

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. مكايي نصير

أستاذ التعليم العالي
جامعة محمد الخامس بالرباط



فهرس المحتويات

17	الفصل الأول: وضعية الخبرة المحاسبية في النظام القانوني المغربي
21	المبحث الأول: الخبرة المحاسبية في المجال الضريبي
22	المطلب الأول: مجالات الخبرة المحاسبية في القانون الضريبي
22	الفرع الأول: ماهية الخبرة الحسابية
23	الفقرة الأولى: مفهوم المحاسبة القضائية
23	أولاً: تعريف الخبرة المحاسبية
27	ثانياً: تأهيل المشرع الضريبي للخبرة الحسابية عن غيرها في النزاعات الجبائية
31	الفقرة الثانية: الخبرة المحاسبية بين الحقل القانوني والمنظومة القضائية
31	أولاً: الخبرة المحاسبية وخصوصية المادة الضريبية
36	ثانياً: الخبرة المحاسبية من منظور قضائي
42	الفرع الثاني: القاضي والخبير مساهمة في دراسة العلاقة بين العلم والقانون
	الفقرة الأولى: المحاسبة القضائية: مساهمة في محو الحدود بين العلم المحاسبي
43	والقانون الضريبي
43	أولاً: مرجعية العمل القضائي في ظل التفاعل بين العلم المحاسبي والقانون الضريبي
46	ثانياً: القاضي الضريبي في مواجهة القاعدة المحاسبية
50	الفقرة الثانية: المحاسبة علم في خدمة العدالة
51	أولاً: تحليل القرار القضائي بناء على الاستشهاد المحاسبي
53	ثانياً: العلاقة بين القاضي والخبير في الدعوى الضريبية
55	المطلب الثاني: القواعد الإجرائية والموضوعية للخبرة المحاسبية أمام المحاكم الإدارية
56	الفرع الأول: إسناد الخبرة المحاسبية

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

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

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

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

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

المشرف العام
زكرياء العهاري

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 أساساً لاتخاذ القرارات القضائية والإدارية. وقد أصبحت هذه الخبرة ضرورة ملحة 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، موضحاً القواعد القانونية التي تحكم اختيار الخبراء، وأليات 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 والمصادقية الموضوعية. كما يستعرض البحث أمانة وتجارب عملية تمكن التحديدات 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.