سلسلة «أعمال جامعية»

الخبرة المحاسبية في المنازعات الضريبية

التأصيل القانوني والتطبيق العملي

ذة. فاطمة الزهراء العمراني

باحثة في العلوم الإدارية والمالية
جامعة محمد الخامس بالرباط

تقديم

د. مكاوي نصير
أستاذ التعليم العالي
جامعة محمد الخامس بالرباط

مجلة القضاء المدني

DAR AL AFAK
COPY

فهرس المحتويات

الفصل الأول: وضعية الخبرة المحاسبية في النظام القانوني المغربي 17

المبحث الأول: الخبرة المحاسبية في المجال الضريبي 21

المطلب الأول: مجالات الخبرة المحاسبية في القانون الضريبي 22

الفرع الأول: ماهية الخبرة الحسابية 22

الفقرة الأولى: مفهوم المحاسبة القضائية 23

أولا: تعريف الخبرة المحاسبية 23

ثانيا: تأهيل المشرع الضريبي للخبرة الحسابية عن غيرها في النزاعات الجبائية 27

الفقرة الثانية: الخبرة المحاسبية بين الحقل القانوني والمنظومة القضائية 31

أولا: الخبرة المحاسبية وخصوصية المادة الضريبية 31

ثانيا: الخبرة المحاسبية من منظور قضائي 36

الفرع الثاني: القاضي والخبير مساهمة في دراسة العلاقة بين العلم والقانون 42

الفقرة الأولى: المحاسبة القضائية: مساهمة في محو الحدود بين العلم المحاسبي والقانون الضريبي 43

أولا: مرجعية العمل القضائي في ظل التفاعل بين العلم المحاسبي والقانون الضريبي 43

ثانيا: القاضي الضريبي في مواجهة القاعدة المحاسبية 46

الفقرة الثانية: المحاسبة علم في خدمة العدالة 50

أولا: تعليل القرار القضائي بناء على الاستشهاد المحاسبي 51

ثانيا: العلاقة بين القاضي والخبير في الدعوى الضريبية 53

المطلب الثاني: القواعد الإجرائية والموضوعية للخبرة المحاسبية أمام المحاكم الإدارية 55

الفرع الأول: إسناد الخبرة المحاسبية 56

DAR AL AFAK COPY

الفقرة الأولى: تعيين الخبير المحاسبي في المادة الضريبية 56
أولا: طبيعة الحكم القاضي بتعيين الخبير المحاسبي 57
ثانيا: استبعاد الخبير المحاسبي 60
الفقرة الثانية: اختيار الخبير المؤهل للفحص المحاسبي 61
أولا: صفة الخبير المحاسبي 61
ثانيا: تمييز الخبير المحاسبي عن الخبير العقاري في المنازعات الضريبية 63
الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للخبرة المحاسبية 65
الفقرة الأولى: خصائص الخبرة المحاسبية أمام المحاكم الإدارية 66
أولا: القاضي والخبرة بين طابعها الاختياري وحالات الاستثناء 66
ثانيا: الخبرة المحاسبية بين التبعية القضائية والرقابة الإدارية 67
الفقرة الثانية: تنفيذ عملية الخبرة وسير عملها 68
أولا: تبليغ أطراف النزاع وإثبات حضورهم 68
ثانيا: طرق استقصاء المعلومات الكافية لإنجاز الخبرة 69
المبحث الثاني: آثار الخبرة المحاسبية على أعمال السلطة القضائية 70
المطلب الأول: إشراف القاضي على استنتاجات الخبير المحاسبي 71
الفرع الأول: مناقشة تقرير الخبير 71
الفقرة الأولى: جلسات البحث لاستضاح نتائج الخبرة 72
أولا: إجراءات البحث القضائي حول مضمون الخبرة 73
ثانيا: نتائج جلسات البحث حول مضمون تقرير الخبرة 74
الفقرة الثانية: التصديق على نتائج الخبرة 75
أولا: القيمة الثبوتية لتقرير الخبرة 75
ثانيا: نزوح القاضي إلى خبرات إضافية أو تكميلية 79
الفرع الثاني: حالات بطلان نتائج الخبرة المحاسبية 80

الفقرة الأولى: بطلان تقرير الخبير بمناسبة إخلاله بواجباته المهنية 81
أولا: الإخلال بالإجراءات الشكلية للخبرة 81
ثانيا: الإخلال بجوهر الخبرة المحاسبية 83
الفقرة الثانية: حالات بطلان تقرير الخبير بمناسبة عدم تقيد كتابة الضبط بواجباتها المهنية 84
أولا: عدم تبليغ الحكم التمهيدي 84
ثانيا: عدم الإشعار بإيداع التقرير 85
المطلب الثاني: مآل أعمال الخبير المحاسبي إثر عدم تقيده بواجباته المهنية 85
الفرع الأول: المسؤولية التأديبية للخبير المحاسبي 86
الفقرة الأولى: طبيعة المخالفات التأديبية 86
أولا: أشكال المخالفات التأديبية 87
ثانيا: العقوبات التأديبية 89
الفقرة الثانية: عناصر المسؤولية القانونية للخبير القضائي 91
أولا: إثبات عناصر المسؤولية المدنية 91
ثانيا: إثبات عناصر المسؤولية الجنائية 94
الفرع الثاني: تأديب الخبراء المحاسبين 96
الفقرة الأولى: مسطرة تأديب الخبراء المحاسبين 97
أولا: السلطة المكلفة بالتأديب 97
ثانيا: مسطرة متابعة الخبراء المحاسبين 98
الفقرة الثانية: الرقابة القضائية على القرارات التأديبية 99
أولا: القرارات التأديبية الصادرة ضد الخبير المحاسبي 100
ثانيا: إيقاف تنفيذ القرارات الإدارية 102
خاتمة الفصل الأول 105

DAR AL AFAK
COPY

الفصل الثاني: واقع الخبرة المحاسبية في القضايا الضريبية 107
المبحث الأول: تطبيقات الخبرة المحاسبية في المادة الضريبية 109
المطلب الأول: الخبرة المحاسبية والقضاء الضريبي 110
الفرع الأول: الخبرة المحاسبية وطبيعة المنازعة الضريبية 110
الفقرة الأولى: طبيعة المنازعة الضريبية 111
أولا: المنازعة الضريبية وجدلية العلاقة بين الخاضع للضريبة والإدارة 112
ثانيا: توزيع الصلاحيات بين القاضي المنتدب والقاضي الإداري: المطالبة بالديون الضريبية أمام المقاولة الخاضعة لمساطر المعالجة نموذجا 116
الفقرة الثانية: تطبيق الخبرة المحاسبية في النزاعات الضريبية 120
أولا: الخبرة المحاسبية بين قضاء الإلغاء وقضاء التعويض 120
ثانيا: الخبرة المحاسبية في منازعات الأساس الضريبي مقابل منازعات التحصيل 125
الفرع الثاني: مبررات اعتماد القاضي الضريبي على منهج القياس بالعلم 131
الفقرة الأولى: الخبرة ومبدأ منع القاضي من القضاء بعلمه الشخصي 131
أولا: الالتزام بالاستناد إلى الأدلة المقدمة 132
ثانيا: الحماية من الأخطاء القضائية 133
الفقرة الثانية: حدود سلطة القاضي أمام الإدارة الضريبية في تقدير التعويض 134
أولا: القاضي الضريبي والسلطة التقديرية للإدارة 134
ثانيا: الخبرة المحاسبية وسلطة القاضي في تقدير التعويض المادي 136
المطلب الثاني: العلم المحاسبي والقرارات القضائية في المادة الضريبية 137
الفرع الأول: المعالجة القضائية للأدلة العلمية في المنازعات الضريبية 138
الفقرة الأولى: أساليب القاضي الضريبي في إدماج التقارير الحسابية في الأحكام القضائية 139
أولا: الخبرة المحاسبية وطلب إلغاء مقررات اللجان الضريبية 140

DAR AL AFAK
COPY

ثانيا: الخبرة المحاسبية وإلغاء الفرض الضريبي المقتطع من قيمة التعويض المتعلق بالمغادرة الطوعية 143
الفقرة الثانية: وضع القاضي الضريبي بين الخبرة الحسابية والخبرة العقارية 147
أولا: الخبير المحاسبي وتحديد قيمة التملك 148
ثانيا: تحديد القيمة التجارية للعقار بين الخبير العقاري والخبير الحيسوبي 150
الفرع الثاني: أساليب عمل الخبير المحاسبي 156
الفقرة الأولى: التحليل المالي للبيانات الضريبية والتجارية/ المحاسبية 157
أولا: أدوات ومراحل التحليل المالي المحاسبي 157
ثانيا: الوثائق الداعمة 160
الفقرة الثانية: نموذج تقرير خبرة حسابية موجه إلى رئيس محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط 165
أولا: المرحلة التحضيرية 165
ثانيا: مرحلة إنجاز الخبرة 168
المبحث الثاني: عوائق ممارسة الخبرة الحسابية في المجال الضريبي 172
المطلب الأول: حدود وإكراهات ممارسة الخبرة المحاسبية في المجال الضريبي 172
الفرع الأول: الإشكالات المتعلقة بالخبرة 173
الفقرة الأولى: الإكراهات المتعلقة بمضمون وشكلية الخبرة 173
أولا: الاقتداء بالخبرة في المسائل القانونية 174
ثانيا: التحقيق في نتائج الخبرة 175
الفقرة الثانية: موقف الإدارة الضريبية ومصالح الخزينة من الخبرة المحاسبية 176
أولا: موقف الإدارة الجبائية من صفة الخبير المعين 176
ثانيا: موقف الإدارة الجبائية من إشكالية تقيد القاضي بما ورد في التقرير 176
الفرع الثاني: إكراهات العمل القضائي في المادة الجبائية 177
الفقرة الأولى: حدود سلطة القاضي الإداري في المجال الضريبي 177

DAR AL AFAK
COPY

أولا: تكوين القاضي الإداري 177
ثانيا: ضعف التكوين والبحث عن الإبداع والإبتكار في المنازعات الضريبية 178
الفقرة الثانية: الإكراهات المرتبطة بمحيط القاضي الإداري 179
أولا: إشكالات المسطرة الضريبية 179
ثانيا: إمكانية تحول الخبرة إلى معيق للعدالة 180
المطلب الثاني: سبل تطوير الخبرة المحاسبية وتعزيز الكفاءة في النظام القضائي 181
الفرع الأول: تعزيز الكفاءة المهنية في النظام القضائي 181
الفقرة الأولى: تأهيل القاضي الإداري في الميدان الضريبي 182
أولا: إعادة النظر في طبيعة تكوين القاضي الإداري 182
ثانيا: خلق نظام التحفيز في المجال القضائي 184
الفقرة الثانية: سبل تجاوز معيقات الخبرة المحاسبية في الميدان الضريبي 185
أولا: ضبط ميدان الخبرة القضائية 185
ثانيا: تخليق مهنة خبراء العدل آلية لاحتواء مخاطر المهنة 186
الفرع الثاني: إعادة النظر في البنية التنظيمية لوسائل التحقيق في الدعوى الضريبية 187
الفقرة الأولى: الاستجابة لطموحات المشرع الضريبي من خلال تطبيق مقتضيات المادة 242 187
أولا: اعتماد قانون يعترف بخصوصية وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية 188
ثانيا: تنزيل مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 242 190
الفقرة الثانية: دور محكمة النقض في إصلاح وتطوير نظام الخبرة الضريبية 190
أولا: تعليل نتائج التحقيق كضمان لحياد القاضي 191
ثانيا: رقابة محكمة النقض على تسبيب الحكم المعتمد على وسائل التحقيق 192
خاتمة الفصل الثاني 195
خاتمة عامة 197
المراجع والمصادر 207
فهرس المحتويات 215

سلسلة «أعمال جامعية»

المشرف العام
زكرياء العماري
دكتور في الحقوق
أستاذ باحث بجامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء



تُعتبر الخبرة المحاسبية أداة مركزية في فض النزاعات الضريبية، فهي تمثل حلقة وصل بين القانون والممارسة العملية. وتساعد على كشف الوقائع المالية والضريبية التي تشكل أساسًا لاتخاذ القرارات القضائية والإدارية. وقد أصبحت هذه الخبرة ضرورة ملحّة في ظل تعقيد المعاملات الاقتصادية وتنامي الرقابة الضريبية، حيث تعتمد عليها السلطات القضائية والضريبية لتقييم مدى صحة الإقرارات الضريبية وتحديد الالتزامات المالية للأفراد والمؤسسات.

ويستعرض هذا الكتاب الإطار القانوني المغربي للخبرة المحاسبية في المنازعات الضريبية، موضحًا القواعد القانونية التي تنظم اختيار الخبراء، صلاحياتهم، وآليات إعداد التقارير، بما يضمن الشفافية والنزاهة والعدالة الضريبية. كما يتناول البحث الممارسات العملية والتطبيقية، حيث يتم تحليل كيفية تنفيذ الخبرة المحاسبية على أرض الواقع، والصعوبات المرتبطة بتطبيق القوانين، وطرق معالجة الاختلافات بين وجهات النظر القانونية والمالية.

ويؤكد الكتاب على أن نجاح الخبرة المحاسبية في المنازعات الضريبية يعتمد على التوازن بين المستوى القانوني الرسمي للخبرة والقدرة العملية للخبير على تحليل المعطيات المالية المعقدة، مع مراعاة النزاهة والمصداقية والموضوعية. كما يستعرض البحث أمثلة وتجارب عملية تعكس التحديات المرتبطة بالخبرة المحاسبية، مثل التعامل مع الوثائق المحاسبية المعقدة، وضمان حيادية الخبير، وتأثير الخبرة على القرار القضائي والضريبي النهائي.

ويهدف هذا الكتاب إلى تقديم مرجع شامل للباحثين والمهنيين، وتوفير قاعدة علمية وقانونية متينة لفهم دور الخبرة المحاسبية في فض المنازعات الضريبية، وتحليل العلاقة بين النصوص القانونية وواقع الممارسة العملية، بما يضمن تفعيل العدالة الضريبية وتحقيق الأمن القانوني والاقتصادي.

مطبعة الأمنية بالرباط
مطبعة القضاء المدني
Presses de la Sûreté Nationale
مشروع المركب الإداري الرباط الرئيسية
هاتف: 05 37 76 73 73 - فاكس: 05 37 76 73 74
9 789920 515429
120 د