّفا بإدارة أموال أحد الخصوم.

– إذا وجدت أي رابطة تبعية بين الخبير أو بين أحد الخصوم أو زوجته.

–إذا كانت هناك علاقة مودّة أو عداوة بين الخبير و أحد الخصوم [37] .

أما الأسباب الجدية فتشمل الحالات التّالية:

– عدم الكفاءة العلمية والمهنية .

– عدم اختصاصه في المادة محل الخبرة.

– عدم الجدية في البحث والتّحري المطلوبين في كلّ أعمال الخبرة.

– عدم النّزاهة والإخلاص في العمل[38].

إذا توفرت هذه الأسباب سواء منها التي تبنى على أساس القرابة أو التي تكون جدّي جاز لأحد الخصوم أن يقدّم طلب ردّ الخبير.

**ثانيا– إجراءات ردّ الخبير**

من خلال المادتين 86 فقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 133 فقرة 2 قانون الإجراءات المدنية والإدارية [39] يمكن أن نستخلص الإجراءات الواجب القيام بها أثناء تقديم طلب الرّد والتي تتمثل في :

---

[36] –قصّاص سليم، المرجع السابق، ص 125.

[37]–MILLO François et PINCHON François ,L'expertise judiciaire en Europe, Edition d'Organisation, France, 2002, p p. 282-283.

[38]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص ص 118–119 .

[39] – تنص م 86 ف 4 ق إ ج على: "ويوجه الطلب الذّي يجب إن يكون معلّلا إلى المحكمة الإدارية في اجل 8 أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الّذي يستلم فيه الطّرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله الرّد وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة يبث في هذا الطلب بثّا عاجلا بعد رفع الدّعوى على الخصم".

– وتنص م 133 ف 2 ق إ م إ التي على:"إذا أراد احد الخصوم ردّ الخبير المعين يقدم عريضة تبين أسباب الرّد وتوجه إلى القاضي الّذي أمر بالخبرة خلال 8 أيام من تاريخ تبليغ هذا التّعيين ويفصل دون ناخير في طلب الرّد بأمر غير قابل للطعن"

– أن يقدّم الطّلب الّذي يجب أن يكون مسبّبا ومعلّلا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة تحسب من اليوم الّذي يبلّغ فيه كلّ طرف باسم الخبير الّذي يقصده طلب الرّد أو في أجل أقصاه تاريخ بداية الشّروع في إجراءات الخبرة[40]، ويكون الطلب موقّعا منه أو من وكيله[41] وأي تأخير عن تقديم الطّلب يعتبر تنازلا عنه[42]، كما وجب أن يقدّم طلب الرّد قبل إنجاز الخبرة وبعد تعيين الخبير وإلّا فإنّه لا يجوز إثارة مسألة الرّد لأوّل مرّة أمام جهة الإستئناف وهذا حسب ماجاء في قرار مجلس الدّولة [43].

– يجب أن يذكر الطرف الذي قدّم عريضة طلب الرّد أن اسم ولقب الخبير وعنوانه[44].

– يجب على القاضي الّذي قدّم أمامه طلب الرّد أن يبت فيه بتاّ عاجلا دون تأخير[45].

– إذا كانت الأسباب الّتي قدّمها الخصم مقنعة فإن القاضي يأمر برد الخبير ويرفض الطلب في الحالة العكسية.

– وتختلف الجهة التي تفصل في طلب الرّد بالنظر إلى الجهة التي أصدرت أمر التعيين فمثلا في المادة الجبائية القاضي الّذي يعيّن الخبير نفسه الّذي يفصل في طلب الرّد.

وفي حالة ما تمّ احترام كلّ هذه الإجراءات وتوفرّت الأسباب القانونية صحّ طلب الرّد وما على القاضي المختص إلا أن يقبل طلب المقدّم أمامه ويأمر على الفور برد الخبير واستبعاده من مهامه وان يحكم بذلك، ولكن قبل ذلك وجب الإشارة إلى أن القاضي المختص الذي يقدم إليه طلب الرد وجب عليه سماع كل من الخبير محل الرد والخصوم الآخرين لان طلب الرّد وجب أن يشمل الأسباب السابق ذكرها في المادتين المذكورتين أعلاه، وعلى هذا الأساس يكون من حق الخبير والخصم الآخر الإجابة

---

[40] _ بن خاوة جلول و جبوري أحمد، المرجع السّابق، ص 48.

[41] _ بن شيخ آث ملويا لحسين، المرجع السّابق، ص 221.

[42] _ علي الشّحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 209.

[43] _ قرار مجلس الدّولة رقم 163903، صادر بتاريخ 19-02-2001،الغرفة الإدارية، قرار غير منشور.أشار إليه قصاص سليم، المرجع السابق، ص 126.

[44] _ مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 91.

[45] – حركات بوبكر عبد الغني و قروش انس، تسوية المنازعات الضّريبة، مذكّرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء دفعة 15 لسنة 2007 ، ص 52.

على الأسباب الواردة في عريضة الرد المقدمة للقاضي للفصل فيها، أمّا إذا كانت الأسباب الواردة في الطّلب غير مؤكّدة ولا أساس لها من الصّحة رفض القاضي طلب ردّ الخبير[46].

## الفرع الثّاني

## استبدال الخبير

يتم استبدال الخبير بناءً على أمر على عريضة يصدره القاضي وهذا الأمر يكون في حالات معيّنة (أولا) مع ضرورة الالتزام ببعض الإجراءات (ثانيا).

إن الخبير بعد إحاطته علما بندبه يبدي موقفه من القرار القاضي بذلك ويكون الموقف بقبول المأمورية المسندة إليه وإما رفضها. وقد أشارت المادتين 86 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 132 في فقرتيها الأولى والثّانية قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى استبدال الخبير.

بحيث تنص المادة 86 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية على مايلي: *" في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدّها يعيّن خبيرا آخر بدلا منه ".*

وتقابلها المادة 132 في فقرتيها الأولى والثّانية من قانون الإجراءات المدنيّة والإدارية التي تنص على:*"إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذّر عليه ذلك استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر من القاضي الّذي عينه.*

*إذا قبل الخبير المهمة ولم يقم بها أو لم ينجز تقريره و لم يودعه في الآجال المحددة جاز الحكم عليه بكل ما تسبّب من مصاريف وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية ويمكن علاوة على ذلك استبداله".*

ومن خلال ماجاء ذكره في نص المادتين المذكورتين أعلاه يمكن القول أنه كي يتم استبدال الخبير يستلزم توفر حالات معيّنة واتخاذ بعض الإجراءات الضرورية.

---

[46]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 91.

**أوّلا- حالات استبدال الخبير**

من اجل أن يتم استبدال الخبير الذي تم توكيله من اجل القيام بإنجاز الخبرة يجب أن تكون هناك حالات توجب القيام بهذا الإجراء وهي:

_ إذا رفض الخبير إنجاز المهمة الّتي أوكلت إليه وإذا وجد مانع مشروع فإن القاضي يستبدل الخبير ويكون الاختصاص للقاضي الّذي عيّنه [47].

إذا قبل الخبير المهمة الموكلة إليه إلا أنه لم يقم بها أو لم ينجزها في الآجال المحدّدة لها ولم يقدّم تقريره في الميعاد الّذي حدّده القاضي[48] .

_ كما أن الخبير قد يرفض القيام بالمهمة الموكلة إليه إذا كانت له أسباب جدية مثلا:

قد لا يجد نفسه أهلا للقيام بهذه المهمة [49] ويمكن أن تكون هناك أسباب شخصية أو إي سبب آخر يمكن إن يحول دون قيامه بها.

المشرّع الجزائري لم يحصر حالات استبدال الخبير بل تركها للظروف والملابسات التي تخص كلّ قضية، وقد تضمّنت المواد 234، 235، 314. من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي [50]حالات أخرى إضافة إلى المذكورة في القانون الجزائري وهي:

- إذا توفي الخبير.
- إذا كان قابلا للرّد أو كان طلب رّده من قبل .

بالإضافة إلى ذلك يجوز للقاضي في قانون الإجراءات المدنية الفرنسي سواءً من تلقاء نفسه او بطلب الخصوم استبدال الخبير في الحالات التالية:

_ إذا لم يقم الخبير بواجباته وذلك كأن لم يبدأ في أعماله أو سيبدؤها ويتوقف عنها أو يقطعها دون سبب جدّي.

- إذا لم يستجب لاستدعاء القاضي.
- إذا لم يوضع تقريره في كتابة ضبط المحكمة.

---

[47] -MILLO François et PINCHON François, Op .Cit, p.286.

[48]- تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 123.

[49]- مقداد كوروغلي، ترجمة نسيمة بورنان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002، ص 44.

[50]- مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 102.

– إ ذا خرق التزاماته بإفشاء المعلومات الّتي حصل عليها أثناء قيامه بالمهمة وبسببها .

إنّ عدم احترام الخبير لمثل هذه الواجبات يؤدّي حتما ولا شكّ في ذلك إلى تورّط مسؤولية الخبير، وقد تكون أيضا السبب في شطب اسمه من قائمة الخبراء .

ويستبدل الخبير أيضا:

– إذا شطب اسمه من الجدول.

– أو تقاعد عن العمل.

– أو اوقف مؤقّتا عن ممارسة المهنة [51].

**ثانيا– إجراءات استبدال الخبير**

إذا توفّرت الحالات المشار إليها آنفا جاز للقاضي أو الخصم الّذي يهمه الأمر أن يستبدل الخبير الّذي أوكلت إليه مهمة إجراء الخبرة ويستلزم عليه القيام ببعض الإجراءات وهي:

– يقدّم الطرف الّذي يهمه الأمر عريضة إلى الجهة القضائية المختصة يطلب فيها استبدال الخبير بغيره ويجب أن يضمن في طلبه:

– ذكر أسماء الأطراف وألقابهم وعناوينهم ووظائفهم وملخصا وجيزا عن الوقائع.

– تاريخ الحكم الصادر بتعيين الخبير محل الاستبدال.

– الأسباب التي دعت إلى طلب استبداله بغيره [52].

بعد تقديم العريضة المتضمّنة طلب استبدال الخبير يعين خبيرا آخر مكانه بموجب أمر على عريضة يصدر عن رئيس المحكمة الإدارية المعين له أو رئيس مجلس الدولة حسب مكان تواجد القضية [53].

---

[51]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، هامش رقم 1، ص 101.

[52]–المرجع نفسه، ص 102.

[53]– بن شيخ آث ملويا لحسين، المرجع السّابق، ص 220.

## الفرع الثّالث

## حق الخبير في التّنحّي عن مباشرة المأمورية

إن تنحي الخبير عن مباشرة المأمورية يكون بمبادرة منه وذلك لأسباب يمكن أن تكون دافعا لطلبه هذا الأخير(أولا) ولكن هذا لا يعفيه من التقيد ببعض الإجراءات التي يجب عليه اتخاذها أثناء ممارسته لهذا الحق (ثانيا).

في هذا الخصوص نتساءل إذا كان للخبير الحق في عدم القيام بالمهمة المسندة إليه أو التنحي عن مباشرته لها؟

من حيث المبدأ فالخبير لا يلتزم بقبول المأمورية التي أنتدب لها من المحكمة فله كامل الحرية في قبول هذه الأخيرة من عدمه وهذا المبدأ تقرّه معظم التشريعات على غرار التشريع الفرنسي والمصري والبلجيكي [54].

إن تنحي الخبير عن مباشرة المأمورية التي كلّف بها يتعلّق بمبدأين متعارضين وهما: حرية الفرد التّي ليست ملكا لمرفق عام ومبدأ أعلى والذي يتعلّق بالضرورة الاجتماعية التي تقضي ألا يتخلّف الشخص عن تقديم المساعدة التي يطلبها منه قضاة بلده [55].

ولكن يمكن القول أن مصدر حق الخبير في التنحي عن أداء المهمة أقرب ما يكون إلى عمل القاضي الّذي يعتبر هو مصدر العدالة وأن امتناعه عن القيام بمهامه عدّ إنكارا منه للعدالة إلا أن القانون أجاز له التنحي عن الحكم إذا استشعر الحرج في النظر في الدّعوى فكيف لا يكون هذا للخبير[56] إذا توفرت لديه الأسباب الكافية التي تحد من قدرته على تقديم الأفضل.

---

[54] – علي الشّحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 214.

[55] – مقداد كوروغلي، المرجع السّابق، ص 44.

[56]– غازي مبارك الذنيبات، الخبرة الفنية في إثبات التّزوير في المستندات الخطية فنّا وقانونا، دار الثقافة للنّشر والتوزيع ،2005، مصر ، ص 169.

**أوّلا - أسباب التّنحي عن مباشرة المأمورية**

إن منح الخبير الحق في التنحي عن مباشرة مأموريته يكون القرار الأمثل إذا كانت هناك أسباب جدية تحول دون قيامه بواجبه على أحسن وجه وتكمن هذه الأسباب في:

- حين يكون الخبير مدركا إن المهمة التي أوكلت له قد تكون صعبة ولا يستطيع القيام بها.

- أن تكون له أسباب شخصية أو موضوعية تحول دون قدرته على القيام بها وإرغامه على أدائها لن يكون مفيدا في كشف الحقيقة التي تحتاج إلى القدرة العلمية والتجرد من العواطف والأمر الشخصية

- إذا أدرك الخبير توفر أحدى حالات الرّد يطلب التنحي كي يحترم مبدأ عدم الحياد أو التنحي لأحد الأطراف.

- إذا كانت تنقصه مؤهلات في مجال الخبرة التي أسندت إليه فيتنحى عن المأمورية احتراما منه لمبدأ العلم بهذا المجال لتحقيق الفاعلية.

- إدراكه بعدم استطاعته على إيداع تقرير الخبرة في الأجل المحدد لها وهذا كي لا يؤثر على التنظيم الحسن لأجهزة العدالة [57].

الجدير بالذكر هو أن المشرّع الجزائري لم ينظم حالة تنحي الخبير في قانوني الإجراءات الجبائية والإجراءات المدنية والإدارية بل أدمجها مع الحالات المذكورة في المواد 86 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية والمادة 132 الفقرة الأولى قانون الإجراءات المدنية والإدارية في حالة رفض الخبير المهمة الموكلة له فكان من اللّائق للمشرّع أن ينص على إمكانية اعتذار الخبير عن القيام بالمهمة الموكلة له غير رفضها لان هذا الأخير يعتبر تمرّدا أما الاعتذار فهو دليل على احترام الخبير لمهنته [58].

ونخلص في الأخير إلى انه إن توفرت هذه الأسباب فإن الخبير من حقه أن يطلب التّنحّي عن القيام بالخبرة لكن عليه أن يراعي بعض الإجراءات.

**ثانيا- إجراءات طلب التنحي عن مباشرة المأمورية**

إن المبدأ في إجراءات الخبرة هو عدم إلزام الخبير بالقيام بالمأمورية إلا أنه استوجب على الخبير الذي يرغب في التنحي أن:

---

[57]-غازي مبارك الذنيبات ، المرجع السابق ، ص 169.

[63]-MILLO François et PINCHON François, Op .Cit, p. 286.

_ يقدّم طلبا إلى الجهة التي انتدبته لإجراء الخبرة كما هو الحال في طلب الرّد مع ذكر الأسباب التي تمنعه من تأدية مهمته[59].

وهذا نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي310/95 على أنّه : *"يتعين على الخبير القضائي أن يقدّم طلبا مسبّبا للطعن في الحالتين الآتيتين مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانونا:*

*_ حين لايستطيع أداء مهمته في ظروف تقيد حرية عمله أو من شأنها أن تضر بصفته خبيرا قضائيا*

*_ إذا سبق له أن إطلع على القضية في نطاق آخر"*[60].

وهذا يعني أن الخبير إذا ما رفض المهمّة الموكلة إليه فعليه الإستناد إلى أسباب مشروعة كي يتحاشى تعرّضه لسوء التفاهم والمساءلة. وعليه أن يعبر عن رفضه لإجراء الخبرة بوجه صريح ويكون ذلك إما شفهيا أو كتابيا ، كما يحدث أن يعبر الخبير عن هذا الموقف ضمنيا ويكون ذلك بإمتناعه عن الإمتثال أمام الجهة القضائية صاحب الإختصاص لحلف اليمين مثلا[61].

وعادة فالمحكمة تعفي الخبير من القيام بالمهمة الموكلة له بمجرّد تقديمه للطلب وذكر الأسباب

حتّى لا يتعرّض الخبير لعقوبة الشطب عملا بنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي 310/95 فإن كانت الأسباب التي قدّمها مقبولة ولها مايبرّرها وتقرّر المحكمة إعفاء الخبير من ومهمته أما إذا كانت الأعذار التي تقدّم بها غير مشروعة يرفض الطلب وهنا يكون الخبير ملزم بالمهمّة وإذا رفضها يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من مصاريف [62].

---

[59]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع الّسابق، ص 103.

[60]– المرسوم التنفيذي رقم 310/95، مؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائين وكيفياته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر ج ج عدد 60.

[61] -مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق ، ص 91.

[62]– غازي مبارك الذنيبات، المرجع السّابق، ص 171.

## المبحث الثاني

## تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية

إن الخصوصية التقنية و المحاسبية للنزاع الضريبي تجعل القاضي الفاصل في الدعوى مجبر على الاستعانة بالخبراء في المسائل الفنية التي تكون عائق أمام الحل الذي يسعى القاضي لإيجاده، لتحقيق نوع من الإنصاف وتطبيق العدالة في أحكامه و قراراته[63] حتى بعد استنفاذ الإجراءات الأخرى للتحقيق المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 85 فقرتها الأولى.

فالخبير بعد ندبه من طرف القاضي من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الخصوم يقوم بمباشرة المهام الموكلة إليه (المطلب الأول) وبعد الانتهاء من المأمورية المكلف بها بمقتضى الحكم القاضي بندبه[64] يتم تقدير أتعاب ذلك العمل (المطلب الثاني).

---

[63]- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص128.

– محمد توفيق إسكندر، الخبرة القضائية، د ط، دار هومه، الجزائر، 2002، ص 7.

[64]- تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 127.

## المطلب الأول

## أداء الخبير للمهام الموكلة إليه

بمجرد صدور الحكم القاضي بتعيين الخبير وجب إشعاره بالمهام الموكلة إليه، و ذلك من أجل البدء سريعا في تنفيذ مأموريته.

لا يبدأ الخبير في التنفيذ إلا بعد قبوله بالمأمورية الموكلة إليه، وكذا بعد التأكد من عدم وجود طلب الرد ضده[65] وفي حالة ما إذا وقع رده من طرف أحد الخصوم فإنه لا يباشر مهامه إلا بعد الفصل في طلب الرد، وإن تم الفصل في الطلب بإبقاء الخبير فله إمكانية مباشرة مهامه ويكون التنفيذ شخصي للمأمورية (الفرع الأول) رغم استقلالية الخبير في ذلك[66]، والقول بالاستقلالية في تنفيذ المهام الموكلة للخبير لا يمنع من تسلط نوع من الرقابة عليه عند مباشرته لها (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

### التنفيذ الشخصي للمأمورية

إن الخبير عند إعلامه بالمهام الموكلة إليه وجب عليه أن يبادر في أقرب الآجال بإبلاغ القاضي بقبول المهمة من عدمها كأول عمل يقوم به، وعمليا تنجز الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية[67].

---

[65]– بولوح عبد العلي، المرجع السابق، ص 22.

[66]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 146.

[67]– فنيدس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006، ص 137.

يستخلص من نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن الخبير ملزم بأداء المهام الموكلة إليه شخصيا، فلا يجوز بصيغة المخالفة لهذه المادة أن يقوم الخبير بإسناد المأمورية إلى غيره بطريق الوكالة أو الإنابة أو بأي طريقة أخرى[68].

ومن باب التنفيذ الشخصي للمأمورية يقوم الخبير بدعوة الخصوم و تطبيق مبدأ المواجهة وتلك هي الأعمال التمهيدية يفتتح بها الخبير مأموريته (أولا) ثم يتلو ذلك بالأعمال التنفيذية (ثانيا).

**أولا- الأعمال الأولية لمباشرة المأمورية**

تتمثل الأعمال التمهيدية في تلك التي تسبق التنفيذ الفعلي للمهمة الموكلة للخبير.

تشمل هذه الأعمال استدعاء أطراف المنازعة الضريبية وذلك بهدف تحقيق مبدأ المواجهة بين المصلحة الجبائية والمكلف بالضريبة[69].

ويجب على الخبير غير المقيد في جدول الخبراء أن يؤدي اليمين أمام الجهة القضائية التي أصدرت حكم ندبه وفقا لما نصت عليه المادة 131 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وعملا بنص المادة 86 فقرة 6 قانون الإجراءات الجبائية فإن الخبير يدعو أطراف المنازعة الجبائية لإخطارهم بيوم وساعة ومكان بدء العملية قبل 10 أيام من ذلك، لتمكين كل طرف في المنازعة من العلم بميعاد تنفيذ المأمورية لتهيئة المستندات و الأوراق التي يعزز بها مركزه في إثبات طلباته، وذلك ضمانا لحقوق الدفاع و تحقيقا لمبدأ المواجهة بين طرفي النزاع غير المتساويين.

في حين نصت المادة 53 قانون الإجراءات المدنية الملغى على أن الخبير يقوم بإخطار الخصوم ببدء عملية التنفيذ في غير المسائل الإستعجالية قبل 5 أيام من ذلك، على عكس المادة 135 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أغفلت ذكر المدة التي يستوجب على الخبير احترامها عند إخطار أطراف النزاع بميعاد إنجاز الخبرة.

وما الاختلاف في المدة بين الخبرة في المنازعة الضريبية و الخبرة في المواد الأخرى إلا تأكيد على التعقيد الذي تتميز به المنازعة الضريبية.

---

[68]- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 146.

[69]- علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 256.

- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 147.

ووفقا للمادة 135 قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكورة آنفا فإن الخبير يتكفل بإخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجراء الخبرة عن طريق محضر قضائي.

و أضافت المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية ضرورة إخطار رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة بنصها على مايلي: *"...إذا اقتضى الأمر ذلك، يخطر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ..."*، وهو الأمر الإضافي الذي يميز الخبرة في المنازعة الضريبية عن الخبرة في المواد الأخرى.

ولقد استقر القضاء على أنه إذا تسبب عدم الإخطار في منع الأطراف من تقديم ملاحظاتهم وطلباتهم، فإن ذلك يؤدي حتما إلى بطلان إجراءات الخبرة[70]، وينجر عن ذلك، كنتيجة حتمية لبطلان الخبرة، بطلان الحكم إذا كان قد استند على الخبرة عند الفصل في الدعوى، ولقد أكدت المحكمة العليا ذلك في قرار لها حيث أقرت أنه يستوجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام و الساعات التي يتم فيها إجراء أعمال الخبرة[71].

لكن القضاء المصري لم يستوجب على الخبير أن يدعو الخصوم عند تنفيذه للمهام الموكلة إليه، لأنه لا يمس بالنظام العام وإن حدث أن تمسك أحد الخصوم به فيكون على أساس الإخلال بحق الخصوم في الدفاع و يزول بالتنازل عنه و لا يمكن للمحكمة أن تدفع به من تلقاء نفسها[72].

لكن دعوة الخصوم وعدم حضورهم عملية تنفيذ الخبرة لا يمس بالطابع الوجاهي لهذه الأخيرة[73]، ونتيجة لذلك لا يمكن للخصم الذي تغيب عن الخبرة أن يتمسك ببطلان إجراءات الخبرة أمام القضاء إذ أنه لا يحق للخصم أن يطعن في الإجراءات لعيب شابها يرجع إلى خطئه[74].

**ثانيا- الأعمال التنفيذية للخبرة**

تتمثل الأعمال التنفيذية للخبرة في تلك التي تكون عادة محددة في منطوق الحكم القاضي بتعيين الخبير.

---

[70]- أنظر قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 23-10-2000، قضية مديرية الضرائب لولاية ميلة ضد شركة التضامن لإنتاج البلاط، الغرفة الرابعة، قرار غير منشور، فهرس 656.

[71]- أنظر في ذلك: قرار المحكمة العليا تحت رقم 92010، بتاريخ 3-1- 1993، المجلة القضائية، عدد3، لسنة 1994، ص 184.

[72]- مجدى هرجه مصطفى ، ندب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، ط3، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 94.

[73] – COURTIN Michel, « Expertise et autres mesures d'instruction », Juris-classeur, fascicul 1092, France, 1993, p. 6.

[74]- أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 148.

والخبير عند تكليفه بتنفيذ المأمورية الموكلة إليه فإنه من الضروري بالنسبة إليه الحصول على جميع المعلومات التي تساعده في تكوين رأيه وتقديراته من أجل تحرير تقريره[75].

وتتلخص الأعمال التنفيذية وفقا لنص المادة 86 فقرة 7 قانون الإجراءات الجبائية[76] فيما يلي:

– الاجتماع مع الخصوم للتحقق من شخصية وهوية الحاضرين وصفة كل واحد منهم، وفي حالة غياب أحد الخصوم وتوكيله شخصا آخر أو محاميا وجب على هذا الأخير إطلاع الخبير على سند الوكالة وحدود الوكيل فيها.

وفي حالة حضور بعض الخصوم دون الآخرين فلا يكون ذلك سببا في عدم مباشرة الخبير للمهام الموكلة إليه، لأنه غير مكلف برعاية مصلحة الخصوم، حتى و إن كانت مميزات النزاع الضريبي عدم تساوي الطرفين، من جهة والقاضي لا يحكم ببطلان الخبرة لعدم حضور أحد الخصوم من جهة أخرى.

– بعد ذلك يقوم الخبير بقراءة مضمون الحكم الصادر بندبه بغرض استقراء المهام التي كلف بها من طرف الجهة القضائية التي أصدرته.

– يقوم بعدها برسم خطة عملية يعرضها على الحاضرين يبين فيها كيفيات تنفيذ مهامه حتى نهاية المأمورية الموكلة إليه، لكن تبقى هذه الخطة قابلة للتعديل حسب ما قد يعترضه من صعوبات، مع احترام مبدأ العمل الفني الذي يقضى عدم تجاوز حدود المأمورية[77].

وعلى العموم فالخبير المعين في المنازعة الضريبية شأنه كشأن الخبير المنتدب في أي منازعة أخرى، حيث يتقيد بمضمون الحكم الأمر بندبه، وهذا ما أقرته فقرة 7 من المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على:" *حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية*"[78].

ولا يكفي تسليم الخبير نسخة من حكم تعينه ليحدد تاريخ بداية الخبرة بل يحق له قبل حتى أن يقبل المهمة الموكلة إليه أن يطلع على الأوراق و المستندات المودعة بملف القضية محل الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة، ويكون ذلك إما بإذن من المحكمة أو أن يطلب الخبير من أطراف النزاع استحضار نسخ

---

[75]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 287.

[76]– تنص ف 7 م 86 ق إ ج على مايلي: " يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية و كذلك المشتكي و/أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية".

[77]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 288.

[78]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 149.

من الوثائق التي تهم كل طرف وهو ما تضمنته الفقرة الأولى من المادة 137 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[79].

وفي حالة تماطل أحد الخصوم في تقديم المستندات التي طلبها الخبير يقوم هذا الأخير وفق الفقرة 2[80] من المادة المذكورة أعلاه بإخطار القاضي بذلك، ليأمر هذا الأخير تحت طائلة الغرامة التهديدية الخصم بتقديم تلك الوثائق.

وفقا للفقرة 3[81] من المادة المذكورة أعلاه فإن رفض الخصم تقديم الوثائق و المستندات للخبير قد يترجم كقرينة ضده.

وإن حدث وتصالح أطراف النزاع الضريبي، غالبا ما يحدث لعدم جدواه باعتبار أن موضوعها أموال عمومية[82]، وعملا بنص المادة 142 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[83] يقوم الخبير بإخطار القاضي بموجب تقرير.

وفي الأخير يجب على الخبير تنفيذا للمهمة الموكلة إليه، الانتقال لمعاينة موضوع النزاع و جمع كل المعلومات المتعلقة به، ويكون ذلك بسؤال الخصوم و الأشخاص المحيطين بالواقعة ولا يعني ذلك استدعاء الأشخاص و سماعهم كشهود بعد تحليفهم إي اعتبار الأقوال المدلى بها أمام الخبير إقرارا قضائيا[84].

---

[79]– تنص م 137 ق إ م إ على مايلي: " يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخير".

[80]– تنص ف 2 م 137 ق إ م إ على مايلي:" يطلع الخبير القاضي على أي إشكال يعترضه، ويمكن للقاضي أن يأمر الخصوم، تحت غرامة تهديديه بتقديم المستندات".

[81]– تنص ف 3 م 137 ق إ م إ على مايلي: "يجوز للجهة القضائية أن تستخلص الآثار القانونية المترتبة على امتناع الخصوم عن تقديم المستندات".

[82] – أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 22–23.

[83]– تنص م 142 ق إ م إ على مايلي: "إذا تبين للخبير أن مهمته أصبحت بدون موضوع، بسبب تصالح الخصوم، يتعين عليه إخبار القاضي عن ذلك بموجب تقرير".

[84]– أنظر في ذلك:

قرار المحكمة العليا رقم 296003 الصادر بتاريخ 22–06– 2005، مجلة المحكمة العليا، عدد الأول، لسنة 2005، ص ص 75– 78.

بعد انتهاء الخبير من كل ما سلف ذكره، يقوم باستخدام ما جمعه من معلومات لغرض إتمام مأموريته و تحديد النتائج التي توصل إليها، بهدف تنوير المحكمة لحسم موضوع النزاع المعروض أمامها[85].

وللخبير عملا بالمادة 136 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[86] أن يرفع تقريرا للقاضي عن أي إشكال يعترض تنفيذه للمأمورية.

وللخبير مهلة 03 أشهر لإيداع تقريره[87]، وله عندما يوشك الآجال على الانتهاء أن يطلب من المحكمة التي عينته تمديده [88].

## الفرع الثاني
## الرقابة على أعمال الخبير

إن القول برقابة أعمال الخبير لا يؤدي ذلك إلى الإخلال بالمبدأ الذي يقضي باستقلالية الخبراء عند تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم من طرف المحكمة، والهدف من هذه الرقابة حماية مصالح الأطراف المتنازعة من جهة، وتحقيق الإنصاف والعدالة عند الاستناد للخبرة في الفصل في النزاع من جهة أخرى.

وتمارس هذه الرقابة لغرض تحقيق الأهداف السالفة الذكر من طرف القاضي باعتباره الهيئة التي تجسد العدالة (أولا) وكذلك من طرف الخصوم باعتبارهم الأولى في حماية مصالحهم (ثانيا).

### أولا – الرقابة القضائية على أعمال الخبير

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الرقابة ومدى فاعليتها في الوصول إلى الهدف المرجو من الخبرة، ألا وهو تذليل الصعوبات التي قد تعتري الخبير أثناء إنجازه للمأمورية الموكلة إليه، فقد أخذت به أغلب

---

(85) –DARRIEUTORT Jean-Pierre, « Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience française », 2007, p. 59.

(86)– تنص م 136 ق إ م إ على: "يرفع الخبير تقريرا عن جميع الإشكالات التي تعترض تنفيذ مهمته".

(87)– قرار مجلس الدولة رقم 1005722، الصادر في 15-10-2002.( قرار غير منشور).

(88) – DENIDENI Yahia, « Le contentieux fiscal », contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieure de Gestion et de Planification, 29-30 et 31 mai 2004, p. 35.

التشريعات المقارنة على غرار التشريع الجزائري، ويظهر ذلك في عدة مواضيع تنعكس خاصة في العلاقة التي تربط الخبير بالقاضي الأمر بندبه في مهام الخبرة[89] .

فوفقا لنص المادة 134 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[90] فالخبير له إمكانية الرجوع إلى القاضي في الترخيص له بالاستعانة بمترجم معتمد للقيام بتنفيذ الخبرة.

ولتذليل الصعوبات التي قد تعترض الخبير أثناء قيامه بالمهام الموكلة إليه و عملا بنص المادتين 136 و 137 قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعود الخبير للقاضي، باعتباره القادر على أن يأمر الخصم الذي يرفض تقديم المستندات التي يطلبها الخبير، ويكون ذلك تحت طائلة الغرامة التهديدية، وأكثر من ذلك قد يترجم القاضي رفض الخصم تقديم المستندات للخبير كقرينة ضده.

وقد تمتد الرقابة التي يمارسها القاضي على أعمال الخبير إلى مبلغ التسبيق المودع لدى أمانة الضبط ضمن مصاريف و أتعاب الخبير بحيث أن القاضي ووفقا لنص المادة 139 فقرتها الأولى قانون الإجراءات المدنية والإدارية[91] يراقب الخبير حتى لا يقتطع تسبيقا من هذا المبلغ دون تبرير وحتى يمنع الخصوم من أداء هذه التسبيقات للخبير، من أجل ضمان حياده عند تنفيذ المأمورية الموكلة إليه وأي عمل مخالف لذلك يعرض الخبير للشطب من قائمة الخبراء إضافة إلى بطلان الخبرة عملا بنص المادة 140 فقرة 2 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

لكن ورغم كل ما سبق ذكره، تبقى رقابة القاضي على أعمال الخبير رقابة إجرائية بحتة لا يمكن له التدخل في المسائل الفنية التي هي من اختصاص الخبير.

على عكس التشريع الفرنسي الذي نص على اختيار قاضي مراقب، في نفس الحكم القاضي بإجراء الخبرة، يقوم بمراقبة الأعمال الفنية للخبير.

**ثانيا – رقابة الخصوم لأعمال الخبير**

انطلاقا من مبدأ رعاية الخصوم لمصالحهم، والسعي لعدم انحراف الخبرة عن الهدف و الغاية المرجوة من تعيين الخبير، يقوم أطراف النزاع بتتبع سير تدابير تنفيذ المأمورية من طرف الخبير ولهذه الرقابة عدة مظاهر تتجلى في وجوب استدعاء الخصوم لحضور أعمال الخبرة[92]، ويكون ذلك وفقا للمادة 86 فقرة 6

---

[89] – MILLO François et PINCHON François, Op. Cit, p p. 324-329.

[90]– تنص م 134 ق إ م إ على مايلي: " إن تطلب الأمر أثناء القيام بالخبرة، اللجوء إلى ترجمة مكتوبة أو شفوية بواسطة مترجم، يختار الخبير من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك".

[91]– تنص ف أولى م 139 ق إ م إ على مايلي: "لا يرخص للخبير باقتطاع تسبيق من المبلغ المودع لدى أمانة الضبط، إلا إذا قدم تبريرا عن هذا التسبيق".

[92]– غازي مبارك الذنيبات، المرجع السابق، ص 185.

قانون الإجراءات الجبائية وتقابلها المادة 135 قانون الإجراءات المدنية والإدارية بإخطار الخصوم بزمان ومكان مباشرة تنفيذ المأمورية.

وقد اشترطت المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها 7 ضرورة حضور أطراف المنازعة الضريبية أو ممثليهم، وعليه في المادة الجبائية لا يمكن وفقا لما سلف ذكره الاحتجاج بالخبرة المنجزة في غياب المكلف بالضريبة[93].

إضافة إلى ذلك، ومن باب الرقابة دائما يقوم الخصوم بالإطلاع على كل ما يقوم به الخبير في سبيل أداء المهام المنوطة به، وعلى الخبير تمكين أطراف النزاع من الاستفسار حول الأعمال التي قام بها، ولهم حق طلب إتمام المهام الناقصة من الخبير، ويدلى الأطراف المتنازعة بدفوعهم حول المرتكزات و الأعمال التي يقوم بها الخبير من باب إنجازه للمأمورية.

كذلك للخصوم حق إثارة التحفظات و الملاحظات وإبداء الطلبات و طرح الأسئلة على الخبير ووجب على هذا الأخير الرد عليها، والإشارة إليها في تقريره و ألا تعرض التقرير للبطلان.

وتتجلى مظاهر الرقابة أيضا في إمكانية طلب رد الخبير إذا توفرت الأسباب المذكورة في نص المادة 133 قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك المادة 86 فقرة 3 و5 قانون الإجراءات الجبائية.

وفي حالة ارتكاب الخبير لخطأ انجر عنه أضرار أحد الخصوم أو كليهما و إهدار حقيهما جاز طلب مساءلة الخبير بموجب دعوى المسؤولية المدنية عملا بنص المادة 86 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 132 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تقابلها المادة 52 فقرة 2 قانون الإجراءات المدنية الملغى.

وإضافة لما سلف ذكره، تمارس إدارة الضرائب رقابة على أعمال الخبير وتظهر في المحضر الذي يحرره العون الإداري ويدرج فيه رأيه عملا بالفقرة 7 من المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية[94]، رغم اتجاه بعض الفقهاء في دراستهم إلى اعتبار ذلك المحضر تزييد لا أساس له[95].

---

[93]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 151.

[94]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص ص 319– 320.

– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 152.

[95]– الهادي خضراوي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون، معهد البحوث و الدراسات العربية، القاهرة، 2008، ص 345.

## المطلب الثاني
## استحقاق الخبير للأتعاب عن تنفيذ مهام التحقيق

بعد انتهاء الخبير من المهام الموكلة إليه يقوم بإرفاق تقرير الخبرة ببيان يتضمن حقوقه المالية المترتبة على تنفيذ الخبرة[96].

والجدير بالذكر أن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 نصت على أنه: *"يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما ويحدد مقدار هذه المكافأة القاضي الذي عينه وتحت رقابة النائب العام"* [97].

وعليه سنحاول تحديد كيفية تقدير الأتعاب (الفرع الأول) باعتبار أن الخبير قد نفذ المأمورية الموكلة إليه لنعرج بعدها إلى دراسة المعارضة على تقدير الأتعاب (الفرع الثاني) وسنتطرق في (الفرع الثالث) إلى تحديد جزاء الخبير الذي يتسلم أتعابه من الخصوم مباشرة .

### الفرع الأول
### كيفية تقدير أتعاب الخبير

إن تقدير أتعاب الخبير وفقا لتشريع الفرنسي[98] ولم يخالفه في ذلك التشريع الجزائري، يكون عند الانتهاء من المأمورية حيث يأذن القاضي للخبير بتسلم المبلغ المودع لدى أمانة الضبط وهو ما نصت عليه المادة 143 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المشرع الجزائري لم ينص صراحة على طريقة محددة لتقدير أتعاب الخبير حيث ترك ذلك لسلطة التقديرية للقاضي إلا أنه وبالرجوع إلى نص المادة 86 فقرة 9 قانون الإجراءات الجبائية[99] وتقابلها في

---

[96]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 383.

[97]– المرسوم التنفيذي رقم 310/95، المرجع السّابق.

[98]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 386.

[99]– تنص ف 9 م 86 على مايلي: " بقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية ". أنظر في نفس الموضوع:
– أبو السعود رمضان، مبادئ الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2007، ص ص 177–178.=

نفس الموضوع نص المادتين 226 و227 قانون الإجراءات المدنية الملغى نجد أن الخبير أو الخبراء بعد الانتهاء من المهام الموكلة إليه يقوم بتقديم تقرير الخبرة للمحكمة مرفق بكشف يتضمن بيانا يشتمل على أيام العمل والساعات التي قضاها في إنجاز المهام الموكلة إليه، وكذلك عدد الانتقالات التي قام بها[100].

ضف إلى المصاريف والأوراق المدفوعة والمصاريف المتعلقة بالصور و المستندات وترجمتها ...وغيرها من الوسائل المستعملة لغرض إنجاز المهمة المنوطة به[101].

وكأصل عام لا يمكن للمحكمة أن تسلم للخبير المبلغ الذي قدره في مذكرة أتعابه بصفة إجمالية دون تبرير وتفصيل لتلك الأتعاب، والجدير بالذكر أن في المادة الجبائية تتم تصفية المبلغ وتحديده بموجب قرار من رئيس المحكمة الإدارية عملا بالفقرة 9 من المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية[102]، ويتم الأخذ عند التصفية بعين الاعتبار المجهودات التي قام بها الخبير، بالإضافة إلى ما تقتضيه طبيعة المهمة.

كما يجب على الجهة القضائية (المحكمة الإدارية) التي سبق لها أن أمرت للخبير بمبلغ التسبيق أن تراعي ذلك وتحكم بالمبالغ المتبقية له في ذمة الخصوم، وذلك في نفس الحكم إن أمكن تقدير تلك الأتعاب حتى يتمكن الخبير من تنفيذ ذلك الحكم واستيفاء أتعابه الباقية في ذمة من حكم عليه بدفعها[103] أما في حالة وجود فائض يأمر رئيس المحكمة الإدارية من الخبير إعادته لمن أودعه[104].

ويمكن للمحكمة أثناء قيامها بتقدير أتعاب الخبير الإنقاص من عدد الساعات و الأيام أو الزيادة عند تقدير الأتعاب وذلك حسب أهمية النزاع المعروض للفصل فيه، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار المجهودات المبذولة من طرف الخبير لإنجاز المأمورية.

---

=- خلوفي فاتح، الخصوصية الإجرائية لمنازعة الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري والمؤسسات الدستورية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006، ص 94.

[100]- تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 136.

[101]- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 102.

[102]- تنص ف 9 م 86 ق إ ج على مايلي: "...وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية..."

- خلوفي فاتح، المرجع السابق، ص 94.

- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 138.

[103]- تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 137.

- عاصم أحمد عجيلة، تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري، منشأة المعارف، مصر، 2009، ص 169.

[104]- أنظر: ف 2 م 147 ق إ م إ، المرجع السابق.

ويتم التأشير على النسخة الرسمية لأمر تقدير الأتعاب بالصيغة التنفيذية بمعرفة كاتب الجلسة وتسلم للخبير، ويعتبر الأمر سندا تنفيذيا لفائدة هذا الخبير[105].

و عملا بالقواعد العامة فإن الطرف الذي طلب إنجاز الخبرة هو من يدفع مصاريف وأتعاب الخبير، لكن قد يدفعها خاسر الدعوى الذي حكم عليه بالمصاريف القضائية وتدخل ضمن هذه الأخيرة أتعاب الخبراء[106].

أما بخصوص مصاريف الخبرة التي من المفترض أن تتحملها إدارة الضرائب فإنها تكون على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات محصلة لصالح الدولة، أما إذا كان النزاع يتعلق بضرائب و رسوم تستوجب اقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة فالمصاريف يتحملها الصندوق المشترك للجماعات المحلية[107].

ولا يأخذ بعين الاعتبار التقارير التي تقدم بعد مرور 03 أشهر من غلق المحضر عملا بنص المادة 86 فقرة 9 قانون الإجراءات الجبائية.

## الفرع الثاني
## المعارضة على تقدير الأتعاب

يقضي المبدأ القانوني أن قرار تقدير أتعاب الخبير ومصروفاته تكون نافذة في مواجهة الخبير والخصوم فور صدوره[108].

وعملا بنص المادة 86 فقرة 9 جزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية فإن للخبير والخصوم حق المعارضة على أمر تقدير أتعاب الخبير في مهلة أقصاها 3 أيام من تاريخ التبليغ في المادة الجبائية، في حين أن في المادة المدنية وعملا بمقتضيات المادة 422 قانون الإجراءات المدنية والإدارية فللخصوم

---

[105]– مروك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، دار هومه، الجزائر، 2005، ص 89.

[106]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 177.

– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 138.

[107]– بن خاوة جلول و جبوري أحمد، المرجع السابق، ص 52.

– فنيدس أحمد ، المرجع السابق، ص 139.

[108]– حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، المرجع السابق، ص 277.

مهلة 10 أيام من تاريخ التبليغ للمعارضة على الأمر المتضمن تحديد المصاريف ويكون الحكم الصادر في هذه المعارضة غير قابل لأي طعن[109].

ويتم رفع أمر الاعتراض في المواد المدنية إلى رئيس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم وفق المادة 422 قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر أما بالنسبة للمادة الجبائية وعملا بنص المادة 86 فقرة 9 الجزء الثاني يتم رفع أمر الاعتراض على الأتعاب أمام المحكمة الإدارية التي تبث في الأمر في غرفة المشورة[110].

## الفرع الثالث

## جزاء تسلم الأتعاب من الخصوم مباشرة

لقد منع القانون الخبير من تسلم أي مبلغ مهما كان، مباشرة من يد أحد الخصوم وبأي صفة كانت وهو ما تضمنته عبارات نص المادة 140 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تقضي أنه: "*لا يجوز للخصوم بأي حال من الأحوال، أداء تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف، مباشرة للخبير*".

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

والهدف من ذلك هو تفادي ابتزاز أموال الخصوم من طرف الخبراء قبل أن تحدد المحكمة أتعابهم[111] وهو ما أخذ به المشرع اللبناني حيث أن المبدأ القانوني يقضي بأنه لا يتقاضى الخبير من الخصوم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أية أتعاب أو نفقات أو أجور أو أي عطاء أخر باستثناء ما تأمر

---

[109]– تنص ف 9 م 86 ق إ ج على: " و يجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية ".

–تنص م 422 على: "يجوز للخصوم الاعتراض على تصفية المصاريف أمام رئيس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم في أجل عشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ الرسمي إذا كان صادر من أخر درجة.

الأمر الفاصل في الاعتراض غير قابل لأي طعن".

[110]– بن خاوة جلول و جبوري أحمد، المرجع السابق، ص 52.

–فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 138.

[111]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 180.

به المحكمة وهذا ما أقرته المادة 329 قانون الأصول اللبناني التي تنص على: *" يحظر على الخبير أن يتلقى مباشرة من أحد الخصوم وتحت أي شكل كان، أجر ولو على سبيل أداء النفقات إلا إذا قررت المحكمة ذلك"*[112].

وعليه يترتب على مخالفة الخبير لنص المادتين السالفتين الذكر جزاءات تتمثل في الشطب من قائمة الخبراء، والهدف من ترتيب هذا الجزاء على الخبير هو منع عدم حياده من جهة وحماية أموال الخصوم من جهة أخرى.

وفي ختام الفصل الأول من هذه الدراسة، تبين لنا أن القاضي رغم كونه الخبير الأعلى في الدعوى، إلا أن هذا لا يمنع من أن تواجهه صعوبات فنية يصعب عليه استضاحها بنفسه، وتكون لازمة للفصل في الدعوى لدرجة أنه لا يستطيع النظر فيها دون الاستعانة بمن يقدم له الإيضاحات الكاملة، ويكون لديه معرفة متخصصة في تلك المسألة، وعلى العموم فإن لجوء القاضي الإداري إلى الخبرة كلما قامت في الدعوى مسألة يتطلب حلها معلومات خاصة لا يأنس من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية، هو السبب الأساسي الذي أجازت التشريعات من أجله تدخل الخبراء في مجال الدعوى الجبائية خاصة.

فمهما بلغت خبرة القاضي واتسعت معلوماته وثقافته إلا أنه لا يمكن أن يصل إلى الحد الذي يكون فيه عارفا بالمسائل الفنية بنفس الدرجة لدى الأخصائيين والفنيين الذين يكون مجال عملهم هو تلك الميادين الخاصة لإثبات حالة يلزم فيها معرفة خاصة، والهدف من ذلك كله جمع الأدلة التي بموجبها يتم حسم موضوع النزاع الضريبي المعروض أمامه بطريقة تسمح بالقول أن القاضي حقا أخذ بالمبادئ التي تقوم عليها العدالة.

لكن الغرض المرجو من الخبرة المأمور بها، باعتبارها إجراء للتحقيق، لا يتحقق إلا بسلامة إجراءاته على النحو الذي تم التعرض إليه من أحكام قانونية ومبادئ قضائية، وذلك بهدف ضمان حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية[113] باعتبارهما طرفين غير متساويين في المركز القانوني[114]

---

[112]– أشار إليه: حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، المرجع السابق، هامش رقم 286، ص 268.

[113]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 152.

[114]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 103.

## الفصل الثاني

## الخبرة القضائية وسيلة إثبات في المنازعة الضريبية

إن الإثبات هو نظام قانوني تنظمه قواعد يقررها القانون وتيسر للقاضي الوصول إلى الحقيقة القضائية ويهدف الإثبات أمام القضاء الإداري في جوهره إلى إقامة التوازن بين المصلحتين سواء منها الفردية أو الجماعية [115].

يختلف الإثبات في قانون المرافعات، بين الإثبات غير المباشر والإثبات المباشر[116] وتعتبر الخبرة القضائية نموذجا من هذا الأخير[117]، كما أنّ للخبير دور فعّال من حيث النتائج والاستدلالات الّتي يقدّمها للقاضي فلا يكون ملزما على البحث والمعاينة بنفسه [118].

والخبير أثناء القيام بالمهمة الموكلة إليه، يخلص في الأخير إلى نتائج وراء استنبطها من خلال الأبحاث الّتي قام بها، فيدونها فيما يسمّى بتقرير الخبرة القضائية(المبحث الأوّل) والّذي له أهمية بالغة وحجية يعتمد عليه القاضي للفصل في النزاع (المبحث الثّاني).

---

[115]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السابق، ص 148.

[116]– أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 153.

[117]– فالإثبات المباشر يتحقّق عندما يكوّن القاضي اعتقاده بملامساته للوقائع ذاتها واستخلاص الدّليل من مشاهداته، لا مما يقدّمه الخصوم من الأقوال والمستندات أو البيانات أو عندما يعهد لخبير بالفحص والمعاينة بدلا من مباشرتهما بنفسه لما لذلك الشخص من الدراية الفنية التي تجعل استعانة القاضي به لازمة ومفيدة في الوقوف على الحقيقة.

راجع في ذلك : علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 98.

[118] – المرجع نفسه، ص 98.

## المبحث الأول

## تقرير الخبرة القضائية

يعد التقرير آخر عمل يقوم به الخبير، إذ يعتبر الورقة الجوهرية في الخبرة ويتضمن النتيجة المنطقية التي انتهى إليها بعد عرضه للأبحاث التي قام بها، وتبرز أهمية وقيمة هذا التقرير في اعتباره الأساس الّذي يعتمده القاضي من اجل الوصول إلى إصدار حكم سديد[119].

وبعد إتمام الخبير لمهمته وبحسب ما جاءت به المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الخبير يقوم بتحرير تقرير خبرته، ويقوم بالتوقيع عليه ثم يودعه لدى أمانة ضبط المحكمة (المطلب الأوّل)، يعتبر هذا الأخير من بين أدلّة الإثبات[120]، والغرض الرّئيسي منه هو تمكين الخصوم، أولا ثمّ المحكمة من مناقشة النّتائج الّتي توصّل إليها الخبير خلال خبرته، و تنجم عن إيداع تقرير الخبرة آثار بالنسبة للخصوم وكذلك الأمر بالنسبة للخبير(المطلب الثّاني).

### المطلب الأول

### إيداع تقرير الخبرة القضائية

تنص المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة أعلاه على أنّه: *"يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك وإمّا تقارير منفردة".*

نفهم من خلال هذه المادة أن الخبرة مآلها الانتهاء إما بعدول المحكمة عنها وهي نهاية غير مبتسرة أو بإيداع الخبير لتقرير الخبرة[121]، بحيث ينتهي فيه إلى استخلاص نتائج عن الأعمال الّتي قام بها ويضمنه برأيه بشأن المهمة التي انتدب من أجلها.

---

[119]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 333.

[120]– بغاشي كريمة، المرجع السابق، ص 461.

[121]– بولوح عبد العلي، المرجع السّابق، ص 34.

ويشترط لإيداع تقرير الخبرة شكليات معينة (الفرع الأوّل) وأن يكون هذا الأخير متضمنا لمجموعة من البيانات التي تحوي مضمون تقرير الخبرة (الفرع الثّاني).

## الفرع الأوّل

## شكليات إيداع تقرير الخبرة

إنّ التقارير التي يقدّمها الخبراء تعتبر وسيلة لتنوير القاضي[122] وبالرغم من كون هذه الأخيرة دليل إثبات إلا أنّها ليست بالدليل الحاسم، إذ تخضع للسلطة التقديرية للمحكمة بحيث يمكن أن تأخذ بنتيجتها من عدمه، كما أنّها يمكن أن تأخذ بجزء منها دون الكل[123].

وآخر عملية يقوم بها الخبراء هي عملية التحرير، وبالرغم من أنّ المشرّع لم ينص على الكيفية التي يتم بها تحرير هذه التقارير إلا أن العرف القضائي والتقاليد المهنية عمدت إلى إرساء بعض القواعد العامة التي يجب احترامها أثناء التحرير، وهي ضرورة أن يشتمل التقرير عرضا مفصّلا للأعمال التي قام بها الخبير و كذا النتائج المتحصّل عليها[124].

و عملا بنص المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية فإن عون الإدارة يقوم بتحرير محضر ويضمنه برأيه [125] ، ويقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

---

[122]–المرجع السابق، ص 36.

[123]–المرجع نفسه، ص 34.

[124]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 142.

[125]– إن هذا الإجراء ليس له أيّة فاعلية، مادام هذا العون ممثّلا لمصلحة الضرائب ويعمل تحت سلطة المدير الولائي = = للضرائب فمن المستبعد أن يكون رأيه في صالح الكلّف بالضريبة، وإذا سلّمنا بالعكس فنتساءل عن فائدة التقارير التي يعدها الخبراء،إذ أنهم يشملونها بأقوال الخصوم سواءا الإدارة أو المكلّف بالضريبة وبالتّالي فلا حاجة من الحاضر التي يحرّرها العون الإداري. راجع في ذلك: عطوي عبد الحكيم المرجع السّابق، ص 132.
– مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التّشريع الجزائري، مذكّرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، دفعة 16، 2008، ص 48.

لم يبيّن المشرع الجزائري كيفيّة تحرير تقرير الخبرة وبذلك فقد ترك للخبير حرّية تنظيم شكل التّقرير بصورة شخصيّة تختلف باختلاف عمله، فنّه وقدرته على التّرتيب والدّقة والوضوح و الصّياغة والمنطق في عرض الوقائع والنّتائج وصولا لإبداء الرأي الشخصي في المسألة الفنّية محل الخبرة.

ونفس الأمر في قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذ لم يشر في مواده إلى الكيفية التي تحرّر بها تقارير الخبراء إلا انّه أدرج في نص المادّة 138 من هذا القانون البيانات الّتي يجب تضمينها في التقرير بحيث جاء في هذه المادة مايلي: "يسجّل الخبير في تقريره على الخصوص:

- أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم.
- عرض تحليلي عمّا قام به وعاينه في حدود المهمّة المسندة إليه.
- نتائج الخبرة."

أما بالنسبة للكيفية الّتي يتم بها تقديم التقارير للمحكمة فيتم تقديم التقرير مكتوبا يحرّره الخبير ويوقّع عليه [126].

إلا أنّ بعض التشريعات حرصت على منح الخبير سلطة إبداء رأيه شفاهة بالجلسة دون وجود ضرورة لتقديم تقرير مكتوب وهذا في حالة ما قدّر القاضي أنّ هذا الرّأي لا يستلزم عرضه بالكتابة [127].

ويودع الخبير التقرير المكتوب لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الّتي انتدبته، أمّا إذا كان التّقرير شفاهة فيتلى من قبل الخبير أثناء الجلسة [128]، وبما أنّ هذا التّقرير الشّفهي ليس له شكل يذكر فعلى أمين ضبط الجلسة أن يدوّن ما يقوله الخبير في محضر مستقل أو في سجل للجلسة [129].

وبإمكان الخبير أن يستعين ببعض المحرّرات من أجل أن تساعده على عرض خبرته.

وبالحديث عن هذه التقارير نتساءل عن حالة ما إذا كانت الخبرة منجزة من طرف عدة خبراء، فهل يقدّم كل منهم تقرير منفصل أو يكفي تقديم تقرير واحد يضم آرائهم؟.

---

[126]– أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 154.

[127]– ويبرز ذلك من خلال المواد التالية: (م 282 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي، و م 155 إثبات مصري، و م 154 ف 3 من قانون البيانات السوري، و م 269 من قانون أصول المحاكمات اللبناني، و م 127 من قانون المرافعات الكويتي. أشار إليها :علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، هامش 1، ص 323.

[128]– بن شيخ آث ملويا لحسين، المرجع السابق، ص ص 227–228.

[129]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 145 .

إذا تعدّد الخبراء فيمكن لكلّ منهم أن يقدّم تقريرا مستقلا يتضمن رأيه، كما أنّهم يمكن أن يتّفقوا على تقديم تقرير مشترك وهذا ما نصت عليه المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية.

الأصل هو انّه حتى وإن تعدّد الخبراء فيتم تقديم تقرير واحد يضمّنونه برأيهم وخلاصة أبحاثهم كما يمكن أن يضمن هذا الأخير نتيجة واحدة يذكر فيها رأي كلّ واحد منهم وأسانيدهم الواقعية والفنية التي تبرر هذه النتيجة [130].

في القانون الجزائري وبالإطلاع على فحوى المادة المذكورة أعلاه [131] يتبين لنا أنّه تمّ ترك الأمر للخبراء إذ بإمكانهم تقديم تقارير منفردة، كما لهم الاتفاق إلى تقديم تقرير مشترك فيما بينه أما في قانون الإجراءات المدنيّة والإدارية فقد نصت المادة 127 منه على ضرورة تقديم تقرير واحد وسبّب كلّ واحد منهم رأيه في حالة اختلاف آرائهم[132]، والقضاء بما يخالف هذا المبدأ يعدّ خرقا للقانون، وهذا ما أكّدته المحكمة العليا في قرارها[133].

وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا المبدأ لا تأخذ به كلّ التّشريعات، كما هو الأمر بالنسبة للقانونين المصري والفرنسي بحيث تختلف وجهة نظر كلّ منهما في هذا الأمر[134].

ويمكن القول أنّ تعدّد التقارير قد يكون أمرا إيجابيا للقاضي إذ يمكن له أن يجد في تقرير ما نتائج تكون أقرب للصواب دون تقرير آخر، وهذا قد يساعده في بناء حكم سديد.

---

[130]–عاصم أحمد عجيلة ، المرجع السّابق، ص 108.

[131]– تنص م 86 ف 7 من ق إ ج على: " يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك وإمّا تقارير منفردة ".

[132]– تنص م 127 ق إ م إ على : " في حالة تعدّد الخبراء المعيّنين،يقومون بأعمال الخبرة معا، ويعدّون تقريرا واحدا إذا اختلفت آراؤهم وجب على كلّ واحد منهم تسبيب رأيه".

[133]– أنظر في ذلك قرار المحكمة العليا رقم 48764، الصّادر بتاريخ 28–12–1988، مجلّة قضائية 42، عدد 4، لسنة 1988، ص 112.

[134]– في القانون المصري إذا انتدب عدّة خبراء، يجوز لكلّ منهم تقديم تقرير مستقلّ برأيه ما لم يتّفقوا على أن يقدّموا تقريرا واحدا يذكر فيه رأي كلّ منهم على عكس ما ذهب إليه القانون الفرنسي الّذي يشير في المادة 282 من قانون المرافعات على أنّه في حالة تعدّد الخبراء فلا يقدّم إلا تقرير واحد ولا يجوز تقديم تقارير متعدّدة حتّى ولو اختلف الخبراء. أنظر في ذلك: علي الشّحات الحديدي، المرجع السّابق، ص ص 333–334.

## الفرع الثّاني

## مضمون تقرير الخبير

لم يخضع تقرير الخبرة في مضمونه على غرار الشكل الّذي ينجز فيه لأي شرط يذكر[135] إلّا أنّه وجب على الخبير أن يلتزم ببعض المبادئ أثناء القيام بإعداد تقرير الخبرة، بحيث وجب على الخبير تضمين تقريره بالبيانات وبعض المعلومات التي اعتمدها من أجل الوصول إلى النتيجة التي أدرجها في تقريره، وهذا ما أكدته المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[136] إذ تشير إلى ضرورة تضمين تقرير الخبرة ببعض البيانات.

والخبير في المجال الضريبي عليه أن ينتهج منهجا سليما أثناء عرضه لنتائج خبرته، أن يلتزم بخطّة سليمة ومقسّمة بشكل يسهل للقاضي الإطّلاع على كلّ ما يتضمّنه التّقرير من بيانات و التي يجب أن يشمله هذا الأخير.

ومن بين الأجزاء الواجب تضمين التقرير بها نجد الديباجة، عرض الوقائع، أعمال الخبرة، النتائج المتوصل إليها والرّأي الفني، وكذا إدراج الوثائق والمرفقات [137].

ففي الدّيباجة يهتمّ الخبير بالوصف وسرد الوقائع التي جرت منذ تكليفه بالمأمورية[138] ويجب أن تتضمّن أيضا عرض لكلّ الوقائع المتعلّقة:

- إدراج اسمه ولقبه وعنوان مكتبه بالضّبط.
- تعريف الأطراف ووكلائهم.
- المرجع الّذي كلّفه بالمهمّة إذا كان حكم أو قرار، ويذكر الجهة التي أصدرته وتاريخها ورقم القضية

---

[135]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 148.

[136]– تنص م 138 ق إ م إ على: " يسجّل الخبير عموما في تقريره: – أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم.
– عرض تحليلي عمّا قام به وعاينه في حدود المهمّة المسندة إليه.
– نتائج الخبرة.

[137] – تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 148.

[138]– علي الشّحات الحديدي، المرجع السابق، ص 332 .

رقم الفهرس ويذكر بكلّ دقّة منطوق الحكم القاضي بتعيينه حرفيّا، والصيغة التنفيذية له[139].

وهذا الأمر من شأنه أن يساعد القضاة من التأكّد من مطابقة المأمورية التي جاء ذكرها في الحكم المتوصّل إليها، وعدم تجاوز الخبير لحدود المهمّة المسندة له[140].

–وعلي الخبير أن يذكر تاريخ تسلّمه الحكم الّذي كلّفه بالمهمة و اسم الطّرف أو الخصم الّذي سلّمه حكم التّعيين. يحدّد أيضا طبيعة المهمّة الفنّية المقرّر إجراؤها[141].

وعلى الخبير أيضا أن يضمن في الدّيباجة ما يدلّ على أنّه قام بمهمّته بطريقة سليمة وصحيحة بحيث يثبت أنه اتّصل بالخصوم ،من أجل متابعة أعمال الخبرة ، ويؤكّد حضورهم وغيابهم وهذا احتراما لمبدأ الوجاهية[142]، الّذي يجب توفّره في كلّ الأعمال وهو مبدأ يسهر القاضي على مراقبته وتطبيقه [143].

وهذا ما أكدته المادة 03 ف 03 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[144]، ولا يتحمّل الخبير أيّة مسؤولية إذا لم يحضر الخصوم فله أن يقوم بأعمال الخبرة، مادام أنّه قام باستدعائهم وكان هذا الاستدعاء قانونيا[145]، والحالة العكسية لهذا الأمر تعرّض الخبرة للبطلان لأنّ هذا إخلال بحقّ دفاع الخصوم و يمنعهم من إبداء ملاحظاتهم وطلباتهم وهذا حفاظا منهم وحسب رأي البعض هناك حالات لا تستدعي بالضرورة تبليغ الخصوم وهي حالة ماإذا اقتصر عمل الخبير على وضع رسوم أو التدقيق في مستند أو إجراء كشوف طبية أو فحوص عقلية أو تحديد تاريخ سلعة...[146]، وقد أكدت المحكمة العليا هذا في قرارها الصادر بتاريخ 03 /1993/01 بنصها على أنّه: *" من المقرر قانونا أنه يستوجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام و الساعات التي يتم فيها إجراء أعمال الخبرة".*

---

(139)– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 148.

(140)– علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 332 .

(141)– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدّين، المرجع السّابق، ص 148.

( 142)– قرار مجلس الدّولة، الغرفة الثانية، رقم 009350، بتاريخ 2003/09/16.

(143) – علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 332.

(144) – تنص م 03 ف 03 ق إ م إ على أنّه :"يلتزم الخصوم والقاضي بمبدأ الوجاهية".

(145)– وقد جاء هذا في القرار رقم 131 تاريخ 1952/1/23 نقض مدني سوري، و م 147 من قانون الإثبات المصري التي تنص على : "يجب على الخبير أن يباشر أعماله ولو في غيبة الخصوم متى كانوا قد دعوا على الوجه الصّحيح" .

أشار إليها : بن علي الهلالي حسين و واصل محمّد، المرجع السّابق، هامش 135، ص 145.

(146)–المرجع نفسه، ص 146.

ومن المستقر عليه في القضاء الإداري أنه إذا تسبب عدم الإخطار المذكور في منع الأطراف من تقديم ملاحظاتهم وطلباتهم ، فإن ذلك يؤدي حتما إلى بطلان إجراءات الخبرة [147].

وجاء في نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتيها 6 و7 [148] ان الخبير يجب أن يبين في الدّيباجة، أنّه قد وجّه إخطارا لكلّ من المصلحة الجبائية والمشتكي ورئيس لجنة الطّعن على مستوى الدّائرة والخبراء الآخرين إذا كانت أعمال الخبرة التي يقوم بها تلزمه باستدعائهم.

وإن حدث وأن تغيب أحد طرفي المنازعة الضريبية عن حضور عمليات الخبرة فهذا لا يمس بالطابع الوجاهي لإجراء التحقيق بطريقة الخبرة القضائية [149].

وعلى الخبير أن يشير إلى كلّ الوثائق الّتي سلّمها إيّاه الخصوم ويشير إلى أقوالهم وتحفظاتهم[150] سواء كان ذلك بناءا على طلبه أو من تلقاء نفسهم، أو بأمر من القاضي [151].

وهذا الأمر يساعد المحكمة من التأكد من مراعاة الخبير لكافة الإجراءات وشرعيتها[152].

---

[147]_ قرار صادر بتاريخ 1993/01/03 تحت رقم92010، مجلة قضائية 94، عدد 03، ص 184.

– قرار مجلس الدولة صادر بتاريخ 2000/10/23، الغرفة الرابعة، فهرس 656، (قرار غير منشور).

[148]– تنص م 86 ف 6 من ق إ ج على:" يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل يعلم من بدء العمليات".

_ م 86 ف 7 من نفس القانون تنص على:"يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك المشتكي و/أو ممثله، و إذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

[149] – أنظر: – خضراوي الهادي، المرجع السّابق، هامش رقم 03، ص 343.

– أمقران عبد العزيز، المرجع السّابق، ص 43.

[150]- Ministère des Finance, D.G.I, Direction du Contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, septembre 1995, p. 43.

[151]- بوفرح عبد الرزّاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، القيمة القانونية لتقرير الخبير أمام القاضي المدني، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 15، 2007، ص 15.

[152] –المرجع نفسه، ص 15.

وبعد سرد الخبير لكلّ هذه البيانات ينتقل إلى استعراض أعمال خبرته[153]، يقوم الخبير بتقديم عرض ملخّص كل الأبحاث التي قام بها، والأعمال الميدانية المنجزة أبحاث دراسات ميدانية، تجارب...[154]، كما على الخبير أن يشير إلى الأماكن التي انتقل إليها[155].

بحيث يتطرّق الخبير الفني في المادة الجبائية، إلى تبيان الحسابات والتّقديرات الضريبية التي يكلّف بها المشتكي في حدود ما تفرضه عليه النّصوص الضّريبية المتعلقة بالضّرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال. لإدراك مدى وجود تجاوز في وعائه الضريبي الموجه إليه، من قبل المصلحة الجبائية [156].

ويقوم الخبير بإيجاز بعرض موضوع النّزاع وهذا كي يصل إلى نقطة الحسم الأساسية التي استدعت الحكم بإجراء الخبرة. وعليه ان يبين بحثه والّذي يشمل كافة الاستقصاءات التي قام بها في معرض تنفيذ المهمّة من ذكر لأقوال الخصوم والمستندات التي تحصّل عليها، وكذا يذكر الأدلة الّتي قدّمت له، وكافة التحليلات التي عاينها ويشرح الاسباب التي أدّت إلى نشوء النّزاع [157].

ويجب على الخبير ان يلتزم بالمصداقية والموضوعية أثناء نقل هذه المعلومات ولذلك يستحسن ان يتم هذا الامر بحضور إما الخصوم او ممثليهم تجسيدا لهذه المبادئ [158]، كما عليه ان يتلقى اعتراضات وملاحظات الخصوم بصدر رحب ويناقش كلّ ما قدّموه إليه من أدلة ومذكّرات [159] كما انّه على الخبير أن يقوم بإتّباع أسلوب سهل وواضح حتى لا يجد القاضي صعوبة أثناء الإطّلاع عليه .

وبعدها تلي المرحلة التي يقوم فيها الخبير بتحديد النتائج المتوصّل إليها من خلال خبرته [160] وكذا الأبحاث التي قام بها.

---

[153] _ أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 156.

[154] – بوفرح عبد الرزّاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 15.

[155] –Ministère des Finance .Op. Cit, p . 43.

[156] _ أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 156.

[157] _ بن علي الهلالي حسين و واصل محمّد ، المرجع السّابق، ص ص 158– 159 .

[158]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 145.

[159] – عاصم أحمد عجيلة، المرجع السّابق، ص 103.

[160] -DARRIEUTORT Jean-Pierre, Op, Cit, p. 59.

ويجب أن تكون هذه النتائج مبنية على أسس سليمة ووقائع موجودة، التي تمكّنه من مواجهة المحكمة أثناء مناقشة التقرير. وانّ هذه النتائج اعتمدها، من أجل استخلاص الرأي الّذي ضمّنه التقرير، ورأي الخبير يكون مستقى من خلال الاعمال والتحقيقات وكذا الأبحاث التي قام بها، وعليه أن يبين الأسباب التي دفعت به إلى اتخاذ هذا الرّأي.

وقد أشرنا سابقا انّه في حالة ما إذا تعدّد الخبراء،فيلتزم كلّ واحد منهم بإبداء رأيه وأسبابه[161].

ويعتبر هذا الرّأي دليل إثبات وحجة تستلزم بيان قيمتها وقوّتها، بحيث على ضوئه تتخذ المحكمة موقفها وتتحدّد قيمة الخبرة[162]والخبير بعد الانتهاء من بيان رأيه، عليه أن يقوم بالتوقيع على هذا التقرير وتأريخه. ولأن التوقيع هو الّذي يعطي للتقرير صفته الرّسمية، ويعتبر صفة جوهرية فيه إذ بدونها يتجرّد التقرير من كلّ قيمة قانونية[163].

وإذا تعدّد الخبراء واختلفت آراءهم وجب توقيع كلّ واحد منهم وهذا لإضفاء الصّحة لتقرير الخبرة وتفادي تعرّضه للبطلان[164]. وتوقيع الخبير على التقرير يعتبر إقرارا منه بنسبته إليه ومسؤوليته عنه [165].

وقد حرصت مختلف التشريعات على النّص بضرورة توقيع الخبير على التقرير منها (المادة 150إثبات مصري– والتشريع العراقي المادة 144 إثبات) أما التشريع البلجيكي فقد نص في المادة 979 على ضرورة توقيع الخبراء على التّقرير[166].ولكن تجدر الإشارة إلى أنه إذا ما وجدت هناك أسباب تحول دون قدرة الخبير على التوقيع مثلا أن يكون مريضا، أو توفي فإن المحكمة تأخذ هذا الأمر بعين الاعتبار وتستطيع وفقا لهذه المستجدّات أن تعتد بالتقرير الغير موقّع أو لها أن تعين خبيرا آخر[167].

---

[161]– فإذا لم يسبّب الخبراء تقاريرهم أو أغفل التقرير أي جزء من التسبب، أو أن التسبب غير كاف فهذا يمكن أن يؤدي إلى بطلان التقرير، والخبراء غير ملزمين بتبيان مصدر ما إنتهوا إليه من نتائج.

راجع في ذلك: – علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص ص 338–339.

– وهناك قرار محكمة النّقض المصري رقم 944، سنة قضائية عدد 49، صادر بتاريخ 1967/12/20.(علي الشحات الحديدي، نفس المرجع، هامش رقم 01، ص 338).

[162]– بولوح عبد العلي، المرجع السّابق، ص 34.

[163] – عاصم أحمد عجيلة، المرجع السّابق، ص 102.

[164] – مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص ص 149–150.

[165] – بن علي الهلالي حسين و واصل محمّد، المرجع السّابق، ص 159.

[166] _ علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 338.

[167] _ المرجع نفسه، ص 339.

ويلي هذا الجزء، جزء آخر أين يقوم الخبير في هذا الأخير بإرفاق تقرير الخبرة بمختلف الوثائق الأوراق والمستندات التي يكون الخبير قد تحصّل إليها أثناء قيامه بالمهمة المسندة إليه، وهذه المستندات تساعد الخبير على توضيح وتفسير مذكّرته، وما توصل إليه من نتائج[168] وهذا من أجل إنارة المحكمة والأطراف، وتختلف هذه الوثائق والمستندات باختلاف طبيعة الخبرة فقد تكون نسخ مقدّمة من طرف الخصوم، أو رسوم وبيانات، كشوف وحسابات...[169].

وهناك العديد من المرفقات التي تكون تحت يد الخبرة بمناسبة أدائه للمهام المنوطة به ويقوم الخبير بإرفاقها بالتقرير أثناء إيداعه[170].

وعلى الخبير أن يحدّد نوع كلّ وثيقة منها والطرف الّذي قدّمها وأهميّتها في الإثبات حسب الوقائع التي تطرق إليها في أعمال الخبرة [171].

وهذه البيانات التي أشرنا إليها وإلى ضرورة تضمينها في تقرير الخبرة وانّه على الخبير أن يدوّنها ما الغرض منها سوى جعل تقرير الخبرة المكتوب يستجمع شروط صحّته من النّاحيتين الشكلية والموضوعية [172].

وبعد إتمام كافة الإجراءات المتعلّقة بتحرير تقرير الخبرة وتبيان كافة المعلومات والبيانات التي تضمّنها طبقا لما جاءت به المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبمراعاته للشكليات الخاصة بمسألة إيداع تقرير الخبرة، وبالنسبة لهذه الأخيرة فالخبير عليه أن يلتزم بإيداع تقرير الخبرة خلال الآجال القانونية المحدّدة في الحكم الآمر بندبه.

---

[168] _ مولاي ملياني بغدادي، المرجع السّابق، ص 150.

[169] _ بوفرح عبد الرزّاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السّابق، ص 16.

[170]– وتتمثل هذه المرفقات في :– إخطار الخصوم بتوجيه الدّعوة لهم لحضور أعمال الخبرة.
– أقوال الخصوم وطلباتهم وتحفّظاتهم إذا كانت مكتوبة.
– رأي الفني الذي قد يستعين به الخبير في تخصّص مختلف.
_ المستندات التي تم تبادلها بين الخصوم...

[171] _ أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 157.

[172] – بن علي الهلالي حسين و واصل محمّد، المرجع السّابق، ص 158.

وقد أشار قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى آجال انجاز الخبرة وإيداع التقرير في عدّة مواد منه[173] وعلى ضرورة احترام هذه الآجال.

والسبب في ذلك يعود إلى تفادي التأثير على سير إجراءات التحقيق وعدم تأخيرها، والخبير إذا تبين له أن المدة الممنوحة إياه في أمر النّدب غير كافية أو أنّه واجهته اعتراضات خلال ممارسته لمهامه جاز له طلب تمديدها[174] وهذا ما أشارت إليه المادة 136 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن قبيل هذه الاعتراضات التي يمكن أن يواجهها الخبير هي أن يكون محل النزاع بعيد أو صعوبة معرفته أو أن يطلب الخبير بعض المستندات ذات الأهمية فلا تسلّم له في الوقت اللازم بتعطيل من الخصوم... [175].

والخبير إذا لم يحترم هذه الآجال والمواعيد ، التي منحت له من أجل إيداع تقرير الخبرة في هذه الحالة يجوز استبداله بخبير آخر، دون الإخلال بحق المسؤولية ومطالبته بالتعويض إذا كان لها وجه[176].

وفي الأخير يقوم الخبير بإيداع تقرير خبرته لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم بندبه. وهذا ما تعرّضت إليه المادة 86 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية [177] كما أشارت إليه المادة 126 فقرة 8 من قانون المالية.

ويقوم الأطراف بالإطّلاع على التقرير المتضمّن الخبرة وذلك خلال مدّة (20) يوم كاملة.

وتتصف كلّ من نتائج الخبرة ورأي الخبير بالصفة الشخصية وعليه وجب على الخبراء أن يشهدوا على قيامهم شخصيّا بالمهام الموكلة لهم وهذه الإجراءات تعد إجراءات جوهرية وعلى الخبير أن يلتزم بالقيام بها وأدائها.

---

[173] – تنص م 128 ف 4 ق إ م إ على: "تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط ".

– تنص م 132 ف 2 من نفس القانون على:"...أو لم يودعه في الأجل المحدّد..."

[174] – مقداد كوروغلي، المرجع السابق، ص 35.

-DENIDENI Yahia, Op, Cit, p. 35.

[175] – علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 343.

[176] – بن علي الهلالي حسين و واصل محمّد، المرجع السّابق، ص 120.

[177]– تنص م 86 ف 8 ق إ ج على: "يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية بحيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانونا، أن تطّلع عليه خلال مدّة (20) يوم كاملة.

## المطلب الثّاني

## الآثار المترتّبة على إيداع تقرير الخبرة

ينهي الخبير المأمورية التي كلّف بها بإيداع تقرير الخبرة متضمّنا بذلك رأيه ويتم إيداع التقرير إمّا كتابيا بموجب وصل إيداع أمّا إذا طلب منه تقديمه شفويا فيقوم بإبداء رأيه أثناء الجلسة [178].

وتترتّب عن مسألة الإيداع آثار من جهة ما يتعلّق بالخصوم وبضرورة إخطارهم بأمر الإيداع (الفرع الأوّل) وهذا من أجل إعطائهم فرصة الإطلاع على ما جاء في التّقرير ومناقشة النتائج والرّأي الذي خلص إليه الخبير ومن جهة أخرى ما يتعلّق بالخبير والسلطة التي يمتلكها على التقرير بعد إيداعه(الفرع الثّاني).

### الفرع الأوّل

### إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبرة

بالإطلاع على مضمون المادة المذكورة أعلاه يتبيّن لنا أنّه عند إيداع تقرير الخبير يجب أن يتم إخطار الخصوم بهذا الشأن من اجل منحهم الفرصة على احترام المدّة الممنوحة لهم حتى يقوموا بالإطلاع على مضمون التقرير ومناقشة مضمونه والنتائج المتوصّل إليها.

والمشرّع الجزائري لم يشر إلى الجهة التي تلتزم بإخطار الخصوم للإطّلاع على تقرير الخبرة القضائية فيما إذا كان يبادر بها الخبير، أو المحكمة بواسطة كتابة الضّبط لكن الأرجح والسّاري عليه العمل في القضاء الإداري الجزائري هو اتخاذ هذا الإجراء من طرف كتابة الضّبط [179].

---

[178] – بوفرح عبد الرزّاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السّابق، ص 14.

[179]– أغليس بوزيد، *المرجع السّابق، ص 158.*

وعلى عكس المشرّع الفرنسي الّذي أشار في قانونه إلى ضرورة إخطار الخصوم وذلك بإرسال أو تسليم صورة من تقرير الخبرة للخصوم عن طريق المحكمة أو عن طريق الخبير نفسه[180] كما أنّ المشرّع الجزائري لم يشر إلى المدّة المحدّدة لإبلاغ الخصوم بأمر إيداع التّقرير[181] وبعد ذلك وجب تحديد جلسة استئناف السير بعد الخبرة وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار مدة الأربع وعشرين يوم الممنوحة للخصوم من أجل الإطلاع على التقرير ومناقشته[182] ، ولا يمكن تحديد جلسة استئناف قبل انقضاء المهلة السابق ذكرها في المادة 86 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويعتبر أمر إخطار الخصوم بإيداع التقرير مسألة جوهرية تلتزم المحكمة بالقيام بها وإن حدث وأن فصلت هذه الأخيرة في النزاع من غير إخطارهم فإنه لا محالة في أن يكون مآل قرارها البطلان[183].

---

[180]– م 173 ق م ف أشار إليها : علي الشحات الحديدي، المرجع السّابق، ص 346.

[181]– على عكس المشرّع المصري الّذي حدّد مدّة إخطار الخصوم بأربع وعشرين ساعة من إيداع التقرير، بكتاب مسجّل ويقوم به الخبير أو قلم كاتب الضّبط ". أنظر في ذلك:

– المرجع نفسه، ص 346.

[182] -DENIDENI Yahia, Op, Cit, p 35.

[183] _ من حيث المبدأ أنّه لا بطلان إذا لم يقم الخبير بإخطار الخصوم وإنما يشوب البطلان القرار الذي بموجبه تفصل المحكمة في النزاع استنادا على تقرير الخبير وبالرغم من عدم إبلاغ الخصوم عن طريق الخبير وهي بالمثل لم تحترم هذا الإجراء. فغياب هذا الأخير يعرّض حكم المحكمة للبطلان لأنبنائها على إجراءات باطلة وبالتالي هذا الأمر يعرّض الإجراءات التّالية لدعوة الخبير للخصوم للبطلان (أنظر في ذلك: علي الشّحات الحديدي، المرجع السّابق، ص ص 346–347).

– ولكلّ طرف من أطراف الخصومة ترتّب على عدم إخطاره بأمر الإيداع ضرر إن يتمسّك بالبطلان سواء كان ذلك أثناء النّظر لأوّل مرّة أمام المحكمة أو أثناء النّظر في دعوى النظر بالنّقض أمام مجلس الدّولة أنظر: علي الشّحّات الحديدي، نفس المرجع، ص 347.

– وقد حكمت محكمة النّقض ببطلان الإجراءات التّالية لإيداع تقرير الخبرة بسبب استمرار النّظر في الّدعوى دون إخطار للخصوم، في عدة قرارات منها:– قرار الطّعن رقم 7866 ،سنة قضائية عدد 36،صادر بتاريخ 1994/07/07.

– قرار الطعن رقم 1226،سنة قضائية عدد 35،صادر بتاريخ 1987/02/25.

– قرار الطّعن رقم 1005،سنة قضائية عدد 75،صادر بتاريخ 1992/04/23.

أشار إليها: عاصم أحمد عجيلة، المرجع السّابق، ص ص 137–138.

## الفرع الثّاني

## سلطة الخبير إزاء التقرير بعد إيداعه

من أكثر المسائل التي يثور التساؤل حولها هي:إذا كانت مهمّة الخبير تنتهي بمجرّد إيداعه لتقرير الخبرة أم أنّه لديه صلاحيات أخرى إزاء التقرير الذي سبق إيداعه؟.

وإجابة على هذا التساؤل نقول أنّ المبدأ السّاري العمل به هو أنّ الخبير بمجرّد إيداعه لتقرير الخبرة فإنّه يتجرّد من كلّ الصلاحيات التي سبق وإن امتلكها قبل ذلك.ولا يحق له تقديم أيّة إضافات أو تصحيحات أدركها بعد ايداع تقرير الخبرة في التّاريخ الّذي تم تحديده الجهة القضائية التي انتدب حتّى وإن كانت هذه التعديلات مادية وهذا لعدم التأثير في مناقشة الأطراف للتقرير[184] وإن حدث أن رغب في ذلك فليس له سوى ان يطلب إجراء خبرة جديدة أو تكميلية للخبرة الأصلية[185].

والمشرّع الفرنسي في قانون المرافعات الحالي في هذا الخصوص أجاز تدخل الخبير حتّى بعد إيداعه لتقرير الخبرة إذا ما وجدت أيّة وثيقة أو مستند تحصّل عليه في وقت لاحق للإيداع ولكن دون المساس بمضمون التقرير أي ان العنصر الذي أراد إدخاله على التقرير لا يؤثّر في مناقشة الأطراف لهذا الأخير[186].

والمشرّع الجزائري لم يشر في هذه المسألة إلا إلى إجراء خبرة تكميلية، من طرف خبير آخر ودون تدخّل الخبير الاوّل لإضافة أو تعديل نتائج تقريره [187]. وهذا مانصت عليه المادة 86 فقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية [188].

---

[184]– أغليس بوزيد، المرجع السّابق، ص 160.

[185]– علي الشّحّات الحديدي ، المرجع السّابق، ص 348 .

[186]– المرجع نفسه، ص 349.

[187] - Ministère des Finances, D.G.I, BULLETIN des services fiscaux : « Le contentieux devant la justice »,N° 17, décembre 1996, p 48.

– أمقران عبد العزيز،المرجع السابق، ص 44.

[188]– تنص م 86 ف 10 ق إ ج على:" إذا رأت المحكمة الإدارية انّ الخبرة غير سليمة أو غير كاملة ، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية".

فالخبير ليس له أن يدخل من الإضافات ما يمس بمضمون التقرير ولكن القضاء بإمكانية تقديم مذكّرة إيضاحية للتقرير الرّئيسي قصد رفع الإبهام وتسهيلا لاستيعاب ما ورد في التقرير أمر جائز[189] ونستشف هذا من خلال المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذ تنص على: "إذا تبيّن للقاضي في أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره غير وافية له ان يتّخذ جميع الإجراءات اللازمة كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التّحقيق أو بحضور الخبير أمامه ليتلقّى منه الإيضاحات والمعلومات الضّرورية".

[189]– بولوح عبد العلي، المرجع السّابق، ص 40.

## المبحث الثاني

## حجية الخبرة القضائية في إثبات المنازع الضريبية

للخبرة القضائية مهلة محددة يلتزم بها الخبير بموجب حكم قضائي غير فاصل في الموضوع، ينتج عن نهاية تلك المهلة وجوب إيداع تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة بندب الخبير، يضمن هذا الأخير تقريره بيانات تستخدمها المحكمة لتكّوين عقيدتها وتنوير دربها حول النزاع الضريبي المعروض أمامها.

يتضمن تقرير الخبرة نتيجة المهام التي قام بها الخبير إضافة إلى رأيه في المسائل المنوطة إليه من طرف القاضي الإداري المختص، ويعتبر بذلك تقرير الخبرة دليل إثبات غير أنه ليس بالدليل الحاسم في الدعوى إذ يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري، لكن لا يمكن للقاضي المختص الفصل في الدعوى المعروضة أمامه ما لم يمنح للأطراف المعنيين بالنزاع مهلة حددتها المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية ب 20 يوما من تاريخ إيداع تقرير الخبرة للإطلاع عليه[190].

وبعد ذلك يتم إعادة السير في الدعوى بعد الخبرة ليتم مناقشة تقرير الخبرة في جلسة علنية يقررها القاضي ( المطلب الأول) ثم يليها دراسة مدى تقيد القاضي برأي الخبير (المطلب الثاني) ثم نعرج بعدها لدراسة الجزاء الإجرائي لأعمال الخبرة الفنية (المطلب الثالث).

---

[190]– تنص م 86 ف 6 ق إ ج على مايلي: " يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة".

–MILLO François et PINCHON François, Op Cit, p. 341.

## المطلب الأول

## مناقشة تقرير الخبرة

استوجب القانون على الخبير أن يضمن تقرير خبرته بالنتائج التي انتهى إليها حول المسألة الفنية التي انتدب من أجلها، مبينا فيها رأيه والأوجه التي استند إليها للوصول إلى تلك النتائج[191]، والحكمة من ذلك تمكين القاضي الإداري وأطراف النزاع من إستعاب ما توصل إليه الخبير المنتدب وفي المقابل تمكينهم من مناقشة تقرير الخبرة (الفرع الأول) لتفادي ندب خبير أخر الذي يؤدي إلى الزيادة في المصاريف على أطراف النزاع فضلا عن البطء و التأخير في الفصل في النزاع، لكن هذا لا يمنع من القاضي أن يجد بعض أوجه النقص و العيوب التي لا يجدي معها مناقشة الخبير في الجلسة، لهذا يسعى إلى تداركها(الفرع الثاني) من أجل الوصول إلى الحل الفاصل للدعوى المعروضة أمامه[192].

### الفرع الأول

### مناقشة الخصوم والقاضي لتقرير الخبرة

إن مناقشة تقرير الخبرة يستدعي إبلاغ الأطراف بمضمونها قبل النداء على الدعوى ضمانا لحق الأطراف في الدفاع، حتى يتسنى لهم إبداء ملاحظاتهم و أقوالهم حول أعمال الخبير باعتبار أن تقرير الخبير قابل للمناقشة وليس لتعقيب عليه[193]، بحيث يمكن لمن قدم التقرير في مصلحته أن يستند على ما تضمنه من أبحاث و آراء وما توصل إليه الخبير من نتائج و ما اشتمل عليه التقرير من أعمال و أقوال وملاحظات للتدليل على صحة إدعاءه وسندا له في دفاعه[194]، ومن جهة أخرى يجوز لمن أتى

---

[191]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 23.

[192]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 352.

[193]– بغاشي كريمة، المرجع السابق، ص 124.

[194]– أبو السعود رمضان، المرجع السابق، ص 192.

تقرير الخبرة ضده أن يقدم من الدفوع والأدلة ما يفند به هذا التقرير، مبينا ما اشتمل عليه من قصور ومواضيع الخطأ في البيانات أو في رأي الخبير، وذلك لتقتنع المحكمة بعدم الاعتماد عليه[195].

عموما إذا كانت مناقشة تقرير الخبرة من حق كل طرف، في الخصومة الجبائية محل الدراسة، للدفاع عن مصلحته الخاصة في الدعوى، فإن المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية على غرار الدعاوى الأخرى لا تدافع عن المصالح الخاصة بل ترتكز مهامها على إظهار الحقيقة وتطبيق القانون وتبيان مآل النزاع المعروض أمامها، بحيث وعملا بالسلطة التقديرية الممنوح لها قانونا يمكن في حالة وجود غموض ومفاهيم غير واضحة في تقرير الخبير أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية أو جديدة يعهدها لنفس الخبير أو لخبير جديد، لكن لبطء هذا الإجراء وتكليف الخصوم مصاريف لا طاقة لهم بها، إضافة إلى التأخير في الفصل لمجرد وجود خطأ مادي أو عبارات غامضة جعل المشرع الفرنسي ينص على إجراء بسيط وسريع قضت به المادة 283 قانون المرافعات الفرنسي[196]، وهو الأمر الذي أخذ به المشرع الجزائري وذلك ظاهر في نص المادة 141 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[197]، حيث يقوم القاضي باستدعاء الخبير لمناقشته حول تقرير الخبرة ويكون ذلك من تلقاء نفسه إن رأت حاجة لذلك، أو بناءً على طلب من أطراف المنازعة الجبائية، لكن تبقى المحكمة غير مجبرة على قبول الطلب إذ جعل المشرع قبول طلب مناقشة التقرير من عدمه جوازي على المحكمة، فإذا رأت في التقرير ما يغني عن إجراء المناقشة استغنت عنها ولا يعد ذلك إخلالا منها بحق الدفاع، أما في حالة ما إذا رأت ضرورة لذلك قامت باستدعاء الخبير وما على هذا الأخير إلا تنفيذ قرار المحكمة.

---

[195]– نبيل إبراهيم سعد و همام محمد محمود زهران، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص 357.

– نبيل إبراهيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، مصر، 2000، ص 210.

[196]– تنص م 283 ق م ف على مايلي : "إذا لم يجد القاضي إيضاحات كافية بالتقرير فيمكنه سماع الخبير بحضور الخصوم أو استدعائهم" أشار إليها : علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 384.

[197]– تنص م 141 ق إ م إ على مايلي : " إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بني الخبير تقريره غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق، أو حضور الخبير أمامه، ليتلقى منه الإيضاحات و المعلومات الضرورية".

يحدد القاضي الإداري جلسة لمناقشة تقرير الخبرة وتكون علنية بحضور الخبير، وكان واجبا عليه استدعاء الخصوم تطبيقا لمبدأ المواجهة، وكل خروج عن ما سبق ذكره سيجعل الحكم مشوب بعيب الإخلال بحق الدفاع وفي المقابل كنتيجة لذلك يكون الحكم قابل للبطلان لمن تمسك به.

في الجلسة وبحضور الخصوم والخبير يوجه القاضي للخبير من الأسئلة ما يراه مفيدا لتنويره في الدعوى من تلقاء نفسه أو بناءا على طلب الخصوم[198]، وعلى الخبير أن يجيب على جميع الأسئلة المطروحة عليه ويقرن رأيه[199] بالأسباب المؤيدة ويثبت ذلك كله في محضر الجلسة.

عموما فإن للقاضي حق الأخذ ببعض تقارير الخبرة المقدمة دون الأخرى عند تعيين عدة خبراء وليس عليه أن يبرر تلك المفاضلة[200]، وذلك عملا بالقاعدة التي تقضي أن القاضي هو الخبير الأعلى[201]، وفي هذه الحالة يقوم القاضي باستدعاء خبير واحد لمناقشة تقريره دون الآخرين، ويبدي الخبير رأيه في التقرير مؤيدا بأسبابه.

للقاضي في الجلسة سلطة تعيين خبير غير الخبير المنتدب و يعرف بالخبير المستشار، وهو الأمر الذي أخذ به المشرع المصري، يستدل القاضي برأيه ويكون شفاهة دون إعداد تقرير ويثبت ذلك في محضر الجلسة.

للخصوم من جهة أخرى عند مناقشة الخبير بالجلسة أن يستعينوا برأي غير الخبير المنتدب ممن لهم خبرة خاصة في موضوع النزاع، ولو لم يكن من الخبراء المعتمدين لدى المحكمة الإدارية ويعرف بالخبير الاستشاري، لإبداء رأيه حول تقرير الخبرة ويكون رأيه موضوع تقدير المحكمة المختصة عند تكوّين عقيدتها، بحيث يجوز لها أن تأخذ برأي الخبير الاستشاري دون الخبير المنتدب وليس هناك من معقب علي ذلك.

بالعودة إلى النصوص القانونية في التشريع الجزائري لا نجد أي نص قانوني في قانون الإجراءات الجبائية ولا قانون الإجراءات المدنية والإدارية يقضي بما سلف ذكره حول إمكانية الأخذ برأي الخبير الاستشاري، لكن بالعودة إلى الاجتهاد القضائي نجد ممارسة لما سلف ذكره، حيث قضت المحكمة العليا

---

[198]– محمد حسين منصور، قانون الإثبات: مبادئ الإثبات وطرقه، منشأة المعارف، مصر، 1998، ص 267.

[199]– أحمد أبو الوفا، التعليق على النصوص قانون الإثبات، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2002، ص 154.

[200]– محمد حسن قاسم، المرجع السابق، ص 321.

[201]– عاصم أحمد عجيلة، المرجع السابق، ص 108.

في قرار لها على جواز الأخذ بها حيث أكدت أنه: " إذا اثبت وجود تناقض بين خبرة و أخرى وتعذر فض النزاع بين الطرفين وجب الاستعانة بخبرة فاصلة وعدم الاقتصار على خبرة واحدة أو خبرتين تماشيا مع متطلبات العدل والإنصاف"[202].

عموما يبقى الأمر المتعلق بمناقشة تقرير الخبرة في المنازعة الضريبية حقا من حقوق الدفاع، لكن للمحكمة الإدارية السلطة الأعلى في تقدير ذلك، بحيث تعمل بإجراء المناقشة متى رأت ضرورة لذلك وتستغني عنها إن كان ذلك الإجراء غير مجدي أو رأت في ملف الدعوى ما يغنيها عنه.

عملا بما سبق الإشارة إليه، يعتبر إجراء المناقشة الحل الأمثل لفهم نتائج الخبرة المضمنة في تقرير الخبرة، وما إجراء المناقشة إلا دليل على قصور المعرفة الفنية للقاضي خاصة في المجال الضريبي المعروف بالتعقيد وصعوبة إستعاب مفاهيمه.

قد يسفر عن إجراء المناقشة وجود نقائص وعيوب في تقرير الخبرة، التي قام بها الخبير المنتدب، مما يؤدي ذلك إلى ضرورة تدارك تلك العيوب و النقائص، وهو الأمر الذي سنعرج إليه في الدراسة الموالية.

## الفرع الثاني

## تدارك عيوب و نقص أعمال الخبير

قد يتضح عند مناقشة تقرير الخبرة، للمحكمة الإدارية أن تقرير الخبرة يحتوي على بعض النقائص و العيوب في الأعمال والأبحاث التي قام بها الخبير ، مما يتعين على المحكمة تداركها ويكون ذلك بإعادة المأمورية لنفس الخبير من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من الخصوم[203] لكن يبقى هذا الطلب جوازي على المحكمة حيث يمكن لها رفض ذلك الطلب[204] وتستند في ذلك إلى السلطة التقديرية التي منحها لها

---

[202]– راجع: قرار المحكمة العليا رقم 159373، مؤرخ في 18-01-1998، المجلة القضائية، عدد 02، لسنة 1998، ص 55.

[203]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 357.

[204]– رمضان أبو السعود، المرجع السابق، ص 195.

المشرع وهو ما أكدته المادة 86 الفقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تقضي أنه: " إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.. ".

ونفس المبدأ قضت به المادة 141 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إذ تنص على مايلي: " إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق...".

عملا بما سبق ذكره، للقاضي الإداري كلما رأى في العناصر التي قدمها الخبير في خبرته ما يكّون بها قناعته حول النزاع الضريبي المعروض أمامه أن يكتفي بتلك العناصر حتى وإن اتفق الخصوم على وجوب إجراء خبرة جديدة أو إعادتها لنفس الخبير لاستكمال النقائص في الخبرة التي أجراها.

وبناءً على ما تقدم، نخلص إلى أن تدارك العيوب والنقائص التي تضمنها تقرير الخبرة يتوقف على مدى قناعة القاضي بذلك، حتى وإن كان هناك اتفاق بين أطراف المنازعة الضريبية، وقليلا ما يحدث أن يتفق المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية خصوصا لو كانت تلك النقائص تمس بالمصالح الخاصة للمكلف بالضريبة لأن ذلك سيؤدي حتما إلى إصدار حكم في صالح الإدارة الجبائية، ولا تثريب على القاضي، ما دام قد اتضح عنه وجه الحق في الدعوى[205]، إذ لم يستجيب للطلب القاضي بتدارك العيوب والنقائص التي يحتويها تقرير الخبرة.

في الغالب يأمر القاضي بخبرة جديدة أو بخبرة تكميلية في الحالات التالية:

- إذا لم يتضمن التقرير المقدم من الخبير المنتدب إجابة كافية لكل النقاط المأمور بإنجازها.
- إذا كانت الانتقادات التي وجهها الخصوم أكدت عدم جدوى الخبرة التي أجراها الخبير.
- إذا كان هناك شك في حياد الخبير المنتدب.
- إذا استجدت ظروف جديدة متعلقة بالقضية محل النزاع بعد إيداع تقرير الخبرة[206].

عموما تعهد الخبرة التكميلية أو الخبرة الجديدة إلى نفس الخبير أو لخبير جديد، ويمكن إذا عهدت الخبرة لثلاث خبراء جدد، علما أن في المنازعات الجبائي تعهد الخبرة لأكثر من خبير نظر لتعقيد المنوط بالمجال الجبائي، أن يكون الخبير المنتدب الأول من بينهم، وفي المقابل تحدد المحكمة للخبراء المنتدبين النقاط و الأعمال الواجب البحث فيها لاستكمال الناقص في الخبرة المودعة من طرف الخبير الأول،

---

[205] – محمد حسين منصور، المرجع السابق، ص 264.

[206] – علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 359.

وللخبراء الجدد إمكانية الاستعانة بالمعلومات التي توصل إليها الخبير الأول، وبالحديث عن الخبرة التكميلية، فإنه إذا عهدت الخبرة إلى نفس الخبير و اقتصر عمله على تكملة الناقص في الخبرة التي بدأها فهو غير مجبر على دعوة أطراف النزاع الضريبي ولا يعد ذلك عيب في الإجراءات.

ويختلف الوضع في حالة ما إذا عهدت للخبير أعمال جديدة كسماع الشهود أو الإطلاع على مستندات جديدة، ففي هذه الحالة يجب على الخبير أن يوجه دعوة للخصوم من أجل حضور أعمال الخبير و إبداء رأيهم و ملاحظاتهم فيها.

بعد انتهاء الخبير من الأعمال الموكل إليه يقوم بإيداع تقرير عن المهام التي أنجزها والنتائج التي توصل إليها ضف إلى رأيه حول ما توصل إليه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة بندبه، ليقوم القاضي الإداري بتسليط سلطته التقديرية عليه وليس هناك معقب عليه في ذلك، إذ منح القانون له إمكانية الأخذ بنتائج الخبرة التكميلية أو الجديدة التي توصل إليها الخبير في تقريره الثاني، عند الفصل في موضوع النزاع الضريبي المعروض أمامه ولا يعتبر ذلك مخالف للقانون، ومن جهة أخرى فليس هناك ما يمنع على القاضي الرجوع إلى نتائج الخبرة الأولى والاعتماد عليها في الفصل في النزاع موضوع الدعوى.

## المطلب الثاني

## مدى تقيد القاضي الإداري بنتائج الخبرة

بعد إيداع تقرير الخبرة واستدعاء أطراف النزاع لمناقشة ما توصل إليه الخبير من نتائج وتفاصيل حول المهام المسندة إليه، يأتي دور القاضي وسلطته التقديرية لتقدير القوة التدليلية لتقرير الخبرة، باعتباره الخبير الأعلى[207]، لكن ومن جهة أخرى يكون القاضي ملزم وبصفة مطلقة، وقبل الموافقة على تقرير الخبرة من عدمها، أن يقوم بدراسة التقرير دراسة وفية وشاملة للجوانب الشكلية والموضوعية[208] وخاصة ما جاء به الخصوم من دفوع بشأن الخبرة والرد عليه.

---

[207]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 362.

[208]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 163.

لكن ورغم ارتقاء تقرير الخبرة، في المنازعة الضريبية كشأن كل منازعة قضائية، ليكون دليلا من أدلة الإثبات القانوني[209] إلا أن هذا لا يجعل منه مقيداً للسلطة التقديرية للقاضي الإداري كمبدأ (الفرع الأول) لكن هذا لا يمنع من أن ترد بعض الحالات التي تكون سبباً في تقيد تلك السلطة التي يتمتع بها القاضي اتجاه تقرير الخبرة الفنية وهو ما يعد استثناء للمبدأ القاضي بأن تقرير الخبرة لا يقيد القاضي (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

## القاضي غير ملزم بنتائج الخبرة كمبدأ

مبدئيا القاضي غير ملزم بنتائج الخبرة[210] وهو ما أكدته مقتضيات المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي تقضي بما يلي: " *يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة. القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة* ".

عملا بمقتضيات المادة 144 فإنه وكقاعدة عامة لا تلتزم المحكمة الإدارية بنتائج الخبرة التي توصل إليها الخبير المنتدب، إذ يمكن واعمالا لسلطتها التقديرية أن تتبنى نتائج الخبرة بأكملها عند الفصل في موضوع النزاع الضريبي المعروض أمامها (أولا) ولها من جهة أخرى أن تأخذ بجزء من تقرير الخبرة (ثانيا) وبعتبار أن المحكمة صاحبة القرار الأخير فلها أن تقضي بما يخالف ما توصل إليه الخبير في تقريره (ثالثا).

### أولا – الاعتماد الكلي للخبرة

يتبنى القاضي الإداري الخبرة الفنية المنجزة من طرف الخبير المنتدب في المنازعة الضريبية برمتها دون قيد ولا شرط، متى نجح الخبير في المهام المسندة إليه وألم بجميع العناصر التي تضمنها الحكم

---

[209] – أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 161.

[210] – أنظر: قرار المحكمة العليا رقم 49302، المؤرخ في 11-04-1988، المجلة القضائية، عدد02، لسنة 1992، ص 40.

القاضي بندبه[211] ويتحقق ما سلف ذكره، في حالة عدم خروج الخبير عن حدود المهام التي عين من أجلها[212]، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر في 19 أفريل 1999[213].

إن اعتماد تقرير الخبرة من طرف القاضي الإداري ما هو إلا دليل على أن هذا الأخير لم يجد في التقرير مثلباً أو عيباً يكون سبباً في استبعاده عند النظر في ملف الدعوى، وعليه وفي هذا المقام يكون القاضي غير ملزم بالرد على الطعون الموجهة إليه من طرف الخصوم وعلة ذلك أن في أخذه بتقرير الخبرة ما يفيد أن القاضي لم يجد في تلك الطعون ما يستحق الرد عليه[214].

يعتبر تقرير الخبرة دليلاً للإثبات بشرط أن يكون تسبيب الخبير لنتائج التي توصل إليها مقنعة مما يمنح لخبرته الحجية اللازمة من أجل اقتناع القاضي بما تضمنه التقرير من نتائج، إذ يبقى القاضي الإداري هو الخبير الأعلى في الدعوى ورأيه هو القول الفصل في الأمور التقديرية التي لا تستلزم بحثاً فنياً[215].

**ثانيا – التبني الجزئي لنتائج الخبرة**

لقد اتجه كل من الفقه الفرنسي و المصري إلى اعتبار تقرير الخبرة من الأوراق الرسمية بالمعنى الوارد في قانون الإثبات أيّا كان موضوع النزاع الذي تتعلق به الدعوى[216]، في حين سار الفقه في جميع الدول على غرار كل من ألمانيا و اسبانيا و اليونان و ايطاليا إلى اعتبار التقرير من الأوراق غير الرسمية، التي يمكن مجابهة ما تضمنته بكل الوسائل إعمالا لقاعدة حرية الاعتراض[217]، ولم يخالف القضاء الإداري الجزائري ما استقر عليه فقه الدول في كون أن تقرير الخبرة يخضع للسلطة التقديرية

---

[211]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 160.

[212]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 170.

[213]– قرار مجلس الدولة الصادر في 19-04-1999 الغرفة الأولى، قضية القطاع الصحي بأدرار ومن معه ضد السيدة زعاف رقية.( قرار غير منشور، فهرس 254).

[214]– مجدى هرجه مصطفى ، المرجع السابق، ص 121.

[215]–المرجع نفسه، ص 121.

[216]- TROTABAS Luis et COTTERET Jean Marie, Droit Fiscal, 8éme édition, Dalloz, France, 1997, p265.

[217]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 381.

للقاضي الإداري[218] ولا يعد أن يكون رأي استشاري يستند إليه القاضي الإداري متى اطمأن إلى النتائج التي تضمنها تقرير الخبرة.

من جهة أخرى يمكن للمحكمة تجزئة تقرير الخبرة والأخذ بما اقتنعت به دون الجزء الأخر حيث أنها لا تقضي إلا بما تطمئن إليه[219]، وتتحقق هذه الحالة متى لاحظ القاضي نقصا في المعلومات التي تضمنها تقرير الخبرة المنجز من طرف الخبير المنتدب، أو كان الجزء المستبعد مشوب بعيب شكلي أو موضوعي، ويتعين على القاضي الإداري تسبيب عدم اعتماده على الجزء المستبعد في تقرير الخبرة وهو الأمر الذي يمكن استخلاصه من مقتضيات الفقرة 2 المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وكنتيجة للتبني الجزئي لتقرير الخبرة يقوم القاضي الإداري بالأمر بإجراء خبرة إضافية أو يطلب بإجراء خبرة تكميلية من نفس الخبير أو من خبير أخر عملا بنص المادة 141 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المادة 86 فقرة 10 قانون الإجراءات الجبائية.

**ثالثا – الاستبعاد الكلي لنتائج الخبرة الفنية**

عملا بالمبدأ القائل بحرية القاضي في تكوين عقيدته وقناعته[220]، فللمحكمة الإدارية في نطاق سلطتها التقديرية أن تستبعد نتائج الخبرة برمتها و أن تقضي بما يخالف ما جاء في تقرير الخبرة التي أنجزها الخبير المنتدب متى اقتنع بعدم سلامة الخبرة و أسبابها، لكن لا يجوز للقاضي الإداري أن يطرح نتائج الخبرة جانبا دون أن يبين في حكمه الأسانيد التي ارتكنت إليه عقيدته وهو الأمر الذي أكدته الفقرة 2 من المادة 144 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

[218]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 163.

[219]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 167.

[220]– جداوي رضا، المرجع السابق، ص 28

ولم يخالف في ذلك كل من المشرع المصري وكذا العراقي و السوداني[221]، حيث استقرت جميع التشريعات على ضرورة تسبيب القاضي لحكمه عند استبعاده لنتائج الخبرة[222].

إضافة لذلك، تتعدى سلطة القاضي لتصل إلى استبعاد تقرير الخبرة حتى وإن قام هذا الأخير على نتائج وحجج تؤيدها الأدلة والقرائن الثابتة في ملف الدعوى الجبائية المعروضة للفصل فيها أمام القضاء الإداري، شريطة أن تفند تلك الحجج والنتائج التي أتى بها التقرير لتصل إلى هدمه لكن بشرط أن لا يخالف حكمه الثابت في ملف الدعوى[223].

إضافة إلى ما سبق قوله، يمكن أن يكون غموض تقرير الخبرة، حتى بعد مناقشته، سببا في استبعاد الأخذ به في الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية المعروضة أمام القاضي الإداري، ولا يعد هذا الاستبعاد لنتائج الخبرة تعديا و هضما لحقوق و حريات أطراف النزاع، كما قد يكون الرأي الذي ضمنه الخبير في تقرير الخبرة التي أنجزها جاء سطحيا غير معمق، خاصة وأن المجال الضريبي يتميز بالتعقيد وصعوبة الفهم، ضف إلى إمكانية خروج الخبير عن حدود المهام الموكلة إليه[224].

عموما ورغم السلطة التقديرية الواسعة للقاضي الإداري في التعامل مع تقرير الخبرة إلا أنه ومن الناحية العملية نجد أن القاضي ملزم بالأخذ بما توصل إليه الخبير في تقريره من نتائج، سواءً كان التقرير مقدم من طرف الخبير الأول أو الخبير المنتدب بعد مناقشة تقرير الخبرة، بحكم نقص معرفته التقنية والفنية، وعلى أساس ذلك، سنعرج في الدراسة الموالية إلى ما يلزم على القاضي ضرورة الأخذ بما تضمنه التقرير من نتائج.

---

[221]– راجع في ذلك:

– م 9 من قانون الإثبات المصري.

– م 140 من القانون العراقي.

– م 74 من قانون الإثبات السوداني. أشار إلى هذه المواد: علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 372.

[222]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 163.

[223]– سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات: دراسة مقارنة، د ط، دار الفكر الجامعي، مصر، د س ن، ص 551.

[224]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 32.

–أنظر كذلك: قرار المحكمة العليا رقم 34653، مؤرخ في 10–11–1985، المجلة القضائية، لسنة 1992، العدد 04، ص 61.

## الفرع الثاني

## القاضي ملزم بنتائج الخبرة كاستثناء

إذا كان ثابت قانونا أن للقاضي واسع النظر إزاء تقرير الخبير في الأخذ به أو إقامة حكمه على أسباب سائغة و كافية لحمله مما في ملف الدعوى من أدلة و قرائن وهذا راجع إلى كون رأي الخبير لا يخرج عن كونه عنصر للإثبات يسمح لمحكمة الموضوع الأخذ أو عدم الأخذ به ودون معقب عليها في ذلك[225].

لكن ما سبق قوله، لا يمنع من وجود قيود تحد من السلطة التقديرية للقاضي اتجاه تقرير الخبرة إذ يمكن لاتفاق الأطراف أن يكون قيد للسلطة التقديرية للقاضي (أولا) وكان لازما على القاضي أن يأخذ بالتقرير متى كانت متوافقة مع الأدلة الموجودة في ملف الدعوى (ثانيا).

### أولا – تصالح أطراف النزاع الضريبي

عملا بمقتضيات النصوص القانونية فإن إجراء المصالحة بين الخصوم يعود لاختصاصات القاضي، وعليه فالخبير كما استقر عليه القضاء ليس جائز عليه تجاوز حدود المهام الموكلة إليه وليس لديه في إجراء الصلح أي اختصاص وهو ما استقرت عليه مختلف التشريعات[226]، وعملا بنص المادة 142 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تقضي بما يلي: "إذا تبين للخبير أن مهمته أصبحت بدون موضوع، بسبب تصالح الخصوم، يتعين عليه إخبار القاضي عن ذلك بموجب تقرير".

فإن الخبير ودون أن يكون له يدّ في ذلك، ملزم بتقديم تقريرا للقاضي يطلعه فيه عن وجود تصالح بين الأطراف المتنازعة، ففي هذه الحالة القاضي الإداري ليس له خيار أخر إلا الأخذ بتقرير الخبرة المتضمن تصالح الأطراف المتنازعة، وما له إلا مراقبة مدى سلامة ذلك الإجراء والمصادقة عليه والاعتماد عليه عند الفصل في النزاع المعروض أمامه.

---

[225]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 171.

[226]–المرجع نفسه، ص 173.

**ثانيا – توافق الخبرة الفنية ومستندات الدعوى**

سبق الإشارة إلى أن تقرير الخبرة ما هو إلا دليل من أدلة الإثبات وعلى ذلك وجب على القاضي الإداري قبل إصدار الحكم في النزاع الضريبي المعروض أمامه، على غرار الدعاوى الأخرى، أن يدرس بعمق تقرير الخبير ويحاول تفسير كل ما جاء فيه، وفي حالة وجود غموض في ذلك التقرير وجب على القاضي أن يستدعي الخبير لجلسة علنية بحضور مديرية الضرائب والمكلف بالضريبة لمناقشة الغموض الذي شاب تقرير الخبرة.

ونتيجة لما سبق ذكره، يتفادى القاضي التسرع في تقييم تقرير الخبرة خاصة ما إذا كانت النتائج التي تضمنها التقرير تتوافق والأدلة الموجودة في ملف الدعوى الجبائية.

وفي حالة استبعاد التقرير من أن يكون دليلا في ملف الدعوى، وجب على القاضي تسبيب حكمه الفاصل في الدعوى المعروضة أمامه والمستبعد لنتائج الخبرة الفنية بأسباب مقنعة، وتعتبر المادة 144 قانون الإجراءات المدنية والإدارية قيد على السلطة التقديرية للقاضي حيث نصت الفقرة 02 من المادة الأنفة الذكر على مايلي :" القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاده نتائج الخبرة".

حيث أن القاضي مجبر على تسبيب حكمه الفاصل في الدعوى الضريبية المعروضة أمامه والذي قضى باستبعاد تقرير الخبرة، وفي حالة عدم تسبيب الحكم فإن ذلك يؤدي إلى التشكيك في حكمه.

عموما ورغم السلطة التقديرية الممنوحة قانونا للقاضي عامة في تقييم وتقدير نتائج الخبرة التي توصل إليها الخبير إلا أن هذه السلطة تتوقف وتحد أمام حالات سلفنا الذكر عنها تستوجب على القاضي الأخذ بتقرير الخبرة وعليه تبقى السلطة التقديرية للقاضي نسبية في تقييم نتائج الخبرة.

## المطلب الثالث

## الجزاء الإجرائي للأعمال الفنية للخبير

يرى غالب الفقه أن البطلان هو جزاء يلحق إجراء الخبرة كلما جاء مخالفا لما أقرته النصوص القانونية حيث يترتب على ذلك تجريده من كل أثر قانوني[227]، وعليه يعتبر البطلان جزاء إجرائي يرتبه القانون أو تحكم به المحكمة عند غياب النص القانوني[228].

وبالرجوع إلى النصوص القانونية التي تحكم إجراءات الخبرة الفنية سوءاً في قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الإجراءات المدنية والإدارية لا نجد أي نص قانوني يتضمن الإجراء الجزائي للخبرة.

ولدراسة هذا الموضوع وجب علينا الاعتماد على القواعد العامة للإثبات لمناقشة العيوب المبطلة لأعمال الخبرة الفنية (الفرع الأول) لنعرج بعدها إلى أحكام بطلان تقرير الخبرة الفنية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

### العيوب المبطلة لأعمال الخبرة الفنية

أمام الفراغ القانوني الذي يشهده الإجراء الجزائي للخبرة الفنية في التشريع الجزائري على عكس التشريعات الأخرى أمثال التشريع الفرنسي والبلجيكي والهولندي والإيطالي التي تعترف بموجب نصوص قانونية ببطلان الخبرة الفنية رغم اختلاف هذه التشريعات في نوع البطلان فمنها من أخذ بالبطلان المطلق ومنها من أخذ بالبطلان النسبي[229]، سنقوم بمعالجة الموضوع في الدراسة الموالية اعتمادا على القواعد

---

[227]– جداوي رضا، المرجع السابق، ص 27.

[228]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 38.

[229]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 406.

العامة للإثبات حيث سنتطرق إلى البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الموضوعية (أولا) لنعرج بعدها لدراسة البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الشكلية (ثانيا).

**أولا– البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الموضوعية**

لكي تعتبر الخبرة الفنية عموما سليمة يجب أن تتبني على مقتضيات موضوعية سليمة، تجرها من الوقوع في هاوية البطلان الذي يكون نتيجة وجود عيب من العيوب المبطلة للخبرة الفنية وعليه يمكن تلخيص تلك العيوب والتي نضمها المرسوم التنفيذي 95–310 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين والتي تتمثل فيما يلي:

– **إنجاز الخبرة من شخص غير مؤهل**[230]: ونقصد بذلك عدم امتلاك المؤهلات العلمية اللازمة والتي تسمح للشخص أن يكون خبيراً، أو أن تخطأ المحكمة في الشخص المنتدب، خاصة وأن لها سلطة انتداب خبير غير مقيد في قائمة الخبراء، وقد يكون هذا الخطأ نتيجة لتشابه الأسماء مثلا.

ويذهب البعض من الفقه إلى اعتبار الخبرة الفنية باطلة إذا ما قام بها خبير غير مختص في الموضوع محل التعين كأن ينتدب خبير طبيب في موضوع له صلة بالمحاسبة مثلا.

– **تنفيذ الخبرة من شخص ليس لديه أهلية لأن يكون خبيراً**[231]: ونقصد أن لا يكون للشخص صلاحية القيام بوظيفة الخبير وقد نص على الشروط الواجب توفرها في الشخص ليكون خبيراً في المرسوم التنفيذي 95–310.

ومن بين هذه الشروط ما نصت عليه المادة 4 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر في الفقرتين 3 و5 والتي تنصان على التوالي بما يلي: " أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكاب وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف".

وتنص الفقرة 05 على مايلي: "أن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله، أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف ".

ومتى تم تعيين أحد من هؤلاء لإنجاز الخبرة الفنية كان التقرير الذي يعده باطلا.

---

[230]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 39.

[231]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 411 .

– **تنفيذ الخبرة من خبير لم يؤدي اليمين:** لقد نص القانون على ضرورة أن يؤدي الخبير اليمين القانونية، وتختلف صياغة هذا اليمين من تشريع لأخر، وكان الغرض من أداء هذا اليمين، والذي يؤدى أمام القاضي المختص بندبه، هو تبيان أن ذلك الخبير غير مقيد في جدول الخبراء من جهة و تصريح الخبير بأن يؤدي المأمورية الموكلة إليه بصدق و أمانة.

وبناءً على ذلك، فقد أوجب المشرع على الخبير أداء اليمين قبل مباشرته المأمورية التي ندب من أجلها، خاصة وإن كان الخبير المنتدب لتلك المهمة ليس من بين خبراء الجدول وهو ما قضت به المادة 131 قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على: " يؤدي الخبير غير المقيد في قائمة الخبراء اليمين أمام القاضي العين في الحكم الأمر بالخبرة ".

ولم يخالف المشرع المصري ما قضاه المشرع الجزائري في المادة السالفة الذكر وذلك ظاهر في نص المادة 139 قانون الإثبات المصري[232].

ورتب المشرع على تخلف الخبير عن أداء اليمين القانونية بطلان ما يقوم به من أبحاث وأعمال[233].

– **تفويض المأمورية إلى شخص أخر**[234]: إن الغاية من انتداب الخبير هو تنوير القاضي المختص للوصول إلى الحل اللازم والصحيح عند الفصل في موضوع النزاع المعروض أمامه، وذلك بتبسيط المسائل الفنية الخارجة عن الدراية القانونية للقاضي، والحكمة من انتدابه هو دون غيره هو الاستفادة من الخبرة العلمية و الكفاءة الشخصية التي يتمتع بها[235].

وعليه فتفويض الخبير للمهام الموكلة إليه هو مساس للغاية و الحكمة التي أراد القاضي المختص تحقيقها من وراء انتداب ذلك الخبير.

وكنتيجة لتفويض الخبير للمهام الموكلة إليه، اقر القانون بطلان تقرير الخبرة الذي يعده الخبير المنتدب.

---

[232]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 412.

[233]– مجدى هرجه مصطفى، المرجع السابق، ص 86.

[234] –MILLO François et PINCHON François, Op. Cit, p. 345.

[235]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 40.

– **مخالفة القانون في عدد الخبراء المنتدبين:** ونقصد بذلك أن ينتدب القاضي الإداري خبير واحد لتنفيذ المهام الموكلة إليه في حين أن القانون نص على ضرورة تنفيذها من طرف ثلاث خبراء، ويعتبر ذلك إن قام به القاضي خرقا لقاعدة قانونية، وينجر عنه بطلان تقرير الخبير المنتدب.

ولا يختلف الأمر أن تم انتداب ثلاث خبراء في مسألة فنية قضي القانون بكفاية خبير واحد لإنجازها.

– **قيام أحد أسباب الرد:** قد ينشأ أحد أسباب رد الخبير المنتدب بعد إنجازه لمهام الموكلة إليه وإيداع تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، ففي هذه الحالة وحماية لمقتضيات النزاهة والموضوعية[236] وإبعاد الشكوك عن حكم القاضي الذي سينجر عنه، في حالة الأخذ بتقرير الخبرة رغم قيام أحد أسباب الرد، الطعن أمام مجلس الدولة من طرف صاحب المصلحة ليقرر المجلس أن ما بني على الباطل فهو باطل، وجوب الحكم بالإضافة إلى رد الخبير إلغاء الخبرة الجارية من قبله لعدم الصلاحية لاحتمال وجود شبهة التواطؤ بين الخبير وأحد الخصوم المعنيين بالدعوى، وعليه وفي هذه الحالة كان لازما على القاضي الإداري استبعاد الاعتماد على نتائج خبرة اشترك فيها خبير تقرر رده[237].

**ثانيا– البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الشكلية**

قد يهدف المشرع من تنظيمه للمقتضيات الشكلية المتعلقة بالخبرة الفنية إلى تحقيق غايات معينة تمثل ضمانات للخصوم[238]، وينجر عن تخلف أحد تلك المقتضيات أو عيب فيه بطلان تقرير الخبير، وفي هذه الحالة يؤدي الأخذ بذلك التقرير رغم العيب المقرر فيه، والتمسك به من صاحب المصلحة، إلى المساس بحسن سير العدالة.

دون الولوج في الاختلافات الفقهية فيما يتعلق بمذاهب البطلان[239] التي لم تتفق عليها التشريعات القانونية خاصة أمام غياب نص قانوني يقضي بذلك، يستوجب علينا البحث في القواعد التي تحكم الجزاء

---

[236]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 412.

[237]– حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، المرجع السابق، ص 187.

[238]– بغاشي كريمة، المرجع السابق، ص 166.

[239]– راجع:

– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص ص 40– 43.

– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص ص 413–424.

الإجرائي لنجد وعملا بنص المادة 60 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[240] أنه لا يقبل أي دفع شكلي من طرف المحكمة عامة ما لم ينص القانون صراحة على ذلك، إضافة إلى وجوب إثبات الضرر ممن يتمسك ببطلان الأعمال الإجرائية، إضافة إلى شرط المصلحة الذي اقتضته المادة 63 قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها على مايلي: " لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا، إلا لمن تقرر البطلان لصالحه ".

عملا بنصوص المواد التي تم التعرض إليها أنفا، يتأكد لدينا أن المشرع الجزائري واضح في نوع البطلان الذي أخذ به وهو مذهب "لا بطلان بدون ضرر".

بناءً على ما سبق التعرض إليه، سنقوم بتبيان الإجراءات التي يمكن اعتبارها عيوب قد تشوب تقرير الخبير ما لم يحترمها عند إنجازه للأبحاث و الأعمال الموكلة إليه وهي كالتالي:

– **مبدأ الوجاهية:** تعتبر الوجاهية الدعامة الأساسية التي يجب أن تنبني عليها جميع إجراءات الخبرة الفنية[241]، وكل إخلال بهذا الإجراء ما هو إلا مساس بحق الخصوم في الدفاع المكفول لهم دستوريا.

تتحقق الوجاهية في هذا المقام باستدعاء الخصوم لحضور أعمال الخبرة[242] طبقا لأحكام المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائيغعة وكذلك مقتضيات المادة 135 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه فكل إخلال بما استعرضناه سابقا سيؤدي بالضرورة إلى بطلان تقرير الخبرة.

لكن ينبغي التفرقة بين عدم دعوة الخصوم أصلا وبين دعوتهم وبالطرق القانونية لكن لا يحضرون عند إنجاز الخبير للمهام الموكلة إليه، بحيث أن عدم دعوة الخصوم هو بحد ذاته مساس بحق الدفاع عن المصالح المتنازعة للأطراف، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى منعهم من إبداء ما يعن من الملاحظات أو الطلبات في سبيل صيانة مصلحتهم[243]، وهو الأمر الذي يجعل من تقرير الخبير قابلا للبطلان متى تمسك به صاحب المصلحة الذي أثبت الضرر، وبعتبار أن الإخلال ليس من النظام العام فإنه يزول بمجرد التنازل عليه.

---

[240]– تنص م 60 ق إ م إ على ما يلي: " لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا، إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه ".

[241]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 139.

[242]– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 158.

[243]– عاصم أحمد عجيلة، المرجع السابق، ص 72.

أما دعوة الخصوم وبالشكل الصحيح وعدم حضورهم اجتماعات الخبير لا يرتب بطلان تقرير الخبرة لأن الخبير قام بما هو مكلف به قانونا.

– **تجاوز الخبير المأمورية الموكلة إليه**[244]: من المبادئ الواجب على الخبير احترامها عند إنجازه للخبرة الفنية، التي انتدب من أجلها، التقيد بحدود المهام المنصوص عليها في الحكم المتضمن تعينه.

وعليه فكل تجاوز لذلك، يمنح لأطراف المعنيين بالنزاع حق التمسك ببطلان تقرير الخبرة، ومن أمثلة التجاوز الذي قد يقع فيه الخبير عند إنجازه للخبرة الفنية نجد: إدخال أطراف أخرى في الخصومة، التوسع في الأبحاث والأعمال إلى نقاط ومسائل لم تكن مسندة إليه في الحكم القاضي بانتدابه كخبير.

وما يقرر أيضا بطلان تقرير الخبرة عدم الأخذ بعين الاعتبار أقوال وملاحظات مديرية الضرائب والمكلف بالضريبة، وعدم تضمينها في تقرير الخبرة خصوصا وإذا كان الحكم القاضي بتعيينه كخبير أشار إلى ضرورة الاستماع لأقوال الخصوم وملاحظاتهم وتضمينها في تقرير الخبرة.

– **تنازل القاضي عن صلاحياته للخبير:** لقد استقر كل من القانون و القضاء على أن الخبير ينتدب في المسائل الفنية التي تخرج عن الدراية القانونية للقاضي، وعليه فكل مخالفة لذلك يجعل من الحكم القاضي بانتداب الخبير قابل للبطلان، وإن كان القانون قضى بعدم إمكانية استئناف ذلك الحكم إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع، فإن الحكم الفاصل في الموضوع والذي جعل من تقرير الخبرة دليل إثبات في الدعوى قابل للبطلان متى تمسك به من له مصلحة في ذلك.

يشمل هذا التنازل، انتداب الخبير في مسائل قانونية كان الأجدر بالقاضي أن يكون على علم بها، إضافة إلى تكليف الخبير بموجب الأمر القاضي بتعينه بإجراء مصالحة بين أطراف النزاع الضريبي محل الخبرة في حين أن القانون جعل من المصالحة إجراء منوط بهيئة المحكمة.

وعليه فعلى الخبير المنتدب أن لا ينجز أي مهمة كانت ذات طابع قانوني وإن فعل وقام بإنجازها عرض تقريره للبطلان.

---

[244]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 46.

–MILLO François et PINCHON François, Op. Cit, p. 345.

– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 197.

ومن التنازلات أيضا نجد، سماع أطراف النزاع موضوع الخبرة كشهود، والقانون أقر أن الشهادة الشرعية في إثبات الحق أن نفيه هي التي تؤدى أمام القاضي وليس أمام الخبير، ومن ثم فالخبير غير مختص بسماع أطراف النزاع كشهود وإن قام بذلك جاز الطعن ببطلان تقرير الخبرة الذي أنجزه .

ومن الحالات التي تقضي ببطلان الخبرة الفنية ولا نجد لها أي نص قانوني، والتي استقر القضاء على إمكانية إثارة بطلانها، إن وجدت، من صاحب المصلحة نجد:

– **التأخر في إيداع تقرير الخبرة الفنية**[245]: ففي هذه الحالة، وهو المتفق عليه في أغلب التشريعات، لم تقضي ببطلان الخبرة المنجزة من طرف الخبير المنتدب بل اكتفت على غرار التشريع الجزائري بتسليط بعض العقوبات وهو ما أكدته المادة 132 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[246].

لكن الممارسة القضائية جعلت من تأخر الخبير في إيداع تقريره سببا، لمن له مصلحة، لإثارة بطلان تقرير الخبرة و إقناع القاضي المختص باستبعاد الأخذ بنتائجه عند الفصل في النزاع.

## الفرع الثاني

## أحكام بطلان تقرير الخبرة الفنية

عموما وكما سلف ذكره، فإن المشرع الجزائري على غرار بعض التشريعات الأخرى، ورغم أهمية إجراء الخبرة الفنية لا نجد أي نص قانوني ضمن النصوص القانونية المنظمة لإجراء الخبرة الفنية يقضي بالإجراء الجزائي لهذه الأخيرة، مما يدفعنا إلى العودة للقواعد العامة للإثبات من أجل دراسة الدفع ببطلان الخبرة الفنية (أولا) لتليها دراسة النتائج المترتبة على الحكم ببطلان تقرير الخبرة (ثانيا).

---

[245]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 200.

– تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، المرجع السابق، ص 159.

[246]– تنص م 132 ق إ م إ على ما يلي: "إذا قبل الخبير المهمة...أو لم يودعه في الأجل المحددة جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية ويكون علاوة على ذلك استبداله".

**أولا– الدفع ببطلان الخبرة الفنية**

إن الدفع ببطلان إجراء من إجراءات الخبرة الفنية يستلزم التمسك به مباشرة بعد إيداع تقرير الخبرة، وليس بعد مناقشة موضوعه[247]، تحت طائلة عدم قبوله لوقوعه بعد فوات وقته، عملا بنص المادة 61 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على: " ... ولا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته".

ولا يجوز التمسك ببطلان أحد إجراءات المخبرة الفنية إلا لمن كان له مصلحة في ذلك.

وبناءً على ذلك، فقد يترتب البطلان نتيجة تخلف أحد الإجراءات المقررة لحماية الصالح العام، أو لتخلف إجراء من الإجراءات المقررة لحماية المصلحة الخاصة[248].

**1/ البطلان المتعلق بالصالح العام**

إذا كان البطلان الواقع في تقرير الخبرة الفنية يمس بالنظام العام[249] فإنه وتبعا لذلك يجوز لكل طرف في النزاع التمسك به وإثارته في أية مرحلة كانت عليها الدعوى سواء على مستوى الدرجة الأولى أو الدرجة الثانية للتقاضي على مستوى القضاء الإداري، بعتبارنا في صدد دراسة منازعة إدارية، ومن جهة أخرى يحق للقاضي المختص إثارة البطلان من تلقاء نفسه حتى وإن لم يتمسك به أحد أطراف النزاع المعروض عليه[250].

---

[247]– جداوي رضا، المرجع السابق، ص 27.

– أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي و آليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من أثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 21.

[248] – بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص ص 46–47.

[249]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 202.

[250]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 46.

– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 202.

بالعودة إلى المقتضيات الموضوعية والشكلية لإجراء الخبرة السالفة الذكر، يمكن استخلاص الإجراءات المتعلقة بالنظام العام، والتي أن لم يحترمها الخبير أثناء إنجازه للخبرة الموكلة إليه أدى ذلك إلى المساس بالصالح العام، والمتمثلة في:

- عدم إنجاز الخبرة من الخبير المنتدب شخصيا.
- مخالفة القانون في عدد الخبراء المنتدبين.
- إنجاز الخبرة من خبير غير مؤهل.
- إنجاز الخبرة من خبير شطب اسمه من قائمة الخبراء.

إن إقامة الدليل أمام القاضي المختص بوجود إخلال في إجراء من إجراءات الخبرة الفنية والذي ينجر عنه مساس بالصالح العام، و اقتنع بذلك الدفع، كان ونتيجة لذلك أن يستبعد الأخذ بتقرير الخبرة المنجزة من طرف الخبير المنتدب، ويقرر بطلانها.

**2 – البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة**

إن القول بالمصلحة الخاصة يعطي الحق لصاحبها في إثارة العيوب المبطلة للخبرة الفنية دون غيره من الخصوم أو حتى القاضي إذ لا يمكن له إثارتها من تلقاء نفسه.

لكن ومن جهة أخرى، يجب للحكم ببطلان تقرير الخبرة أن لا يتنازل الخصم صاحب المصلحة على حقه.

يتم التمسك ببطلان إجراء الخبرة الفنية بموجب دفع شكلي يثار قبل التعرض لأي دفع موضوعي عملا بنص المادتين 50 و 61 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[251].

إذا اقتنع القاضي بالوسيلة المدفوع بها على أنها قائمة، فإنه يحكم ببطلان تقرير الخبرة ولا يملك كنتيجة لذلك أن يتبنه عند الفصل في موضوع النزاع[252].

---

[251]– تنص م 50 ق إ م إ على ما يلي: "يجب إثارة الدفوع الشكلية في أن واحد قبل إبداء أي دفاع في الموضوع، أو دفع بعدم القبول، وذلك تحت طائلة عدم القبول".

– تنص م 61 ق إ م إ على مايلي: "يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا خلال القيام بها، ولا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته".

[252]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 205.

ومن الإجراءات التي و إن لم يحترمها الخبير عند إنجازه لتقرير الخبرة أدى وكنتيجة لذلك إلى المساس بالمصلحة الخاصة لأحد الخصوم نجد:

-تنفيذ الخبرة من خبير لم يؤدي اليمين القانونية عملا بنص المادة 131 ق إ م إ.

-عدم دعوة الخصوم لحضور اجتماعات الخبير وفقا لما قضت به المادة 135 ق إ م إ.

-عدم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والأقوال التي أدلى بها الخصوم انجاز الخبرة الفنية تطبيقا للمادة 138 ق إ م إ.

-عدم تضمين تقرير الخبرة برأي الخبير.

**ثانيا – النتائج المترتبة على الحكم ببطلان الخبرة الفنية**

قد يحدث أن تكون الخبرة التي أنجزها الخبير المنتدب من طرف المحكمة الإدارية المختصة ناقصة من حيث الشروط الشكلية أو الموضوعية، مما ينجر عنها كنتيجة لذلك أن تكون الخبرة معيبة وعليه ومن أجل تفادي الحكم عليها بالبطلان، اقر المشرع الجزائري إجراء بموجبه يمنع إن أمكن إبطال الخبرة الفنية وهو ما تضمنته المادة 97 قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على : " يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها، إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها ".

ولمعرفة ذلك سنعرج في الدراسة إلى تصحيح الأعمال الباطلة، لتليها الآثار المترتبة في حالة الحكم ببطلان تقرير الخبرة.

**1 – تصحيح الأعمال الباطلة**

ويكون ذلك إما بتكملة العمل الإجرائي أو تنازل صاحب الحق عن التمسك بالبطلان.

**أ/ – التصحيح بتكملة العمل الإجرائي**

عملا بنص المادة 62 فقرة 1 قانون الإجراءات المدنية والإدارية فقد منح المشرع للقاضي سلطة إعطاء أجل للخصوم من أجل تصحيح ما عيب في تقرير الخبير إن أمكن.

يكون هذا التصحيح من طرف الخبير نفسه، متى ثبت له بأن العمل الذي قام به قد شابه عيب مبطل قابل للتصحيح[253]، ولتفادي خطر الحكم ببطلانه، يقوم الخبير بتصحيح العيب الذي لحق بأعماله أو إعادته من جديد[254].

ومن أمثلة الأعمال التي يمكن تصحيحها قبل إعادة السير في الدعوى نجد:

– إعادة استدعاء الخصوم الذين لم يتم استدعائهم إذا اكتشف الخبير ذلك في الاجتماع الأول تفاديا من أن يتمسك الخصم صاحب المصلحة بذلك العيب أمام المحكمة الإدارية.

– ونجد أيضا عيب عدم توقيع التقرير أو عيب عدم تأريخه.

– ومن العيوب التي يمكن تصحيحه من طرف الخصوم بمنحهم أجل من طرف القاضي المختص نجد عيب وجود أخطاء في أسماء وصفات أطراف النزاع.

عموما وكشرط وجب أن يكون التصحيح في الميعاد القانوني إذا نص القانون على ذلك الأجل، وإن كان هناك فراغ قانوني في هذا الموضوع، يقوم القاضي الإداري المختص بتحديد مهلة للتصحيح، ولتذكير فإنه يجب أن يكون التصحيح بطلب من أحد الخصوم، صاحب المصلحة طبعا، أو من الخبير نفسه، تفاديا لاستبعاد تقرير خبرته، ويسري أثر التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان عملا بمقتضيات الفقرة 2 من المادة 62 قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر.

و لا يقضي وفقا للمادة 66 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[255] ببطلان إجراء من الإجراءات القابلة للتصحيح، بشرط زاول سبب البطلان بإجراء للحق.

**ب/ – التصحيح بالتنازل عن التمسك بالبطلان**

قد سبق القول أن الدفع ببطلان أحد إجراءات الخبرة الفنية يكون قبل الولوج في مناقشة موضوعها، وعليه فإن حدث أن قام الخصم صاحب الحق بإبداء الدفوع الموضوعية دون إثارة البطلان فإن ذلك يعتبر

---

[253]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 49.

[254]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 430.

[255]– تنص م 66 ق إ م إ على : "لا يقضي ببطلان إجراء من إجراءات القابلة للتصحيح، إذا زال سبب ذلك البطلان بإجراء لاحق أثناء سير الخصومة ".

تنازل ضمني منه، أو يقوم بإعلان تنازله صراحة أمام القاضي الإداري المختص بالنظر في موضوع النزاع محل الدعوى[256].

فمتى تقرر التنازل، أصبح إجراء الخبرة الفنية المعيب صحيحا من تاريخ القيام به أي بأثر رجعي[257]، لكن يتوقف هذا التنازل عن إثارة البطلان أمام العيب الذي يمس بالنظام العام.

في المقابل، فقد نص المشرع المصري على التنازل عن التمسك بالبطلان في نص المادة 22 قانون المرافعات والتي تقضي أنه: " يزول البطلان إذا نزل عنه من شرع لمصلحته صراحة أو ضمنيا وذلك فيما عدا الحالات التي يتعلق فيها البطلان بالنظام العام "[258].

**2 – أثار الحكم ببطلان الخبرة الفنية**

عمليا تعتبر إجراءات الخبرة الفنية المنجزة من طرف الخبير المنتدب صحيحة منتجة لآثارها حتى يقرر القاضي بطلانها وعملا بنص المادة 96 قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن البطلان لا يمس إلا الجوانب المشوبة بعدم الصحة، وهو ما أخذ به المشرع المصري في نص المادة 24 قانون المرافعات والتي تنص على أنه: "*إذا كان الإجراء باطل في شق منه فإن هذا الشق وحده هو الذي يبطل* ".

على غرار المشرع الفرنسي في نص المادة 176 قانون المرافعات التي تقضي في طياتها أن البطلان لا ينصب إلا على الأعمال غير الصحيحة[259].

ومتى تقرر بطلان إجراء الخبرة فإنه يترتب على ذلك أثار يمكن تلخيصها فيما يلي:

– اعتبار تقرير الخبرة كأنه لم يكن، ويستوجب نتيجة لذلك استبعاده من ملف الدعوى كدليل إثبات[260].

– متى تقرر بطلان الخبرة الفنية المنجزة يكون القاضي ملزم بعدم بناء حكمه في الدعوى على التقرير الباطل[261] لأن كل ما بني على باطل فهو باطل، لكن هذا لا يمنع على القاضي الإداري أن

---

[256]– أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص 231.

[257]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 49.

[258]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 432.

[259]– أشار إلى المادتين: المرجع نفسه، ص 433.

[260]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 51.

[261]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 206.

يستقي من الخبرة الفنية التي تقرر بطلانها معلومات للاسترشاد بها لتكوين عقيدته إذا تضافرت معه عناصر أخرى ذات طابع فني خارجة عن درايته القانونية[262].

– ومن الآثار الناجمة عن بطلان تقرير الخبرة، أنه يجوز للقاضي المختص أن يأمر بخبرة جديدة تعهد إلى نفس الخبير، إن لم يكن سبب البطلان قيام أحد أسباب الرد، أو يعهدها إلى خبير أخر[263] عملا بنص المادة 126 قانون الإجراءات المدنية والإدارية: " *يجوز للقاضي من تلقاء نفسه...تعيين خبير أو عدة خبراء*..."، و يكون التعيين في الخبرة الجديدة بنفس الحكم القاضي ببطلان الخبرة المنجزة، ويتم ذكر المهام الواجب إنجازها والبحث فيها في مضمون نفس الحكم.

–إضافة للآثار السالفة الذكر، فقد أقر المشرع عدم إمكانية الاحتجاج بالخبرة الباطلة نظرا لانعدام أثارها[264].

وفي ختام هذا الفصل يتضح لنا، أن ورغم كون تقرير الخبرة الذي ينجزه الخبير المنتدب، بموجب حكم صادر عن الهيئة القضائية المختصة، وسيلة إثبات في المنازعة الضريبية إلا أنها ليست من الأوراق الرسمية إذ يمكن مجابهته والاعتراض عليه بكل الوسائل من قبل أطراف المنازعة الضريبية باستثناء الأوراق التي ترفق بالتقرير والتي لا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير[265]، ومن جهة أخرى فالقاضي واعملا لسلطته التقديرية فإنه لا يلتزم بما تضمنه تقرير الخبرة إذ يبقى هذا الأخير مجرد رأي استشاري قد يتبناه عند الفصل في موضوع النزاع المعروض أمامه كما قد يستبعده إذ رأى في مستندات ملف الدعوى ما يكوّن به عقيدته، ولا يقيده في ذلك إلا نص المادة 144 قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تستوجب عليه تسبيب عدم الأخذ بالتقرير.

وعليه ومن أجل الأخذ بتقرير الخبرة كدليل إثبات في الدعوى الجبائية استوجب على الخبير أن يحترم كل الإجراءات المنوطة بالخبرة الفنية أثناء إنجازها، لحماية تقريره من خطر البطلان.

---

[262]– علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 435.

[263]– بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 50.

[264]– مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، ص 207.

[265]– أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 162.

## خاتمة

عملا بمقتضيات المادة 143 من دستور 1996[266]والتي تمنح للقاضي حق النظر في أعمال السلطات الإدارية ومراقبتها، كان جديرا عليه البحث عن كل الوسائل والإجراءات التي تساعده على دحض النظرية القائلة بأن الإدارة لا تخطأ.

وبناءً على ذلك، فقد منح المشرع الجزائري للقاضي إمكانية البحث عن الحقيقة خارج الجهاز القضائي متى تعسر عليه إثبات الوقائع المعروضة عليه لخروجها عن درايته القانونية، ولا يعد ذلك إلا اعترافا من المشرع نفسه على نقص معارف القاضي، كما تبين لنا في هذه الدراسة، ويكون بالعودة إلى أهل الخبرة والتخصص لاستشارتهم في المسائل ذات الصبغة الفنية والتقنية، لكن وجب عليه التوفيق بين وجوب العودة إلى أهل الخبرة والاستعانة بخبرتهم وبين حماية مصلحة الخصوم من الخبرة التي تؤخر الفصل في النزاع فضلا عن المصاريف القضائية التي ترهق الخصوم.

ومن خلال البحث محل الدراسة، فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن للقاضي الإداري في إطار سلطته التقديرية في المنازعة الضريبية إمكانية تعيين الخبير، فله إمكانية تقدير عدم لزوم ذلك حتى وإن إتفق الخصوم على خلاف ذلك.

ضف إلى أن له مطلق الحرية في الأخذ بتقرير الخبرة كله أو بعضه كما له سلطة عدم اعتماده على الإطلاق عند الفصل في المنازعة المعروضة عليه.

إلا أنه ورغم ذلك، فقد ظل اهتمام المشرع الجزائري بالخبرة الفنية ضئيلا إذ أنه لم يصل إلى تحقيق الوجه الأمثل و الدور البارز لها، ولم يعطها المكانة التي تليق بها خاصة وأنها السبيل الذي بمقتضاه يصل القاضي إلى تحقيق العدالة، مما يستوجب حتمية تطوير الخبرة القضائية خاصة في المجال الضريبي الذي يتميز بالتعقيد، ويتجلى ذلك من خلال ضرورة ضبط إجراءات الخبرة القضائية في المجال

---

[266]- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28-11-1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07-12-1996، ج ر ج ج عدد 76، صادر بتاريخ 08-12-1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10-04-2002، ج ر ج ج عدد 25، صادر بتاريخ 14-04-2002، وبالقانون 08-19 المؤرخ في 15-11- 2008، ج ر ج ج عدد 63، صادر بتاريخ 16-11-2008.

الضريبي بموجب قواعد قانونية خاصة، فضلا عن القواعد العامة، تكفل بها استقلاليتها عن وسائل الإثبات الأخرى، وكذلك تعديل نص المادة 86 في فقرتها 7 من قانون الإجراءات الجبائية الذي يؤكد فيه على ضرورة تقديم تقرير واحد في حالة تعدد الخبراء رغم اختلاف آرائهم مع ضرورة تسبيب الاختلاف، لأن تعدد التقارير ما هي إلا مصاريف تثقل بموجبها كاهل الأطراف ناهيك عن إنهاك القاضي لجهده في الإطلاع عليها. وتعديل نص المادة 86 في فقرتها 4 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بالنص على ضرورة تقديم طلب الرد قبل بدء الخبير في إنجاز المهام الموكلة إليه و حذف عبارة" *و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة* ". لأن هذه العبارة تؤدي إلى التأخير في الفصل في النزاع، مع ضرورة تسليط عقوبة الشطب من قائمة الخبراء على الخبير الذي لا يودع تقريره في الآجال المحددة في الحكم القاضي بانتدابه بدل العقوبات المالية من أجل إتمام الخبرة في الآجال المحددة، فضلا على عدم التأخير في الفصل في النزاع.

# قائمة المراجع

أولا – باللغة العربية

**أ/ الكتب:**


**01-** أبو السعود رمضان، مبادئ الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2007.

**02-** أحمد أبو الوفا، التعليق على النصوص قانون الإثبات، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2002.

**03-** بغاشي كريمة، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

**04-** بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، ط 6، دار هومه للطباعة و النشر التوزيع، الجزائر،2009.

**05-** تراعي نعيمة و هنوني نصر الدين، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط 3، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

**06-** حسين بن علي الهلالي و محمد واصل، الخبرة الفنية أمام القضاء:"دراسة مقارنة"، المكتب الفني، عمان، 2003.

**07-** سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات: دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي مصر، د س ن.

**08-** طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، القبة، الجزائر، 2005.

**09-** عاصم أحمد عجيلة، تقرير الخبير بين التشريع الكويتي والقضاء المصري، منشأة المعارف، مصر، 2009.

**10-** غازي مبارك الذنيبات، الخبرة الفنية في إثبات التّزوير في المستندات الخطية فنّا وقانونا، دار الثقافة للنّشر والتوزيع، مصر، 2005.

**11-** فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.

**12-** مجدى هرجه مصطفى ، ندب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، ط3، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، 2000.

**13-** محمد حسن قاسم، الإثبات في المواد المدنية و التجارية، الدار الجامعية، مصر، د س ن.

**14-** محمد حسين منصور، قانون الإثبات: مبادئ الإثبات وطرقه، منشأة المعارف، مصر، 1998.

**15-** محمد توفيق إسكندر، الخبرة القضائية، دار هومه، الجزائر، 2002.

**16-** مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني: دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، مصر، 2008.

**17-** مروك نصر الدين، طرق التنفيذ في المواد المدنية، دار هومه، الجزائر، 2005.

**18-** مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، دحلب للطباعة و النشر، الجزائر،1992.

**19-** نبيل إبراهيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، مصر، 2000.

**20-** نبيل إبراهيم سعد و همام محمد محمود زهران، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001.

ب/ الرسائل والمذكرات الجامعية

**ب- 1/الرسائل الجامعية:**


**01-** الهادي خضراوي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، رسالة دكتوراه في الحقوق، قسم القانون، معهد البحوث و الدراسات العربية، القاهرة، 2008.

**02-** أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي و آليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من أثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003.

**03-** علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1989.


**ب- 2/ المذكرات الجامعية:**


**01-** أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011.

**02-** خلوفي فاتح، الخصوصية الإجرائية لمنازعة الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري والمؤسسات الدستورية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006.

**03-** عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.

04- فنيدس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة8 ماي1945، قالمة، 2006.

05- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منوري قسنطينة،2008.

06- بن خاوة جلول و جبوري أحمد، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة16، 2008.

07- بولوح عبد العلي، الخبرة القضائية وسلطة القاضي في الأخذ بها، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 18، 2010.

08- بوفرح عبد الرزاق، حمايدية طلال و فرحان عبد الحكيم، القيمة القانونية لتقرير الخبير أمام القاضي المدني، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة15، 2007.

09- جداوي رضا، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي، مذكرة لنيل الإجازة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المحمدية، 2004، ص 28، http://www. Aosfos.org

10- حركات بوبكر عبد الغني و قروش انس، تسوية المنازعات الضّريبة، مذكّرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، دفعة 15، لسنة 2007.

11- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، دفعة 16، 2006.

**ج/ المقالات**

01- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 22-23.

02- مقداد كوروغلي، ترجمة نسيمة بورنان، "الخبرة في المجال الإداري"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002.

**د/ أعمال الملتقيات**

- بودريوة عبد الكريم،" هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل 2009، غير منشور.

**هـ/ النصوص القانونية**

**هـ-1: الدستور**

**01-** دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28-11-1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07-12-1996، ج ر ج ج عدد 76، صادر بتاريخ 08-12-1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10-04-2002، ج رج ج عدد 25، صادر بتاريخ 14-04-2002، وبالقانون 08-19 المؤرخ في 15-11- 2008، ج ر ج ج عدد 63، صادر بتاريخ 16-11-2008.

**هـ-2: النصوص التشريعية**

**01-** أمر رقم 66-154، مؤرخ في 1966/06/08، معدّل ومتمّم، يتضمّن قانون الإجراءات المدنية، ج رج ج عدد 74 لسنة 1966، (ملغى).

**02-** قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22- 12-2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج عدد 79، صادر بتاريخ 23- 12-2001.

**03-** قانون رقم08-09، المؤرخ في 25 فبراير2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج رج ج عدد 21، صادرة في 2008/04/23.

**هـ-3/ النصوص التنظيمية**

**01-** المرسوم التنفيذي رقم 310/95، مؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائين وكيفياته كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج رج ج عدد 60.

**و/ القرارات القضائية**

**و- 1: قرارات المحكمة العليا**

**01-** قرار المحكمة العليا رقم 34653، المؤرخ في 10-11-1985، المجلة القضائية، لسنة 1992، العدد 04، ص 61.

**02-** قرار المحكمة العليا رقم49302، المؤرخ في 11-04-1988، المجلة القضائية، عدد02، لسنة 1992، ص 40.

**03-** قرار المحكمة العليا تحت رقم 92010، المؤرخ في 3-1-1993، المجلة القضائية، عدد03، لسنة 1994، ص 184.

**04-** قرار المحكمة العليا تحت رقم 48764، المؤرخ في 28-12-1988، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1994، ص 112.

**05-** قرار المحكمة العليا رقم 159373، المؤرخ في 18-01-1998، المجلة القضائية، عدد 02، لسنة 1988، ص 55.

**06-** قرار المحكمة العليا رقم296003، المؤرخ في 22-06-2005، مجلة المحكمة العليا، عدد 01، لسنة 2005، ص ص 75- 78.

**و-2: قرارات مجلس الدولة**

**01-** قرار مجلس الدولة الصادر في 19-04-1999 الغرفة الأولى، قضية القطاع الصحي بأدرار ومن معه ضد السيدة زعاف رقية.( قرار غير منشور، فهرس 254).

**02-** أنظر قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 23-10-2000، قضية مديرية الضرائب لولاية ميلة ضد شركة التضامن لإنتاج البلاط، الغرفة الرابعة، قرار غير منشور، فهرس 656.

**03-** قرار مجلس الدولة رقم 163963، الصادر في 19-02-2001، الغرفة الإدارية، ( قرار غير منشور).

**04-** قرار مجلس الدولة رقم 1005722، الصادر في 15-10-2002.( قرار غير منشور).

**05-** قرار مجلس الدّولة، الغرفة الثانية، رقم 009350، بتاريخ 16-09-2003.

**ثانيا – باللغة الفرنسية**

**A- Ouvrages:**

**01-** COURTIN Michel, Expertise et autres mesures d'instruction, Juris-Classeur, Fascicul 1092,France 1993.

**02-** GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, Procédures Fiscales, 4eme édition, Dalloz, France, 2007.

**03-** MILLO François et PINCHON François, L'Expertise Judiciaire en Europe, Ed d'Organisation, France, 2002.

**04-** TROTABAS Luis et COTTERET Jean Marie, Droit Fiscal, 8éme édition, Dalloz, France, 1997.

**B- Articles**

**01-** DARRIEUTORT Jean-Pierre, « Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience française », 2007, pp 55-60.

**02-** DENIDENI Yahia, « Le contentieux fiscal », contribution au séminaire sur le contentieux fiscal, Institut Supérieure Gestion et de Planification, 29-30 et 31 mai 2004, pp 5-65.

**C-Documents :**

**01-** Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, septembre 1995.

**02-** Ministère des Finances, D.G.I, BULLETIN des services, fiscaux : « Le contentieux devant la justice », N° 17, décembre 1996.

# فهرس المحتويات

العنوان.....الصفحة
مقدمة.....01
الفصل الأول: الخبرة القضائية إجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية.....03
المبحث الأول: ندب الخبير القضائي عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية.....04
*المطلب الأول*: الأمر بتعيين الخبير القضائي في المادة الجبائية.....05
الفرع الأول: كيفية تعيين الخبير.....05

أولا- سلطة القاضي في تعيين الخبير.....05
ثانيا- تعيين الخبير بطلب من الخصوم.....06
الفرع الثاني: الحكم المتضمن تعيين الخبير.....09
أولا- طبيعة الحكم الذي يعين الخبير.....09
ثانيا- مضمون الحكم القاضي بتعين الخبير.....10
المطلب الثاني: عوارض سير الخبرة عند التحقيق في المنازعة الضريبية.....13
الفرع الأول: ردّ الخبير.....13
أولا- أسباب ردّ الخبير.....14
ثانيا- إجراءات ردّ الخبير.....15
الفرع الثاني: استبدال الخبير.....17
أولا- حالات استبدال الخبير.....18
ثانيا- إجراءات استبدال الخبير.....19
الفرع الثالث: حق الخبير في التنحي عن مباشرة المأمورية.....20
أولا- أسباب التنحي عن مباشرة المأمورية.....21
ثانيا- إجراءات طلب التنحي عن المأمورية.....21
المبحث الثاني: تنفيذ مهام الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية.....23
المطلب الأول: أداء الخبير للمهام الموكلة إليه.....24
الفرع الأول: التنفيذ الشخصي للمأمورية.....24
أولا- الأعمال الأولية لمباشرة المأمورية.....25

ثانيا– الأعمال التنفيذية للخبرة.....26
الفرع الثاني: الرقابة على أعمال الخبير.....29
أولا– الرقابة القضائية على أعمال الخبير.....29
ثانيا– رقابة الخصوم لأعمال الخبير.....30
المطلب الثاني: استحقاق الخبير للأتعاب عن تنفيذ مهام التحقيق.....32
الفرع الأول: كيفية تقدير أتعاب الخبير.....32
الفرع الثاني: المعارضة على تقدير الأتعاب.....34
الفرع الثالث: جزاء تسلم الأتعاب من الخصوم مباشرة.....35
الفصل الثاني: الخبرة القضائية وسيلة إثبات في المنازعة الضريبية.....37
المبحث الأول: تقرير الخبرة القضائية.....38
المطلب الأول: إيداع تقرير الخبرة القضائية.....38
الفرع الأول: شكليات إيداع تقرير الخبرة.....39
الفرع الثاني: مضمون تقرير الخبير.....42
المطلب الثاني: الآثار المترتبة على إيداع تقرير الخبرة.....49
الفرع الأول: إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبرة.....49
الفرع الثاني: سلطة الخبير إزاء التقرير بعد إيداعه.....51
المبحث الثاني: حجية الخبرة القضائية في إثبات المنازعة الضريبية.....53
المطلب الأول: مناقشة تقرير الخبرة.....54
الفرع الأول: مناقشة الخصوم و القاضي لتقرير الخبرة.....54
الفرع الثاني: تدارك عيوب و نقص أعمال الخبير.....57
المطلب الثاني: مدى تقيد القاضي الإداري بنتائج الخبرة.....59
الفرع الأول: القاضي غير ملزم بنتائج الخبرة كمبدأ.....60
أولا– الاعتماد الكلي لنتائج الخبرة الفنية.....60
ثانيا– التبني الجزئي لنتائج الخبرة الفنية.....61
ثالثا– استبعاد نتائج الخبرة الفنية.....62
الفرع الثاني: القاضي ملزم بنتائج الخبرة كاستثناء.....64
أولا– تصالح أطراف النزاع الضريبي.....64
ثانيا– توافق الخبرة الفنية ومستندات الدعوى.....65
المطلب الثالث: الجزاء الإجرائي للأعمال الفنية للخبير.....66

الفرع الأول: العيوب المبطلة لأعمال الخبرة الفنية.....66
أولا- البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الموضوعية.....67
ثانيا- البطلان الناتج عن تخلف المقتضيات الشكلية.....69
الفرع الثاني: أحكام بطلان تقرير الخبرة.....72
أولا- الدفع ببطلان الخبرة الفنية.....73
1- البطلان المتعلق بالصالح العام.....73
2- البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة.....74
ثانيا- النتائج المترتبة على الحكم ببطلان الخبرة الفنية.....75
1- تصحيح الأعمال الباطلة.....75
أ- التصحيح بتكملة العمل الإجرائي.....75
ب- التصحيح بالتنازل عن التمسك بالبطلان.....76
2- أثار الحكم ببطلان الخبرة الفنية.....77
خاتمة.....79
**قائمة المراجع** .....81
**الفهرس**.....89