

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

الخبرة القضائية المحاسبية ودورها في حل المنازعات الجبائية

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف

- عبد الحليم سعدي

من إعداد الطالبة

- حسناء عبود

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ مساعد (أ)	- سمية قحموش
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر (أ)	- عبد الحليم سعدي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر (أ)	- ربيعة بركات

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

الخبرة القضائية المحاسبية ودورها في حل المنازعات الجبائية

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف

- عبد الحليم سعدي

من إعداد الطالبة

- حسناء عبود

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ مساعد (أ)	- سمية قحموش
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر (أ)	- عبد الحليم سعدي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر (أ)	- ربيعة بركات

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{بِرِّفْعِ الْقَلَمِ الْقَدِيمِ آمَنَّا بِمَا نَزَّلْنَا وَآمَنَّا بِالْعِلْمِ وَرَجَّأْنَا}

إهداء

"على قدر أهل العزم تأتي العزائم وتعظم في عين الصغير صغارها وتصغر في عين العظيم العظائم"

وددت لأهدي أول كلماتي لشعبي الثاني لبلدي الثاني فلسطين قلب الأمة النابض، التي كلما سقط إليها سقط مني، لك الله يا فلسطين لك الله.. يا قدسنا السليب...

إلى كل البلدان العربية المحتلة التي لم اسكنها لكنها سكنتني،

إلى من قدما لي فوق ما يملكان، إليك أُمِّي إليك أبي ثمرة بداية المشوار فهنئنا لكم ما تحصدون فهذا تعبكم وهذه تضحياتكم وهذه الثمرة التي أحطتموها بالحب الأبدي فشكرا لكم على حجم عطائكم،

إلى من تنتظره قلوبنا لمحبتته وأحضاننا لاحتضانه حبة قلب خالته وحبیبُ أمه حفيد العائلة الأول يا ذن الله

" تميم نجم الدين "

إلى سند و صحبة قلبي أختي البكر ميسون وأخي الأصغر عمر اوي،

إلى من أحب ممن كانوا لي أول قبلة حين راودني اليأس،

* إلى من آمنوا بي قبل أن أبلغ،

كل الحب والامتنان.

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الكريم المنان ذو الفضل والإحسان الذي خلق فعلم وجعل بعد العسر يسرا وجعل الصبر مفتاح الفرج والنجاح ثمرة الجد والعمل، الحمد لله الذي رفع الذين آمنوا والذين أتوا العلم درجات.

بداية أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل وأسأله أن يكون خالصاً لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعاً، فهو القائل "لَيْنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" ومصدقا لقوله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى من كان دليلي ومرشدي الدكتور "سعيد عبد الحلیم" الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة بصدر رحب، ورافقتي بتوجيهاته ونصائحه وحرصه لإنجاز هذا العمل المتواضع فجزاه الله عني كل خير، والشكر موجه إلى أستاذنا وفاضلنا الدكتور "قطاف نبیل" الذي منحنا وقته ومعلوماته القيمة في الميدان.

كما أتقدم بشكري وتقديري إلى أعضاء اللجنة المحترمة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة، الشكر والعرفان موجه إلى كل الطاقم الإداري وإلى كل أساتذتي الكرام بقسم العلوم المالية والمحاسبية دون استثناء أهدي شكري وامتناني ممن لم يتوانوا في مد العون لي طيلة مشواري الجامعي أتقدم إليكم بأجزل الشكر والاحترام،

كما أتقدم بالشكر لموظفي مديرية الضرائب لولاية بسكرة وأخص بالذكر موظفي مكتب المنازعات القضائية، بارك الله فيكم وجعلها بميزان حسناتكم.

وما جزاء الإحسان إلا الإحسان، شكرا.

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية المحاسبية كدليل من أدلة الإثبات وتقدير يلجأ إليه القاضي الإداري لأجل تسوية المنازعات الجبائية لصعوبة فهم هذه المسائل نظرا لطبيعتها التقنية العلمية المعقدة، ومن أجل تحقيق ما هدفت إليه الدراسة، وبالاعتماد على كل من المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة تم تناول دراسة تطبيقية من خلال دراسة ملف مكلف بالضريبة محل منازعة جبائية لسنة (2022) كانت مديرية الضرائب لولاية بسكرة الطرف الإداري فيها، حيث تم دراسة وتحليل الملف باستخدام المعلومات المقدمة والمتوفرة. ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة ملف المكلف بالضريبة أنه من أجل تسوية المسائل الجبائية لا بد للقاضي الإداري الاستعانة بخبير قضائي محاسب من أجل الفصل الدقيق والعاقل إذ تتمثل مهمة الخبير في إعطاء صورة واضحة ومفهومة للمنازعة دون أي تعقيد حتى يسهل على القاضي فهم كل خبايا القضية، بينما يبقى قرار الأخذ بنتائج الخبرة ضمن السلطة التقديرية للقضاء، وبالتالي فإنه يتوقف في كثير من الأحيان الفصل في المنازعات الجبائية على الاستعانة بخبير قضائي محاسب.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المنازعات الجبائية، التحقيق الضريبي، مسائل فنية، الخبير الضريبي.

Abstract :

The study aimed to highlight the role played by judicial accounting expertise as evidence and estimation used by administrative judges to settle tax disputes, due to the difficulty of understanding these complex technical and scientific matters. To achieve the study's objective, a descriptive and analytical approach was employed, focusing on an applied study of a tax-related dispute for the year 2022, handled by the Tax Directorate in the Biskra province. The study involved the examination and analysis .of the case using the provided and available information Among the most important findings from studying the taxpayer's tax file is that, in order to settle tax matters, the administrative judge must seek the assistance of a judicial accounting expert to make a precise and fair decision. The expert's task is to provide a clear and understandable representation of the dispute, without any complications, to facilitate the judge's understanding of all the intricacies of the case. However, the decision to consider the expert's findings remains within the discretionary power of the judiciary. Therefore, in many instances, the resolution of tax disputes relies on the engagement of a judicial accounting expert.

Key Words: Forensic Accountig, Tax Disput, Taxing Verification, Technical Issues, Expert Tax.

قائمة أهم المختصرات

والجداول والأشكال وقائمة

الملاحق

قائمة أهم لمختصرات

ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجنائية

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	الإدارة المسؤولة عن الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة	.1
38	اللجان المسؤولة عن الفصل في شكاوى المكلفين	.2
66	معلومات المكلف	.3
77	جدول المجموع العام للحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي	.4
78	جدول التخفيضات المتوصل إليها في صالح المدعي	.5
78	تفصيل الحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي	.6

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
65	المبكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	1

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
.1	طلب شكوى خاص بالمكلف
.2	قرار رفض الشكوى
.3	الطعن من قبل المكلف أمام اللجنة الجهوية للطعن
.4	إشعار برفض الطعن أمام لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
.5	حكم المحكمة الإدارية
.6	تقرير خبرة
.7	جدول أتعاب الخبير

مقدمة

تمثل الضريبة أحد الأدوات الهامة التي تمتلكها الدولة لتحقيق أهدافها وسياساتها بمختلف القطاعات، غير كونها تشكل أحد المصادر التمويلية التي تمكنها من سد النفقات العامة، وذلك لما تحققه من عوائد كبيرة لخزينة الدولة، وبموجب السلطة السيادية التي تحتكرها الدولة متمثلة في السلطة التشريعية دون سواها وفقا لمبدأ الشرعية الضريبية في فرض الضريبة وتحصيلها من الشخص المكلف، والحق بالقيام بمختلف أشكال الرقابة على كل المكلفين باختلاف أشكالهم ونشاطاتهم، واعترافا بالوعي الضريبي الذي يتسم به المكلف بالضريبة بمعرفة ما له وما عليه اتجاه الإدارة الجبائية، وبامتلاكه لمختلف الضمانات التي تحول له استرداد حقوقه المغفل عنها من طرف الإدارة الجبائية فإن له حق خوض منازعة جبائية إذا رأى أن الضريبة المفروضة على شخصه غير مناسبة.

المنازعات الجبائية أحد المنازعات الإدارية التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة التي تكفل للمكلف الحماية من أي خطأ أو تعسف أو عدم فهم أو سوء تطبيق القوانين من طرف الإدارة كونه الطرف الأضعف في المسائل الجبائية ولا يملك سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة لاسترجاع حقوقه، مما قد يؤدي إلى اللجوء إلى القضاء للفصل بين الطرفين وحماية حقوقهما، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة من النصوص القانونية التي تنظم وتضبط مختلف الإجراءات التي تخص باب المنازعات الجبائية عبر قوانين المالية المختلفة والمتزامنة.

اللجوء إلى القضاء من الحقوق الممنوحة للمكلف عند المساس بحقوقه من طرف الإدارة الجبائية، حيث يتجسد هذا الحق في شكل دعوى ترفع أمام الجهة القضائية، إذ يسعى القضاء بدوره إلى تحقيق مبدأ العدالة والتطبيق السليم والمناسب للنصوص التشريعية التي تكرس دولة القانون، وبالتالي فإن القاضي يكون ملزما بالحكم بكل دقة وموضوعية، إلا طبيعة هذه المنازعات تشكل قضايا يغلب عليها الطابع الفني والتقني والعلمي، أين يجد القاضي الإداري نفسه أمام إشكالات تحول بينه وبين منح حكمه في القضية بشكل دقيق نظرا لمحدودية معرفته التي تشمل فقط المسائل القانونية دون تلك التقنية، مما يدفعه إلى اللجوء لمختلف الإجراءات التحقيقية الخاصة بالمنازعات الجبائية والمتمثلة في التحقيق الإضائي، مراجعة التحقيق، والخبرة القضائية وهذا بهدف تبيان وتوضيح المسائل التقنية والحسابية في المنازعات الجبائية.

الخبرة القضائية من الوسائل الخاصة للتحقيق التي تعودت الجهات القضائية الأمر بها بموجب سلطتها التقديرية في ذلك، بغية تحليل وشرح المسائل التقنية وتفكيك رموزها وإيصالها للقاضي بصورة بسيطة ومفهومة، والتي تساهم وتدعم هدف التطبيق السليم للقانون مجسدة للعدل والإنصاف بين المتنازعين اتجاه مطالبهما، والذي يعتبر الهدف الأسمى لجهاز القضاء لاسيما في المنازعات الإدارية التي تتميز طابع خاص، إذ تكون الإدارة العامة الطرف القوي في النزاع الإداري، وذلك من خلال استعانة القاضي بشخص مؤهل علميا وتقنيا وصاحب الاختصاص في المسألة التقنية المطروحة أمامه.

وباعتبار الخبرة القضائية موضوعا واسعا جدا لا يمكن حصر مجاله في بعض الصفحات ارتأيت تسليط الضوء على ميدان معين منها فقط وهو الخبرة القضائية المحاسبية التي يستعين بها القاضي أثناء مواجهته لبعض القضايا المتعلقة بالمنازعات الجبائية حيث تعد من أهم وسائل الإثبات في المنازعات الجبائية، وهذا ما يأخذنا إلى التساؤل التالي:

1- الإشكالية:

كيف يمكن للخبرة القضائية المحاسبية تسوية المنازعات الجبائية؟

ومن خلال الإشكالية المطروحة نطرح التساؤلات التالية:

الأسئلة البحثية:

- ماذا نعني بالخبرة القضائية المحاسبية وما هي حالات اللجوء لها من طرف القضاء؟
- فيما تتمثل أسباب نشوء المنازعات الجبائية وما هي المراحل التي تمر بها قبل اللجوء إلى القضاء؟
- كيف يتم تعيين وندب الخبير القضائي بالميدان المحاسبي للفض في المنازعات ذات الطابع الجبائي وما هي مهمته فيها؟
- هل يمكن حل بعض المنازعات الجبائية دون اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية؟

2- الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: بلول فهيمة، 2017، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلد 15، العدد 01، الصفحات 347-366.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية الخبرة القضائية كإجراء للتحقيق في المنازعة الضريبية بالنظر إلى إجراءات التحقيق الأخرى المتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، حيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحديد المنازعات التي قد تثار وتجعل القاضي يلجأ إلى الاستعانة بالخبير، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة أنه بالرغم من أن كلا من التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق من الإجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية إلا أنهما في كثير من الأحيان لا تكون لديهما الفعالية في التحقيق، وأن إجراء الخبرة من السلطات الممنوحة للقاضي للأمر بما إذا استلزم الأمر من أجل توضيح المسائل التقنية، وإمكانية أطراف الدعوى كذلك تقديم طلب لإجراء الخبرة.

الدراسة الثانية: بوشاك نجيبة وسايح آسية، 2017، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد 01، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، الصفحات 372-391.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على دور الخبير القضائي المحاسبي في مساعدة الجهاز القضائي في الحد من الجرائم الاقتصادية نظرا لانعكاساتها السلبية الاجتماعية والاقتصادية وغيرها، اعتمدت الباحثتان على المنهج الوصفي وتوصلت إلى ما يلي: حاجة النظام القانوني للخبير القضائي إلى مراجعة، ويتمثل دور كل من الخبراء المحاسبون ومحافظي الحسابات في تعاونهم مع العدالة من خلال تقوية ودعم حجية الخبرة في الإثبات والزاميتها كوسيلة تحقيق.

الدراسة الثالثة: عربوز فاطمة الزهراء، 2017، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، العدد 16، مجلة العلوم القانونية والسياسية، الصفحات 438-449.

هدفت الدراسة إلى دراسة تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، حيث اعتمدت الباحثة على منهج التحليل القانوني من خلال تحليل النصوص القانونية ذات صلة بالموضوع.

وتم التوصل للنتائج التالية، لتسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء يمر على درجتين، المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي ومجلس الدولة كدرجة ثانية، كما قيد المشرع الجزائري بضرورة توفر مجموعة الشروط الشكلية والموضوعية لقبول الدعوى، الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أحكام قابلة للاستئناف، أما الحكم الصادر عن مجلس الدولة فهو حكم نهائي يترتب عليه إنهاء المنازعة الجبائية.

الدراسة الرابعة: بدائية يحيى، (2012/2011)، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

هدفت الدراسة إلى زيادة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وكذلك شرح أهم مراحل الفصل في المنازعات وتحليل إيجابيات وسلبيات كل مرحلة ومدى نجاعتها في حل المنازعات الضريبية، حيث اعتمد الباحث مقارنة منهجية غلب فيها كل من المنهج الوصفي في عرض جزئيات الدراسة والمنهج القانوني في تحليل النصوص القانونية وقد توصل إلى جملة من النتائج شملت: - إجراء التظلم الإداري محاط بجملة من الإجراءات المعقدة وتختلف بحسب نوع النزاع الضريبي مما يجعل المكلفين أمام صعوبة الإلمام بهذه التظلمات المترتبة عن تنوعهم وتعدد مواعيدها. - تميز المشرع إلى جهة الإدارة. - تأسيس بعض القرارات القضائية على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالرقم من صدور قانون الإجراءات الجبائية. - فض النزاع الضريبي أمام القضاء يتطلب وقتا طويلا خاصة عند تعدد الخبرات مما يؤثر سلبا على مصالح المكلفين بالضريبة.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

ما يميز الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة هو إضافة الجانب الميداني لتسوية المنازعة الجبائية وذلك من خلال دراسة تطبيقية لأحد المكلفين الذي وقع محل نزاع اتجاه الإدارة الجبائية، إضافة إلى تخصيص دراستي في الخبرة القضائية بالميدان المحاسبي كوسيلة إثبات، وشمولية الدراسة لمراحل تسوية المنازعة الجبائية من المراحل الإجبارية والاختيارية للمنازعة الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية وصولا إلى اللجوء إلى المحاكم الإدارية ومن ثم بيان إجراءات ومراحل وتقنيات الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي للفصل في المنازعات الجبائية ودراسة العلاقة بينهما من خلال دراسة حالة ملف مكلف بالضريبة محل منازعة جبائية استلزم الفصل فيها إلى الاستعانة بخبر قضائي مختص في المحاسبة كون الحالة المتطرق لها تستوجب خبير محاسبي دون سواه.

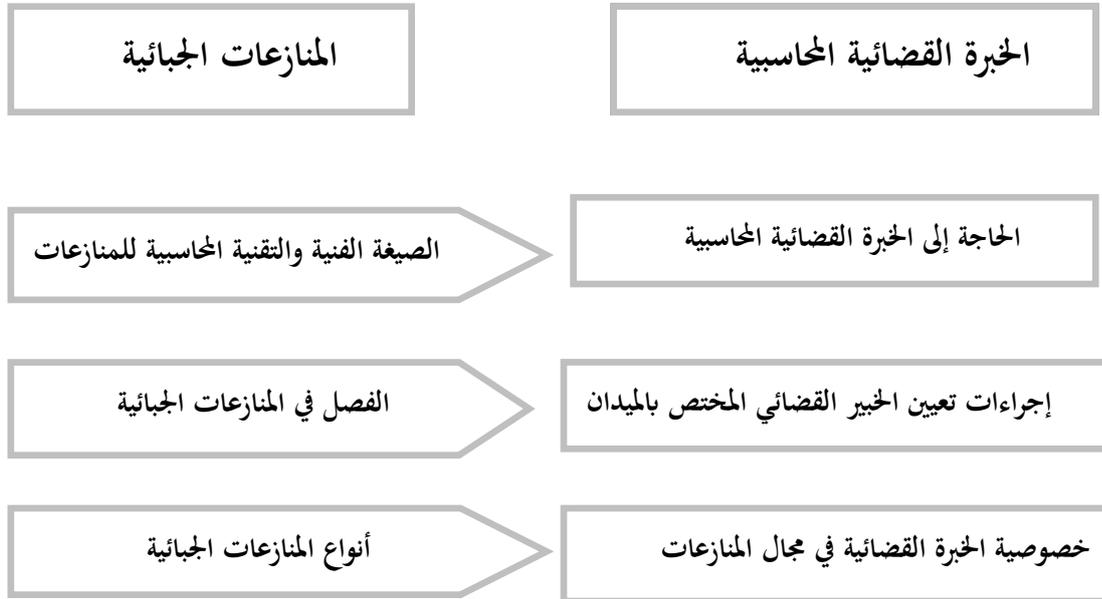
كما لا ننسى الإشارة إلى شمولية الدراسة لأنواع المنازعات الجبائية التي تطرح أمام القضاء وعدم الاكتفاء بنوع دون الآخر والمتمثلة في منازعات الوعاء الجبائية ومنازعات التحصيل.

كما توصلت الدراسة إلى أن خوض المنازعة الجبائية هي طريقة المكلف من اجل استرجاع الحقوق التي يراها والذي يتسم هو الأخير بالوعي الضريبي وذلك عن طريق فتح المجال لإعادة الدراسة الضريبية الملقاة على عاتق المكلف من طرف الإدارة الجبائية كمرحلة أولى وصولاً إلى القضاء كمرحلة ثانية وأنه في أغلب حالات المنازعات الجبائية يصعب الفصل فيها دون اللجوء للخبرة المحاسبية وذلك نظراً لطبيعة المنازعات الجبائية الفنية المحاسبية.

3- نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: يتمثل في الخبرة القضائية المحاسبية المتغير التابع: يتمثل في المنازعات الجبائية

ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:



من إعداد الطالبة

4- فرضيات الدراسة:

✓ يتم اللجوء للخبرة القضائية المحاسبية في القضايا المحاسبية البحت التي لا يمكن للقاضي الحكم فيها لقلّة تأهيله في المجال المحاسبي و الجبائي.

✓ تتعدد أسباب نشوء المنازعات الجبائية ولها مراحل للفصل فيها قبل اللجوء إلى القضاء.

✓ حتى تتم عملية تعيين وندب الخبير القضائي المحاسب لا بد من توفر شروط و إجراءات معينة.

✓ الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها في الفصل في المنازعات الجبائية.

5- منهجية الدراسة:

وللإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات صحة الفرضيات، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الوصفي الذي تجلّى في وصف موقف المشرع الجزائري فيما يخص تنظيمه لإجراءات الخبرة القضائية المحاسبية وكذا المنازعات الجبائية وفي مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بهما، ولوصف مهنة الخبير القضائي المحاسبي كونه الأنسب لهذا المجال، والمنهج التحليلي الذي تمثل في سعي محاولة لجعل الدراسة تطبيقية تطلب مني شرح وتحليل ودراسة ملف مكلف محل منازعة جبائية اتجاه الإدارة الجبائية.

6- تصميم البحث:

وللإجابة على إشكالية البحث تم تقسيم الدراسة في هذا الموضوع إلى فصلين: فصل نظري يتعلق بالإطار النظري للخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية وقمت بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقت فيهم إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للخبرة القضائية المحاسبية

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية عن المنازعات الجبائية

المبحث الثالث: تطرقت فيه إلى العلاقة بين الخبرة القضائية والمنازعات الجبائية

أما الفصل الثاني: قمت من خلاله بتحليل دراسة تطبيقية لحالة منازعة جبائية استدعت اللجوء إلى خبرة قضائية محاسبية.

7- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في حداثة موضوع الخبرة القضائية المحاسبية كونه همزة الوصل بين المحاسبة والتدقيق والضرائب والقانون، وفي آليات وكيفيات معالجته للقضايا والمنازعات الجبائية، سعيا لتحقيق العدالة بين الأطراف المتنازعة وهذا في ضوء عدم قدرة وكفاية تأهيل المجالس القضائية في الحكم على القضايا المحاسبية والجبائية البحث مما توجه بهم إلى الاستعانة بخبراء محاسبين مؤهلين للاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم وعمق قدرتهم في البحث عن الحقيقة المحاسبية وتقديم استشاراتهم كأدلة إثبات للقاضي للاستعانة بها في حل المنازعات الجبائية وبالتالي التأثير على الحصيلة الجبائية.

8- أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على الخبرة القضائية وفق التشريع الجزائري.
- التعرف على كيفية تعيين وندب الخبير القضائي من طرف القضاء.
- التطرق إلى إجراءات وأساليب تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري.
- التعرف على النظام القانوني للخبير القضائي المحاسب في الجزائر.
- إبراز دور الخبير القضائي المحاسبي في مساعدة القضاء على الفصل في القضايا الجبائية.

➤ التعرف على حالات المنازعات جبائية تم الفصل فيها بالاستعانة بالخبرة القضائية المحاسبية.

9- أسباب اختيار الموضوع:

● دوافع موضوعية: قلة الدراسات التي تناولت موضوع الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي، وبالتالي رغبة في إثراء المكتبة بهذا النوع من المواضيع.

● دوافع ذاتية: الميل الشخصي للجانب القانوني ومحاوله مني لدراسة موضوع يربط بين التخصص والميول، إضافة إلى الرغبة في البحث في مجال التدقيق الجبائي الذي يتسم بالتعقيد أحيانا لزيادة المعرفة بالإجراءات الجبائية.

10- الصعوبات

أما الصعوبات التي واجهت هذه الدراسة هي قلة المصادر العلمية المخصصة تحديدا في الخبرة القضائية المحاسبية، إضافة للمراجع الرابطة بين المتغيرين والتي تفيد هذه الدراسة.

أما الجانب الميداني فقد تمثلت الصعوبات في الحصول على المعلومات التي تستند إليها الدراسة لالتزام المؤسسة محل الدراسة بالسر المهني الذي جعل عملية البحث أكثر صعوبة وبالتالي وجود نقائص في المعلومات في الدراسة.

11- حدود البحث:

● الحدود المكانية: اقتصر البحث على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة بالتحديد على مستوى المديرية الفرعية للمنازعات مقتصرة على المنازعات الجبائية.

● الحدود الزمنية: ابتداء البحث نظريا من شهر ديسمبر من عام 2022 إلى غاية شهر جوان 2023، أما الجانب الميداني فكان في شهر مارس من عام 2023.

الفصل الأول: الإطار النظري

للخبرة القضائية المحاسبية

والمنازعات الجبائية

تمهيد

يتمتع المكلف بالضريبة بالعديد من الحقوق والضمانات التي تسمح له بممارسة أعماله في إطار منظم وقانوني، ففي بعض الأحيان يرى المكلف أنه قد تعرض لظلم وأجحف في حقه من طرف الإدارة الجبائية في كيفية تحديد الضريبة وأسس حسابها وتحصيلها ونظرا لاتسامه بالوعي الضريبي ومعرفته بما له من حقوق وما عليه من التزامات من جهة وسلطة الإدارة الجبائية في فرض الضريبة من جهة أخرى، فإن له الحق الخوض في منازعة ضد الإدارة الجبائية رافضا لما تم إبلاغه به من طرفها.

تتم المنازعة في بادئة الأمر على مستوى الإدارة الجبائية ومن ثم تمر إلى القضاء إذا كان القرار الصادر عن الإدارة لم يرضي المكلف بالضريبة ولا يزال يرى أن الضريبة المحددة غير مناسبة.

المنازعة الجبائية من المنازعات الإدارية التي تحمل طابعا فنيا وتقنيا مما يجعل عمل القاضي الموضوع الذي تم طرح المنازعة أمامه غير قادر على الفصل في النزاع نظرا لقلّة معرفته وتكوينه، فاختصاص القاضي اختصاص قانوني بحت، خاصة إذا كان النزاع مشوبا باللبس والغموض، لكن المشرع أجاز له للفصل في مثل هذه المنازعات بناء على السلطة التقديرية في اللجوء والاستعانة بأهل الخبرة والمعرفة الذين يتمتعون بالكفاءات والتقنيات العالية والدراية الكافية للفصل في هذه القضايا وهو ما يطلق عليه مسمى الخبرة القضائية المحاسبية لان عمل الخبير القضائي في المنازعات الجبائية عمل محاسبي بحت.

ولدراسة هذا الموضوع تم تسليط الضوء على الخبرة القضائية المحاسبية وعلى مختلف المنازعات الجبائية التي يمكن أن تقع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وكيفية حلها مع بيان كيف تساهم الخبرة القضائية المحاسبية في ذلك، وتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث.

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخبرة القضائية المحاسبية
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المنازعات الجبائية
- المبحث الثالث: علاقة الخبرة القضائية المحاسبية بالمنازعات الجبائية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخبرة القضائية المحاسبية

تتعدد وسائل الإثبات في الوقائع المادية والفنية والتقنية التي يُستعان بها في فض المنازعات المطروحة أمام القضاء، وتعتبر الخبرة القضائية المحاسبية من طرق الإثبات المباشرة، التي يستعين بها القاضي للفصل في المسائل ذات الطابع المحاسبي كونه لا يستطيع أن يتوصل إلى حكم عادل بنفسه، واهتم المشرع الجزائري بهذا الموضوع لما لها من قواعد تقنيات وإجراءات التي بد من تعلمها وتطويرها والاهتمام بها وفيما يلي سنتطرق إلى أهم خصوصياتها وإجراءات تطبيقها.

المطلب الأول: ماهية الخبرة القضائية المحاسبية

وللإحاطة بماهية الخبرة القضائية المحاسبية لا بد من التعرف على مختلف المفاهيم النظرية والأساسية للخبرة القضائية عامة بشكل مختصر بمعرفة خصائصها، أنواعها ومجالاتها، والمحاسبية خاصة بشكل مفصل من أجل الإلمام الجيد بالمفاهيم النظرية للموضوع محل الدراسة.

الفرع الأول: مفاهيم عامة عن الخبرة القضائية

أولاً: تعريف الخبرة القضائية

"الخبرة لغة العلم بالشيء، واختيار خبر فلان الأمر إذا عرف حقيقته" (منظور و بن مكرم، 1990، صفحة 229).

وقال الله تعالى ((وَمَا أَرْسَلْنَا قَبْلَكَ إِلَّا رِجَالًا نُوْحِي إِلَيْهِمْ فَسَلُّوا أَهْلَ الذِّكْرِ إِنْ كُنْتُمْ لَا تَعْلَمُونَ)).

أما الخبرة في الاصطلاح القانوني:

-عرف المشرع الجزائري الخبرة وربط مفهومها بالغايتها منها بأن "الخبرة تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي". (قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 138، 2008، صفحة 14)

-وتعرف بأنها إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص، ينعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم إبداء الرأي فيها علماً أو فناً لا يتوفر في الشخص العادي، ليقدم له بياناً أو رأياً فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده. (السعيدة و عكام، 2012، صفحة 674)

-تعتبر الخبرة من وسائل الإثبات التحقيقية فيطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب احد أطراف الدعوى لمساعدته في الفصل فيها، وتأتي الخبرة في مقدمة أدوات القاضي الإداري في التحضير حيث يستعين بها القاضي عندما تكشف أوراق الملف عن معلومات غير كافية أو يعترضها التناقض. (علي، 2019، صفحة 162)

-كما تعتبر الخبرة القضائية من أهم الإجراءات المساعدة للقضاء والتي يأمر بها القاضي في ظروف خاصة وشروط معينة قصد إجراء تحقيق في مسائل فنية، التي يمكن للمحكمة أن تبتث في النزاع المعروض عليه دون توضيح بعض المسائل أو النقاط الفنية البحتة من الأشخاص ذوي المعارف الخاصة كي تستطيع الحكم فيها بارتياح. (فاضلي، 2022، صفحة 7)

وعرفت كذلك:

- "بأنها طريق من طرق الإثبات يتم اللجوء إليها إذا اقتضى الأمر لكشف دليل أو تعزيز أدلة قائمة". (حسن، 2007، صفحة 7)

ثانيا: خصائص الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية

أ- **أها إجراء قضائي**: يملك القاضي السلطة التقديرية بشأن أمر إجرائها، ويملك رفض إجرائها أيضا إذا طلبها الخصوم، والقاضي المعروض عليه النزاع هو الذي يحدد مهمة الخبير ومدة مهمته، وهو الذي يقدر رأيه ونتيجة عمله. (حزيط، 2014، صفحة 19)

ب- **أها إجراء من إجراءات التحقيق**: يعتبر التحقيق بالمعنيين من مهام القاضي التي يجب إسنادها إلى الخبير وإلا اعتبر الأمر تخليا عن سلطته القضائية تطبيقا للمبدأ الأساسي في النظام القضائي الذي يقرر بأن إجراءات الإثبات تدخل في صميم اختصاص السلطة القضائية، ولا يجوز للقضاة أن يعهدوا بها إلى غيرهم وإلا كان هذا بمثابة تفويض للسلطة القضائية يخالف النظام العام، فلا يجوز ندب خبير لسماع شهود حادث سير أو إجراء تحقيق لتحديد مسؤولية ما، إنما يسمع الخبير الشهود حتى يهتدي بأقوالهم في أداء مأموريته وفي هذه الحالة لا تكون لأقوالهم قيمة الشهادة التي تؤدي أمام المحكمة بعد حلف اليمين. (تونسي، 2015/2016، صفحة 35)

ت- **أها إجراءات كتابية**: رغم الدور الذي يلعبه الخبير في البحث عن الأدلة واستجواب الأطراف للحصول على معلومات تفيد للفصل في النزاع، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يقوم بها الخبير يجب أن تتم في شكل مكتوب عن طريق إعداد تقرير مفصل ومدقق يتضمن كل الأقوال والتصريحات التي أدلى بها الأطراف أو الشهود والوثائق التي قدمها كل طرف والقيام بعملية تقدير هذه الوثائق من حيث مدى أهميتها في النزاع.

فيجب على الخبير أثناء مباشرته لمهامه أن يقوم باستدعاء كل الأطراف ويقوم بتدوين أقوال المدعي ووثائقه ثم أقوال المدعى عليه ووثائقه، كما يقوم بهذه المهمة بحضور كل أطراف النزاع، وله أن يطرح الأسئلة على أي طرف بحضور الطرف الآخر. (بلول، 2017، صفحة 351)

ث- **الصفة الاختيارية للخبرة القضائية**: وذلك كون القاضي يملك سلطة الاختيار والتقدير في اللجوء أو عدم اللجوء إلى الخبرة، بشأن أية مسألة ذات طابع تقني أو فني معروضة عليه، سواء كان أمام القضاء المدني أو الإداري أو أمام القضاء الجزائي، 126 143 فالقاضي المعروضة عليه الدعوى غير ملزم قانونا كقاعدة عامة بإجراء الخبرة، إنما هو من يقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير وهو غير ملزم بالاستجابة لطلب الخصم بتعيين خبير، إذا وجد في الدعوى من الأدلة ما تكفي لتكوين عقيدته، على أنه في كلا الحالتين، سواء قرر ندب خبير أو رفض طلب الخصوم بإجراء خبرة، يتعين عليه ذكر في الحكم الصادر عنه بيان الأسباب التي دعت لذلك إذا تعلق الأمر بقضية مدنية أو إدارية، غير أنه في حالة تعذر على القاضي تكوين عقيدته والفصل في الدعوى عليه باللجوء إلى أهل الاختصاص في هذه المسألة الفنية، ولا يمكنه أن يحل محل الخبير. (حزيط، 2014، صفحة

(20)

ج- **الصفة التبعية للخبرة القضائية:** إذ تعتبر من طرق الدعوى الفرعية ، وجودها يتوقف على وجود دعوى قضائية أولى مرفوعة، فالخبرة القضائية تفترض نزاعاً قائماً باعتبارها وسيلة إثبات يلجأ إليها القاضي لكشف وتعزيز دليل قائم في النزاع المعروض أمامه، لذا لا يجوز أن تكون الخبرة مستقلة بذاتها، فلا يمكن أن تكون محلاً لدعوى أصلية قبل أي نزاع، لكن هذا المبدأ يرد عليه استثناء في دعوى إثبات الحالة وهي من دعاوى الأدلة التي يختص بها القضاء المستعجل .

ح- **الصفة الفنية للخبرة القضائية:** أي أن لجوء القاضي لهذا الإجراء محدد في بعض المسائل التقنية والعلمية التي تخرج عن اختصاص ومعرفة القاضي، أما بالنسبة للمسائل القانونية فإنها تخرج عن اختصاص الخبير ولا يمكن للقاضي أن يأمر الخبير في البحث عن هذه المسائل لأنها من صلاحية القاضي ولا يمكن له أن يقوم بتفويض هذه الصلاحيات لشخص آخر، فعليه أن يقوم بالبحث عن الحلول القانونية للنزاع وإثارة المسائل القانونية والتكييف القانوني لهذه المسائل التي تطبق حسب طبيعة النزاع، لأنه يفترض على القاضي العلم بالقانون والالتزام بتطبيقه ، ولا يمكن له أن يستعين بأي شخص بالمسائل القانونية.

وتبقى مهمة الخبير تنحصر في البحث عن المسائل الفنية والمادية دون القانونية. (بلول، 2017، صفحة 352)

ثالثاً : أنواع الخبرة القضائية

أ- **الخبرة أو الخبرة الأولى:** هي "الخبرة التي يأمر بها القاضي للمرة الأولى عندما تتوفر في إحدى القضايا المطروحة عليه للفصل فيها مسائل تقنية معقدة، تسند إلى خبير واحد أو عدة خبراء، وذلك حسب طبيعة وأهمية موضوع الخبرة". (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 32)

ب- **"الخبرة الثانية:** وهي الخبرة التي تهتم نفس القضية ولكن بخصوص نقاط تختلف تماماً عن تلك التي تتناولها الخبرة الأولى ويتم إنساده لنفس الخبير الذي أنجز الخبرة الأولى أو لغيره". (الموصار، 2022، صفحة 18)

ت- **الخبرة المضادة:** وهي الخبرة التي تكون بطلب من الخصوم أو تأمر بها المحكمة من تلقاء نفسها، لمراقبة صحة المعطيات وسلامة وصدق نتائج وخلاصة الخبرة الأولى.

ث- **الخبرة التكميلية:** وهي الخبرة التي تكون بأمر وذلك عندما يلاحظ نقصاً فعلياً في الخبرة الأولى التي تم تقديمها أو أن الخبير لم يلم بجميع النقاط الفنية التي أوكلت له ضمن مهمته أو أنه لم يستوف حقيقتها من البحث والتحري، فتأمر المحكمة استكمالاً للنقص في الخبرة الأولى وذلك بإجراء خبرة جديدة تكميلية ، قد تستند مهمة الخبرة التكميلية إلى خبير جديد أو إلى الخبير الذي قام بالخبرة الأولى وهذا يعود إلى تقدير القاضي. (برحيلي، 2005، الصفحات 34-35)

ج- **الخبرة الجديدة:** وهي الخبرة التي تأمر بها المحكمة واستبدال الخبير السابق في حالات معينة كأن يرفض الخبير المهمة المسندة إليه، أو ظهور قوة قاهرة كالمرض، أو توظيفه في وظيفة تمنع ذلك، أو السفر إلى الخارج للدراسة أو العمل.

وقد يستبدل الخبير السابق لعيب في الخبرة مثل:

- 1- تأخره في إيداع تقريره بعد أن رفضت المحكمة التمديد في الأجل لإيداع التقرير، وإنهاء مهامه المسندة إليه،
- 2- إذا كانت النتائج التي توصل إليها الخبير غامضة، ولم يجد القاضي المعلومات المساعدة الكافية،
- 3- إذا تعرض الخبير لأحد أسباب الرد،
- 4- إذا شك الخبير أنه لن يكون محايدا في ظروف معينة ، وسيضر بحقوق الدفاع،
- 5- إذا تم إثبات عدم جدوى التقرير المودع من طرف أطراف الخصومة ،
- 6- إذا كان التقرير لا يتضمن الإجابات الكافية لكل ما يخص المأمورية. (بوفاتح، 2019، الصفحات 143-144)

رابعا: مجال الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية

"تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي". (قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 138، 2008، صفحة 13)

وبالتالي تتناول الخبرة الوقائع المادية فقط، ويخرج عن مجالها المسائل القانونية، لأن القضاة يفترض عليهم العلم بالقانون والالتزام بتطبيقه، بحكم وظيفته كعضو في الهيئة القضائية التي أنيط بها تطبيق القانون، فيمنع إسنادها لغيره صراحة أو ضمنا، ويكون القاضي قد أخل بواجبه وعرض حكمه للبطلان إذا عمد إلى ندب خبير في مسألة قانونية.

كما ليس من صلاحية الخبير إجراء تحقيق قانوني لان ذلك من اختصاص القاضي وحده ولا يجوز تفويض سلطته القضائية لغيره صراحة أو ضمنا.

فعملية التكييف القانوني للوقائع المطروحة في المنازعة القضائية والعلاقة بين الخصوم هي من المسائل القانونية التي يختص بها القاضي وحده، ولا يجوز للخبير تجاوز مهمته للتطرق إليها في خبرته، كالبحت في إذا كانت العلاقة التي تربط الخصمين هي علاقة إجماع إجماع من الباطن، كما إن إثبات مسؤولية خصم اتجاه الآخر أو إجراء تحقيق قانوني هي من مسائل القانون أيضا التي لا يجوز للقاضي التنازل عنها للغير، كطلب من الخبير إجراء تحقيق وسماع شهود أو البحث في السندات التي يتمسك الخصوم للدفاع عن ملكيتهم أو تحديد قيمتها القانونية، ويعتبر البطلان المقرر كجزاء لإجراء خبرة في مسائل القانون من النظام العام. (حزيط، 2014، صفحة 32) ،

أخذ المشرع الجزائري بمذهب الإثبات المختلط، فبنسبة للتصرفات القانونية، يأخذ بنظام الإثبات المقيد فلا يجوز إثباتها كقاعدة عامة إلا بالكتابة وذلك لإمكانية إعداد الدليل المهيأ بشأها، فيجب إثباته بواسطة شهادة الشهود طبقا لأحكام المادة 333 من القانون المدني، أما بالنسبة للوقائع المادية، فيأخذ بشأها بنظام الإثبات الحر فيجوز إثباتها بأي دليل من أدلة الإثبات وذلك لصعوبة إعداد دليل مسبق بشأها.

فيمنح للقاضي سلطة تقديرية في مجال إثباتها وذلك بمنحه رخصة اختيار إجراء الإثبات الذي يراه مناسباً للبحث عن حقيقة الواقعة المادية. (بغاشي، 2009، الصفحات 26-27)

والوقائع المادية التقنية أو العلمية البحتة التي يجوز فيها أن تكون موضوع الخبرة القضائية غير محصورة في ميدان بذاته، فنطاقها يشمل كافة المسائل المادية التقنية أو العلمية لتشمل تخصصات متعددة، كالطب الشرعي والطب النفساني والعقلي ومختلف تخصصات الطب الأخرى، والتخصصات البيولوجية والكيميائية والهندسية والزراعية والصناعية والمحاسبية والميكانيكية، والتخصصات المتعلقة في الخطوط عن طريق مضاهاة الخط أو التوقيع، والتزوير والتزييف والملاحة البحرية والجوية، وغيرها من التخصصات العلمية والفنية، وسواء انصب على الأشياء أو على الأشخاص.

ففي مجال المنازعات الإدارية كثيراً ما يلجأ القاضي الإداري أيضاً للخبرة خاصة بالمنازعات الناشئة عن تطبيق قانون الصفقات العمومية بمناسبة تنفيذ عقد أو صفقة أشغال أو صفقة توريد أو اقتناء لوازم، وبالنسبة للمنازعات الناشئة عن تطبيق قانون نزاع الملكية للمصلحة العامة أو تطبيق أحكام التشريع الضريبي على التجار أو إحدى الشركات التجارية. (حزيط، 2014، صفحة 34 و37)

الفرع الثاني: مدخل إلى الخبرة القضائية المحاسبية

"تسمى المحاسبة القضائية في الجزائر بالخبرة القضائية المحاسبية وهي من وسائل الإثبات". (زاوي و خيزار، 2022، صفحة 430)

أولاً: التطور التاريخي للخبرة القضائية المحاسبية

مهنة الخبير القضائي ليست وليدة الحاضر، فقد أشارت مختلف الدراسات والأدلة المحاسبية أن الخبرة القضائية المحاسبية قد تم ممارستها من قبل أشخاص جديرين بالثقة في عصر الفراعنة، وما جعلهم جديرين بالثقة أنهم لا يتأثرون بالنفوذ وحتى بإمكانهم التعامل مع أصعب المواقف التي قد يواجهونها، كانت أعمالهم آنذاك تقوم على مراقبة مخزون الحبوب والذهب والموجودات الأخرى الموجودة في خزائن الملوك ويطلق عليهم باسم "عيون وآذان الفراعنة". (زواش و بن حركو، 2019، صفحة 223)

في سنة 1871 تم الاستعانة بأحد المحاسبين كخبير قضائي محاسبي حيث اعتبر أول خبير قضائي محاسب وهو ما اعتبره أستاذ الخبرة القضائية المحاسبية (dr-Larrup Crumbley) بداية للخبرة القضائية المحاسبية كمهنة، وكان هذا مرتبطاً بشركة عقارية مفلسة في قضية (Mayero Vs. Sefton)، حيث لم يكن هناك إمكانية لفحصه في المحكمة بسبب طبيعة أدلة الإثبات، ومن ثم قام القاضي بالسماح بالشاهد الخبير المحاسب الذي قام بفحص حسابات الإفلاس والقيام بالشهادة على فحصه. (السيد أحمد لطفي، 2014، صفحة 41)

وفي سنة 1842 تحديدا في مدينة غلاسكو تم نشر أول إعلان تم فيه دعوة للحكام والمحامين والمحاسبين للتحقيق في بعض الأنشطة الاحتيالية في الأمور المالية، وبعد هذا التاريخ تزايدت أهمية الخبرة القضائية المحاسبية وباتت أكثر أهمية نتيجة لحاجة القضاء إليها حيث في سنة 1900 ظهر ذلك واضحا حين اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية في الولايات المتحدة الأمريكية، مما نتج عنه حاجة للخبير القضائي المحاسب بسبب التهرب من دفع هذا النوع من الضرائب.

وبدأت حركة منح شهادات الخبراء القضائيين، حيث يعد ما حدث في سنة 1929 في سوق الأوراق المالية الأمريكية دافعا قويا للاهتمام بالجوانب القانونية المحاسبية، ويمكن تحديد أهم ملامح التي تؤكد هذا التطور والاهتمام:

- في عام 1947 نشر (Maurice Peloubet) مقالا بعنوان "الخبرة القضائية المحاسبية: مكنها في اقتصاد اليوم" ومن المرجح إن يكون هو أول من أستعمل مصطلح الخبرة القضائية المحاسبية.

- في عام 1982 أصدر (Francis C. Dykmen) أول كتاب بعنوان "الخبرة القضائية المحاسبية: المحاسبة وشهادة الخبرة" وفي عام 1986 أصدر كتاب آخر بعنوان "المحاسبة التحقيقية" ثم كتاب "مراجعة الفساد والخبرة القضائية المحاسبية" عام 1987.

- قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار دليل الممارسة رقم (07) عام 1986 وذلك في ستة مجالات لخدمة الخبرة القضائية المحاسبية (تحديد قيمة الأضرار، منع لاحتكار، التقييم والاستشارات العامة، الحيازة والتحليلات).

- تأسيس المجلس الأمريكي للخبراء القضائيين المحاسبين في مارس 1997.

- صدور أو عدد من مجلة الخبرة القضائية المحاسبية في جامعة ليوزيانا في عام 1998.

- في عام 2008 ازداد الزخم الحكومي والشعبي بضرورة وجدو (خطأ من المصدر) خبراء قضائيين محاسبين اكتشاف تلاعب الشركات بالبيانات المالية المراجعة،

- في عام 2011 صدر قانون Dood-Franck وهو أهم قانون صدر للإصلاح المالي منذ قانون البورصات سنة 1933 حتى أصبحت الخبرة القضائية المحاسبية علم يدرس في أكاديميات المحاسبة.

ويتضح جليا أن نمو الخبرة القضائية المحاسبية كان في البداية كرد فعل نتيجة لنمو الفساد المالي بصفة أساسية نتيجة للفضائح المالية التي حدثت في كبرى الشركات العالمية خاصة مع تنامي تكنولوجيا المعلومات واستخدام الانترنت بداية بفضيحة شركة Enron سنة 2001 وما نتج عنها صدور قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 والذي يركز على إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المدرجة في البورصة الأمريكية، هذه الانهيارات المالية التي حدثت لبعض الشركات العالمية أثرت سلبا على سمعة ووظيفة المراجعة الخارجية وزيادة شكوك المستثمرين والمحاسبين والمقرضين في القوائم المالية مما ارتفع معدل المنازعات القضائية، ومن ثم ازدادت الحجة (خطأ من المصدر) إلى خبراء ومستشارين محاسبين للفصل في هذه القضايا.

(زواش و بن حركو، 2019، صفحة 223 و224)

ثانياً: تعريف الخبرة القضائية المحاسبية والحاجة إليها

أ- تعريف الخبرة القضائية المحاسبية

- تعرف بأنها ليست محاسبة فحسب بل تتطلع لأبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق للكشف عن المشاكل الكامنة (خطأ من المرجع) في الأعمال التجارية والمالية وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة . (طارق، صفحة 245)

- "يشار إليها أحياناً على أنها استخدام المعرفة المحاسبية ومهارات التحقيق لغرض التأكد من المعلومات المفيدة حول قضايا الأعمال المعقدة حتى تكون قادرة على حل القضايا القانونية". (Oluwatoyin Muse, Ayoib, & Rose, 2014, p. 4)

- كما تعرف بأنها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والتدقيق مع مهارات التحريات investigative expertise لحل المشكلات القانونية ، ويعد تقرير الخبير القضائي المحاسب دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية، كما يقدم أيضاً تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس للنقاش والجدل ثم حسم وحل المنازعات القانونية . (المورلي، صفحة 261)

- "تعد الخبرة القضائية المحاسبية مجالاً أو حقلاً من حقول المعرفة المحاسبية المتخصصة في توضيح الالتزامات التي تنجم عن النزاعات الفعلية أو المتوقعة بين الأطراف المتنازعة لأغراض المحكمة". (الكبيسي، جميل، و حنا، 2016، صفحة 352)

- ويعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين(2005) على أنها:

"تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات، والشؤون المالية، والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية، لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها، حيث إن المحاسبة القضائية تؤدي على شكل شهادة أو استشارة".

- إن الخبرة القضائية المحاسبية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، أي إن الخبرة القضائية المحاسبية تتكون من عنصرين أساسيين هما:

أ. الخدمات القانونية: التي تعترف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً ،

ب. خدمات التحقيق: التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي، التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة. (الجليلي، 2012، صفحة 12)

- "ويشار أحياناً إلى الخبرة القضائية المحاسبية على أنها استخدام المعرفة المحاسبية ومهارات التحقيق لغرض التحقق، والتسجيل ، والتقييم، تفسير وإيصال المعلومات المفيدة حول قضايا الأعمال المعقدة حتى تكون قادرة على حل القضايا القانونية". (Gurleen & Debhjit, 2023, p. 27)

- وتعرف كذلك "بأنها عملية تفسير وتلخيص وعرض القضايا المالية المعقدة بوضوح وإيجاز وواقعية خاصة في محكمة القانون كخبير، يهتم باستخدام الانضباط المحاسبي للمساعدة في تحديد قضايا الحقائق في التقاضي التجاري" (Olatunji, Olaoye & Olanipekun, 2018, p. 29).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الخبرة القضائية المحاسبية هي أحد المجالات المهنية التي تجمع بين المعارف القانونية والمعارف المحاسبية يقوم بها شخص يدعى بالخبير القضائي المحاسب يستدعى من طرف القضاء في القضايا المتعلقة بالمنازعات والدعاوى القضائية التي لها بعد محاسبي، تتطلب الإدلاء برأي في مهني مستقل بتقديم تقرير يساهم في تأييدها.

ب- الحاجة إلى الخبرة القضائية المحاسبية:

هناك العديد من الأسباب التي أبرزت الحاجة الملحة للخبرة القضائية المحاسبية وتمثل فيما يلي:

1. فيما يتعلق بالمستثمرين والمقرضين وذلك من خلال طمأننتهم على الوضعية المالية للشركات، و يقينهم بعدم وجود حالات غش في القوائم المالية.
2. تلبية حاجة القضاء على خبراء أو مستشارين يدلون برآئهم ويقدمون تقاريرهم حول المخلفات المالية.
3. تقليل فجوة التوقعات في الاختلاف بين معرفة المحاسبين القانونيين في الدور الذي يقومون به في ضبط الغش وبين ما هو متوقع منهم. (مداح، 2021، صفحة 194)

المطلب الثاني: مميزات الخبرة القضائية المحاسبية، مجالاتها وأهدافها

ومن أجل الخوض في خصوصية هذا الإجراء أكثر لا بد من التعرف على أكثر ما يميزه عن باقي الميادين الأخرى من خلال دوره الخاص ومجالاته.

الفرع الأول: مميزات الخبرة القضائية المحاسبية

- أ- القراءة ما بين السطور والكشف عن الحقيقة المخبأة من خلال المهارات التي اكتسبها الخبير القضائي المحاسب،
- ب- تساعد في حل النزاعات بعدل إذ تمثل أداة فصل في المحاكم القضائية وذلك من خلال تقديم تقاريرها التي تمثل محل اطمئنان لدى السلطات القضائية.
- ت- دمج بعض العلوم والمهارات المختلفة وربطها بصورة أساسية مع العلوم المحاسبية.
- ث- تقوم بتحديد مناطق الإهمال الوظيفي وتحميل مسؤولية المسببين للأضرار وبالتالي تحديد نقاط ضعف الأداء.
- ج- وجود الخبير القضائي المحاسب يشكل عاملا أساسيا للحد ومنع الفساد المالي للمتلاعبين.
- ح- تقديم الحلول البديلة الممكنة قبل اللجوء إلى القضاء.

خ- تجعل المحاسب أكثر مواكبة للتطورات الناتجة عن التطور الذهني والتكنولوجي لدى المدراء وماسكي السجلات، الذي يؤثر سلبا إذ يؤدي إلى تطور طرق وكيفيات التلاعبات المالية وكيفية التعامل معها. . (الروازق و راضي، 2018، الصفحات 204-205)

الفرع الثاني: مجالات الخبرة القضائية المحاسبية

تكون الخدمات المقدمة من الخبرة القضائية المحاسبية متنوعة وفي مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة، ويمكن تحديد المجالات الرئيسية على النحو التالي:

أ- التقاضي: يقدم الخبير القضائي المحاسب استشارات في مجال التقاضي تخص المنازعات التي تنشأ عن تحديد مقدار الخسارة الناتجة عن الأحداث للمنازعات المسؤولية المهنية مثل التأمين، تأخر البناء، سرقة الأسرار التجارية، والناتجة عن الاستشارات الخاصة بالمنازعات المدنية تشمل الأعمال التجارية، واختلاس موظف، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع.

ب- شهادة خبرة في الشؤون المالية: قد يكون الخبير القضائي المحاسب في حالات التقاضي في مجالات المحاسبة والشؤون المالية، أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب، أو تقييم الأداء المالي، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال، أو المساعدة في ترجمة الوثائق، فالقاضي مجبر أن يقدم تفسيراً لكل شيء بدقة إلا أنه قد لا يكون على دراية بلغة المحاسبة، وتجنب إعطاء الموضوعات صورة معقدة، ويجب عليه القيام بكل أعمال التحقيق بنفسه لأن مسؤوليته تتمثل في الرد في المحاكم وعدم قدرته على الرد على منصة الشهود قد يلحق أضراراً بسمعته المهنية والوظيفية في المستقبل.

ت- التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق: كثيراً ما يدعى الخبير القضائي المحاسب إلى حل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لهم ملكية في شركة خاصة، والشراكة في الأعمال التجارية، لأن وظيفة الخبير القضائي المحاسب تقييم الأعمال وتحديد وتقييم القيمة المالية للأصول والممتلكات، أي أن هدف الخبير القضائي المحاسب في تسوية المنازعات المالية عند الطلاق هو تقييم الأعمال لتحديد قيمة واقعية للأعمال بما يتفق مع هدف الخدمة، أي أن هدفه في الدفاع عن عمله يتوقف على قيامه بإجراء تحقيق عميق بصدد التسويات المالية لموضوع الطلاق، لأن المعلومات المتاحة قد تكون محدودة، فمن المهم على الخبير القضائي المحاسب إجراء تحقيق عميق، كما أن عليه أن يكون حذراً. (الجليلي، 2012، صفحة 15)

ث- تقديم الاستشارات لحل المنازعات: يقوم الخبير القضائي المحاسب بإعداد المعلومات اللازمة من أجل تحليل وتفسير وتلخيص وعرض البيانات المالية المعقدة واستخدام أدلة الاتصال من تقارير ووثائق للمساعدة في الإجراءات القانونية، وذلك للإدلاء بشهادته في المحكمة وإعداد الوسائل التوضيحية التي تدعم أدلة المحكمة وتقديم الاستشارات الأولية في مختلف المجالات الاقتصادية والمالية والتدخل قبل وقوع الغش أو الاحتيال لمنع حدوثه وردعه وإعادة بناء السجلات وغيرها بعد وقوع الضرر. (منال ناجي، 2018، صفحة 173)

الفرع الثالث: أهداف الخبرة القضائية المحاسبية

تقدم الخبرة القضائية المحاسبية خدمات قد تعد مطلوبة من قبل كل الأفراد والمعاهد ومنظمات العمال لغرض جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لحل المنازعات أو لدعم أو دحض المطالبات بالتعويض عن الخسائر والسعي نحو تحقيق العدالة و الإنصاف بخصوص مرتكبي عمليات الاحتيال لحياتهم الأمانة والثقة ومن أهداف الخبرة القضائية المحاسبية:

- التحقق من الأقوال المزعومة من قبل الأطراف المتنازعة إذ أن هدف الخبرة القضائية المحاسبية ستعتمد على الغرض من تكليفه فقد تكون مهمته التحري عن وجود الاحتيال أو تقييم بعض الأضرار الاقتصادية.

- من أهم أهداف الخبرة القضائية المحاسبية التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها إضافة لاكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من التلاعب في السجلات المحاسبية وفي بعض حالات اكتشاف الاحتيال، يتطلب الأمر كشف هوية الجاني ولذا تستعمل الوثائق المالية كدليل لدعم تقديم دعوى قضائية لمنع المتهم من التسبب في مزيد من الضرر وكذلك السعي إلى التعويض إذا تم تحديد هوية الشخص المسؤول.

- تحديد مقدار الخسائر والأضرار الاقتصادية المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم الدعاوى القانونية لاستردادها فضلا عن تتبع وتحديد موقع الأصول المفقودة من اجل استردادها وتحديد المسؤول عن ارتكاب الاحتيال .

- التحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة ضد الشركة فضلا عن المثول أمام المحكمة إذا تطلب الأمر ذلك وهنا قد يتم الاستعانة بالخبير القضائي المحاسب من قبل أحد الأطراف المتنازعة أي المتضرر أو الذي احدث الضرر وفي ضوء ذلك قد يكون من الواجب أيضا تحديد الأسباب و الأفراد المسؤولين عن وضعية الشركة في موضع مسؤولية من الدعاوى القضائية. (فضل الله، 2021، الصفحات 125-126)

- جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوى القضائية، وإعداد محاسبين قضائيين لديهم المعرفة، الخبرة، والمهارة بالمحاسبة والمراجعة، ومهارة التحقيق في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا محاسبين قضائيين مؤهلين للمساهمة في تأييد الدعاوى القضائية ومساعدة القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.

- حماية المال العام من الضياع نتيجة أعمال الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية مهنة التدقيق الخارجي. (حميد، عباس، و مزهر، 2019، الصفحات 155-156)

المطلب الثالث: الخبرة القضائية المحاسبية إجراءاتها ، تقنياتها، أهميتها

نظرا لخصوصية ميدان المحاسبة في إنجاز الخبرة القضائية فإن للخبير القضائي المحاسب إجراءات وتقنيات محددة ودقيقة لا بد به من إتباعها والالتزام بالمهام المسندة إليه دون الخروج عنها أو التدخل في مهام ليست من صلاحياته وستناول هذه نوجز هذه الإجراءات موجزة فيما سيأتي وأهمية هذا الإجراء.

الفرع الأول : إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية :

1-الالتقاء بالعميل: إن تحديد المشكلة مرحلة أساسية لا يمكن أن يسبقها شيء فإن فض أي نزاع يقوم في البداية على هذه المرحلة لمعرفة ماهية المشكلة وتحديد أبعادها وآثرها وكذلك الدوافع التي أدت إلى حدوث المشكلة سواء كانت دوافع شخصية إجرامية أم أخطاء غير مقصودة أدت إلى ظهورها.

2-تدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها.

3-التحقيق الأولي: وقبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة أكثر اكتمال.

4- وضع خطة عمل بأهداف والمنهجية التي تستخدم لحل المشكلة.

5- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الإدلاء بالرأي.

6- تحليل الأضرار وقيمتها الحالية وتحليل الحساسية واستخدام الحاسوب والخرائط وغيرها لشرح النتائج.. (الكبيسي، 2013، صفحة 181)

7- إعداد التقرير النهائي: أما في هذه المرحلة إعداد التقرير النهائي وبصفة عامة يجب مراعاة اعتبارات إعداد التقرير النهائي وأهمها أن يشير الخبير القضائي المحاسب إلى أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وأن يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة و أن يتناول التقرير كافة الحقائق حيث لا يقع القارئ في شك من عدم كفاية أدلة الإثبات التي تم تجميعها من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار والمطابقة، وغير خاف أن الفلسفة من إعداد التقرير النهائي هو عرض الحقائق بشكل يساعد على التوصيف الدقيق. (فضل الله، 2021، صفحة 128)

الفرع الثاني: تقنيات الخبرة القضائية المحاسبية

تعتمد الخبرة القضائية المحاسبية على مجموعة من التقنيات التي تساعد الخبير القضائي للقيام بمهامه التي أوكلت إليه، وخاصة في كشف عمليات الاحتيال المالي، ومن بين هذه التقنيات (قانون بنفورد، أدوات التدقيق بواسطة الكمبيوتر، التنقيب في البيانات، تحليل النسب، نظرية الحكم النسبي) وستطرق إلى أهم ثالث طرق وهي:

أولا: البحث (التنقيب) في البيانات

من خلال هذه التقنية يتم البحث في مقدار كبير من البيانات بحثا عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية لم تكن معروفة من قبل، وذلك باستخدام ثلاثة أنشطة رئيسية:

-**الاستكشاف:** ويتضمن الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات بدون وجود أي افتراض سابق حول ماهية النمط الذي سيتم اكتشافه دون علم مسبقه بالاحتيال؛

-**نماذج التنسؤ:** من أجل تقدير النواتج التي يجب الحصول عليها من قيم جديدة؛

-**تحليل التباين:** استخراج الاختلاف من خلال القاعدة أولاً ثم يتم تحديد البنود التي تحيد عن القاعدة والتي تعد بمثابة الشواذ وتحتاج إلى التقصي حوله.

تمكن تطبيقات التنقيب في البيانات من استيراد البيانات من تطبيقات الزبون لتنفيذ الإجراءات التحليلية على البيانات، إذ أن استعمال مثل هذه التطبيقات قد يؤدي على اكتشاف الاحتيال، وقد تم تقديم هذه التطبيقات من قبل بعض الشركات الرائدة في هذا المجال مثل شركة Case Ware.

ثانيا: التدقيق بمساعدة الكمبيوتر

إن استخدام التكنولوجيا في أعمال التدقيق والخبرة القضائية يساهم في توفير الوقت والجهد والتكلفة، إذ تساعد على تنفيذ أنواع عدة من إجراءات التدقيق خصوصا أعمال الاحتيال المالية، ومن أهم المزايا التي تشجع الخبراء القضائيين المحاسبين على استخدام برامج التكنولوجيا هي:

- تساعد في الحصول على الأدلة اللازمة لإثبات عمليات الاحتيال بفضل إجرائها لاختبار دقيق لجميع المعاملات التجارية وأرصدة الحسابات؛

- تمكن برامج الكمبيوتر من تحديد العمليات المتكررة وتحديد عدم الانسجام و التذبذبات الكبيرة، والعمليات المفقودة بغرض اكتشاف الاحتيال؛

- تسمح باستيراد البيانات من النظم المحاسبية، ومن مختلف أشكال صيغ الملفات، مع المحافظة على سلامتها دون تعديل أو تغيير مما يساعد على حماية الأدلة؛

- كما يمكنها إعادة إجراء الحساب من أجل التأكد من دقة النظم المحاسبية المؤتمتة، بالإضافة إلى حساب النسب التحليلية.

وتتضمن برامج الخبرة القضائية المحاسبية مجموعتين مختلفتين من البرامج و هي: برامج استخراج البيانات للعمل على جميع سجلات قواعد البيانات للشركة مثل الفواتير والرواتب...، وبرامج التحليل المالي للعمل على استخدام الكشوفات المالية السنوية

والفصلية والشهرية، وتحديد النسب بين مختلف الحسابات. (زواش و بن حركو، 2019، الصفحات 331-332)

ثالثا: قانون بنفورد

يمكن استخدام قانون بنفورد فحص جودة ومصداقية الأرقام أو البيانات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة منها من أجل إجراء المزيد من عمليات الفحص والتحري عليها، ويتميز بأنه عند القيام بعملية تحويل فإن هذا التحويل لن يؤثر على توافق الأرقام.

رابعا: التقنيات التحليلية: تتم المقارنات على العلاقات المالية إضافة إلى المقارنات على أرصدة الحسابات، ومن بين هذه التحليلات المالية التي تستخدم في الخبرة القضائية المحاسبية:

أ- **التحليل الأفقي:** يتم من خلال مقارنة أرصدة الحالية مع أرصدة الفترات السابقة، لإيجاد التغيير الحادث بين الفترتين.

ب- **التحليل العمودي:** وتتم من خلال حساب كل بند في المركز المالي كنسبة من بند آخر لقائمة حساب النتائج.

ت- **مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة:** وذلك من خلال تحليل تفاصيل رصيد معين مع مرور الوقت أو عند نقطة من الزمن، ومقارنتها بالتفاصيل المماثلة من المدة السابقة.

ث- **النسب والعلاقات المالية الأخرى:** تعكس النسب معلومات تتعلق بنشاط الشركة من خلال تحديد العلاقة بين مجموعة معينة من البنود المتعلقة بالبيانات المالية، كما يمكن مقارنة نسب الشركة مع نسب من مدة أو فترات أخرى أو مع نسب شركات مشاهمة، أو مع معيار الصناعة. (غياضة، 2022، صفحة 8)

الفرع الثالث: أهمية الخبرة القضائية المحاسبية

ان الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي هي علم واسع ومتعدد المهارات وظهرت نتيجة الحاجة للسيطرة على العمليات داخل الشركات وبصورة قانونية لحل المنازعات وتكمن هذه الأهمية في:

● الخبرة القضائية المحاسبية مهدت الطريق للنظر ولإيجاد الحلول لأهم المشاكل المالية بصيغة قانونية، فالإجراءات والقوانين تكون واضحة وسهلة التصرف من قبل الشخص القانوني، وكذلك الإجراءات المحاسبية تكون واضحة وقابلة الفهم من قبل الشخص المحاسبي. (رحيم و فرحان، 2022، صفحة 60)

● تلبية احتياجات الأجهزة الرقابية والقضاء والمستثمرين والمقرضين وغيرهم الذي ينتج عنه تخفيض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوى القضائية والحد من الغش والتلاعب المالي.

● تمثل أحد المجالات الهامة التي تمنح فرص عديدة لتلبية احتياجات المستقبل.

● تحقق التكامل بين المحاسبة والقانون من أجل تقديم تحقيقات أكثر دقة، وأكثر ارتباطا بالدعوى القضائية مما يجعل الخبر القضائي المحاسب مستشارا قضائيا على مستوى رفيع.

● تفتح المجال لمزيد من الاطلاع والبحث وتبحث في الماضي وتبحث في ما وراء الأرقام.

- إعداد خبير قضائي محاسب على مستوى عالي من الخبرة والتأهيل حيث يقوم بتقديم تقرير خبرة عن المهمة المسندة إليه داعما رأيه بأدلة قانونية التي تساعد القضاء في تحقيق العدالة وإقرار الحق.
- زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية وتساعد على تقليل فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم الحاصل بين الإدارة والمستثمرين الذي يؤدي إلى تحقيق الموثوقية في القوائم والتقارير المالية. (حميد، عباس، و مزهر، 2019، صفحة 155)

المطلب الرابع: أحكام عامة عن الخبير القضائي والخبير القضائي المحاسب

بعد التعرف على بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالخبرة القضائية المحاسبية وإجراءاتها، وتقنياتها، في هذا الجزء سنتناول الشخص المكلف للقائم بهذا الإجراء من تعريفه، الشخص المخول له ممارسة هذا الإجراء وفق التشريع الجزائري، وأهم ما تطرق له التشريع في هذا الباب.

الفرع الأول: تعريف الخبير القضائي والخبير القضائي المحاسب

أولاً: تعريف الخبير القضائي

- "هو كل شخص غير موظف بالمحكمة له معلومات فنية خاصة يستعين القضاء برأيه ف المسائل التي تستدعي التحقيق فيها كالمهندسة والطب والزراعة والكيمياء والخطوط". (القطاونة، 2014، صفحة 963) ،
- فقد يتعذر على القاضي في بعض القضايا المطروحة عليه، أن يباشر بنفسه التحقيق في بعض الوقائع التي تتطلب الإلمام بمعلومات فنية وعلمية دقيقة خارجة عن معارفه، ولذلك فإنه يلجأ للاستعانة بأشخاص مؤهلين بحكم تخصصهم في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها دراية فنية يكلفون من قبل السلطة القضائية المختصة بمباشرة التحقيق الفني وهؤلاء الأشخاص يعرفون بالخبراء. (زعاف، 2012/2011، صفحة 25)
- هو "الشخص الذي له الدراية الخاصة بمسألة من المسائل، يلجأ إليه كلما ثارت أثناء سير الدعوى مسألة فنية يتوقف عليها الفصل في الدعوى، ولم يكن باستطاعة القاضي البت فيها برأى، لأن ذلك يستدعي منه اختصاصاً فنياً لا يتوافر لديه". (حتمل، 2007، صفحة 93)
- " كما عرفه مجلس القضاء(وزارة العدل)(Mjustice.dz) الخبير هو رجل فني مختص في مجال معين (محاسبة،طب،هندسة،الخ..). يستعين به القضاة لتوضيح مسألة فنية". (وزارة العدل)
- وعرف كذلك الخبراء "بأنهم طائفة من المختصين من أهل الخبرة، أي المختصين في العلوم والفنون وغيرها، تستعين بهم المحاكم لجلاء ما قد يخفى أو يشكل عليها. والاستعانة بأهل الخبرة أمر تمليه طبائع الأشياء ومنطق الأمور". (الفوزان، 2010، صفحة 194)

- وعرف الأستاذ مصطفى مجدي هرجة، "الخبير بأنه كل شخص له دراية خاصة بمسألة من المسائل التقنية، فيلجأ إلى الخبرة القضائية كلما قامت في الدعوى مسائل تتطلب حلها معلومات خاصة لا يلمس القاضي من نفسه الكفاية العلمية والفنية لها". (هرجة، 2016، صفحة 8)

ثانياً: تعريف الخبير القضائي المحاسب

- "الخبير القضائي المحاسب هو المتخصص في القضايا المالية، المحاسبية، المراجعة، والنزاعات القانونية بصفته خبير أو وكيل متخصص النزاعات المالية وحالات الاحتيال المالي". (مهاجر و الخبير، 2022، صفحة 20)

- "الخبير القضائي المحاسب هو كل مهني لديه معدات كافية في المحاسبة القضائية والمعلومات الإدارية ويطبق المبادئ والقواعد القانونية على المشاكل المالية والاجتماعية والقانونية بمنطق التحقيق". (Pehlivan, 2023, p. 31)

ثالثاً: الشخص المخول له ممارسة مهنة الخبير القضائي المحاسب في الجزائر

- "يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة خبراء قضائيين طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية وقانون الإجراءات الجزائية". (القانون 10-01، 2010، صفحة 6)، أي أنه يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أن يمارس الخبرة القضائية، ويمارس صلاحياته المهنية في إطار تعاوي مع القضاء يترجمها بتقديم تقرير الخبرة الذي أنجزه من أجل الاستعانة به في الفصل في الخصومة. (بوشاك و سايج، 2017، صفحة 375)

- كما يمكن أن يعين المستشار الجبائي بصفة خبير قضائي الذين لديهم خبرة. (استشارات من أهل الاختصاص، 2023)

رابعاً: مؤهلات الخبير القضائي المحاسب

إن المهام والواجبات التي تقع على عاتق الخبير القضائي المحاسب تشكل مسؤولية كبيرة وحساسة، وبغية أداء مهامه بصورة فعالة، يفترض أن يتمتع الخبير القضائي المحاسب بمجموعة من الكفاءات والمؤهلات التي تمكنه من ممارسة مهمته بصورة جيدة، ويمكن تلخيص هذه الكفاءات والمؤهلات في النقاط التالية: (امين، 2020، صفحة 273)

أ - **الخصائص:** يجب توفر مجموعة من الخصائص فيمن يقوم بمهام الخبرة القضائية المحاسبية وتتمثل في: المثابرة والإصرار، الثقة بالنفس، حب الاستطلاع والفضول، الصدق، السرية، التعقل، الشك المهني، الأمانة، الأخلاق، العمل بروح الفريق، الذكاء وقوة الملاحظة.

ب- **المعارف والمهارات:** يجب على الخبراء القضائيين المحاسبين أن يكون لديهم على الأقل حد أدنى من المعارف والمهارات في المجالات الآتية:

- 1- المعرفة المحاسبية: تساعد المعرفة المحاسبية الخبير القضائي المحاسب على تحليل وتفسير المعلومات المالية المتعلقة بالجرائم المالية، سواء كان ذلك متعلقاً بعمليات غسل الأموال أو عمليات الإفلاس أو مخطط اختلاس الأموال، كما يشمل معرفة الضوابط الداخلية السليمة مثل الضوابط المتعلقة بالحوكمة .
- 2- مهارات المراجعة: إن الإلمام بمهارات وأساليب المراجعة ذات أهمية عالية للخبير القضائي المحاسب والذي يجب أن يكون مدرباً ومؤهلاً علمياً وعملياً، لأن طبيعة الخبرة القضائية المحاسبية تستوجب جمع الأدلة والمعلومات ذات العلاقة والتحقق منها خاصة في ظل القضايا المعروضة أمام المحاكم والتي يجب أن تكون مدعومة بالأدلة الكافية.
- 3- المعرفة القانونية: إلمام الخبير القضائي المحاسب بالقوانين و إجراءات المحاكم يتيح له تحديد نوع الأدلة اللازمة للوفاء بالمعايير التي يحتاجها القاضي والتي تساعد على الفصل في القضايا المختلفة، فمعرفة بالأمور القانونية أمر بالغ الأهمية لنجاحه في أداء مهمته الموكولة إليه.
- 4- المهارات التحقيقية: مثل مهارات المقابلات والاستجوابات والتمكن من التحليل والتقييم والربط بين الأحداث، القدرة على التخيل والتفكير ومحاكاة أسلوب مرتكبي الجرائم المالية، القدرة على التحري والتتبع، والتي يقوم فيها الخبير القضائي المحاسب بربط الجوانب المالية بالجوانب القانونية.
- 5- المعرفة المتعلقة بعلم الجريمة: وذلك بالإلمام بعلم الجريمة والقوانين الجنائية، وأيضاً دراسة علم النفس للقائمين بالجرائم المالية لأن مهارات التحقيق الفعالة تعتمد في كثير من الأحيان على معرفة الدوافع والضغوط التي يعاني منها الجاني.
- 6- معرفة ومهارات تكنولوجيا المعلومات: الإلمام بتكنولوجيا المعلومات من الأمور الضرورية التي تساعد الخبير القضائي المحاسب في أداء مهامه في ظل بيئة الأعمال الرقمية، فقد أصبحت بعض البيانات والأدلة والجرائم المالية تأخذ شكلاً إلكترونياً، مثل جريمة غسل الأموال التي يتم الاعتماد فيها على تكنولوجيا المعلومات، مما يلزم أن يكون الخبير القضائي المحاسب على اطلاع دائم واتصال مع خبراء أجهزة الحاسب وبرامجه المتطورة لمعرفة واكتساب كل ما هو جديد.
- 7- مهارات الاتصال الشفهية: أي قدرة الخبير القضائي المحاسب على التواصل الشفهي الفعال عند تقديم شهادته كخبير، أو عند شرح الأسس العامة وأفكاره الأساسية لوجهة نظره المقدمة.
- 8- مهارات الاتصال الكتابية: تكون مهمة ومطلوبة من الخبراء القضائيين المحاسبين بحيث يمكن نقل نتائج تحقيقاتهم وتحليلاتهم بشكل واضح وصحيح إلى مستخدمي خدماتهم، وذلك من خلال كتابة التقارير والرسوم البيانية والجداول وغيرها. (الوكيل، 2017، الصفحات 29-30)
- 9- وضوح قوانين الضرائب والإدارة المالية عند الخبير القضائي المحاسب.
- 10- الفهم الدقيق لكل ما مهن التدقيق والمحاسبة.
- 11- القدرة على تحليل القوائم المالية.
- 12- الخبرة العملية التجارية. (امين، 2020، صفحة 274)

الفرع الثاني: الالتحاق بمهنة الخبير القضائي المحاسب

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى شروط تسجيل الخبير القضائي بصفة خاصة لهذا سنتطرق إلى ما تطرق له القانون وهو التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين عموماً دون تخصيص لأي ميدان:

أولاً: شروط الالتحاق بمهنة الخبير القضائي المحاسب

أ- الشخص الطبيعي

يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية:

أ- أن تكون جنسيته جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية.

ب- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معين في *الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه.

ج- أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف

د- أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.

هـ- أن لا يكون ضابطاً عمومياً وقع خلعه أو عزله، أو محمياً شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفاً عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.

ن- أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة.

و- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصّل على تأهيل كافٍ لمدة لا تقل عن سبع سنوات.

ي- أن تعتمد السلطة الوصية في اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 04، 1995)

ب- الشخص المعنوي

يجوز أن يسجل أي شخص معنوي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية:

أ- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 3 و4 و5 من المادة 4 السابقة.

ب- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطاً لا تقل مدته عن خمس (5) سنوات لاكتساب تأهيل كافٍ في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه،

ج- أن يكون له مقرّ رئيسي أو مؤسسة تقنيّة تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي. (المرسوم التنفيذي 310-95، 1995)

ثانيا: إجراءات الالتحاق بمهنة الخبير القضائي المحاسب

بين المرسوم التنفيذي 310-95 المؤرخ في 10-10-1995 صيغة تسجيل الخبراء القضائيين والإجراءات التي يجب إتباعها وقد حددت المواد 6 و 7 و 8 من المرسوم السالف الذكر هذه الإجراءات. (زعاف، 2012/2011، صفحة 41)

أ- الملف الإداري

"يقدم طلب التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يختار مقرّ إقامته بدائرة اختصاصه. يبين الطلب بدقة* الاختصاص أو الاختصاصات التي يطلب التسجيل فيها". (المرسوم التنفيذي 310-95، 1995، صفحة المادة6)

* حيث يجب للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين في الميدان المحاسبي أن يجوزوا على شهادة في تخصص المحاسبة أو المالية أو الجبائية

"هذا الطلب يتضمن:

- ✓ شهادة الميلاد
- ✓ صحيفة السوابق العدلية (قسيمة رقم 03)
- ✓ شهادة الجنسية". (زعاف، 2012/2011، صفحة 41)

كما يجب أن يصحب طلب التسجيل:

الوثائق الثبوتية المتعلقة بالمعلومات النظرية والتطبيقية التي يكتسبها المترشح في الاختصاص المراد التسجيل فيه ،وعند الاقتضاء يصحب بالوثائق الثبوتية التي تبين الوسائل المادية التي يجوزها المترشح، ويجدد وزير العدل هذه الوثائق بقرار إن اقتضى الأمر،

ويحول النائب العام الملف، بعد إجراءات تحقيقا إداريا إلى رئيس المجلس القضائي الذي يستدعي الجمعية العامة للقضاة العاملين في مستوى المجلس والحام التابع له التابعة له، إلى إعداد قائمة الخبراء القضائيين حسب الاختصاص، في أجل شهرين (2) على الأقل قبل نهاية السنة القضائية، ترسل هذه القوائم إلى وزير العدل ليوافق عليها. (المرسوم التنفيذي 310-95، المادة 07، 1995)

الفرع الثالث: حقوق وواجبات ومهام الخبير القضائي ومهامه في المسائل المحاسبية

ذكر المشرع الجزائري الخبير القضائي عموماً في نصوصه ولم يختص في ذكر أي مجال أو تخصص.

أولاً: حقوق الخبير القضائي

نص المرسوم التنفيذي 310/95 السابق الذكر على حقوق الخبير القضائي كالاتي:

- يضمن للخبير الحماية القانونية والمساعدة اللازمين لأداء مهمته. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 14، 1995)
- طبقاً للمادة 15، يتقاضى الخبير مكافآت عن خدماته حيث يحدددها القاضي الذي عينه تحت رقابة النائب العام، ويمنع منها باتاً أن يتحصل على هذه المكافآت من الأطراف المباشرة. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 15، 1995)
- يعاقب كل شخص يهين أو يعتدي على الخبير أثناء تأدية مهامه وفق أحكام المادتين 144 و148 من قانون العقوبات. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 16، 1995)

ثانياً: واجبات الخبير القضائي

ذكرت واجبات الخبير القضائي في المرسوم التنفيذي 310/95 في المواد 10، 11، 12، 13 وجاءت كالاتي:

- أداء اليمين للخبير القضائي المقيد أول مرة في قوائم المجالس القضائية، ويتم الاحتفاظ بمحضر أداء اليمين في ارشف المجلس القضائي للرجوع إليه وقت الحاجة. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 09، 1995)
- يؤدي مهمته تحت سلطة القاضي الذي قام بتعيينه تحت مراقبة النائب العام. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 10، 1995)

- يتعين عليه تقديم طعن في الحالات المنصوص عليها قانوناً:

- حين يتعذر عليه أداء مهمته في ظروف تقيّد حرية عمله أو تضر بصفته خبيراً قضائياً.
- إذا سبق له أن اطلع على القضية في نطاق آخر. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 11، 1995)
- يمنع على الخبير أن يكلف غيره بمهمته التي أوكلت إليه، ويتعين عليه الحفاظ على سرية ما اطلع عليه. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 12، 1995)
- يتعين عليه في كل الأحوال، أن يلحق أداء مهمته بتقرير الخبرة الذي يقدم للجهة القضائية. (المرسوم التنفيذي 95-310، المادة 13، 1995)

ثالثاً: مهام الخبير القضائي المحاسب

تقع على عاتق الخبير القضائي المحاسب مجموعة من المهام ويمكن تمييز اثنان منها والليذان يعتبران من المهام الرئيسية التي من المهم أن يقوم وهما:

أ- التحري عن الغش المالي :

- التحري والكشف عن عمليات الغش في القوائم المالية.
- مراجعة الحالات الحقيقية للغش والغاء طرق معالجتها.
- تقديم المساعدة في حماية الأصول واسترجاعها والتنسيق واللجوء إلى خبراء في ميادين عديدة.

ب- خدمات التقاضي

- جمع المعلومات والأدلة لقبول أو رفض الادعاء.
- مراجعة المستندات الملائمة لإعداد التقييم الأولي للحالة وتحديد مجال الخسارة وقيمتها.
- تقييم وفحص الأدلة المناسبة من أجل تكوين رأي في الحالة المعروضة.
- حضور جلسات المحاكمة لإبداء الشهادة و عرض وتوضيح القضايا المالية. (جاسم، 2019، صفحة 243)

الفرع الرابع: مضمون تقرير الخبرة القضائية المحاسبية

"يحرر الخبير لدى انتهاء أعمال الخبرة تقريراً يجب أن يشتمل على وصف ما قاموا به من أعمال وتنتائجها وعلى الخبراء أن يشهدوا بقيامهم شخصياً بمباشرة هذه الأعمال التي عهد إليهم باتخاذها ويوقعوا على تقريرهم". (الأمر رقم 155/66، المادة 153، 1966)

"يسجل الخبير في تقريره على الخصوص:

- 1- أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم
- 2- عرض تحليلي عما قام به وعائنه في حدود المهمة المسندة إليه.
- 3- نتائج الخبرة". (قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 138، 2008)

ومن الناحية الشكلية يتضمن تقرير الخبرة ما يلي:

ترتب معلومات الورقة الخارجية من تقرير الخبرة على سبيل المثال لا الإلزام.

- ذكر المجلس القضائي والمحكمة والقسم الذي قدمت له الخبرة.
- رقم جدول القضية، رقم الفهرس، تاريخ الحكم.
- توضيح أطراف النزاع.
- اسم ولقب الخبير القضائي، عنوانه واختصاصه بدقة.
- تاريخ إنجاز الخبرة والتوقيع.

ومن ناحية المضمون يجب أن يتضمن:

- **تقديم القضية:** يتضمن معلومات القضية، أسماء الأطراف المتنازعة ووكلائهم المحامين.
- **ملخص النزاع:** ملخص لأحداث القضية والأسباب المستدعية للجوء إلى خبير.
- **المهمة:** ذكر المهام المكلف بها الخبير بدقة وفق ما نص عليه الحكم الأمر بالخبرة، كتنقيح الأعمال وتحليل الإيرادات، تقدير قيمة الأرباح المستقبلية، جمع الأدلة عن التصرف الإجرامي وإثبات الضرر أو نفيه، تدقيق القوائم المالية وفحص شفافية القوائم المالية.
- **المناقشة:** في هذا العنصر يذكر الخبير أقوال الخصوم ومذكراتهم ومستنداتهم ومناقشتها.
- **المعاينة والاستنتاج:** وفيه توضيح للأعمال التي قام بها الخبير من تقييم وفحص الدفاتر والإطلاع على السجلات والقوائم والاختبارات النتائج التي توصل إليها.
- **الخلاصة:** يقوم فيها الخبير بعرض ما توصل إليه بدقة في حدود المهام المسندة له، ورأيه بخصوص القضية، وعرض مختلف الاحتمالات بصورة حيادية ونزيهة وواضحة.
- **ألعاب الخبرة:** أي مستحقات الخبير وتقديره لأنعابه ومصاريف الخبرة بما في ذلك دراسة الوثائق، الانتقال بين الإدارات، تحرير التقرير، المراسلات والوضع مع ترك تحديد المبلغ النهائي للقاضي الذي عينه أو انتدبه.
- **نسخ الوثائق المعتمدة:** على الخبير أن يرفق بتقريره محاضر الاجتماعات مع المتنازعين، والملاحظات والطلبات الخطية التي قدمت له من الخصوم، الاستشارات الفنية، وجميع المستندات التي توضح عمل الخبير بما في ذلك الأحكام القضائية والقرارات والوثائق التي اعتمد عليها لإبداء رأيه الفني.
- **التوقيع على التقرير، التاريخ، الختم:** يكون التقرير وثيقة شاملة ودقيقة تساعد القاضي على الفصل في الدعوى، غير أنه إذا تبين للقاضي أن العناصر التي اعتمد عليها الخبير تقريره غير كافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، لاسيما الأمر باستكمال التحقيق أو بحضور الخبير أمامه، ليتلقى منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية، كما هو معمول به وفقا لقانون الإجراءات الجزائية حيث يجوز للرئيس من تلقاء نفسه أو بناء على طلب النيابة العامة أو الخصوم أو محاميهم أن يوجه للخبراء أية أسئلة تدخل في حدود المهمة التي وكلت إليهم. (بوشاك و سايج، 2017، الصفحات 383-384)

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المنازعات الجبائية

انطلاقا من السلطة القوية للإدارة الجبائية اتجه المكلف بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى الوعي الضريبي للمكلف بالضريبة اتجاه ما له من ضمانات الممنوحة له التي تخول وتمنح له حق منازعة الإدارة الجبائية إذا ما اتضح له أن هناك ظلما وإجحافا بخصوص الضريبة المفروضة عليه، فالمنازعة الجبائية لها العديد من الأسباب والأوجه فهي مرتبطة بكل ما يخص الضريبة من تحديد

الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها إلى خزينة الدولة، وأثناء هذه المراحل قد تنشأ خلافات نتيجة العديد من الأسباب سأقدمها تفصيلا.

كما تمر المنازعة الجبائية بمرحلتين أساسيتين تتميز بهما عن باقي المنازعات وهما المرحلة الإدارية التي تتم على مستوى الإدارة الضريبية أما المرحلة الثانية فهي القضائية حيث تنتقل المنازعة من مستوى الإدارة الجبائية إلى المحاكم الإدارية سأتطرق لهما تفصيلا فيما يأتي.

المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية

خصص المشرع الجزائري ضمن قانون المالية أحكام إجرائية خاصة لتسوية المنازعات الجبائية بمراحلها الإدارية والقضائية، ومن ضمن هذه الأحكام الإجرائية الخاصة التي جاء بها المشرع الجبائي إجراءات التحقيق مؤكدا لخصوصية التحقيق الجبائي، وأفرد هذه الإجراءات الخاصة بالتحقيق بتدابير خاصة تم النص عليها في المادتين 85 و86 من ق.إ.ج. (بلول، 2020، صفحة 7)

الفرع الأول : مفهوم المنازعات الجبائية وعناصرها

أولا: مفهوم المنازعات الجبائية

قبل التطرق للمنازعات الجبائية ارتأيت إلى التطرق لمفهوم الضريبة لأهميتها كونها هي موضوع المنازعة حتى نستطيع إدراك المنازعات الجبائية بشكل جيد، لهذا سنرى مدخل وجيز عن مفهوم الضريبة وإبراز أهم خصائصها.

أ- تعريف الضريبة وأهم خصائصها

1- تعريف الضريبة: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة". (الحرطسي، 2012، صفحة 28)

2- خصائصها:

- الضريبة تفرض وتؤدى من المكلف بشكل نهائي (مع مراعاة حالات الاسترجاع عند تقديم التظلم).
- يتمثل هدفها في تحقيق النفع والمصلحة العامة على اعتبار أنها تقوم على مبدأ التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.
- اقتطاع نقدي وليس عيني، أي أن القاعدة العامة للضريبة هي الضرائب النقدية.
- فرض الضريبة وجبايتها مسألة جبرية وإجراء سيادي تتمتع به الدولة، وبالتالي فالنظام القانوني يوضع دون اتفاق مع المكلف، وعنصر الجبر لا يعني أن الضريبة تفرض دون أحكام قانونية بل أن إصدارها وتحصيلها يكون وفق قانون يحدد الضوابط والأحكام القانونية التي تتعلق بها والتي على الإدارة الضريبية والمكلف احترامها على السواء، وبالتالي فللدولة الحق في تحصيلها إجبارا إذا امتنع المكلف عن أدائها وديا.

- الضريبة دون مقابل: ويقصد أن المكلف لا يأخذ مقابلا بشكل مباشر وإنما يأخذه من خلال مساهمته في النفقات العامة على كل الأصعدة الاجتماعية والاقتصادية. (بن دحو، 2021/2020، الصفحات 5-6)

ب-تعريف المنازعات الجبائية

- تعني كلمة (منازعة) لغة "الخصومة، أي نزاع أو دعوى وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه، وفي مجال الضرائب فعبارة (منازعة) لها مفهوم محدد حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيف أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها"، (زغزوعة، 2005/2004، الصفحات 26-27) "فإذا كان موضوع الخلاف الجبائية كانت المنازعة الجبائية". (برحماني، 2018، صفحة 186)

- تعددت التعاريف التي تناوّلها فقهاء المالية العامة والتشريع الضريبي للمنازعة الجبائية وانقسم الفقهاء في تحديد مفهوم المنازعة الضريبية إلى اتجاهين اثنين هما:

أ- **الاتجاه الأول:** حيث يذهب هذا الاتجاه إلى الأخذ بالمفهوم الضيق لتعريف المنازعة الجبائية ويعدها المنازعة الناتجة عن أي خلاف متعلق بربط الضريبية وتحصيلها، إذ عرف البعض المنازعة الضريبية مستندا على هذا الاتجاه "بأنها كل نزاع يتعلق بتقدير الضريبة وتحصيلها، أي انه لا يعد نزاعا ضريبيا النزاع الذي يتعلق بتطبيق قانون الضريبة بصورة غير مباشرة". في حين عرفها آخرون بأنها تلك المنازعة التي تصب في صحة وشرعية ربط الضريبة وتحصيلها والبحث فيما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد رُبطت وفقا للقانون واللوائح أم لم تربط وفقا لها.

- **الاتجاه الثاني:** يأخذ هذا الاتجاه بالمعنى الواسع في تعريف المنازعة الجبائية، إذ تشمل المنازعة الجبائية فضلا عن منازعات الربط والتحصيل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الجبائية والاطعون المتعلقة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون.

هذا وقد عرفت استنادا إلى هذا الاتجاه وتأييدا لها بأنها المنازعات التي تشمل جميع الدعاوى المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب.

ويرى آخرون أن المنازعة الضريبية تقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية أو في حالة تهريبه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي. (الموسى و لازم، 2020، الصفحات 125-126-127)

- "وحسب الأستاذة زبيدة كربي فإن المنازعة الضريبية تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب فهي تخص عمل إدارة الضرائب المتعلقة بتحديد الضريبة وكذا تحصيلها". (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 169)

وعليه يمكن تعريف المنازعات الضريبية " بأنها تلك الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة أو من يمثله والإدارة الجبائية حول مدى صحة ومشروعية الإجراءات المتبعة في ربط الضريبة وتحصيلها، والتي تتضمن كل رفض أو طعن أو احتجاج مهما كانت صفة هؤلاء الأشخاص على كل أنواع الضرائب والرسوم والغرامات".

ثانيا: عناصر المنازعات الجبائية:

لا يمكن التكلم عن منازعة جبائية إلا بوجود ثلاثة عناصر تتمثل في:

✓ يجب أن تكون الإدارة الجبائية طرفاً في المنازعة لكي يعد النزاع نزاعاً جبائياً، ويعني ذلك أن تكون ضمن إطار العمل الوظيفي الخاص بالضريبة، حيث أن النزاع الحادث بين موظف ينتمي للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة خارج إطار العمل الوظيفي لا يعد منازعة جبائية، بمعنى آخر أن الإدارة واختصاصاتها وامتيازاتها يتم تحديدها من طرف المشرع مسبقاً، فكل عمل من الموظف ليس له علاقة بمهامه الوظيفية لا يعتبر من أعمال الإدارة، ويقع ضمن المنازعات المدنية التي ليس لها أي علاقة بالإدارة.

✓ يشترط أيضاً أن يكون المرجع في المنازعة الجبائية وفي تحديد الضريبة وفرضها والإعفاء منها القانون الجبائي الذي يستمد مصدره من الدستور، فالالتزامات الجبائية تمثل عبء ثقيل على كاهل المكلفين، لذلك نصت اغلب الدساتير على عدم فرضها أو تعديلها أو الإعفاء منها إلا بموجب القانون. (صالح و حسين، 2020، الصفحات 441-442)

✓ لا بد كذلك أن تكون المنازعة الجبائية ترتبط بعمل من الأعمال الضريبية التي لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيلها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة. (بن دحو، 2021/2020، صفحة 17)

الفرع الثاني: أسباب المنازعات الجبائية

إن أسباب المنازعات الجبائية متنوعة، فهناك أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي وأخرى متصلة بالإدارة وهناك أسباب متصلة بالمكلف.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي، ومنها ما يأتي:

أ- عندما يخالف التشريع أحد المبادئ الدستورية التي تنظم العمل الضريبي، كمخالفة مبدأ العدالة الضريبية الذي ينتج عنه عدم تحقق العدالة في تحمل العبي الضريبي بين المكلفين.

ب- عدم تعديل التشريع لفترات طويلة وجموده الذي يترتب عنه عدم قدرة التشريع على مواجهة التغييرات التي تحدث في مجال العمل الضريبي، أما إذا كان التشريع يتسم بالتغيير المستمر والمتكرر خلال فترات قصيرة فإن ذلك سيحدث خللاً في مجال تطبيق هذه التشريعات الضريبية، والذي سيتسبب في عدم اليقين القانوني الذي يقتضي تحديد الضريبة دون أي غموض أو تحكم، مما قد يؤدي إلى انعكاسات سلبية على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بسبب وقوع المكلف في حيرة وتضارب بسبب كثرة التشريعات التي تجعله غير قادر على معرفة ما له من حقوق وما عليه من واجبات.

ت- تناقض بين نصوص قانون الضرائب نفسه، أو التناقض بين قانون الضرائب والقوانين والتشريعات التي لها علاقة بالضريبة، حيث أن لجوء الدولة إلى أكثر من تشريع بخصوص الضرائب، يوضح حالات فرضها وتحصيلها والتظلم منها، والذي قد يؤدي إلى وجود ازدواج ضريبي، بحيث تفرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على نفس الشخص، وعلى نفس المال خلال نفس الفترة. (صبير و كريم، 2022، صفحة 490)

ثانياً: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

أ- عدم كفاءة أعوان الضرائب المكلفين بحساب وبتحصيل الضريبة أحياناً نتيجة تعديل المعدلات الضريبية.

- ب- عدم استغلال بعض الهيئات لوسائل التكنولوجيا الحديثة يف خدمة النظام الجبائي مما يؤدي لربح الوقت والمصاريف
- ت- نقص الإمكانيات المادية والبشرية أحيانا، وعدم إيلاء الأهمية اللازمة للتكوين والتكوين المتواصل للعنصر البشري كعنصر هام ومقوم أساسي لقيام الإدارة الضريبية بعملها على أكمل وجه.
- ث- تعسف أعوان الضرائب أحيانا في استعمال السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، واللجوء للتقدير الجزافي الذي لا يتماشى والمقدرة التكميلية للمكلف بالضريبة.
- ج- انتشار مظاهر الفساد المالي والإداري بعض الإدارات الجبائية. (أحمية و دويس، 2022، صفحة 571)

ثالثا: أسباب متعلقة بالمكلفين:

وهذه الأسباب ترجع إلى أسباب اجتماعية وأخرى اقتصادية.

أما بالنسبة للأسباب الاجتماعية، فإنها تكمن في أن الأفراد في الدولة الواحدة وحتى في العائلة الواحدة يختلفون في البيئة التي يعيشون فيها وفي سلوكهم وتصرفاتهم وقدراتهم فلا شك في أن ذلك يلقي بظلاله على مدى التزامهم بالقوانين والأنظمة في الدولة ومنها التشريعات الضريبية، ومن هنا يمكن القول بأن الناس أبناء بيئتهم ويتأثرون بعاداتها وتقاليدها وتتبع تصرفاتهم من النهج والأسلوب السائد فيها.

أما بالنسبة للأسباب الاقتصادية فيمكن تحليلها بالآتي: أن الضريبة هي فريضة مالية إلزامية تحدها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل لتمكن الدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع، وعلى هذا الأساس فإن حصيلة هذه الضريبة تصب في موارد الدولة لمواجهة نفقات مختلفة، وأن مردودها لا يعود على المكلف بصورة مباشرة، ولا يشعر بعائدها عليه بشكل شخصي وهذا يولد لدى الكثير من دافعي الضرائب شعوراً بعدم جدواها أو بتدني مستوى الخدمات التي يتوقعون الحصول عليها في مقابل أدائها الأمر الذي قد يؤدي إلى التهرب من نفع الضريبة. (صبير و كريم، 2022، صفحة 491)

المطلب الثاني: أنواع المنازعات الجبائية، وأهميتها

المنازعات الجبائية كغيرها من المسائل الأخرى لا تتمثل في صورة واحدة وإجراء وحيد بل وتتميز في كونها تصنف إلى العديد من المنازعات باختلاف شكل التصنيف فمنها ما هو حسب نوع الجبائية، حسب الجهة التي يعرض عليها النزاع، وحسب المرحلة التي تمر بها الجبائية وهذا هو التصنيف الذي سيكون محل دراستنا الرئيسي ففيه تتمثل خصوصية الخبرة القضائية المحاسبية وفضلا عن الأنواع سنتناول في هذا الجزء أهمية هذه المنازعات لكلا الطرفين.

الفرع الأول: أنواع المنازعات الجبائية

تنقسم المنازعات الجبائية وفق العديد من المعايير التي يتم الاستناد إليها، ومن بين أنواع المنازعات الجبائية ما يلي:

أولاً- حسب نوع الجبائية: وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة وأخرى متعلقة بالضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة هي التي تصيب بشكل مباشر المال وتقطع منه بلا مقابل، أما الضرائب غير المباشرة هي الضرائب التي تصل إلى الدخل أو المال بطريقة غير مباشرة وذلك أثناء استعماله أو تداوله. (كويدي و بوضياف، 2019، صفحة 63)

ثانياً- من حيث الجهة التي تعرض أمامها المنازعات الجبائية: وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى نوعين، إما أن تكون منازعات إدارية أو منازعات قضائية أمام الإدارة الجبائية للمنازعات الجبائية الإدارية يكون فيها النزاع معروضا مصدره القرار حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أم منازعات الوعاء أو التحصيل، كما أن عرض المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية يدخل ضمن المنازعات الإدارية، أما المنازعات الجبائية والذي يعتبر اختياريا القضائية تكون على مستوى القضاء حيث أن المكلف بالضريبة يرفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية ومن ثم إلى مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه. (كويدي و بوضياف، 2019، صفحة 63)

ثالثاً- حسب المرحلة التي تمر بها الجبائية: الذي يهمننا في أنواع المنازعات الجبائية هي المنازعات من حيث المرحلة التي تمر بها الضريبة والتي ترتبط بالمفهوم الضيق للمنازعة الجبائية والذي اعتمدها كتعريف لها، حيث يمكن تقسيمها إلى مرحلتين المرحلة الأولى تعرف بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة ومن ثم حسابها وتحديد قيمتها.

والمرحلة الثانية هي مرحلة التحصيل، إذ يتم فيها تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف إلى خزانة الدولة.

لذلك سنوضح هذين النوعين من المنازعة الجبائية في نقطتين اثنتين وكما يأتي:

أ- منازعة الوعاء الضريبي

يقصد بوعاء الضريبة بصورة عامة: المال الذي تفرض عليه الضريبة، والمادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة ويعرف بأنه: الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ويوسع البعض في تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكاليفية على اعتبار أن المقدرة التكاليفية هي التي تشكل موضوعه الجبائي. (الموسى و لازم، 2020، صفحة 137)

وهي "المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة من اجل حسابها وربطها". (امزيان، 2005، صفحة 10)

ب- منازعات التحصيل الجبائي

وتتمثل في جميع المنازعات التي ترتبط بتحصيل الضريبة، تسمح للمكلف بالضريبة بالطعن في مشروعية إجراءات المتابعة، فهو لا ينازع في شرعية الضريبة مثل ما هو الحال في منازعات الوعاء، بل يعترض على إجراءات التحصيل القسري التي تتخذ ضده

من قبل قابض الضرائب، إذ أن هذا الأخير محول له قانونا لتحصيل الضرائب لصالح خزينة الدولة، فيختص وحده بإجراءات التحصيل القسري، بواسطة أعوان المتابعة الموضوعين تحت سلطته. (قرقوس، 2017، صفحة 418)

تتمتع إدارة الضرائب بامتياز الخزينة العامة في التحصيل وحق استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة طبقا للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة، وأيضاً ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 004712 الصادر بتاريخ 2001/11/12 الذي جاء فيه ما يلي:

- أن الإدارة الجبائية تصرفت كدائنة ذات امتياز طبقاً لأحكام المادة 991 من القانون المدني و380 من قانون الضرائب المباشرة) "فتتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة، ففي التشريع الجزائري نجد نوعين من أنواع تسديد الضرائب فبالنسبة للضرائب على الدخل فيما يخص العمال والموظفين فإن الضريبة تقتطع مباشرة من المصدر أما في الضرائب الأخرى فيتم التسديد النقدي" بالإضافة إلى أنواع لم يذكرها المشرع وهي التحصيل في قانون الطابع والتسجيل يكون تلقائياً مع الخدمة المؤداة. فنص المشرع من خلال المادة 143/1 من قانون الإجراءات الجبائية على طريقة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وتنقسم منازعات التحصيل إلى:

- **منازعات موضوعية:** وهي المنازعات التي يطلب فيها المكلف ببطلان التحصيل الجبري أو أحد إجراءاته.

- **منازعات وقتية:** وهي المنازعات التي يطلب فيها المكلف إجراءً وقتي حتى تاريخ الفصل في المنازعة مثل طلب الحكم في وقف التحصيل مؤقتاً. (لكحل، 2015/2014، الصفحات 16-17)

الفرع الثاني: أهمية المنازعات الجبائية

تتمثل أهمية المنازعات الجبائية في كونها:

أولاً- معياراً للتقييم والتقييم لعمل الإدارة الجبائية:

أ- معياراً بالغ الأهمية في مجال مراقبة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب والذي يمكن تقييمه بدقة من خلال حجم المنازعات المطروحة وطبيعتها والأخطاء المادية البسيطة إلى تفسير بعض القواعد والإجراءات القانونية ومن ثمة يجعل من تقييم عمل المصالح بناءً على تقييم أعمالها أمراً في غاية البساطة واليسر.

ب- علاوة على ذلك مقياس فعالية وتعديل بعض النظم الجبائية أو إلغاء البعض الآخر مسايرة للضرورات التطور الاجتماعي والواقع الاقتصادي وما يقرضه من مستلزمات.

ثانيا- الوسيلة المثلى لتلبية مطالب المكلفين:

تعتبر المنازعات الجبائية أول طرق الطعن الإجبارية التي يتعين على أي متضرر من عمل الإدارة الجبائية في تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها للضرائب المختلفة أن يسلكه قبل أي طعن آخر، فرغم أن قانون الإجراءات المدنية المعدل في سنة 1996 قد أعفى جزءا هاما من المنازعات الإدارية من شرط التظلم المسبق. إلا أن أحكام المادة 168 منه لا تزال تشترط ذلك إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية، ومن ثمة فسلوك نصح الشكاية للإدارة مباشرة، علاوة على أنه إجباري بحكم القانون، فإنها أيضا يراها المكلف شرعية وبصفة طوعية وبارادتها مناشدة لها لمراجعة قراراتها وأعمالها المنفردة لتلبية لطموح وطلبات المكلف دون عناء اللجوء إلى القضاء. (العقون و بوسماحة، 2022، صفحة 307)

المطلب الثالث: المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية

إن نقطة البداية في المنازعة الجبائية حين يتلقى المكلف إشعارا موجهها له من الإدارة الجبائية وهو عبارة وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها بشروط وجوب الأداء وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

وبعد إرسال الإشعار وتلقيه يكون المكلف بالضريبة أمام حالتين:

- ✓ يرى بأنها مناسبة فيسدد المكلف ما عليه طوعا دون الخوض في المنازعة والمخاصمة.
- ✓ يرى بأنها غير مناسبة وعدم رضاه بسدادها حيث يرى بأنها مرهقة أو خاطئة أو أنها غير مؤسسة قانونا نظرا لنشاطه وحجمه وأرباحه. (طاهري، 2005، صفحة 9) فيلجأ هذا الأخير للمراحل التالية الذكر ضمن المرحلة الإدارية.

الفرع الأول: الإجراء الإجباري للفصل في المنازعة الجبائية

أولاً: التظلم الإداري المسبق

إن الشكاوى المرتبطة بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي يتم وضعها من قبل الضرائب والتي يكون الهدف منها إما الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، (فنيش، 2006، صفحة 8)، كما يمكن تقديم شكايا من أجل طلب التخفيض أو الإعفاء من الضريبة في حالة ضيق أو عوز لتبرئة ذمة المكلف اتجاه الخزينة العمومية. (زعزوعة، 2005/2004، صفحة 39)

"يجب على المكلف بالضريبة (contribuable)، قبل اللجوء إلى القضاء، أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة". (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 71، 2021)،

وما يمنح أهمية لهذا الإجراء، كونه يعد كوسيلة لتقليل نشوء المنازعات الجبائية على القضاء، (السيبي، 2008، صفحة 193) ومن جهة أخرى تعزيز الثقة بين الإدارة والمكلف وخلق نوع من التعاون والتفهم بالإضافة أيضا على اختصار الوقت والجهد والمال، (الامر 76-101، 1976، صفحة 329)، وكذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر مضمون الدعوى القضائية، عند الاقتضاء، والتأكد لاحقا من حسن تسييرها. (بن تركية، صفحة 289)

أ- في شكل وشروط ومحتوى الشكاية

1- تعريف الشكايا

يعرف حسب الأستاذ " مسعود شيهوب " أن الشكاوى " طعن إداري مسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالبا ما تكون هذه الدراسات دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضورية"، (حايد، 2013/2012، صفحة 14) تكون مكتوبة على ورق عادي، يتم الإشارة فيها إلى طبيعة المتنازع عليها ورقم مادة الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الضريبة، أو قد توجه عن طريق الممثل القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب المالك. (طاهري، 2005، صفحة 10)

إذ أنها تمثل المرحلة الأولى التنازعية، وتعتبر مرحلة إجبارية إذ نص المشرع على وجوب تقديمها إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية التابع له محل فرض الضريبة قبل اللجوء ورفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية. (زعزوعة، 2005/2004، صفحة 37)

2- شكل ومحتوى الشكايا

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية

1. أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام ، غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة التضامن SNC.
2. أن تقدم الشكاية مفردة عن كل قضية، ومعناه أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتظم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم، أو متضمنة نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.
3. أن تتضمن وهذا تحت طائلة عدم قبول بعض المعلومات الأساسية نذكر منها:

I. نوع الضريبة المعترض عليها.

II. رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة.

III. اسم ولقب وعنوان المتظلم.

IV. ويمكن إرفاق مع الشكاية سند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.

V. تحرير الشكاية : يتم كتابتها على ورق عادي ، فهي غير خاضعة لحقوق الطابع .

VI. الإمضاء: يجب أن تكون الشكايا موقعة من طرف المكلف شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية. (امزيان، 2005، الصفحات 14-15)

ب- الآجال القانونية لرفع الشكايا

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة احترام الآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية. وإلا فقد حقه في رفعها، حيث ترفع الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة أحد الموجبات التالية:

✓ إدراج الجداول في التحصيل.

✓ استلام إنذارات جديدة من قبل إدارة الضرائب إثر وقوع أخطاء في الإرسال.

✓ من تأكد المكلف بالضريبة بوجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو من تاريخ الاقتطاعات عندما يتعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق الاقتطاع من المصدر.

✓ من تاريخ دفع الضريبة برسومها.

✓ فيما يخص الشكاوى المتعلقة بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة. قبل انقضاء الشهر الرابع بعد تبليغ

القرار المتنازع فيه. (زواوي، 2019، صفحة 331)

ت- تأجيل الدفع ومنح وكالة التمثيل

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكاوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73 و75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، وفي غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن دفع القدر المتنازع فيه من

خلال دفع مبلغ يساوي 20% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص، حيث يخص فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، في حين يتم تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي.

أما الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية إلى غاية صدور القرار النزاعي دون تقديم أي ضمانات أو الدفع الجزئي. (قانون الاجراءات الجبائية المادة 74، 2023، صفحة 26)

كما يمكن منح وكالة لأحد الأقارب والمملكين له حتى ينوبوا عنه أمام الجهات المختصة شرط أن تكون ممضية من طرف الإدارة أو مصالح البلدية، تسقط الوكالة على المحامين والأجراء المؤسسة مع ضرورة اتخاذ التاجر لغير المقيم موطن له بالجزائر. (لجناف، 2022، الصفحات 202-203)

ثانيا: التحقيق في الشكاوى والبت فيها:

أ- اختصاص الإدارة المركزية والولائية

ب- بيت مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي.

ت- بيت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس سلطته من اجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن سبعين مليون دينار (70000000 دج) أو يساويها.

ث- بيت رئيس المركز الجوازي للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية ، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس سلطته من اجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها ثلاثين مليون دينار (30000000 دج)، (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 77، 2023، صفحة 27)

ج- "يتعين على المدير الولائي للضرائب أن يطلب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكاوى نزاعية يتجاوز مبلغها ثلاثة مائة مليون دينار (300000000 دج)". (قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 79، 2023)

ح- يمكن للمدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب تفويض سلطتهم للأعوان الموضوعين تحت سلطتهم بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب. (قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 78، 2023)

الجدول رقم (1): الإدارة المسؤولة عن الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة

المبلغ المتنازع عليه	الإدارة المسؤولة
اقل أو يساوي 70.000.000.00 دج	رئيس مركز الضرائب
يقبل أو يساوي 300.000.000.00 دج	رئيس المركز الجوازي للضرائب
يتجاوز 300.000.000.00 دج	المدير الولائي للضرائب

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات الواردة بقانون الإجراءات الجبائية 2023

ب- إجراءات التحقيق

عندما تستلم إدارة الضرائب شكوى المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك طبقا لما نصت عليه المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية. وتسجل الشكوى في سجل مخصص لهذا الغرض وإخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع (إن وجد ذلك)، وتحال الشكوى للتحقيق.

ويحدد الأجل القانوني للبت في الشكوى بموجب المادة 76 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية وفق كل حالة كما يلي:

- يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة. (قانون الاجراءات الجبائية المادة 76، صفحة 26)
- كل الشكاوى التي هي من اختصاص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية تبث فيها خلال مدة لا تتجاوز (04) أشهر.
- تمتد المدة بشهرين لتصبح 06 أشهر إذا كانت الشكوى تابعة لاختصاص المديرية الولائية.
- كما ترفع المدة إلى (08) أشهر كاملة إذا حولت الشكاوي من أجل استكمال التحقيق إلى مصالح الإدارة المركزية. وتقلص بشهرين إذا كان النظام المعني هو التقدير الجزائي. (لجناف، 2022، صفحة 203)

ثالثا: صدور قرار البت في التظلم

يصدر المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، حسب الحالة، قراره في الموضوع مع اعتبار رأي المفتش الذي قام بالتحقيق له دور استشاري لإلزام على الجهة المختصة بالبت في الأخذ به من عدمه، حيث يمكن أن يتضمن إلغاء أو تخفيض جزئي للضريبة المتنازع بشأنها، أو رفض كلي لطلبات الشاكي.

أ- صدور قرار بالقبول

يمكن أن يكون هذا القرار يتضمن تخفيضا جزئيا للضريبة، كما يمكن أن يكون التخفيض كلي للضريبة المتنازع بشأنها (إلغاء ضريبي) معناه: إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها كليا بناء على طلب منه وقبول ذلك الطلب (إرجاء الدفع)، فإن سددها يسترد المبلغ الذي دفعه لاسيما وأن المكلف بالضريبة يحمل صفة التاجر، وهذا الأخير حتما يستثمر أمواله، إذن لا بد من استرداد المبالغ المدفوعة بدون وجه حق مع تعويضه عن ما فاتته من كسب وما لحقته من خسارة

إن كان هناك مقتضى، وهذه المبالغ المالية تخرج من المكان الذي وجهت إليه، أي سواء من خزينة البلدية أو الولاية أم الخزينة العمومية، حسب الحالة.

ب- صدور قرار برفض التظلم

يمكن أن يكون قرار الرفض صريح كما قد يكون ضمني سواء كان جزئيا أو كليا، فإذا كان قرار الرفض صريحا يستوجب أن يكون هذا القرار مسببا ومعلل حتى يتمكن المكلف من تقديم دفعه إذا أراد الطعن أمام اللجان الدارية أو أمام المحكمة الإدارية، بحيث ل بد أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة ول تحمل أي تأويل، لكن سكوت الدارة بعد فوات أجل الفصل في الشكاية يساوي رفضها لطلبات الشاكي ضمني، ففي حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق منها ورفضها في الشق الآخر، أو كان قرار برفض التخفيض يجوز للمكلف اللجوء إما إلى لجان الطعن الدارية أو الطعن أمام القضاء أو يتبع سبيل يسير على الإدارة الجبائية هو تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية، ويتم تبليغ القرار الصريح للمكلف وهذا ما نصت عليه المادة 79/03 من ق. إ. ج بعد تعديلها بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 رقم 08/21 كالتالي: " عندما يترتب على شكوى نزاع رفض كلي أو جزئي، فإنه يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها، يجب تسليم قرار الشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام."

الملاحظ على هذا النص أن المشرع خص تسبب القرار في حالي الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى، ويعد هذا أكثر من عادي لأنه وبناء على تلك السباب يتمكن المكلف من تقديم دفعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة، أو أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية. (حايد، 2013/2012، الصفحات 65-66)

الفرع الثاني: الإجراء الاختياري للفصل في المنازعة الجبائية

أولا: الطعن لدى لجان الطعن الإدارية المختصة

بعد الحصول على قرار المدير الولائي بخصوص التظلم الإداري المقدم إليه، وفي حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكاية، فالمكلف بالضريبة يكون غير راض بقراره، (زعزوعة، 2005/2004، صفحة 54)

بحق له أن يلجأ إلى لجان لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، (طاهري، 2005، صفحة 12)، في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، (بن تركية، صفحة 294) وتكون قرارات لجان الطعن إلزامية، وهذه اللجان هي اللجنة الولائية فرع أول، اللجنة الجهوية فرع ثاني، اللجنة المركزية فرع ثالث. (برحماني، 2018، صفحة 202)

أ- مفهوم لجان الطعن الإدارية

أنشأت بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، وهي عبارة عن فكرة أنشأت ضمن إجراءات المنازعات الضريبية، "والهدف من إنشاء هذه اللجان هو محاولة وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون الوصول للقضاء، وتختص هذه

اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين، إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع غير إلزامي واختياري فإذا لجأ المكلف إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى هذه اللجان". (بن تركية، صفحة 292)

1- **اللجنة الولائية:** تغيرت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن أكثر من مرة استجابة لمجموعة من الظروف التي مرت بها البلاد، وتبعا للأهداف التي ترسمها السلطات العمومية، لتستقر سنة 2016 عن تعديل ق.إ.ج بموجب قانون المالية لسنة 2016.

حيث أصبحت التشكيلة كما يلي:

- ✓ محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة لوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- ✓ عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ✓ ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية لكلف بالتجار برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ✓ ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ✓ مثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ممثل واحد (1) عن غرفة لتجارة و الصناعة للولاية؛.
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائري لفلاحة الكائن مقرها بولاية.
- ✓ المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى الضرائب أو ممثلهم الذين لهم، على الوالي، رتبة مدير أو رئيس مصلحة رئيسية. (زعيبي و سلطاني، 2020، صفحة 31)

تبدى اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال)، أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

2- اللجنة الجهوية:

- ✓ خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- ✓ المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة؛ برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل واحد (1) المديرية المكلفة بالصناعة التي تحتضن مقر جمعية المديرية الجهوية للضرائب» برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ✓ مثل واحد (1) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ✓ ممثل واحد (1) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ✓ مثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

تبدى اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70:000.000 دج) والتي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

3-اللجنة المركزية

- ✓ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا
- ✓ ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ✓ مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

تبدى للجنة المركزية للطعن رأيتها حول ما يأتي:

الطعون التي يقدمها الكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات» والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي،

القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي. (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 81، 2021)

الجدول رقم (2) اللجان المسؤولة عن الفصل في شكاوي المكلفين

المبلغ المتنازع عليه	اللجنة المختصة في الفصل
اقل أو يساوي 20.000.000.00 دج	اللجنة الولائية
يفوق 20.000.000.00 دج ويقل عن 70.000.000.00 دج	اللجنة الجهوية
يفوق 70.000.000.00 دج	اللجنة المركزية

من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية 2023.

ثانيا: كيفية إصدار الآراء وتبليغها

- 1- تجتمع اللجان بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع هذه اللجان إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجان أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعاتها. (أهمية و دويس، 2022، صفحة 577)
- 2- يمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.
- 3- يجب أن يوافق أغلبية الحاضرين على آراء اللجنة وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي بمضيها الرئيس، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات، في أجل 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.
- 4- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.
- 5- في حالة عدم ردها حول الطعن المرفوع إليها في أجل 4 أشهر فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنا للطعن، ويجوز للمكلف رفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية. (عكوش، 2021، صفحة 1167)
- 6- "بعد أن يبلغ رأي اللجنة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، تقوم هذه الأخيرة بإصدار قرار بما يوافق رأي اللجنة المعنية وتبليغه للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد من تاريخ استلام الرأي". (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 81، 2023)

ثالثا: تنفيذ الآراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن

سابقا كانت آراء هذه اللجان غير واجبة النفاذ، وبصدور قانون المالية لسنة 2016 وبموجب المادة 27 منه تم تعديل أحكام المادة 4/81 من ق إ ج لتصبح الآراء الصادرة عن لجان الطعن واجبة التنفيذ، غير إذا كانت تخالف نصا قانونيا أو تنظيميا وفي هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة وللمكلف كامل الحرية في رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

أما وإن كان رأي اللجنة يحمل جزءاً مؤسسا وآخر مخالف للنصوص القانونية والتنظيمية، فوجب حينها تنفيذ جزئي للرأي الصادر عن اللجنة أي تنفيذ جزء الرأي المؤسس دون الجزء الأخر. (علوي، صفحة 28)

المطلب الرابع: المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الجبائية

بعد لجوء المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية ملتصقا بتلبية مطالبه، قد لا تستجيب هذه الأخيرة لحججه ومطالبه، فيلجأ المكلف بناء على الرفض المقدم له من الإدارة الجبائية إلى رفع دعوى قضائية اتجاهها كونه لا يزال يرى أن الضريبة المفروضة على شخصه غير مناسبة ملتصقا بتلبية مطالبه ودراسة ملفه من جديد من طرف القضاء، تتسم كذلك المرحلة القضائية بشروط وأجال وإجراءات محددة نتناولها في سياتي.

الفرع الأول: رفع الدعوى، شكلها ومحتواها، آجالها.

أولاً: رفع الدعوى

يعود اختصاص المنازعات الجبائية عموماً إلى القضاء الإداري، تطبيقاً للمادة السابعة من قانون الإجراءات المدنية، وذلك من خلال مدة أربعة أشهر من تاريخ التبليغ قرار المدير الولائي للضرائب، أو تاريخ تبليغ قرار الإدارة، بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة. (بعلي و ابو العلاء، 2003، صفحة 77)

يرفع النزاع أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كل من إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو المكلف بالضريبة أو من يمثله قانوناً فيرفع المكلف دعواه إذا لم يرض بقرار المدير الولائي الذي يرد على تظلمه أو إذا لم ترد إدارة الضرائب على هذا التظلم والتزمت السكوت، (برحماني، 2018، صفحة 204)، كما يمكن للإدارة أن تلجأ إلى القاضي الإداري إذا لم توافق على رأي لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو إذا الرأي يخالف صراحة أحكام القانون الجبائي، على أن يتم إبلاغ المعني بالأمر. (بن تركية، صفحة 297)

ثانياً: شكل ومحتوى الدعوى وآجالها

✓ يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربع سنوات من تاريخ تأسيس الضرائب والرسوم أو تحصيلها أو توقيع مخالفات وتسقط بالتقادم حين انقضاء أربع سنوات وهذا من جهة الإدارة الجبائية، (برحماني، 2018، صفحة 204) ويجب أن ترفع في أجل 4 أشهر من تاريخ استلام المكلف بالضريبة قرار مدير الضرائب بالولاية بالنسبة للمكلف بالضريبة.

✓ أن ترفع الدعوى بعريضة مكتوبة.

✓ أن تكون العريضة موقعة من قبل المكلف أو وكيله. (عربوز، 2017، صفحة 441)

✓ أن تكون الدعوى متعلقة بمكلف واحد.

✓ يجب أن تكون على ورق مدموغ.

✓ يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه. (برحماني، 2018، صفحة 204)

✓ لا يجوز رفع دعوى إلا من ذي صفة وصاحب مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، كما لا ترفع إلا ضد من تتوفر فيه الصفة، تتحدد الصفة للمؤسسة صاحبة الدعوى الضريبية بالالتزام الضريبي الواقع على عاتقها والذي يشكل محل النزاع القائم. أما بالنسبة للمدعى عليه لاسيما مدير كبريات المؤسسات فتتحدد الصفة بالنسبة له باعتباره ممثلا للإدارة المركزية للضرائب على المستوى الوطني، مما خوله الحق في إصدار القرار محل الطعن. تود رفع الالتزام أما بالنسبة لشرط المصلحة فيتحدد للمؤسسة باعتبارها دافعة للضريبة وملزمة بما على كاهلها، حيث اعتبر المشرع شرط الصفة من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفته. (قرقوس، 2017، صفحة 468)

✓ عدم قبول الدعوى الاختلاف فحواها عن فحوى الشكايا الضريبية، (مجلس الدولة، 2000، صفحة 35)، أي لا يجب أن تتضمن الدعوى إلا على الحصص الضريبية الواردة في الشكايا الأصلية.

✓ أن ترفق بإشعار التبليغ مع بيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحته، أو تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع. (بن تركية، صفحة 297)

الفرع الثاني: سير الدعوى الجبائية

أولاً: إجراءات التحقيق العامة

إن عملية التحقيق في المنازعة الجبائية مرحلة مهمة للفصل فيها وقد قام المشرع الجزائري بخصها ببعض الأحكام ضمن قانون الإجراءات الجبائية وترك الإجراءات العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأهمها ما جاء في تعيين القاضي المقرر والإجراءات الخاصة بتبليغ العريضة الافتتاحية وتبادل المذكرات وكذلك إبلاغ محافظ الدولة وكذا الإجراءات المتعلقة بإجراء الصلح واختتام التحقيق. (لكحل، 2015/2014، صفحة 45)

وعلى كل قاضي ملزم بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولاً نص تشريعي، إن تعذر عليه إيجاد ذهاب للمصادر الأخرى القانونية محترماً للترتيب الذي وضعه المشرع، زلا يمكن للقاضي الامتناع عن إصدار الحكم في الخصومة الضريبية على غرار بقية الدعاوى بل يجب عليه ابتكار قاعدة قانونية للفصل فيها باجتهاده، حيث أن الخصومة تنطلق من تسجيل عريضة افتتاحية مكتوبة أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وفقاً للشرط المذكورة مسبقاً، ويقوم القاضي مستعيناً بمختلف وسائل الإثبات بالتحقيق في الخصومة الضريبية ثم الفصل في النزاع المطروح أمامه. (بغني، 2022، صفحة 161)

ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة

إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة، وهذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى. (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 85، 2021، صفحة 30)

1- التحقيق

✓ التحقيق الإضافي

نصت المادة من القانون المذكور أعلاه على أن " يكون التحقيق الإضافي إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم"، ومن ثم يجوز للقاضي بناء على طلب المكلف بالضريبة أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع بإجراء تحقيق إضافي، ويكون هذا الأخير وجوبي كلما قدم المكلف أوجه أو دفع جديدة قبل صدور الحكم الفصل في موضوع الدعوى، فيتم إحالة ملف القضية إلى المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بتنفيذ أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي، وتحرير تقرير عن ذلك يبدي فيه رأيه وطلباته ودفعه، ويرسل إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية على أن يبلغ المكلف بموقف مدير الضرائب.

✓ التحقيق المضاد

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء فحص مضاد أو إعادة التحقيق إذا رأت ضرورة ذلك، ويقوم بهذه العملية احد أعوان مديرية الضرائب غير الذي قام بإجراء التحقيق الأولي، على أن يوثق ذلك بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وذلك ضماناً له، وإذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، تتم هذه العملية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

✓ وبعد الانتهاء من مراجعة التحقيق، يقوم العون المكلف بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يبدي رأيه أيضاً، ويحيل بعد ذلك محضر التحقيق على مدير الضرائب بالولاية الذي يتولى بدوره إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته. (عربوز، 2017، صفحة 443)

2- الخبرة

تعد وسيلة مقبولة للإثبات في نطاق القضاء الضريبي لأنها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية من حيث بيان صحة الحسابات، وتقرير الخبر في حال وافقت المحكمة على إجراء هذه الخبرة بناء على طلب أحد الخصوم يصبح دليلاً للحكم في مواجهة سائر الخصوم ولا يجوز الطعن به إلا بالتزوير، (ادلبي، 2011، صفحة 50) حيث تعتبر الخبرة من بين أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية، والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين. (شيعاوي، 2010/2009، صفحة 99)

ثالثا: الفصل في النزاع

أحال المشرع الضريبي إجراءات التقاضي إلى قانون الإجراءات المدنية الإدارية متمسكا ببعض خصوصيات الإجراءات الجبائية. تختص المحاكم الإدارية بالفصل بالمنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الجبائية بحكم قابل للاستئناف في كل القضايا التي تكون فيها الإدارية الضريبية طرفا فيها، متبعة الإجراءات التالية:

1- **الجدولة:** يحدد جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية من طرف رئيس تشكيلة الحكم مع إبلاغ محافظ الدولة بذلك، ويتم إبلاغ جميع الخصوم بتاريخ الجلسة من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام قبل تاريخ الجلسة، ويجوز في حالة الاستعجال لتقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم.

2- **سير الجلسة:** يحجر القاضي مقررا يسرد فيه الوقائع التي تضمنتها الدعوى الضريبية ويبيّن أوجه دفاع الأطراف مع ملخص طلباتهم مع جواز تقديمهم ملاحظات شفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، فضلا على إمكانية رئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يمكنه وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب احد أطراف النزاع في سماعه، ويتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية، أما بخصوص محافظ الدولة، فإن القاضي يحيل ملف القضية مرفقا بالوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب وإعادة الملف والوثائق المرفقة به في اجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف، حيث يقدم محافظ الدولة تقريره الذي يتضمن عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة لفصل النزاع، ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا ملاحظات شفوية خلال الجلسة حول القضية قبل غلق باب المرافعة.

3- **صدور الحكم:** عند صدور الحكم من قضاة المحكمة الإدارية يترتب عنه خروج الدعوى من ولايتها وبالتالي لا تملك حق العدول عما حكمت به أو تعديله.

يختلف منطوق الحكم في الدعوى الجبائية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم تأسيس، وهذا ما تكون نتيجته بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر بإعادة فرض الضريبة، وأما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلا ونظرا في موضوعها، وكان هذا الأخير مؤسسا فانه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد مبلغ التخفيض بدقة في منطوق الحكم.

الفرع الثالث: الاستئناف أمام مجلس الدولة

نص المشرع الجبائي في القانون الإجرائي الجبائي، على انه يجوز الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، حيث ترفع عريضة الدعوى الجبائية الاستئنافية من إحدى أطراف المنازعة الجبائية الحاضرين والمستدعين الصادر فيهما حكما حضوريا عن المحكمة الإدارية، ويجب أن تودع عريضة الدعوى الاستئنافية لدى أمانة ضبط

مجلس الدولة في اجل شهرين متتاليين من يوم الإشعار الرسمي للحكم موضع الاستئناف. (بغني، 2022، الصفحات 164-165)

المبحث الثالث: العلاقة بين الخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية

نظرا لطبيعة المنازعة الجبائية الفنية والتقنية فإنه يصعب على القاضي الإداري الفصل في مثل هذه المنازعات وقد يصادفه في الكثير من الأحيان أن يجد نفسه عاجزا أمامها وذلك أن خبرته في هذا المجال محدودة وحفاظا على ضمانات المكلف، أعطى المشرع للقاضي سلطة ندب الخبراء للاستعانة بهم في التحقيق حتى اعتبره الفقيه روي شابييس "الخبرة التدبير النموذجي للتحقيق القضائي"، وذلك من خلال تعيين خبير قضائي متخصص، حيث يحدد المهام التقنية المسندة إلى الخبير من أجل إبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات، وكون المنازعات الجبائية التي هيا محل دراستنا تخص المجال الجبائي فإنه يتعين اللجوء إلى خبرة قضائية ذات طابع محاسبي لحل النزاع كون عمل الخبير عملا محاسبيا محض.

المطلب الأول: حالات وأسباب لجوء القضاء الإداري للخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية

يلجأ القضاء في بعض المنازعات إلى الاستعانة بأهل الخبرة هذا الجزء سنتعرف على ما يحكم هذا الإجراء والأسباب التي تؤدي بالقاضي إلى هذا الإجراء في مجال المنازعات الجبائية.

الفرع الأول: حالات الأمر بالخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية

للقاضي الإداري السلطة التقديرية في توجيه عملية التحقيق في مادة الضرائب وهذا إقرار لما يراه مناسبا أثناء مختلف مراحل التحقيق، (أ. بلول، 2021، صفحة 820)

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، إذن فالخبرة ذات طابع اختياري حيث أنه يمكن للمحكمة الإدارية الأمر تلقائيا بإجرائها أو بناء على طلب المكلفين بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلبت منه، ويحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة الخاص بتحقيق مهمة الخبراء. (ق إ ج، المادة 86، الفقرة 1)

الفرع الثاني: أسباب لجوء القضاء الإداري إلى الخبير القضائي المحاسب

✓ **موضوع النزاع القضائي:** إن الخبرة القضائية تهدف أساسا إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضنة للقاضي، فإذا كان النزاع المعروض أمامه يتضمن مسائل ذات صبغة مالية، كان للقاضي تعيين خبير قضائي محاسبي على غرار الدعاوى التي يحتاج فيها القاضي إلى فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و التدقيق المالي و المحاسبي للشركات مثال، والتي تعد من المهام الأصلية للخبير المحاسب، و لكي لا يتهم القاضي بإنكار العدالة فقد خول له القانون اللجوء إلى الخبراء المحاسبين لمساعدته في إثبات الوقائع و فك غموض الأرقام المقدمة، و بالتالي الوصول إلى فناعة معينة تمكنه من إصدار الحكم المناسب.

✓ **نقص أو غياب التكوين المحاسبي للقاضي:** و هو أمر طبيعي، ذلك أن القضاة يتلقون تكويننا في المجال القانوني وهو ما يفترض أن يكون، بحيث يجب الإلمام بالجوانب القانونية لشتى المواضيع، بأن المهمة الأساسية للقاضي هي تطبيق القانون، فالقاضي ليس مطالباً بان يلم بالجوانب الطبية و العلمية و المحاسبية و غيرها، بل إن الاستعانة بخبير في التخصص تكون أدق و أصلح من أجل التطبيق السليم و الصحيح للقانون، و يترتب على ذلك أن الخبير مهما كان تخصصه، لا يجوز له إبداء أي رأي قانوني حتى لا يتجاوز سلطات القاضي، بل يكتفي بتوضيح المسائل التقنية و الفنية في إطار المهام المحددة التي كلف بها، ثم للقاضي أن يكيف الوقائع التكييف القانوني المناسب حسب قناعاته و إدراكه و معارفه القانونية، و أن يفصل في الدعوى بناء على ذلك.

✓ **التطبيق السليم للقانون:** يجب على القاضي في أي تصرف يقوم به في إطار مهامه القضائية أن يتحرى تطبيق القانون تطبيقاً سليماً و صحيحاً، و هو التزام نابع من واجبه المقرر قانوناً بأن يعطي العناية اللازمة لعمله، و أن يتحلى بالإخلاص والعدل، وأن يسلك السلوك النزيه الوفي لمبادئ العدالة، من أجل تحقيقها و التوصل إلى حكم عادل، و لهذا فالاستعانة بخبير محاسبي من أجل التعرف على المسائل المحاسبية من قبل القاضي يعد أمراً هاماً تملية ضرورة التطبيق السليم للقانون. (بوشاك و سايج، 2017، الصفحات 376-377)

✓ **احتواء النزاع على مسائل حسابية ومصطلحات تقنية صعبة الترجمة القانونية:** بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية وحتى القوانين المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نلاحظ الطابع التقني الذي يطغى على القوانين، الأمر الذي يصعب حتى على الجهة القضائية فهم مضمون النزاع نظراً للخلط والإبهام الذي يكتنفه واحتوائه على رموز ومختصرات صعبة الفهم، بالإضافة إلى تشعب موضوع المنازعات الجبائية.

فيجب على الخبير أن يجيب عنها بطريقة تقنية ويجعلها من جديد إلى القاضي لإعطائها الصبغة القانونية. للوصول إلى تسوية الخصومة الجبائية. (بلول، 2021، صفحة 55)

المطلب الثاني: تعيين وندب الخبير القضائي المحاسب في المنازعة الجبائية، مهامه ومصاريفه

سابقاً كانت الخبرة في مجال المنازعات الجبائية قبل 1992 تسيير من طرف أعوان إدارة الضرائب المباشرة طبقاً للصياغة السابقة للفقرتين السادسة والسابعة من المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة، أما بعد 1992 وعملاً بالمادة 57 من قانون المالية لسنة 1992 فإنه تم تعديل هاتين الفقرتين بحيث أصبحتا توكلان مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية حيث يهدف هذا التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص استقلال الخبير عند تنفيذ المهمة المسندة إليه من السلطة القضائية. (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 170)

الفرع الأول: تعيين وندب الخبير القضائي المحاسب في المنازعة الجبائية

"للقاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية ، وبما أن الاستعانة بالخبرة هو أمر متروك تقديره للمحكمة فإنه يجوز للمحكمة أن تلجأ إلى ندب خبير من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم" . (بنت خوخ، 2023)

فقرار العدالة هو الذي يحدد بوضوح موضوع الخبرة، ويذكر بنفس المناسبة اسم الخبير وعنوانه، وللمحاكم أن ترفض الخبرة إذا بدت لها أنها ليست ضرورية ولا لازمة، فإذا أمر القاضي بهذه التحريات، فإن عليه أن يذكر بدقة ووضوح الهدف منها، وعلى الخصوم إن يعللوا بكامل العناية أمام المحكمة، بمقالات مكتوبة، المسائل التي يجب أن يتناولها عمل الخبير، وعليه إلا يتعد عن المهمة التي رسمت له، وعليه أن يقوم بما غير منقوصة. (اسكندر، 2002، صفحة 61)

ويتضح من نص المادة 126 من ق إ م و إ انه لا يجوز كقاعدة عامة أن يكون طلب تعيين خبير محلا لدعوى أصلية دون أن تكون هناك دعوى في موضوع معين قائمة أمام القضاء، أي أن الخبرة القضائية تفترض وجود نزاع قائم مطروح أمام القضاء، إلا انه جاز قانونا بمقتضى المادة 77 من ق إ م و إ ، طلب تعيين خبير بصفة أصلية، عن طريق دعوى استعجالية أو عن طريق أمر على عريضة لكل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل على وقائع والاحتفاظ به للاعتماد عليها في دعوى مستقبلية ويكون من شأنها أن تحدد مآل هذه الدعوى. (حزيط، 2014، صفحة 66)

إذ لا بد من تحديد مهام الخبير بدقة شاملا المعلومات الكافية لحل النزاع، ففي الحالة التي تستدعي التحقيق مع صاحب نشاط صناعي مثلا، وجب عليه تبيان طبيعة النشاط الممارس ومدى مطابقته للنشاط المصرح به، وكذا تبيان شروط الاستغلال، بالإضافة إلى تقديم وصف دقيق عن وسائل الإنتاج مع التحقق من عدد المستخدمين.

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء في حالة طلب احد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة فان كل طرف يعين خبيرة وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، وهذا طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة 86 من ق إ ج، غير أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا وهذا حسب قول احد قضاة مجلس الدولة إذ قال من المؤسف إن هذا الإجراء غي معمول به حاليا من طرف الغرفة الإدارية لدى المجالس القضائية.

لقد نصت المادة 1943 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية على قواعد الخبرة وطبقا لأحكام هذه المادة، فالأصل أن تتم الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء على الأقل، إلا انه يجوز إجراؤها بواسطة خبير واحد إذا اتفق الخصوم جميعا على ذلك فيما بينهم وليس للمحكمة في هذه الحالة أن تخرج على إجماع رأي الخصوم وتقرر إجراء الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء.

وبمقتضى نص الفقرة الثالثة من المادة 86 من ق إ ج فانه لا يمكن أن يعين كخبير الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق، كما يحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الأخر، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة ويجب أن يكون الطلب مسببا

ويوجه إلى المحكمة الإدارية في اجل 8 أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي سعى إلى رده أو اجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة.

يجب أن يكون رد الخبير أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه وقبل انجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف، وهذا ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر يوم 19 فيفري 2001، فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادقا على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرا لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير في حين انه وبالنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة المحاسبية فان هذا الدفع جاء متأخرا وكان من المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من ق إ م ، مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد. (هنوي و تراعي، 2009، الصفحات 171-172-173)،

إن رد خبير من الخبراء يقتضي ذكر الأسباب التي تبرر الاعتراض على قيامه للمهمة التي انيطت له، فلا يمكن لخبير في الخرسانات، عين مثلا لتقدير مبلغ إيجار محل تجاري، أن يفعل ذلك، والحال أن ليس له أي علم بذلك، ويمكن رد خبير مثلا إذا كانت له قرابة بأحد الأطراف. (اسكندر، 2002، صفحة 63)

"وفي حالة رفض الخبير القيام بالمهمة المسندة إليه لسبب جدي طارئ وقع له استندت المهمة لخبير آخر بموجب أمر على عريضة يصدر رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالخبرة". (طاهري، 2005، الصفحات 28-29)

"كما لا يجوز للقاضي أن يأمر بخبرة في المسائل القانونية لأنها موكولة إليه". (نحيد، 2004، صفحة 53)

الفرع الثاني: مهام الخبير القضائي المحاسب في المنازعات الجبائية

تتمثل مهمة الخبير في فحص وتقييم المستندات والوثائق التي تتعلق بالمحاسبات وجميع المعاملات التي قام بها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة ويستند الخبير في عمله إلى القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية) وكذا قانون المالية والقوانين المكملة له ويستمتع لأقوال المكلف بالضريبة وعن أسباب عدم قبوله تسديد الضريبة والأدلة التي يتمسك بها. (طاهري، 2005، الصفحات 28-29)

الفرع الثالث: مصاريف الخبير

كل خبير قام بعمل معين بمقتضى حكم قضائي يستحق أناعابا مقابل العمل الذي قام به، فبعد انتهائهم من مهامهم، يقدم هؤلاء الخبراء كشف مصاريفهم وأتعابهم وتتم التصفية والرسم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار يصدره الوزير المكلف بالمالية، ويحق للخبراء وكذا لطرفي المنازعة الاعتراض في قرار رئيس المحكمة المحددة للأتعاب خلال أجل ثلاثة (3) أيام من تاريخ تبليغهم به، ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة ، أما في حالة الاستجابة لطلبه جزئيا فإنه يتحمل جزئيا كذلك مصاريفها في حدود ما يقرره القرار القضائي مع مراعاة ما كان عليه النزاع عند بداية عمليات الخبرة، وبخصوص مصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فيتحملها:

- إما الخزينة العمومية في حالة تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات محصلة لفائدة الدولة.

- وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعها مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة وهذا ما نصت عليه المادة 100 من ق إ ج. (هنوني و تراعي، 2009، الصفحات 179-180)

المطلب الثالث: خصوصية الخبرة القضائية المحاسبية في مجال المنازعات الجبائية

انطلاقاً من أن الأمور الجبائية تحتاج إلى خبرة في العمل المحاسبي والبيانات المالية، فلذلك فإن حسم المنازعات المتعلقة بموضوع الضرائب قد يكون متوقفاً على شهادة الخبرة، وعادة ما يكون الخبير مدقق حسابات.

الفرع الأول: إجراءات الخبرة القضائية في مجال المنازعات الجبائية

"يبدأ الخبير المعين مهمته، فيخبر الأطراف برسالة موصى عليها (المادة 53 من ق إ م) باليوم والمكان والساعة التي يجتمعون فيها للشروع في تنفيذ المهمة المنوطة به". (اسكندر، 2002، صفحة 62) "ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين بعشرة أيام على الأقل قبل بدء العمليات"، (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 173)

فيإذا حل اجل إجراء عملية الخبرة فان الخبراء يتوجهون إلى مكان إجراء العملية بحضور ممثل إدارة الضرائب وكذلك المحتج وممثله وإذا اقتضى الأمر بحضور رئيس لجنة الطعن للدائرة ويقوم هؤلاء بالمهمة التي انيطت إليهم من قبل الغرفة الإدارية، وفي حالة عدم انجاز الخبير المهمة المسندة إليه يعين في مكانه خبيراً آخر بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بهذا الإجراء، وفي حالة استلام إدارة الضرائب الاستدعاء من الخبير وتغيبت عن حضور عمليات الخبرة فان هذا لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة ولا يحق لها التمسك لاحقاً بهذا الدفع إمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف والاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف، ذلك انه لا يحق وهذا حسب ما جاء في قرار أصدرته الغرفة الإدارية في تاريخ 27 أبريل 1998 والذي جاء فيه: " ولا يمكن للإدارة التمسك بخطئها".

أما بالنسبة لإخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة فهو إجراء جوهري يؤدي تخلفه إلى بطلان الخبرة حيث أن المشرع أجبر الخبير على استدعاء طرفي النزاع، وهذا حسب مل قضى به مجلس الدولة في قرار له صدر بتاريخ 23 أكتوبر 2000 في قضية مديرية الضرائب لولاية ميله ضد شركة التضامن لإنتاج البلاط إذ جاء فيه.

حيث أن المستأنف يزعم أن الخبرة أنجزت في غياب ممثل عنه، إذ أن المادة 53 من ق إ م تنص على انه يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة.

و الخبير الذي يسهي عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي يُعرض خبرته للبطلان، وبالتالي دون الالتفات إلى الدفوع الأخرى، ينبغي إذن إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد إبطال تقرير الخبير المودع لدى كتابة الضبط، فبالرجوع

إلى نص المادة 53 من ق إ م نجد أن المشرع جعل إخطار الخصوم بيوم وساعة إجراء الخبرة واجبا يقع على عاتق الخبير والذي لا يمكن للخبير عدم القيم به ولو قبل الطرفين ذلك ، فالنص أمر وجوبي ولا يقبل المخالفة أو التفسير ، فعلى القاضي تطبيقا لمبدأ الوجاهية في الإجراءات إثارته من تلقاء نفسه.

هذا الأخير الذي يهدف أثناء عملية إجراء الخبرة إلى تحقيق المساواة ما بين أطراف النزاع وعلى ذلك فانه مبدأ يتعلق بالنظام العام .

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الجبائية والشاكي أو ممثله وعند الاقتضاء رئيس لجنة الدائرة للطعن وينجزون المهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية .

وإذا تمت الخبرة في غياب احد الأطراف يكون مصير الخبرة البطلان وهذا ما جاء به قرار مجلس الدولة الصادر في 15 أكتوبر 2002 الذي جاء فيه:

وعليه من حيث الشكل: حيث استوفى الاستئناف جميع الأوضاع الشكلية المطلوبة لذا فهو مقبول شكلا.

في الموضوع : حيث فرضت على المكلف ضريبة قدرها 8191940.00 دج لكونه مقاولا في التجارة الحديدية يتلمسان.

حيث طعن المكلف بالضريبة في قيمة الضريبة أمام الغرفة الدراية لدى مجلس قضاء تلمسان الذي عين الخبير لتقدير الضريبة المستحقة حقا، فأجرى الخبير خبرته وقدر الضريبة المستحقة بمبلغ 928181897 دج.

حيث إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب.

حيث أنه فعلا وبالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل شك في صحتها لهذه الأسباب يقضي مجلس الدولة، علنيا وحضوريا وتمهيدا:

✓ من حيث الشكل: قبول الاستئناف

✓ من حيث الموضوع : قبل الفصل في الموضوع القضاء بتعيين السيد جمال كخبير في المحاسبة الكائن مكتبه بشارع الجمهورية الغزوات ولاية تلمسان للقيام بنفس المهمة المحددة بالقرار المؤرخ في 11 جويلية 1997 عن مجلس قضاء تلمسان.

وأن يقوم الخبير بمهمته في مدة ثلاثة أشهر من تاريخ تبليغه القرار الحالي، وبالتالي فحضور الأطراف إلى مكان إجراء الخبرة ضروري.

وبعد انجاز الخبرة يقوم عون إدارة مصلحة الضرائب بتحرير محضر يتضمن رأيه، وبعد الانتهاء من عملية الخبرة يقوم الخبراء بتحرير إما تقريراً مشتركاً وإما تقارير مستقلة.

ويودع الخبراء محاضرهم وتقاريرهم لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، كما حيث يمكن الأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن تطلع عليها خلال 20 يوم كاملة، إذ يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته غير انه في جميع الحالات إذا رأت الجهة الإدارية المختصة بأن الخبرة غير قانونية أو ما زالت ناقصة في بعض أجزائها فلرئيس الغرفة الإدارية يأمر بإجراء خبرة تكميلية (هنوني و تراعي، 2009، الصفحات 173-178)، وهذا وفق ما جاء في المادة 86 الفقرة الأخيرة "إذا رأت المحكمة أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية". (قانون الاجراءات الجبائية، المادة 86، 2023)

"أما بالنسبة للبيانات الواردة في الخبرة فانه لا يمكن الطعن فيها بعد الصحة أمام القاضي الإداري طالما لم يطعن فيها بالتزوير". (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 178)

كما للخبير الحق في الاستعانة بمترجم أو عدة مترجمين من بين المترجمين المعتمدين عند قيامه بمهامه أو يرجع إلى القاضي في ذلك، وله كذلك إخبار القاضي بكل العراقيل التي قد تواجهه عند أداء مهمته وللقاضي أن يستدعي الخبير في الجلسة ليستوضح منه بعض النقاط الغامضة إن رأى ضرورة ذلك. (قدادرة و يامة، 2021، صفحة 1502)

كما يمكن للخبير طلب تمديد المدة المحددة لإيداع الخبرة مع تقديم ما يثبت انه لا يستطيع انجازها خلال الآجال المحددة، حيث يتمثل الهدف منها هو تفادي سقوط إجراءات الخبرة في حالة عدم التقيد بآجال إيداع التقرير، لذا ينبغي اتخاذ الإجراءات التأديبية لكل خبير لم يحترم الآجال المحددة ولم يطلب التمديد. (بلول، 2021، صفحة 53)

الفرع الثاني: طبيعة المنازعات الجبائية التي تكون محل انتداب خبير قضائي محاسب

أولاً: منازعات الوعاء الضريبي

أ- تعريف الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً أو سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة، كما يعرف انه المادة الخاضعة التي تفرض عليها وهو الشيء أو المجال الخاضع لها.

ومن أجل تحقيق العدالة الضريبية بين مختلف فئات المجتمع ينبغي على المشرع أن يضع أسس فرضهما بالنظر إلى الدخل الفردي لكل مواطن، ومدى قدرته على المساهمة في الأعباء العامة، وعلى هذا الأساس ينبغي أن يتم فرض الضريبة استناداً إلى مبادئ العدالة، العمومية والملائمة.

ب- أسباب ظهور منازعات الوعاء الضريبي

تتعدد أسباب نشوب هذه النزاعات بالنظر إلى طبيعة الممارسات التي يقوم بها المكلف بالضريبة الذي قد يكون السبب في ظهور هذه النزاعات، أو بالنظر إلى السلطات والامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل التدخل وإعادة عملية فرض الضريبة في حالة الشك في التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة، ويمكن تلخيص أهم أسباب ظهور هذه المنازعات في:

1- عدم تصريح المكلف بمدخله أو وقوعه في أخطاء: ما يميز النظام الجبائي الجزائري أنه نظام تصريحي، يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي يقدر جزافيا دخله السنوي وعلى أساس هذا التصريح يتم تحديد مقدار الضريبة الواجب تسديده، إلا أن إدارة الضرائب قد تشكك في حالات معينة في التصريحات التي يدلي بها المكلف، مما يجعلها تتخذ إجراءات التحقيق اللازمة من أجل إثبات ذلك، ومن أهم الوسائل التي منحها قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراء التحقيق في الوثائق ومراقبتها من طرف مفتش الضرائب الذي يتحدد اختصاصه بالجهة التي يمارس فيها المكلف نشاطه وحسب نص المادة 19 من نفس القانون فإن المفتش يراقب تصريحات المكلف ويطلب توضيحات وتبريرات كتابية، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق الحسابة المتعلقة بالبيانات والعمليات وموضوع الرقابة.

2- وفي حالات أخرى قد ترد أخطاء في التصريح الذي يدلي بها المكلف بالضريبة دون أن يتعمد في الوقوع في الخطأ أو التحايل من أجل عدم التصريح بحقيقة موارده المالية، وإنما يعود ذلك إلى تعقد العمليات الحسابة وصعوبتها الشيء الذي قد يوقع المكلف في الخطأ، إلا أن هذه الحالة قد لا تطرح نزاع حقيقي مادام أنه يتم تصحيح الأخطاء من طرف أعوان الإدارة الضريبية المختصين في تحديد مختلف العمليات الحسابة، وفي حالة قبول المكلف بالتصحيح الذي يقول به العون المعني فلا يؤدي ذلك إلى نشوب نزاع، بشرط أن يتم اكتشاف هذا الخطأ أثناء فرض الضريبة وليس بعد تحصيلها.

إذا تم التوصل إلى دليل يثبت بأن المكلف لم يقدم تصريحا حقيقيا لمداخله أو أنه وقع في أخطاء أثناء التصريح، فتقوم مفتشية الضرائب المختصة بإعادة تقييم مقدار الضريبة الواجب دفعه، ويتم تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف المكلف، وذلك بعد أن يتم الحوار وتبادل الحجج بين الطرفين من أجل وضع تقدير مناسب للوعاء الضريبي، أو يتم الفرض التلقائي من طرف إدارة الضرائب بشكل انفرادي في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للوثائق اللازمة أو عدم مسك محاسبة منتظمة .

3- إقرار المشرع لسلطات وامتيازات لإدارة الضرائب في إعادة التقويم: من أخطر السلطات التي منها المشرع لإدارة الضرائب هو إعادة النظر في مقدار الضريبة التي يدفعها بصفة منفردة من طرف إدارة الضرائب دون اللجوء إلى القضاء للقيام بهذا الإجراء، ويتم ذلك سواء عن طريق الفرض التلقائي في حالة رفض المحاسبة، كعدم مسك الدفاتر الحسابة أو مسكها بطريقة غير مطابقة لأحكام القانون، أو أن المحاسبة لا تتضمن بيانات مقنعة أو أخطاء وإغفالات.

وقد يتم التقييم التلقائي كما أشارت إليه المادة 44 من ق.إ.ج وذلك في حالة استحالة الرقابة بسبب راجع للمكلف أو الغير، أو عندما يتبين من خلال التحقيق أن المكلف لم يقوم بمسك محاسبة قانونية، أو في حالة عدم تقديم تصريحاته بعد إنذاره من طرف مفتشية الضرائب المعنية، ومن أهم الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هذا التقويم عندما يتم اتخاذ الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة ويتبين بأن المكلف لم يقدم تصريحات صحيحة وأخفى بعض الموارد التي يتحصل عليها من النشاط الذي يمارسه أكيد أن هذا الفرض التلقائي للضريبة ينتج عنه اعتراض المكلف ورفضه تسديد الضريبة حسب التقييم الجديد وينشأ نزاع ضريبي بين الطرفين، ومن أجل الوصول إلى حل لهذا النزاع ينبغي على المكلف أن يتبع إجراءات التظلم الإداري المسبق أو ما يصطلح عليه بالشكوى الواجب تقديمها أمام المدير الولائي للضرائب مصحوبة بكل الأدلة والوثائق التي تثبت ادعائه، وفي حالة عدم قبول شكواه له طريق آخر للسوية هذا النزاع عن طريق عرضه على المحكمة الإدارية المختصة.

في أغلب الأحيان فإن مثل هذه المنازعات التي تعرض على القاضي الإداري ذات طابع محاسبي، ومن أجل الفصل فيها ينبغي اللجوء إلى إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، لاسيما الأمر بانتداب خبير مختص من أجل مساعدته في حل النزاع وتقدير مختلف العمليات الحسابية الناتجة عن فرض الضريبة ومدى صحة التقديرات التي توصلت إليها إدارة الضرائب.

ثانيا: منازعات التحصيل الضريبي

بعد تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة تحصيلها، وترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب للقيام بعملية التحصيل الضريبي، والتي تتم عبر مرحلتين أساسيتين:

أ- التحصيل الودي

حيث يقوم قابض الضرائب بإرسال الإنذارات الضريبية كأول مرحلة إلى المكلف بالضريبة، ويكون مبينا فيه مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الالتحاق، وأيضاً تاريخ الشروع في التحصيل.

ب- مرحلة التحصيل الجبري

وتعرف أيضاً بمرحلة استحقاق الضريبة حيث تنتهي المرحلة الأولى، قد يمنح المكلف آجالاً قانونية من أجل السداد قبل دخولها حيز الاستحقاق، قد تصل هذه الآجال إلى غاية 3 أشهر إذا كانت الضريبة مباشرة وضمن جدول جماعي، وقد تقلص هذه المدة إلى ثلاثين يوماً في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجداول الضرائب مباشرة والرسوم المماثل، كما تنخفض إلى 15 يوماً في حالة الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها.

وما نود أن نشير إليه أن قابض الضرائب لا يمارس المتابعات دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق ومن ثم وجوب تحصيلها، وتمارس هذه المتابعات والإجراءات وفق شروط حددها المشرع، والتي ينشأ عنها خلاف أو نزاع في حالة عدم احترامها والتقييد بها. (بدايرية، 2012/2011، الصفحات 60-61)

فيجب على المكلف أن يسدد المبلغ المحدد وإن لم يرضى بهذه الضريبة يطعن في أساس فرضها أو مقدارها ويطلب استردادها، ويتمثل الهدف من تقرير هذه القاعدة في ضمان استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية بالعودة إلى أحكام المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية يمكن تلخيص أهم النزاعات التي قد تنشأ في هذه المرحلة فيما يلي: (بلول، 2017، صفحة 359)

1- الاعتراض على إجراءات المتابعة

- الاعتراض على سند التحصيل: يمكن للمكلف أن يعارض كل إجراء يقوم قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توفرت فيه الشروط الوارد ذكرها في المادتين 153 و154 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلقة أساساً بشكل النسبة أو بأجال تبليغه وهي أسباب تتعلق بشكل الإجراء.

- الاعتراض على التحصيل القسري: عكس ما تطرقنا له بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة، فإن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساساً بالموضوع وستعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

تجدر الإشارة أن كلا الاعتراضين لا ينتج عنهما أي اثر قانوني بالمسبة لتوقيف إجراءات المتابعة. (امزيان، 2013/2012، الصفحات 246-247)

2- طلب وقف التسديد

أوجد المشرع الجزائري استثناء عن قاعدة ضرورة التسديد ثم الاعتراض حفاظاً على أموال الخزينة العمومية يتمثل في إمكانية طلب إرجاء الدفع كما نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، فمن خلال ما جاء في نص المادة يتضح أنه لقبول طلب وقف التسديد يجب على المكلف تقديم طلب الاستفادة من هذا الإجراء، أما في حالة عدم طلبه فلا يمكن وقف التسديد رغم وجود نزاع حول إجراءات التحصيل، ويجب على المكلف أن يقدم ضمانات تكفل عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية، (بلول، 2017، صفحة 364) ومن هذه الضمانات التزامه بأن يدفع 30% من نسبة الدين. (قانون الإجراءات الجبائية، المادة 74، 2023)

3- طلب إلغاء الحجز ورفع اليد على إجراءات غلق المحل أو بيعه

- طلب إلغاء الحجز: من أهم الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة هو إمكانية الحجز على أموال هذا الأخير فيمنع عليه التصرف في هذه الأموال عندما ينضح بأن حق الخزينة العمومية مهدد بالضياع"، وحسب نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الحجز ينفذ بعد ثلاثة أيام من الإشعار بالتنبية، وفي حالة الاستعجال يمكن تنفيذ الحجز في يوم واحد من تاريخ التبليغ، ويمكن للمكلف الذي حجزت أمواله أن يسعى أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع هذه المحجوزات بتقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل شهر من تاريخ الحجز، كما ينبغي على المكلف أن يقدم الوسائل الثبوتية التي على أساسها يمكن للمدير الولائي أن يستجيب لطلبه، أما في حالة عدم قبول الطلب فيحق للمكلف أن يلجأ إلى القضاء الإداري لرفع الدعوى الضريبية ضد المدير الولائي للضرائب الذي رفض الاستجابة لطلبه.

- طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعته: من أخطر السلطات التي منحها القانون لإدارة الضرائب هو اتخاذ إجراءات غلق المحل التجاري وبيعته في حالة رفض المكلف تسديد ما عليه من ديون ضريبية، كما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يتم غلق المحل المعني بعد إعداد تقرير من طرف المفتش المكلف بذلك ويقوم بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتمتع بهذه السلطة، وفي حالة إصدار القرار يتم تبليغه بصفة رسمية للمكلف بالضريبة وتمنح له مدة 10 أيام للدفع قبل تنفيذ القرار، أما حالة عدم تسديد ما عليه من ديون يتم تنفيذ القرار بشرط ألا تتجاوز مدة الغلق سنة أشهر كما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يتعلق ببيع محل المعني فيتم عن طريق قرار يصدره المدير الولائي للضرائب مع ضرورة ترخيص من طرف الوالي للقيام بإجراءات البيع نظرا لخطورة هذا الإجراء تتم عملية البيع بعد 10 أيام من إصاق إعلان بمقر المحل وبلوحة إعلانات البلدية يتضمن بيان اسم ولقب المكلف المعني وعنوانه، كل المعلومات المتعلقة بالمحل، القابض المباشر للعملية و ساعة القيام بعملية البيع.

ونظرا لخطورة كلا من الإجراءين فأكد أن المكلف بالضريبة سيقوم برفع تظلم خلال الأجال القانونية، وباعتبار أن الطعن لا يوقف عملية الغلق أو البيع فإن المعني سيقوم برفع دعوى إدارية ضمن شروط الاستعجال من أجل أمر المدير الولائي بوقف تنفيذ قرار الغلق أو البيع إلى حين الفصل في دعوى الموضوع. وفي غالب الحالات فإن القاضي الإداري يأمر بوقف كل الإجراءات نظرا لمساسها المباشر بحقوق المكلف بالضريبة، لأنه في حالة بيع المحل سيؤدي ذلك إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلا خاصة إذا اتضح من خلال وقائع الملف أن أعوان الإدارة الضريبية لم يحترموا إحدى الإجراءات الشكلية الضرورية لبيع المحل التجاري أو المهني.

لكن حسب اعتقادنا فإن سبب الإشارة فقط إلى النوعين من الضرائب ناتج عن تعقد النزاعات المتعلقة بالنوعين وكثرتها كما أن في مثل هذه الضرائب تثار إمكانية وقوع الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها على خلاف حقوق

التسجيل والطابع التي لا تثار بشأنها نزاعات يحجم وتعد تلك التي تثار في مجال الضرائب المباشرة خاصة. (بلول، 2017، الصفحات 356-362)

المطلب الرابع: إيداع تقرير الخبرة ومدى حتمية الأخذ بنتائجها، وأهمية الخبرة القضائية المحاسبية في مجال المنازعات الجبائية
بعد قيام الخبير بكامل الإجراءات والمهام المسندة إليه من طرف القاضي يتبقى له منح رأيه المتمثل في تقرير الخبرة التي توجز ما توصل إليه الخبير من حقائق ووقائع في المسألة محل المنازعة، وستتناول فيما يأتي إجراءات وشروط إيداع تقرير الخبرة والقواعد التي تحكمه.

الفرع الأول: إيداع التقرير

تودع النسخة الأصلية لدى كتابة ضبط المحكمة التي أمرت بالخبرة. (قانون الاجراءات المدنية، المادة 49)

ويسجل كاتب الضبط إيداع التقرير تسجيلاً رسمياً، في دفتر مؤرخ، وموقع، ويعطي التقرير رقماً.

ويمنح المتقاضى الذي يُمنح المساعدة القضائية، نسخة مجاناً.

ويتم إيداع التقرير على يد الخبير نفسه، وهو المسؤول الوحيد عليه، حتى تاريخ إيداعه.

وله أن يرفع تقريره بواسطة البريد، تحت ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، إلى كاتب ضبط المحكمة التي تكون القضية منشورة لديها، وتذكر المادة 49 أن الخصوم يحاطون علماً بإيداع التقرير. وعلى الخبير أن يفعل ذلك مبدئياً.

ولا تنتهي مهمة الخبير إلا بإيداع التقرير المسجل قانوناً من قبل كتابة الضبط. (اسكندر، 2002، صفحة 77)

الفرع الثاني: مدى حتمية الأخذ بنتائج الخبرة:

تكاد تجمع تشريعات الدول على أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة ولا يلتزم به القاضي ويبقى تقدير عمل أهل الخبرة من المسائل الموضوعية والواقعية التي يستقل بها القاضي الموضوع. فهذه القاعدة وطبقا المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد تطبيقها في قانون الإجراءات الجبائية، فتبقى السلطة التقديرية عند أخذ برأي الخبير للقاضي الإداري عند الفصل في النزاع الجبائي، حيث نميز حالتين في مدى التزام المحكمة الإدارية برأي الخبير القضائي.

أولاً: حرية الأخذ برأي الخبير

للقاضي الإداري دور محوري في العدالة الجبائية ودعم ثقة المتقاضين في الحصول على حقهم في المنازعة الجبائية، إلا أنه قد يجد صعوبات في الفصل في النزاع الموضوع أمامه، وسعيًا منه للوصول إلى الحقيقة فإنه يأمر بإجراء الخبرة، لكن السؤال المطروح هل يلتزم القاضي الإداري اجبراً برأي الخبير القضائي؟

يمكن للمحكمة الاكتفاء برأي الخبير إذا اقتنعت بصحته ولا تكون ملزمة بالرد استقلالاً على الطعون الموجهة للتقرير، ولكن لا يمكن لها أن تبني حكماً على تقرير الخبير إذا قام بعرض الأسباب والنتيجة التي توصل إليها، ما لم تورد المحكمة أسباب حكمها ما يرفع هذا التعارض، وبالتالي فإن المحكمة تأخذ برأي الخبير في تقريره مع بناء رأيها على أسباب أخرى.

فحينما تقتنع المحكمة الإدارية باكتمال الأبحاث والتحقيقات المحاسبية التي قام بها الخبير وبسلامة الأسس والأسباب التي بني عليها رأيه، فالمحكمة الإدارية تتخذ من تقرير الخبير الجبائي سبباً لحكمها، وعملاً بنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، "القاضي غير ملزم برأي الخبير"، فالخبرة عملية فنية.

وبهذا تكون للقاضي الحرية الكاملة في تقدير رأي الخبير فله أن يأخذ به أو يرفضه وله أيضاً الأمر بإجراءات أخرى للوصول إلى الحقيقة، كما يحق له أن لا يلتزم برأي الخبير، كما له بإصدار حكم يخالف رأي الخبير لأن القاضي لا يمكن أن يحكم بغير ما يقتنع به.

ثانياً: حرية رفض رأي الخبير

إذا كانت المحكمة الإدارية غير مقتنعة بنتائج تقرير الخبير الضريبي، فإن لها أن تصدر حكماً على أساس مختلف عما جاء بالتقرير خصوصاً إذا استندت إلى وسيلة إثبات أخرى لتكوين حكمها أو إذا أمرت بخبرة تكميلية وفق ما نصت عليه المادة 86 الفقرة العاشرة من قانون الإجراءات الجبائية، لكن لا يكون لها استبعاده مجرد أن لها السلطة التقديرية في الأخذ بتقرير الخبير ما لم تبين الأسس التي بني عليها التقرير المستبعد وبيان أسباب رفضه واستبعاده.

لكن في غالب الأحيان يؤخذ بتقارير الخبرة القضائية وخاصة في المادة الضريبية، لكونها تمثل الدعائم الأساسية لبناء حكم القضاء الإداري، فالاستعانة بأهل الخبرة في المسائل الفنية والتقنية ما هو إلا الاعتراف بالنقص الموجود في معارف القضاء.

حيث يجب على القاضي أن يسبب عدم الأخذ بتقرير الخبرة، وللمحكمة أن تأخذ منه بالقدر الذي تقتنع به وبصحته على أن تعلق ذلك أيضاً. (قدادة و يامة، 2021، الصفحات 1503-1504)

الفرع الثالث: أهمية الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية راجع إلى التطور السريع الطارئ على القوانين ، فمنذ أن دخلت الخبرة في الجزائر اقتصاد السوق والمشرع يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في المجال الاقتصادي وذلك بتعديله لنصوص من سنة إلى أخرى، مما نتج عنه عدم إلمام بهذه النصوص من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة وغموض البعض من هذه القواعد القانونية التي تحتاج إلى تعليمات ومذكرات لشرحها من جهة أخرى.

وهذا مما أدى إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى في فرض الضريبة، الأمر الذي جعل النزاعات الجبائية في تزايد وتشعب أكثر، وزادت الحاجة إلى الخبرة في هذا المجال من أجل إبراز النقاط الدقيقة التي تقوم عليها الضريبة، خاصة لما يتميز به هذا الميدان من تقنيات عالية في المحاسبة التي تستدعي تدخل ذوي الخبرة والكفاءات العالية في هذا المجال. (بنت خوخ،

(2023)

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي تم التعرف فيه على أهم الأسس النظرية للخبرة القضائية المحاسبية كدليل إثبات والمنازعات الجبائية كشكل من أشكال المسائل الإدارية التي تطرح على القضاء الإداري كون أن الإدارة العامة طرف فيها وذلك، في ظل التعقيد الذي تشهده المسائل الجبائية، ومحاولة لإيجاد العلاقة التي بين كليهما من خلال التعرف على الدور الذي يقوم به الخبير المعين في هذه المسائل والمتمثل في عمله المحاسبي المحض، إذ تُمنح للقاضي السلطة التقديرية في اللجوء إليه به لصعوبة تطبيق والفهم الصحيح للنصوص والأحكام القانونية المنظمة للمنازعات الجبائية والتي تتسم بالتعقيد لطابعها التقني المحاسبي.

تمر المنازعة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء إلى المستوى الإداري الذي يتم فيه رفع التظلم الإداري بداية إلى اللجوء إلى لجان الطعن ثانية والتي تتمتع بطابع الاختبارية قبل المرور إلى القضاء واللجوء للخبرة القضائية المحاسبية والتي تشكل هي الأخيرة من وسائل الإثبات في المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الجبائية بصفة خاصة، أجازها المشرع من أجل تحقيق العدالة وإنارة القضاء الإداري في تسوية المنازعات الجبائية بسبب عدم وجود قضاة متخصصين الذي يزيد حتمية اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية لسد الفراغ المعرفي المحاسبي للقضاة، وهذا ما يبين مدى أهمية العمل الذي يقوم به الخبير القضائي في المحاسبة والتأثير الذي يلعبه في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، وأهمية وحجم المسؤولية الملقاة على عاتقه.

الفصل الثاني:

دراسة حالة تطبيقية بـمديرية

الضرائب لولاية بسكرة

تمهيد

بعد التعرف على الجانب النظري لمراحل المنازعة الجبائية وكيفية تسويتها ابتداء من الشكايا على مستوى مديرية الضرائب وصولاً إلى القضاء والاستعانة بالخبير القضائي المتخصص بالميدان المحاسبي، إذ سنحاول الكشف عن إحدى جوانبها التطبيقية من خلال التعرف على مديرية الضرائب لولاية بسكرة بصفة عامة، وكذا التعرف على إجراءات ومختلف المراحل التي تمر بها في الواقع المنازعة الجبائية كما ذكرنا سابقاً من خلال وصف وتحليل ملف مكلف بالضريبة الذي سبق له رفع دعوى ضريبية تجاه المدير الولائي للضرائب.

وقبل التطرق لكل ما سبق وجب تقديم بطاقة تعريفية عن محل الدراسة

- المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب ولاية بسكرة
- المبحث الثاني: دراسة ملف لمكلف بالضريبة على مستوى الإدارة الجبائية
- المبحث الثالث: دراسة ملف المنازعة الجبائية للمكلف بالضريبة على مستوى القضاء (المحكمة الإدارية)

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية بسكرة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، وهذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، حيث سنتناول في هذا المبحث تقديم شامل للمديرية من خلال التعريف بها والتعرف على هيكلها التنظيمي والمديريات الفرعية التي تتضمنها.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

توجد المديرية العامة للضرائب في عشر نواحي تسمى بالمديرية الجهوية وتتمركز في: الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر) وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار، كما توجد أربعة وخمسون (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة (6) مديريات ولائية وكذا وهران بما مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 11/02/1991 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية تأسست مديرية الضرائب لولاية بسكرة علما أنها تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها.

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية و تصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة. (المديرية العامة للضرائب)

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم... الخ، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب، حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من أربعة مكاتب:

1. مكتب الجداول: بحيث يقوم ب:

- يهتم بتأسيس الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وكذا مصادقتها.
- حفظ وترتيب الجداول وتوفير وإعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيدية.
- إصدار المستخرجات من الجداول.

2. مكتب الإحصائيات: من مهامه ما يلي:

- استلام ومركزة حالات الدورية الإحصائية الصادرة عن جميع هياكل الدولة.
- إعداد وتبليغ المجموعات والهيئات المحلية بالبيانات والعناصر الجبائية التي تدخل في إعداد الميزانيات.

3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف بضمان ما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحويل وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحويل: ويكلف ب:

- دفع نشاطات التحويل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، خصصوا مهام المراقبة وتنفيذها.
- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات التحويل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات:

1. مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2. مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف ب:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بالصرف بالإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2. مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3. مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة
- إعداد الوضعية الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4. مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف ب:

- استلام واستغلال عق ود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل

1. مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف ب:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيح مناصب العمل، التي يشرع فيها الاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف ب:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية ؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3. مكتب الوسائل: ويكلف ب:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

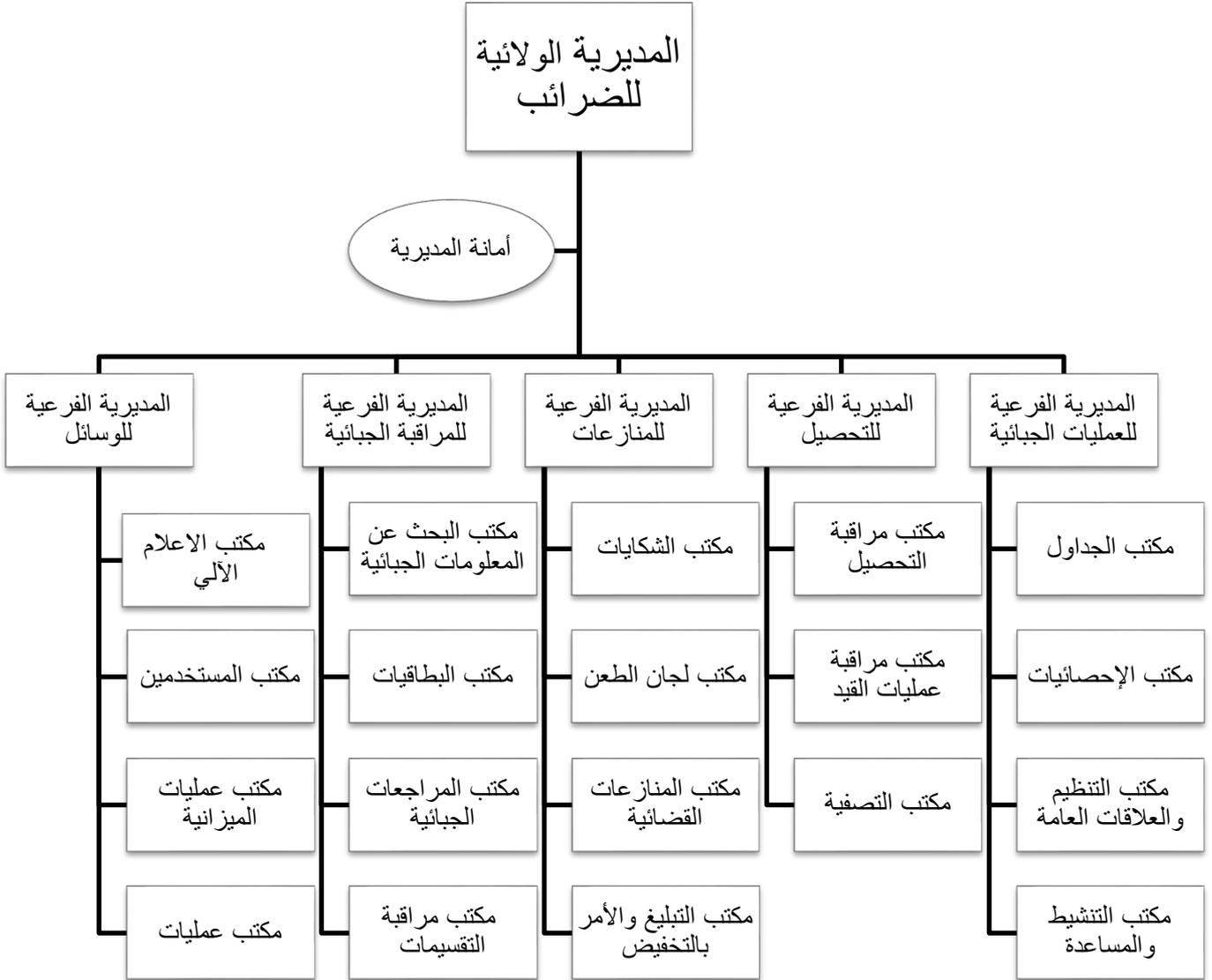
4. مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد بين المحلي والجهوي ؛

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: دراسة ملف المكلف بالضريبة على مستوى الإدارة الجبائية

بعد تناولنا للجانب النظري للموضوع محل الدراسة سنتناول فيما سيأتي دراسة شاملة لمنازعة جبائية واقعية وجهت بدايةً إلى مدير الضرائب لولاية بسكرة من طرف المكلف بالضريبة (ب. ن) على مستوى الإدارة الجبائية بمراحلتيها:

- الإجبارية المتمثلة في رفع التظلم لدى المدير الولائي للضرائب بسكرة.
- والاختيارية المتمثلة في الطعن لدى لجنة الطعن الجهوية قسنطينة.

المطلب الأول: موضوع ملف المكلف بالضريبة

ومن أجل دراسة الملف على أكمل وجه وقبل دخول تفاصيل القضية يكون بداية التعرف على المكلف محل المنازعة ونشاطه الممارس ومعرفة أهم ما مر به المكلف قبل إصدار الورد الفردي في حقه.

الفرع الأول: معلومات المكلف بالضريبة

الجدول رقم (3): معلومات المكلف

الاسم واللقب	ب-ن
النشاط	شريك ومسير في "م.ذ.ش.و.و.ذ.م.م" X للأشغال العمومية "....." شريك ومسير في "م.ذ.ش.و.و.ذ.م.م" مؤسسة Y للاستيراد والتصدير.
العنوان	بسكرة

الفرع الثاني: مضمون ملف المكلف

- خضع المكلف بالضريبة السيد (ب.ن) في سنة 2015 للتحقيق العمق بمجمل الوضعية الجبائية الشاملة للسنوات 2011-2012-2013-2014، انتهت أعمال التحقيق في سنة 2016 وكشف هذا عن وجود دخل غير مصرح به من طرف المكلف، وبناء على النتائج المتوصل إليها بوجود دخل إضافي مكتشف غير مصرح من طرف الإدارة الضريبية تمت مطالبة المكلف بتكملة الضريبة.

- تم تبليغ المكلف بداية بتبليغ أولي مانحاً للمكلف الحق في الرد في غضون شهر من تاريخ الاستلام في حين أن المكلف قام بالرد إلا أنه تم إرسال التبليغ النهائي دون اعتبار الرد الذي قام بها المكلف من طرف الإدارة الضريبية متضمناً لجميع التغييرات الناتجة عن عملية التحقيق في دخل المكلف.

- و بناء على التبليغ النهائي قامت الإدارة الضريبية بإرسال ورد فردي متضمن الضريبة الواجبة الدفع وفي هذه المرحلة لا يحق للمكلف تقديم أي ردود أو تبريرات فيما يخص عملية التحقيق، والوسيلة الوحيدة الممنوحة له قانوناً إذا رأى أن الضريبة المفروضة

غير مناسبة له الطعن على مستوى الإدارة الضريبية واللجوء إلى القضاء في حالة عدم استجابة الإدارة الضريبية لمطالب المكلف في مدة لا تتجاوز 31 ديسمبر من السنة الثانية من تاريخ استلام الورد الفردي.

حيث يكون الطعن الأولي المتمثل في التظلم الإداري وهي من المراحل الإجبارية كما ذكرنا سابقا قبل اللجوء إلى القضاء إذ لها شروطها وآجالها.

المطلب الثاني: رفع التظلم الإداري أمام المدير الضرائب لولاية بسكرة

قام المكلف بالضريبة السيد (ب.ن) بتقديم شكايها إلى مدير الضرائب لولاية بسكرة وذلك على مستوى مكتب الشكايات للمديرية الفرعية للمنازعات مطالبا فيها بإلغاء مبلغ 67.594.984.00 دج وهي IRG ET PR من الورد الفردي رقم .. لسنة ..

ملاحظة: الطعن لدى المدير الولائي للضرائب بناء على المبلغ المتنازع فيه إضافة إلى كون أن موضوع المنازعة الجبائية على الدخل الإجمالي التي تستوجب الطعن لدى المدير الضرائب دون سواه لإعادة الدراسة.

الفرع الأول: محتوى الشكايا الموجهة للمدير الولائي للضرائب

جاء في الشكايا المرفوعة من طرف المكلف ما يلي : وجهت الشكايا إلى السيد مدير الضرائب لولاية بسكرة مطالبا فيه السيد (ب.ن) بإلغاء الضرائب والغرامات الواردة في الورد رقم بمبلغ يقدر ب 67.594.984.00 دج المتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي وغرامات التأخير مفصلة 54.075.988.00 دج حقوق الضريبة على الدخل الإجمالية و 13.518.996.00 دج غرامات التأخير ذاكرا الأسباب التالية بخصوص الورد الصادر اتجاهه:

أولا- إن التبليغ النهائي رقم .../م و ض/ م ف ر ج/ م ت ج/ ف ب/... والمتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة « VASFE » للسنوات 2011-2012-2013-2014 يتضمن:

اعتماد المحققين على معلومات جاءت في تعديل القانون الأساسي للشركة عدد 2014/.. بتاريخ 2014/../... محرر من طرف الأستاذ "....." وهذا القانون الأساسي المذكور لا علاقة له ب "م ذ ش و و ذ م م" مؤسسة Y للاستيراد والتصدير.

ثانيا- التبليغ النهائي رقم .../م و ض/ م ف ر ج/ م ت ج/ ف ب/... والمتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة « VASFE » للسنوات 2011-2012-2013-2014 تم تعريفي بمبلغ 67.594.984.00 دج يشمل 54.075.988.00 دج حقوق الضريبة على الدخل الإجمالية و 13.518.996.00 دج غرامات التأخير وجاء هذا التعرير نتيجة عملية رفع رأس مال الشركة Y للاستيراد والتصدير خلال سنة 2014 تطبيقا لأحكام المادة 23 من قانون المالية لسنة 2014 التي عدلت أحكام المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تقضي ب:

ألا يسلم الاعتماد فيما يخص أنشطة استيراد الذهب والفضة والبلاطين الخام نصف المصنع أو المصنع إلا للأشخاص المعنويين ذوي رأسمال اجتماعي لا يقل عن 200 مليون دينار. وبالنسبة لهؤلاء الأشخاص تقتصر عملية استيراد المصنوعات المصنعة على الجواهر الفاخرة.

ومن أجل استمرار الشركة في النشاط قمت بعملية رفع رأس المال عن طريق تحرير مبلغ 20% من الحصص النقدية بمبلغ 36.750.0000 دج أمام الموثق "....." بعقد محرر تحت رقم .../.. بتاريخ ../../2014.

وبسبب عدم توفر السيولة النقدية حينها قمت بتسجيل 80 % من الحصص المتبقية غير المحررة ضمن ديون اتجاه الشريك وهو الشيء الذي سجلته وتبته محاسبة الشركة المصادق عليها من قبل محافظ الحسابات دون أي تحفظ والتي يتم إيداع وإشهار حساباتها الاجتماعية في أجلها المحددة قانونا.

ومن أجل تحرير نسبة 80% من الحصص لجأت إلى الاقتراض من أشخاص مختلفة وهي عمليات لم يتم تسجيلها في محاسبة الشركة لأني اعتبرتها بعد استشارة محاسب الشركة ومحافظ الحسابات، تصرفات وعمليات لا تخص نشاط الشركة بل تخص الشريك شخصيا وهذا ما نص عليه قانون النظام المحاسبي الجزائري بالفصل بين نشاط الشركاء ونشاط الشركة وفي المقابل ذكرت مصالحكم في تبليغها عدم وجود قرينة إثبات تبرر استلام المبالغ المقترضة من طرف الشريك وهذا القياس من أجل تقديم الحجة والدليل أقدم لكم رفقة هذا الطعن أحكام قضائية نهائية تبين مطالبة المقرضين لي أموالهم التي اقترضتها منهم بهدف رفع رأس مال الشركة وهي مفصلة كالآتي:

- حكم: رقم الجدول 16/..... رقم الفهرس 17/.... تاريخ الحكم: 2017/..../. مبلغ دج
- حكم: رقم الجدول 17/..... رقم الفهرس 17/.... تاريخ الحكم: 2017/..../. مبلغ دج
- حكم: رقم الجدول 16/..... رقم الفهرس 16/.... تاريخ الحكم: 2016/..../. مبلغ دج
- حكم: رقم الجدول 16/..... رقم الفهرس 16/.... تاريخ الحكم: 2016/..../. مبلغ دج

ثالثا- لم يأخذ المحققون بعين الاعتبار القواعد والأسس الضريبية على الدخل الإجمالي المقدرة ب دج المفروضة من إدارة الضرائب على "م ذ ش و و ذ م م" مؤسسة Y للاستيراد والتصدير المبلغ في التبليغ النهائي رقم 2016/C.SRV/..

في ../../2016 الصادر عنه الورد رقم .. لسنة 2017. (أنظر الملحق 1 ص 2)

وفق ما أقره وذكره المكلف السيد "ب.ن"

نرى بأن هناك إجحاف في حق المكلف من طرف الإدارة الضريبية وفق ما رآه في فرض الضريبة وأنها غير مؤسسة حيث اعتمدت المصالح الضريبية على قانون أساسي لا علاقة له بالشركة Y للاستيراد والتصدير، كما نرى تحميل المكلف عبء ضريبي

لممارستها شكلين من أشكال الرقابة على نفس الموضوع، كما يبدو أن إدارة الضرائب كانت تجهل بأن تمويل عملية رفع رأس المال التي كانت ضمن ديون اتجاه الشريك 80% مصدره الاقتراض، وهذا ما لم تأخذه إدارة الضرائب بالحسبان في عملية التحقيق. فيما يتبقى على المكلف تقديم كل الحجج التي تثبت مطالبه إلى حين صدور قرار المدير الولائي للضرائب فيما يخص شكايته.

الفرع الثاني: التحقيق في الشكايا

أرسلت الشكايا إلى نيابة مديرية المنازعات لإعادة دراستها من طرف مكتب الشكايات والنظر في الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف، وبعد دراسة الطعن المقدم من طرف المكلف (ب.ن) والبت في القضية تم الرد عليه من طرف مدير الضرائب كما يلي:

أولا- في الشكل: مقبولة

ثانيا- في الموضوع: رفض طلب المعني والتسوية الصادرة في حق المكلف بالورد الفردي رقم ../2016 صحيحة بناء على النقاط المحتج عليها من طرف المكلف وتم الإجابة عنها كالآتي:

- 1- لقم تم اعتماد المعلومات الواردة بالعقد رقم ../2014 المحررة من طرف الأستاذ "....." ولم تحضروا العقد المحتج به في شكايتكم.
 - 2- الأحكام القضائية الخاصة بالاعتراف بدين تمت بعد أن تم إصدار الورد الفردي وبعد استكمال التحقيق الجبائي ولم تكن في سنة الاقتراض 2014 إضافة إلى انه لم يتم إثبات الاقتراض فعليا من خلال تبرير استلام المبلغ المقترض (حسب المبلغ في الحساب البنكي، استلام شيك.. الخ)
 - 3- التحقيق الخاص في محاسبة الشركة كان للشركة Y للاستيراد والتصدير ولا يخص شخصكم لان الذمة المالية مستقلة لكل طرف عن الآخر إضافة أن تاريخ التحقيق في المحاسبة لا يتزامن مع تاريخ التحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية.
- وجاء في قرار رفض الشكوى انه بإمكان المكلف الطعن في هذا القرار إما باللجوء إلى لجنة الطعن الجهوية في أجل مدته أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار، أو إلى المحكمة الإدارية المختصة.... في أجل مدته أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار طبقا للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثالث: الطعن أمام لجنة الطعن الجهوية - قسنطينة -

بعد استلام المكلف (ب.ن) قرار المدير الولائي للضرائب بسكرة للتظلم الإداري بالرفض الكلي لشكواه، له اللجوء إلى لجان الطعن الجهوية في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض الكلي أو الجزئي.

الفرع الأول: محتوى الطعن الموجه إلى لجنة الطعن الجهوية قسنطينة

قام المكلف (ب.ن) بتاريخ 2020/12/.. بالطعن من اجل نفس الموضوع وهو إلغاء مبلغ 67.594.984.00 دج الذي يخص الضريبة على الدخل الإجمالي وغرامات التأخير، وجاء في الطعن الموجه إلى السيد رئيس لجنة الطعن الجهوية بقسنطينة من طرف المكلف (ب.ن) شارحا قضيته وبأنه قدم جميع التفسيرات اللازمة مدعومة بالحجج، لكن لم يتمكنوا من إقناع مدير ولاية بسكرة بمراجعة هذه الضرائب ومراجعة تسوية هذه الضرائب.

*وجه الطعن إلى اللجنة الجهوية للطعون - قسنطينة - وذلك بناء على المبلغ المتنازع فيه حيث طبقا ل ق.إ.ج: تبدي لجن رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج).

جاء في طلب الطعن:

- أن وضعه الضريبي كان موضوع تحقيق محاسبي توقف في سنة 2014 الذي نفذته خدمة البحث والتحقق (SRV)، مستهدفا كل من IBS TAP ET IRG/RCM للسنتين الماليتين 2012 و 2013 فيما يتعلق بشركته Y للاستيراد والتصدير، ونتج عن هذا التحقق تذكير بالحقوق والعقوبات بمجموع

- وفي نفس الوقت الذي تم فيه هذا التحقق، ذكر المكلف أنه خضع أيضا لشكل آخر من أشكال الرقابة التي استهدفت شخصه، وقد تم الاحتفاظ به في برنامج التدخل لعام 2015 من قبل دائرة ضرائب بسكرة. حيث خضع للتحقق المتعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فيما يتعلق بدخله للسنوات المالية 2011 و 2012 و 2013 و 2014، وقد تم إجراء هذا التحقيق في عام 2015 واکتمل في عام 2016، ونتج عنه عدد معين من التصحيحات على إقرارات الضريبة على الدخل الخاصة به، والمطالبة بتكملة الضريبة (IRG/BIC) بمبلغ 67.594.984.00 دج، ومنه فقد خضع وضعه الضريبي كشخص طبيعي وشخص اعتباري إلى شكلين من الفحوصات في وقت واحد والتي اعتبرها ضغطاً ضريبياً وأيضاً انتهاكاً للتعليمات الواردة في المنشور رقم MF / DGI / بتاريخ 2000/02/15، والتي تنص في فقرتها على التعامل مع معايير الاختيار التي يجب أن يتم

اختيار الأشخاص الخاضعين لها على أساس معايير ومعايير موضوعية من أجل التوصل إلى اختيار حكيم في المسألة، وهي:

○ الأشخاص الذين كشف التفتيش عن تفاوتات كبيرة بين الإيرادات المكتتب بها في الإقرارات السنوية والنفقات الظاهرية وسيئة السمعة.

○ الأشخاص الذين توجد قرائن جديده ضددهم بالاحتيال على الرغم من أن التحقق من حساباتهم لم يؤد إلى تعديلات أو

○ أدى إلى تعديلات طفيفة.

○ عندما يكتشف التفتيش، بعد فحص متعمق، أدلة ملموسة تدعو إلى التشكيك في صدق التصريحات الصادرة فيما يتعلق

بـ IRG.

○ أثناء التدقيق المحاسبي، يكشف استخدام بعض بنود الميزانية العمومية (الحساب الجاري للمساهمين، والأرباح الموزعة، وما إلى ذلك) عن تباينات كبيرة بين الدخل المعلن من قبل الشركاء وحاملي الأسهم والدخل الذي حصلوا عليه بالفعل.

○ الأشخاص الذين ليس لديهم سجل ضريبي والذين يشير أسلوب حياتهم إلى تحقيق دخل مخفي كبير، لم تكن إدارة هذه العلاقة المتنازع عليها مع مدققي الحسابات من جهة، وخدمات التقاضي SDCTX DIW من بسكرة من جهة أخرى، متقنة لعدم تلقيها أي صدى إيجابي أو أي تفاهم.

لهذا السبب، طلب من الرئيس وأعضاء لجنة الاستئناف التفضل بمنحه ميزة الدفاع عن نفسه بالعناصر الموضحة من خلال المعلومات الإضافية الموضحة أدناه:

بادئ ذي بدء، يجب أن نتذكر أن المراجعين اعتمدوا نمجًا لا يخضع لأي منطق. من الرصيد النقدي، شرع المدققين في تسوية وضعي الضريبي من حيث PIRG / الربح. من خلال هذا الرصيد النقدي، قدروا أن المبلغ الإجمالي لمصروفاته مقارنة

بالموارد التي تمكنت من التصرف فيها خلال الفترة التي تم التحقق منها متوازنة بنتائج سلبية لذلك، سلطوا الضوء على عدم التوازن في إثبات وجود دخل غير معلن مقارنة بالإمكانات المتاحة.

بالإضافة إلى ذلك، في الأموال المتاحة المستخدمة خلال الفترة الخاضعة للتحقق، أخذ المدققين في الاعتبار الزيادة في رأس مال شركتي Y للاستيراد والتصدير EURL تدخلت في 2013/03/..

في الواقع، في عام 2013، شرعت في زيادة رأس مال شركتي الذي كان في البداية نقدًا وهو حاليًا DA..... وقيمت بزيادته من خلال أسهم جديدة، أي مساهمة التأسيس دج.

وردًا على اقتراح التعديل الذي قدمه قسم التدقيق، قمت بصياغة جميع التفسيرات المتعلقة بهذه المساهمة من خلال تقديمها مع دليل ملموس على منشأ هذا التمويل، لكن كل هذه المبررات الاستدلالية لم تستطع إقناع المدققين بإعادة النظر في موقفهم.

الفرق الذي يعتبره المدققين مصروفًا غير مبرر، فهو يمثل قرضًا كان علي التعاقد مع أربعة أشخاص نيابة عن شركتي.

بالإضافة إلى ذلك، تم سداد هذه القروض للأشخاص المعنيين عن طريق محضر بأمر من المحكمة، جميع الوثائق المؤيدة لهذه المؤشرات مرفقة بهذا النداء.

ولهذه الغاية، أطلب الكفاءة الفنية والمهنية لرئيس وأعضاء اللجنة، للموافقة على قبول شكاوي من أجل مراجعة العملية ونتائج هذا التحقق الشامل من الوضع الضريبي معًا.

الفرع الثاني: قرار لجنة الطعن الجهوية - قسنطينة-

تقوم اللجنة الجهوية متمثلة في أعضائها:

- ✓ خبير محاسب رئيسا.
- ✓ المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل عن المديرية الجهوية للخرزينة؛ برتبة نائب مدير .
- ✓ ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ✓ مثل عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ✓ ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ✓ مثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

بالنظر في قرار المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال اجتماع يحضره أعضائه والمكلف (ب.ن) والمدير الولائي للضرائب والكاتب من أجل الاستماع لأقوال المكلف وملاحظاته، بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر.

وبعد دراسة الطعن من طرف اللجنة بتاريخ .. أبريل 2021 أبدت هذه الأخيرة رأيا يقضي بالرفض الكلي في الشكايا من طرف المكلف (ب.ن) بعد المصادقة على آراء أغلبية الأعضاء الحاضرين مع تقديم الأسباب القانونية لذلك والمتمثلة في:

أولا- من حيث الشكل: طعن مقبول

ثانيا- من حيث الموضوع: رفض الطعن نظرا لكون الاعترافات بالدين المقدمة كوثائق ثبوتية تخص الشركة ذات الشخص الوحيد (شخص معنوي) وليس شخص طبيعي.

- ويتم تبليغ رأي اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب، خلال عشرة أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة، ثم إبلاغ المكلف (ب.ن) برأي اللجنة.

*يعتبر رأي اللجنة الجهوية رأي واجب التنفيذ من قبل الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة معا.

المبحث الثالث: دراسة ملف المنازعة الجبائية للمكلف بالضريبة على مستوى القضاء (المحكمة الإدارية)

بعد استلام المكلف (ب.ن) للإشعار بالرفض الكلي أمام كل من المدير الولائي للضرائب ولجنة الطعن الجهوية والذي لم يقبله، لجأ بطعن أمام القضاء (المحكمة الإدارية) في أجل لم تتعدى (04) أشهر من تاريخ استلامه الإشعار بالرفض عن طريق محضر قضائي، وذلك من خلال تحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية بسكرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية بتاريخ 11/ 03 2021/

المطلب الأول: تحرير عريضة افتتاحية أمام القضاء (المحكمة الإدارية)

أقام المدعي (ب.ن) بواسطة دفاعه الأستاذ "....." دعوى ضد المدعي عليها مديرية الضرائب لولاية بسكرة ممثلة في شخص مديرها ملتتمسا:

- قبول الدعوى شكلا،
- وفي الموضوع: إلغاء الجدول الضريبي رقم/.. المؤرخ في/.. بمبلغ إجمالي قدره 67.594.984.00 دج لعدم مشروعيتها، وفي الاحتياط تعيين خبير.

الفرع الأول: محتوى العريضة الافتتاحية

وهذا أهم ما جاء في عريضة المدعي السيد(ب.ن):

- أن المدعي شريك ومسير بشركتين ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، واثر تبليغ أولي في/.. قامت المدعي عليها بتحقيق معمق مجمل الوضعية الجبائية له أين تقدم برد في 2016/01/19 تضمن ملاحظات حول نتائج التحقيق وفي 2016/10/17 تم تحرير إبلاغ تضمن الأسس النهائية لرفض الضريبة على الدخل الإجمالي لسنوات 2011-2012-2013-2014 بمبلغ إجمالي قدره 67.594.984.00 دج، وبناء عليه حررت المدعي عليها جدول ضريبي فردي رقم/.. مؤرخ في/.. بالمبلغ المذكور، وتقدم المدعي بطعن لدى المدعي عليها وصدر قرار بالرفض ثم تقدم بطعن أمام رئيس اللجنة الجهوية للطعن أين صدر قرار بالرفض على أساس أن الاعترافات بالدين المقدمة كوثائق ثبوتية تخص الشركة ذات الشخص الوحيد (شخص معنوي) وليس الشخص الطبيعي ما دفعه للجوء إلى القضاء مؤكدا أن المحققين لاحظوا أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة تم رفع رأس مالها من 5.000.000 دج إلى 200.000.000 دج وان محاسبة الشركة تبرر جزء من المبلغ الذي تم ضحه بينما يبقى مبلغ 148.282.973 دج غير مبرر المصدر ما جعلهم يخلصون إلى أن المبلغ المذكور هو دخل حققه المدعي دون التصريح لدى مصالح الضرائب ودون أن يسدد الضريبة الخاصة به ومنه تم تغريمه وهو تأسيس متناقض ومخالف للقانون، وان المدعي قدم لهم إقرارات بدين رسمية لكنهم اعتبروها مخالفة للقانون وغرموا الشخص المعنوي بعنوان سنة 2013 وان استقلال الذمة المالية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي تقتضي تغريم المخالف دون غيره فضلا على عدم قانونية ازدواجية الضريبة، وانه في

حال تبرير الشخص المعنوي للأموال التي تم بموجبها رفع رأس ماله فانه بتعين اعتمادها إما في حالة عدم تبريره لها فانه يتعين تغريمه ولا يجوز تغريم الشركاء المساهمين أو المسيرين.

- أجابت المدعي عليها مديرية الضرائب بسكرة بموجب مذكرة جوابية بواسطة دفاعها الأستاذ "....." التمس فيها: رفض الدعوى لعدم التأسيس.

- وجاء في جوابها انه كان على المدعي تقديم صورة من الشكوى الأولية وهو إجراء جوهرى في رفع الدعوى وان المدعي ينشط فيشركة..... وكذا في وتعرض لتسوية محاسبية للسنوات من 2011 إلى 2014 تخص الضريبة على الدخل الإجمالي وأن الإدارة أصدرت جدول ضريبي رقم .../.. بقيمة 67.594.984 دج بعد استنفاد جميع الإجراءات، وأنه بعد الطعن أصدرت العارضة قرار بالرفض كما أصدرت لجنة الطعن الجهوية قرار بالطعن في 2021/04/26 وبالرجوع إلى الملف الجبائي فالمدعي لم يتمكن من الاستجابة لطلباتها بخصوص الجزء المعترف والمتمثل 80 % من مقدار أس مال الشركة إلى 200.000.000 دج بعد خصم 20 بالمائة الذي بقي بدون تبرير قانوني، وأن القروض المزعومة من طرف الغير لم تكن محاسبة ولم تسجل ولم يثبت صحتها لذا تعتبر مداخيل لم يصرح بها وان المدعي لم يستطع إثبات رفع رأس المال الشركة وحول زعمه ازدواجية الضريبة وبالخصوص الجدول الضريبي رقم 00/.... الخاص بسنة 2013 فالضريبة المنوه بها لا علاقة لها بالجدول الضريبي موضوع النزاع.

- ورد المدعي ملتئماً بإفادته بسابق طلباته.

وعند هذا الحد أحيلت القضية لجلسة 21-02-2021 لإيداع تقرير المكتوب لدى أمانة ضبط المحكمة، وإحالة الملف على محافظ الدولة يلتزم تفويض الأمر للمحكمة.

الجلسة

بناء على المواد 874 و876 و884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حددت بجلسة من اجل المرافعات الشفوية لسماع الأطراف والسماع لطلبات محافظ الدولة الشفوية

وعند هذا الحد وضعت القضية في المداولة لجلسة

الفرع الثاني: حكم المحكمة الإدارية بسكرة بجلستها العلنية المنعقدة لقاعة الجلسات لقصر العدالة

بعد المداولة القانونية أصدرت المحكمة الإدارية بسكرة بتاريخ في 2022/03/21 الحكم الأتي:

بعد الاطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بها والاستماع إلى السيدة المستشارة المقررة في تلاوة تقريرها والاستماع إلى السيد محافظ الدولة في طلباته الرامية إلى التمسك بطلباته المكتوبة وبعد الاطلاع على نصوص المواد 13-14-15-125-126-419-800-819-853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبعد المداولة قانوناً.

ثبت للمحكمة بعد الاطلاع على ملف القضية والوثائق المرفقة به، طالما أن المسألة فنية تستدعي الاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص وقبل الفصل في الموضوع ارتأت المحكمة تعيين خبير وتحديد مهامه وإعطاء مهلة كافية للقيام بها.

أولاً- في الشكل: قبول الدعوى

ثانياً- في الموضوع: قبل الفصل بتعيين الخبير "ط.ع" المختص في المالية الكائن مقره بحي المحل رقم، بسكرة.

المطلب الثاني: تقرير الخبير القضائي في المحاسبة المعين من طرف القضاء

بعد الطلب الذي قدمه المكلف بالضريبة للقضاء بخصوص تعيين خبير في العريضة الافتتاحية، استجاب القضاء لمطلبه طبقاً للسلطة التقديرية الممنوحة له قامت بتعيين السيد "ط.ع" خبير قضائي في المحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة من أجل توضيح الحقائق للقاضي.

الفرع الأول: مقدمة التقرير والمهام المسندة للخبير

أولاً- مقدمة التقرير

نحن الأستاذ "ط.ع" خبير قضائي في المحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة.

قد تم تعييني بناء على الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بسكرة الغرفة العادية رقم 01 لجلسة 22/0/21 رقم القضية 20/0 رقم الفهرس 22/00.. للقيام بالخبرة بين كل من:

➤ بين السيد (ب.ن) المدعي:

- شريك مسير في ش.ذ.ش.و.ذ.م.م.... للاستيراد والتصدير.

- وشريك ومسير في ش.ذ.ش.و.ذ.م.م.... للأشغال العمومية.....

➤ وبين مديرية الضرائب لولاية بسكرة متمثلة في شخص مديرها مدعي عليها.

ثانياً- المهام المسندة للخبير

1- استدعاء طرفي الدعوى كما هو مقرر قانوناً، وتلقي تصريحاتهما ووثائقهما.

2- الاطلاع على الجدول الضريبي رقم .. لسنة ... المؤرخ في/../. وعلی مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى للتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية.

3- في حالة عدم تطابق بين وثائق التابعة للمدعي وتلك الممسوكة من طرف إدارة الضرائب العمل على تحديد الحقوق المالية المستوجبة للخزينة العمومية وتوضيح ذلك بتقرير الخبرة.

4- إعداد تقرير خبرة في اجل أربعة (04) أشهر يودع بأمانة ضبط المحكمة الإدارية منذ تسلم نسخة من هذا الحكم وعلى المدعي دفع مبلغ تسبيق للخبير قدره دج يودع بأمانة ضبط المحكمة في اجل شهر خلال مهلة شهر (01) منذ تسلم نسخة من هذا الحكم وبقاء المصاريف القضائية والخبرة محفوظة.

الفرع الثاني: إجراءات تنفيذ المهمة:

وبتاريخ 2022/04/04 تقدم إلينا المدعي (ب.ن) المسير مرفوقا بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بسكرة الغرفة العادية رقم 01 لجلسة 22/03/21 رقم القضية 22/.... رقم الفهرس 22/.../22.

تمهيدا للشروع في تنفيذ إجراءات الخبرة التالية:

أولا - استدعاء طرفي الدعوى كما هو مقرر قانونا، وتلقي تصريحاتهما ووثائقهما.

- بتاريخ 2022/04/04 قام الخبير بمراسلة السيد مدير الضرائب لولاية بسكرة الكائن مقرها بالمقر الإداري للمديرية بسكرة بواسطة إرسالية مسلمة عن طريق المحضر القضائي الأستاذ "....." وحدد له الموضوع وتاريخ البدء في إجراءات إنجاز الخبرة وذلك يوم 2022/04/25 بمقر المكتب.

- بتاريخ 2022/04/04 قام بمراسلة السيد (ب.ن) شريك مسير في ش.ذ.ش.و.ذ.م.م... للاستيراد والتصدير وشريك ومسير في ش.ذ.ش.و.ذ.م.م.... للأشغال العمومية بواسطة.

- إرسالية مسلمة عن طريق المحضر القضائي الأستاذ "....." وحدد له الموضوع وتاريخ البدء في إجراءات إنجاز الخبرة وذلك يوم 2022/04/25 بمقر المكتب.

- وبتاريخ 2022/04/25 حضر المدعي (ب.ن) وسمع وجهة نظره وقدم وثائقه وامضيا على بيان اللقاء.

- وبتاريخ 2022/04/25 انتقل الخبير إلى مقر المدعي عليها مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتم توجيهه إلى المفتشية بن مهدي المختصة إقليميا بالملف الجبائي للمدعي حيث تم استقباله رئيس المفتشية السيد "....." وسمع وجهة نظره وقدم وثائقه وامضيا على بيان اللقاء.

* وتم تقديم مختلف الوثائق من الطرفين التي تدعم مطالبتهما. (أنظر الملحق رقم 6 ص 4 و 5)

ثانيا- الاطلاع على الجدول الضريبي رقم 120 لسنة 2016 المؤرخ في 2016/11/21 وعلى مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى للتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية.

ومن خلال دراسة وتحليل الوثائق المتمثلة في تقرير التحقيق "VASFE" (أنظر الملحق 6 ص 7 و 8) تبين للخبير ما يلي:

- المبلغ النقدي الذي وعد به الشريك الوحيد لرفع رأس المال هو 147.000.000.00 دج.
- تم تحرير 20% فقط قدر بمبلغ 29.400.000.00 دج.
- لم يتم تحرير الحصة النقدية التي قيمتها 117.600.000.00 دج كما يبينه حساب الشركاء رقم 456000 (compte 456000 associés, opérations). والميزانية المقفلة بتاريخ 2014/12/31 والمؤشر عليها من قبل المحاسب المعتمد "....."
- لم نجد في الوثائق التي فحصناها سواء في الملف الجبائي لدى مفتشية الضرائب أو في التحقيق الجبائي أي دليل مادي يثبت تحرير حصة نقدية بمبلغ 117.600.000.00 دج ما عدا تلك التي تتعلق بمبلغ 29.400.000.00 دج فقط.
- جدول ميزان الخزينة الخاص وجدول تحديد الدخل وجدول تحديد الحقوق والغرامات تأسسوا على أن المساهمة النقدية في رفع رأس المال قد تم دفعها بالكامل أي 147.000.000.00 دج في حين نجد أنه تم تحرير 20 % منها فقط أي 29.400.000.00 دج.

- المدعي سحب مبلغ 29.400.000.00 دج من الحساب البنكي الجاري للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة Y للاستيراد والتصدير التي يملكها حيث تبين أن مركزها المالي يسمح بذلك، وما دام مصدر المبلغ معروف ولم يثبت أنه من عناصر الدخل الإجمالي المنصوص عليها في المادة 1 والمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للنزاع

وبعد إجراء المعالجات المحاسبية والجبائية للنزاع وتعديل الجداول (جدول ميزان الخزينة الخاص، جدول تحديد الدخل) ومطابقتها الحسابية (أنظر الملحق 6 ص 13 و 14) تبين ما يلي:

جدول رقم (4) المجموع العام للحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي

البيان	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي	2.633.750.00	658.437.00	3.292.187.00

مقتبس مباشرة من المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بسكرة

جدول رقم (5): التخفيضات المتوصل إليها في صالح المدعي:

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
51.442.238.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المنخفضة
12.860.559.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	غرامات الوعاء
64.302.797.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات المنخفضة

مقتبس مباشرة من المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بسكرة (الملحق رقم 6)

الفرع الرابع: نتائج الخبرة

بعد تبليغ أطراف النزاع تبليغا قانونيا و الاطلاع على الجدول الضريبية رقم .. لسنة 2016 المؤرخ في 2016/11/31 وعلى مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى والتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية. وبعد دراسة الوثائق الموجودة في الملف الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب بسكرة بن مهدي، وبعد دراسة وتحليل الوثائق التي قدمها لنا المدعي والتي طلبناها منه، أجريت المعالجات المحاسبية والجبائية للنزاع توصلنا إلى النتائج التالية:

جدول رقم (6): تفصيل الحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي:

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
324.802.00	265.581.00	2.018.750.00	24.616.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المصرحة أو المغرمة
324.802.00	265.581.00	2.018.751.00	24.616.00	الحقوق المغفلة
81.201.00	66.395.00	504.687.00	6.154.00	غرامات الوعاء
406.003.00	331.976.00	2523.438.00	30.770.00	مجموع الحقوق والغرامات

مقتبس مباشرة من المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بسكرة

المطلب الثالث: حكم المحكمة الإدارية بسكرة

تكون القضية مهياً للفصل فيها بعد استنفاذ جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي ويكون الأطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع.

إلا أن القضية محل المنازعة الجبائية المطروحة أمام المحكمة الإدارية بسكرة المتطرق إليها بين المدعي السيد (ب.ن) وبين المدعي عليها مديرية الضرائب لولاية بسكرة متمثلة في المدير الولائي للضرائب لسنة 2020 لم يتم الفصل فيها بعد من طرف المحكمة الإدارية -بسكرة- ولا زالت قيد المحاكمة من طرف القضاء حتى يومنا هذا.

واجتهادا وبعد استشارة أصحاب الخبرة والتخصص في هذا المجال واطلاعهم على مختلف مقتضيات المنازعة وكذلك على تقرير الخبرة الذي أنجزه الخبير "ط.ع" الخبير القضائي في المحاسبة المعتمد لدى مجلس قضاء بسكرة المودع بتاريخ 2022/..../، قد يؤول الحكم إلى ما يلي:

في الشكل:

قبول السير في الدعوى بعد الخبرة التي تم اللجوء إليها قبل الفصل النهائي في القضية والتأكد من موضوعية الخبرة وصحتها عن طريق مراقبة تطبيق كل المهام والإجراءات التي أسندت للخبير السيد "ط.ع" في مهمته لشرح مختلف الحقائق والوقائع التقنية في المسألة وقد نوجز هذه الإجراءات فيما يلي:

قام السيد "ط.ع" خبير قضائي معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة بالقيام بكافة المهام المسندة إليه من طرف القاضي والمتمثلة في:

- لقاءه بأطراف النزاع حيث وبعد مراسلتهما كان لقاء الخبير مع المدعي السيد "ب.ن" في تاريخ 2022/04/25 بمقر المكتب، وسماعهما وتلقيه مختلف التصريحات والوثائق التي تدعم مطالبهما، كما ولا ننسى الإشارة إلى تنقل الخبير إلى رئيس مفتشية ابن مهيدي المختصة إقليمياً بالملف الجبائي للمكلف وسماع تصريحاته وتقديم الوثائق من طرفه.
- وبعد لقاء الخبير بأطراف النزاع قام الخبير بالإطلاع على الجدول الضريبي رقم 120 لسنة 2016 المتضمن تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE" وعلى مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى.

- ومن خلال دراسة وتحليل بداية بتقرير "VASFE" الصادر لسنة 2016 في حق المكلف السيد "ب.ن" من طرف الإدارة الجبائية بسكرة والذي أسفر عن وجود استعمالات للمكلف فاقت موارده المتاحة وبالتالي كشفت مصالح الرقابة عن وجود مداخل غير مصرح بها، حيث كانت هذه المصاريف عبارة عن مساهمة المكلف في إنشاء ورفع رأس مال شركته المسماة م ش و ذ م م "مؤسسة Y للاستيراد والتصدير، وكذلك تحليل مختلف الوثائق المقدمة من طرفي النزاع من تصريحات وسجلات من طرفي الدعوى نذكر أهمها والتي تتعلق بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد

وذاة المسؤولية المحدودة المسماة Y للاستيراد والتصدير:

✓ التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس مال المحرر من طرف محافظ الحسابات "ع.ل" بتاريخ

2014/03/06

✓ تقرير التسيير لسنة 2014 المحرر بتاريخ 2015/03/31 من طرف مسير المؤسسة

✓ جواب السيد مسير مرسل إلى السيد "... محاسب معتمد يتضمن العناصر المكونة لرفع رأس المال الشركة

خلال سنة 2014.

✓ صورة من ميزانية سنة 2014 ومن السجلات المحاسبية المصادق عليها من طرف المحاسب المعتم "...

✓ جواب مسير الشركة على نتائج التبليغ الأولي فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والذي

تضمن تصريحه الذي يشرح انه قد تم تحرير 20% فقط من أصل 147.000.000.00 دج أي ما قيمته

29.400.000.00 دج، (مبلغ 29.400.000.00 دج سحبه المدعي من شركته بصك بنكي من

الحساب الجاري للمؤسسة بنك الخليج كما بينه كشفها البنكي).

✓ بعد اطلاع الخبير على مختلف الوثائق والتصريحات المقدمة له من طرفي النزاع قام بدوره بتعديل الجداول ومطابقتها الحاسبية

ضمن المعالجة الحاسبية والجبائية للنزاع اعتمادا على التحقيق الذي قام به حيث جاء بعدة تعديلات في ضريبة سنة 2014

موضحا أسباب التخفيض المبين في تقريره، حيث أن هذه التعديلات مست الجداول الضريبية المتعلقة بتقرير التحقيق المعمق

في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

✓ وأخيرا قدم الخبير تقرير الخبرة وقام بإيداعه لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية بسكرة بتاريخ 2022/03/21 والذي من

خلاله قدم كل التعديلات والتفسيرات التي تخص القضية.

في الموضوع:

قد تعتمد الخبرة المنجزة من طرف الخبير "ط.ع" المودعة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية بسكرة، وبالنتيجة الحكم بالإلغاء

الجزئي للضريبة المفروضة على المدعي لأنه وفق ما صرح به الخبير أن المدعي قام بتحرير ما يقدر ب 29.400.000 دج فقط

بينما يتبقى مبلغ 117.600.000 دج غير محرر ولا يوجد مضمون عقد تعديل القانون الأساسي يشير إلى تحرير هذا المبلغ،

وبالتالي فإنه لا يمكن فرض ضرائب على مبالغ وهمية لم تحرر فعليا ولم يثبت أنها دخلت خزينة المؤسسة ذات الشخص الوحيد

وذاة المسؤولية المحدودة المسماة Y للاستيراد والتصدير حيث أن القيود المحاسبية سجلت وفقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على

المظهر القانوني تطبيقا لأحكام المادة 6 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

من جهة أخرى يلزم المدعي بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي والغرامات المتبقية في حقه والمقدرة بمبلغ 3.292.187.00 دج

بثلاثة ملايين ومائتان واثنان وتسعون ألفا ومائة وسبعة وثمانون دينار جزائري مع تحميله الرسم القضائي ومصاريف الخبرات القضائية ورفض باقي الطلبات لعدم التأسيس.

وتبين الحقوق المتبقية فيما يلي:

الحقوق: 2.633.750.00 دج

الغرامات: 658.437.00 دج

إجمالي الحقوق والغرامات: 3.292.187.00 دج

- وتبلغ القرارات المتخذة من طرف الغرفة الإدارية إلى أطراف الدعوى بواسطة كاتب الضبط أو المحضر ويعتبر القرار الصادر قرار واجب التنفيذ لكلا الطرفين سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل وبعد الدراسة التطبيقية التي تم من خلالها تحليل ملف مكلف بالضريبة محل منازعة جبائية والتي زدتنا بملفه مصالح المديرية الولائية للضرائب بسكرة من أجل الإلمام بالموضوع من الناحية التطبيقية والإجرائية، اطلعت فيها على مختلف المراحل التي تمر بها المنازعة الجبائية من مرحلتها الإدارية بقسمها الإجباري والاختياري المتمثل في الطعن أمام اللجنة الجهوية للطعن إلى مرحلتها القضائية أين وجد القاضي نفسه أمام مسائل جبائية معقدة صعبة الفهم وبالتالي عدم القدرة على الحكم وسلطته الممنوحة له من جهة ومطالبة المكلف المعني بالاستعانة بخبير في قضيته من جهة أخرى، حكم بالجلسة الحضورية المنعقدة بقصر العدالة بحكم مفاده الاستعانة بخبير محاسبي معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة من أجل تبيان الحقائق وشرح مقتضيات القضية وإبصارها للقاضي في صورة يستطيع من خلالها الحكم بشكل موضوعي نتيجة درايته الكاملة بالمسألة، أين قام الخبير المعين بإجراء الخبرة على المسألة المعروضة أمام القضاء وكذا تطبيق مختلف الإجراءات الخاصة بعملية البحث والتحقيق اتجاه طرفا المنازعة والاطلاع على كل الوثائق المقدمة من طرفهما كحج للدفاع عن مطالب كليهما، وإعداد تقرير المتضمن لنتائج الخبرة وإيداعه لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية إلى حين إطلاع القاضي عليه واتخاذ ما يراه مناسبا بناء عليه وعلى مختلف الإثباتات، وكروية للمنازعة نرى أن الخبير قدم حقائق ستكون محل اعتبار من طرف القضاء للحكم النهائي في المنازعة.

خاتمة

من خلال الدراسة التي تم القيام بها والتي جاءت ببيان الدور الهام الذي تلعبه الخبرة القضائية المحاسبية في المسائل الجبائية، خصوصا بعد التعقيد الذي شهدته القوانين الجبائية التي عرفها الميدان الجبائي لذا تم الاهتمام في هذا البحث على مجموعة من النقاط ذات صلة، حيث تم تناول الإطار النظري لكل من الخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية في الفصل النظري، تطرقنا فيه على المفاهيم المتعلقة بالخبرة القضائية، أسباب الحاجة إليها، إجراءاتها، تقنياتها والشخص المكلف بها قانونا ومختلف المفاهيم المتعلقة به وهذا كمتغير مستقل لبيان دورها الفعال في تسوية المنازعات الجبائية كمتغير تابع الذي تم التعرف فيه على المفاهيم الأساسية في كل من مفهومها، أسبابها، أنواعها وكذا مراحلها، وبعد هذه الدراسة وانطلاقا من الأسئلة الفرعية والفرضيات المذكورة في المقدمة يمكن القول أن الخبرة القضائية المحاسبية أحد وسائل التحري والإثبات الفعالة التي أصبحت ضرورة حتمية للفصل في المنازعات الجبائية المتسمة بالطابع المحاسبي نظرا لقلّة معرفة وتأهيل القضاة في هذه المسائل الجبائية، إضافة كونها أحد الأدوات التي يطالب بها أطراف المنازعة الجبائية من أجل اكتشاف الحقائق واسترجاع الحقوق من خلال تقديم الصورة الأوضح والأسهل للقضاء من أجل الحكم في المسألة، وبهذا أصبح الوضع الراهن للقضاء إلزامية اللجوء للخبرة سعيا لتحقيق العدالة بين الأطراف المتنازعة في ضوء عدم تأهيل المجالس القضائية في الفصل في القضايا الفنية المحاسبية المحض وتحسيدها لدولة القانون.

بالنسبة للفرضية الأولى:

✓ الخبرة القضائية المحاسبية من وسائل التحري والإثبات الأساسية والفعالة التي يستعين بها القضاء الإداري من أجل الحكم في المسائل التقنية المحاسبية والجبائية، إذ يبرز دورها في توضيح وشرح وتحليل الوقائع المحاسبية والجبائية.

✓ يلجأ إليها القضاة كلما احتاجوا إلى من ينورهم في هذه المسائل التي تفوق قدراتهم المهنية والثقافية، وهذا لاختصاصهم بالجانب القانوني دون ذلك الجانب التقني المعقد، فلذلك تحتاج هذه الأخيرة للفصل فيها إلى أشخاص ذوي خبرة وكفاءة.

وهذا يؤكد الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية:

✓ تتعدد الأسباب المؤدية إلى نشوء المنازعات الجبائية منها ما هو متعلق بالتشريع ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية ومنها تلك التي تتعلق بالملكف عينه.

✓ تتميز المنازعات الجبائية دون غيرها من المنازعات الإدارية بمرحلتين أساسيتين المرحلة الإدارية المتمثلة في الطعن لدى مستوى الإدارة الجبائية وهي المرحلة التي تسبق لجوء الملكف إلى القضاء والتي تكون في إجراءات (الإجراء الإجباري المتمثل في رفع التظلم لدى الإدارة الجبائية، أما الإجراء الاختياري فيتمثل في الطعن لدى لجان الطعن) وصولا إلى المرحلة القضائية التي تتم على مستوى القضاء الإداري وهذا ما تطرق إليه المشرع الجبائي الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية الذي تطرق لكل هذه المراحل بإجراءاتها، وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

- ✓ يخضع الخبير القضائي المحاسب لشروط التعيين التي يخضع لها الخبير القضائي عموما والاختلاف يكمن فقط في الملف التي يثبت تخصصه وشهادته في المجال المحاسبي والجباي،
 - ✓ إذ اهتم المشرع الجزائري بتعيين وندب الخبير القضائي من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية ومن خلال المرسوم التنفيذي 310-95 المؤرخ في 1995/10/15 الذي يحدّد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية كما يحدد حقوقهم وواجباتهم،
 - ✓ كما أشار كذلك القانون الإجرائي الجباي للخبرة في مادة المنازعات الجباية وإلى كيف يتم الأمر بها ومختلف القواعد التي تحكمها،
- وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

بالنسبة للفرضية الرابعة:

- ✓ الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة إثبات وتحقيق لا يمكن الاستغناء عنها للفصل في المنازعات الجباية خصوصا، في القضايا التي لا يمكن للقاضي الاطلاع على خباياها نظرا لصورتها المعقدة، وكذلك اعتبارا للمسؤولية الملقاة على عاتق القاضي في الحكم بشكل موضوعي وعادل من خلال الإلمام بجميع مقتضيات المنازعة المطروحة أمامه، وهذا لا يكون إلا باللجوء إلى أهل التخصص من أجل تبيان الحقائق وفك الرموز خصوصا لما تشهده القوانين الجباية من تعقيد وعدم وجود قضاة متخصصين،
- وهذا ما يؤكد الفرضية الرابعة.

النتائج

- التظلم الإداري مرحلة أولية وإجبارية للمكلف بالضريبة قبل لجوئه إلى القضاء (المحكمة الإدارية) والتي تعتبران مراحل الفصل في المنازعة الجباية.
- الطعن أمام لجان الطعن مرحلة اختيارية للمكلف قبل رفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية، إلا انه بعد الطعن وصدور الرأي من طرفها فإن رأيها واجب التنفيذ من طرف كلا المتنازعين.
- يجب على الخبير أن يلخص ما قام به في تقرير الخبرة الذي يمثل خلاصة عمله ورأيه في المسألة.
- مهمة الخبير تتمثل في تقديم رأي يعبر عن صورة واضحة ومفهومة لمقتضيات المنازعة، التي لها تأثير كبير على القاضي، رغم كونه غير واجب التنفيذ إن كان القاضي يعتقد عكس اعتقاد الخبير، أي أن القرار النهائي مرهون بالقاضي وليس برأي الخبير.
- للقاضي السلطة التقديرية في اللجوء و في قبول أو رفض الخبرة في حالة وجود أسباب تستدعي ذلك غير أنه لما تفرضه الطبيعة المعقدة للمنازعة الجباية ولتعدد القوانين الضريبية بسبب ما تشهده من تعديلات على النظام الجباي فإن هذا الواقع يجعل القاضي أمام حتمية الأخذ بما كون أن المسائل خارج اختصاصه.

➤ رقابة القاضي على أعمال الخبير رقابة إجرائية بحتة لا يمكنه التدخل في المسائل الفنية التي هي من اختصاص الخبير، في حين نرى أن التشريع الفرنسي نص على اختيار قاضي مراقب يقوم بمراقبة الأعمال الفنية للخبير، كما لا يحد للخبير الخروج عن المهمة المسندة إليه أو التدخل في المسائل القانونية لأنها تبقى ضمن اختصاص القاضي.

➤ لا يجوز للقاضي أن يأمر بخبرة في المسائل القانونية لأنها موكولة إليه،

➤ نظم المشرع الجزائري مهنة الخبير القضائي بصرامة من ناحية التسجيل في الخبراء من خلال وضع شروط وقواعد تنظم اعتمادهم وتعيينهم.

➤ الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة إثبات وتحقيق لا يمكن الاستغناء عنها للفصل في المنازعات الجبائية خصوصا في القضايا التي لا يمكن للقاضي الاطلاع على خباياها نظرا لصورتها المعقدة.

المقترحات والتوصيات:

➤ استحداث مجلس قضائي محاسبي يختص فقط بالمسائل المحاسبية والجبائية وبالتالي تأهيل وتكوين قضاة مؤهلين محاسبيا و جبائيا والذي يحد من قصور القضاة في المسائل الفنية المحاسبية.

➤ إجراء الدقة في تنصيب القوانين وذلك من خلال إشراك رجال القوانين وأهل الاختصاص في المحاسبة والجبائية في إثراء مشاريع قوانين المالية دون بقائها حكرا على الأجهزة التنفيذية.

➤ إعادة ضبط وتحيين القوانين التي تضبط وتنظم مهنة الخبير القضائي وذلك من أجل تخصيص إجراءات تعيين وندب الخبير القضائي بالنظر إلى خصوصية المنازعة الجبائية دون الاكتفاء بتلك الأحكام العامة.

➤ ضرورة إلزام القضاء على الاستعانة بإجراء الخبرة في القوانين التي تنظم المنازعات الجبائية، كلما تضمنت مسائل حسابية معقدة، كون أن السلطة التقديرية الممنوحة للقاضي في الأمر بهذا الإجراء قد تؤثر سلبا في سرعة إجراءات الفصل في هذه المنازعات خاصة عند تعدد الخبرات، كون أن الواقع يبين أن أغلب حالات المنازعات الجبائية تحال إلى الخبرة نظرا لصعوبة الفصل فيها دونها، غير كونها أنها تكلف مصاريف قضائية إضافية.

➤ ضرورة العمل على تفعيل دور لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري والتبيان الصريح لإلزامية قراراته وذلك لوجود تضارب بخصوص كون أن للجان الطعن آراء أو قرارات نهائية.

➤ إعادة النظر في الإطار القانوني الذي يحكم وينظم المنازعات الجبائية وذلك من أجل الفهم الدقيق والسهل في حين نرى أن القوانين الإجرائية الجبائية يحتكر فهمها على أصحاب الميدان دون سواهم.

➤ وقد تبين لنا من خلال دراسة موضوع البحث عدم وجود جهة معينة تعنى بتأهيل الخبراء وتدريبهم على كيفية تقديم خدماتهم للقضاء بالطريقة الصحيحة، حيث يقتضي ذلك تدريبا وتعلما بطرق التعامل مع أطراف الخبرة القضائية ومعطيات الدعوى المرفوعة أمام القضاء.

➤ تكثيف في تكوين عمال وموظفي إدارة الضرائب واطلاعهم على ما هو جديد في التعديلات وفهمها وحسن تطبيقها لتفادي كثرة المنازعات.

الآفاق:

- دور لجان الطعن الولاية في تسوية المسائل الجبائية.
- دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل المنازعات التجارية.
- متطلبات تطبيق الخبرة القضائية المحاسبية في البيئة الجزائرية.
- دور الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن عمليات الاحتيال المالي.
- دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل المنازعات الجبائية (دراسة استثنائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة).

فهرس المحتويات

IV.....	البسمة
V.....	إهداء
VI.....	كلمة شكر وتقدير
VIII.....	ملخص
IX.....	قائمة أهم المختصرات والجدول والأشكال وقائمة الملاحق
أ.....	مقدمة
1.....	الفصل الأول: الإطار النظري للخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية
3.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخبرة القضائية المحاسبية
3.....	المطلب الأول: ماهية الخبرة القضائية المحاسبية
10.....	المطلب الثاني: مميزات الخبرة القضائية المحاسبية، مجالاتها وأهدافها
13.....	المطلب الثالث: الخبرة القضائية المحاسبية إجراءاتها، تقنياتها، أهميتها
16.....	المطلب الرابع: أحكام عامة عن الخبير القضائي والخبير القضائي المحاسب
23.....	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المنازعات الجبائية
24.....	المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية
27.....	المطلب الثاني: أنواع المنازعات الجبائية، وأهميتها
30.....	المطلب الثالث: المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية
39.....	المطلب الرابع: المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الجبائية

المبحث الثالث: العلاقة بين الخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية 43

المطلب الأول: حالات وأسباب لجوء القضاء الإداري للخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية 43

المطلب الثاني: تعيين وندب الخبير القضائي المحاسب في المنازعة الجبائية، مهامه ومصاريفه 44

المطلب الثالث: خصوصية الخبرة القضائية المحاسبية في مجال المنازعات الجبائية 47

المطلب الرابع: إيداع تقرير الخبرة ومدى حتمية الأخذ بنتائجها، وأهمية الخبرة القضائية المحاسبية في مجال المنازعات الجبائية 54

الفصل الثاني: دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة 58

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة 60

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة 60

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة 60

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة 60

المبحث الثاني: دراسة ملف مكلف بالضريبة على مستوى الإدارة الجبائية 66

المطلب الأول: موضوع ملف المكلف بالضريبة 66

المطلب الثاني: رفع التظلم الإداري أمام المدير الضرائب لولاية بسكرة 67

المطلب الثالث: الطعن أمام لجنة الطعن الجهوية - قسنطينة - 70

المبحث الثالث: دراسة ملف المنازعة الجبائية للمكلف بالضريبة على مستوى القضاء (المحكمة الإدارية بسكرة) 73

المطلب الأول: تحرير عريضة افتتاحية أمام القضاء (المحكمة الإدارية) 73

المطلب الثاني: تقرير الخبير المعين من طرف القضاء 75

المطلب الثالث: حكم المحكمة الإدارية بسكرة 79

خاتمة 83

فهرس المحتويات 88

قائمة المراجع

➤ القرآن الكريم

المراجع باللغة العربية

➤ بالنسبة للمقالات

1. ابراهيم سليمان زامل القطاونة. (2014). المسؤولية الجزائية للخبير القضائي في نطاق خبرته. مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون ، 14 (3)، الصفحات 960-977.
2. أحمد بوفاتح. (2019). سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ، 08 (02)، الصفحات 138-156.
3. أحمد عبد فضل الله. (2021). دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، 16 (56)، الصفحات 122-134.
4. أحمد نميد. (2004). النظام القانوني للخبرة القضائية بين المقتضيات المدنية والجنائية على ضوء العمل القضائي. مجلة الملف - المغرب (4)، الصفحات 44-65.
5. برحيلي م، (2005). إشكالية الخبرة القضائية في المادة المدنية بين هدف تحقيق العدالة ومشكلة إطالة التقاضي. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية-المغرب.60(60).الصفحات 49-31.
6. حنان عكوش. (2021). خصوصية المنازعات الضريبة أمام القضاء الإداري الجزائري. المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، 5 (2)، الصفحات 1159-1172.
7. حسام السعيد الوكيل. (2017). مدخل مقترح لاستخدام المحاسبي القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية-دراسة ميدانية. الصفحات 1-88.
8. دنيا جاسم. (2019). استخدام المحاسبة القضائية واثرها على حوكمة المؤسسات للشركات العراقية. Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences ، 27 (3)، الصفحات 238-255.
9. رشيد العقون، و محمد بوسماحة. (2022). دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة-دراسة حالة الجزائر 2016-2020. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، 07 (01)، الصفحات 300-316.
10. زواش ز، & ، بن حركو، غ. (2019). دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من جرائم الإحتيال المالي حالة شركة انرون وجنرال إلكترونيك. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. ISSN 2352-9962. الصفحات 322-338.

11. سائد نبيل سليم غياضة. (2022). دور المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين-دراسة ميدانية. مجلة الاقتصاد والمالية ، 08 (02)، الصفحات 1-20.
12. سعد عطية الموسى، و غادة حياوي لازم. (2020). المنازعة الضريبية. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، 9 (32)، الصفحات 123-159.
13. شريف بغني. (2022). التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر. 08 (01)، الصفحات 156-170.
14. صالح منال ناجي. (2018). المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (55)، الصفحات 167-188.
15. صلاح بابكر عيسي مهاجر، و بشير صالح محمد الخيزر. (2022). تأثير مهام المحاسب القضائي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية. مجلة الفكر المحاسبي ، الصفحات 13-42.
16. صورية زاوي، و منصف خيزار. (2022). دور الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية منازعات العمل ذات الطابع المالي. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال ، 11 (02)، الصفحات 425-441.
17. ضياء مصلح مهدي صالح، و انتصار محمد علي حسين. (2020). الجدلية الضريبية في حسم المنازعات الضريبية بين الضرورة والملائمة. مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية ، 11 (2)، الصفحات 438-476.
18. عارف منور عبد الرحمن السعيدة، و محمد خير عكام. (2012). دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ م وتعديلاته. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، 20 (02)، الصفحات 661-678.
19. عباس زواوي. (2019, 06). جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية. مجلة المفكر ، 12 (2)، الصفحات 326-335.
20. عبد الباسط مداح. (2021). المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي-دراسة تحليلية بالجزائر. مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد ، 5 (2)، 188-208.
21. عبد الرزاق لجناف. (2022). المنازعات الجبائية كمصدر لبرمجة ملفات الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة. 11 (2)، الصفحات 197-216.

22. عبد الزهرة سلمان الروازق، و هيثم مالك راضي. (2018). ضرورة تفعيل دور المحاسبة القضائية وتطويرها في العراق. 8 (4)، الصفحات 198-228.
23. عبد الستار الكبيسي. (2013). واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء. مجلة الدراسات الأمنية (7)، الصفحات 161-198.
24. عبد الستار الكبيسي، رافي نزار جميل، و نسيم يوسف حنا. (2016). تفعيل دور المحاسبة القضائية في الحد من المنافسة والاحتكار الاقتصادي(في ضوء قانون المنافسة ومنع الاحتكار في العراق). المجلة العربية للإدارة ، 36 (2)، الصفحات 349-365.
25. علي مهدي حميد، بشائر خضير عباس، و سهام جبار مزهر. (2019, 12 31). امكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للمساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الابداعية. مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية ، 9 (2)، الصفحات 167-153.
26. عمار حسين علي. (2019). الخبرة وذورها في الاثبات في الدعوى الإدارية. مجلة العلوم القانونية (06).
27. عمار زعي، وآمنة سلطاني. (2020). ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن. المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية ، 05 (02)، الصفحات 28-40.
28. فاتح أحمية، و رجاء دويس. (2022). احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات. مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال ، 07 (02)، الصفحات 555-584.
29. فاطمة الزهراء عربوز. (2017, 06). تسوية المنازعات الضريبية امام القضاء الاداري. مجلة العلوم القانونية والسياسية (16)، الصفحات 438-449.
30. فهيمة أ.بلول. (2021). النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب. مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية ، الصفحات 817-841.
31. فهيمة بلول. (2017, 6 12). الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية. المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، الصفحات 366-347 (01) 15.
32. فهيمة بلول. (2021). الخبير المحاسب: فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية. مجلة القانون ، 10 (01)، الصفحات 61-46.

33. فوزية قدادرة، و ابراهيم يامة. (2021). مدى فعالية الخبرة القضائية كوسيلة إثبات في المادة الضريبية. مجلة الحقوق والحريات ، 09 (02)، الصفحات 1491-1506.
34. مجلة مجلس الدولة مجلس الدولة. (14 02, 2000).
35. محمد الفوزان. (2010). التنظيم القضائي الجديد في المملكة العربية السعودية (المجلد 1). الرياض: مكتبة القانون والاقتصاد.
36. محمد امين كويدمي، و سامية بوضياف. (2019). دور المنازعات الجبائية في حل الخالف بين المكلف والإدارة الضريبية. مجلة دراسات جبائية ، 8 (2)، الصفحات 59-83.
37. محمد برحيلي. (2005). إشكالية الخبرة القضائية في المادة المدنية بين هدف تحقيق العدالة ومشكلة اطالة التقاضي. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، 60 (60)، الصفحات 33-49.
38. محمد عبد المنعم محمد الشواربي. (بلا تاريخ). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة..
39. محمد علي محمد امين. (2020). اثر تفعيل دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية. مجلة الفنون والادب وعلوم الانسانيات والاجتماع ، 55، الصفحات 266-282.
40. مقداد أحمد الجليلي. (2012). المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق. مجلة تنمية الرافدين (108)، الصفحات 9-21.
41. منى ادلي. (2011). الدعوى الضريبية في سورية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 27 (3). الصفحات 29-54.
42. نجاة بن تركية. (بلا تاريخ). المنازعات الجبائية للضرائب والرسوم. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، الصفحات 286-304.
43. نجيبة بوشاك، و آسية سايج. (2017). الخبرة المحاسبية القضائية ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، 02 (07)، الصفحات 372-391.
44. هدى مالك صبير، و رسل باسم كريم. (30 حزيران، 2022). المنازعة الضريبية ووسائل اثباتها دراسة مقارنة. مجلة نسق ، 34 (7)، الصفحات 485-501.
45. همام مناف رحيم، و عماد محمد فرحان. (2022). مدى امكانية مراقب الحسابات من تعزيز ودعم اجراءات المحاسبة القضائية وفقا للقوانين العراقية -دراسة تحليلية. مجلة الريادة للمال والأعمال ، 3 (1)، الصفحات 55-66.
46. وفيق ابراهيم طارق. (بلا تاريخ). المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS. الصفحات 237-292.

➤ بالنسبة للكتب

1. . العربي الموصار. (2022). حجية الخبرة في القانون المدني. مكتبة نور.
2. ابن منظور، و محمد بن مكرم. (1990). لسان العرب. بيروت: دار صادر.
3. بعلي م. و ا. م. و ابو العلاء، و ي. (2003). المالية العامة. عنابة: دار العلوم .
4. تواتي بطاهر. (2003). الخبرة القضائية في الاحوال المدنية والتجارية والادارية في التشريع الجزائري والمقارن (المجلد الاولي). الديوان الوطني للاشغال التربوية.
5. حتمل، أ. م. (2007). شهادة أهل الخبرة وأحكامها -دراسة فقهية مقارنة -عمان: دار الحامد.
6. حسين خضير الشمري. (2016). الخبرة في الدعوى المدنية. بيروت. دار السنهوري.
7. حسين طاهري. (2005). المنازعات الضريبية شرح لقانون الاجراءات الجبائية. الجزائر: دار الخلدونية للنشر والتوزيع.
8. حميد عبد الله الحرتسي. (2012). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي (المجلد 1). عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
9. السيد أحمد لطفي، أ. (2014). قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية (éd. الأولى). الاسكندرية: الدار الجامعية-الاسكندرية.
10. صلاح عبد النبي احمد المورلى. إدارة الأرباح. دار اليازوري العلمية.
11. عزيز امزيان. (2005). المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري. عين مليلة: دار الهدى.
12. علي عوض حسن. (2007). الخبرة في المواد المدنية والجنائية. الاسكندرية: دار الفكر الجامعي.
13. فارس السبتي. (2008). المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري. الجزائر: دار هومة.
14. كريمة بغاشي. (2009). الخبرة القضائية في المواد المدنية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
15. محفوظ برحمانى. (2018). التشريع الضريبي الجزائري. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
16. محمد توفيق اسكندر. (2002). الخبرة القضائية. الجزائر: دار هومة.
17. محمد حزيط. (2014). الخبرة القضائية في النواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري. الجزائر: دار هومة.

18. مصطفى مجدي هرجه. (2016). ندب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني في ضوء أحدث الآراء الفقهية واحكام محكمة النقض. القاهرة: دار محمود.

19. نصر الدين هنونى، و نعيمة تراعي. (2009). الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية (الإصدار 2). الجزائر: دار هومة.

➤ بالنسبة للملتقيات والمحاضرات

1- كمال فيش. (24-25 جوان، 2006). المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة.
2- زهر فاضلي. (26 09، 2022). دور البنوك والمؤسسات المالية في التنسيق مع الخبراء. الخبرة القضائية في المجال البنكي، سطيف.

3- محمد لعلوي. (بلا تاريخ). محاضرات في المنازعات الضريبية.

4- مصطفى بنت خوخ. (25 01، 2023). الخبرة القضائية. الخبرة القضائية في التشريع الجزائري.

5- مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية (2021/2020).

➤ بالنسبة للمذكرات والأطروحات

1. أمينة زعاف. (2012/2011). الخبرة الجنائية في التشريع الجزائري. كلية الحقوق بن عكنون قانون . الجزائر: جامعة الجزائر 01.

2. حسين تونسي. (2016/2015). الخبرة القضائية. كلية الحقوق. الجزائر، جامعة الجزائر 1.

3. عائشة لكحل. (2015/2014). المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر. كلية الحقوق. الجزائر،.

4. عزيز امزيان. (2013/2012). أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية. قسم الحقوق العلوم القانونية تخصص قانون اعمال.

5. فاطمة حايد. (2013/2012). النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري. كلية الحقوق والعلوم السياسية القانون العام للاعمال. جيجل،

6. فاطمة زعزوعة. (2005/2004). تسوية المنازعات الضريبية. كلية الحقوق قسم القانون. تلمسان، جامعة ابي بكر بلقايد.

7. فتيحة قرقوس. (2017). مديرية كبريات المؤسسات. كلية الحقوق سعيد حمدين. الجزائر، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة.

8. فهيمة بلول. (2020). الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية. كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق. تيزي وزو: جامعة مولود معمري.

9. وفاء شيعاوي. (2010/2009). الاحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية. كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق. بسكرة: جامعة محمد خيضر.

10. يحيى بدائية. (2012/2011). الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي. كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق. باتنة: جامعة الحاج لخضر الحقوق.

➤ بالنسبة للقوانين والمراسيم

1- قانون الإجراءات المدنية والإدارية

2- قانون الإجراءات الجبائية

3- الامر 101-76 الامر 101-76. (12 22, 1976). قانون الضرائب والرسوم المماثلة. (102) .

4- المرسوم التنفيذي 310-95 المادة 04 المرسوم التنفيذي 310-95. (15 10, 1995). يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.

5- القانون 01-10 القانون 01-10. (11 يوليو, 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

6- الأمر رقم 155/66 الأمر رقم 155/66. (8 6, 1966). معدل و متمم.

➤ بالنسبة للمواقع

1. مجلة مجلس الدولة مجلس الدولة. (14 02, 2000).

2. المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

3. (Mjustice.dz) وزارة العدل.

4. موقع المديرية العامة للضرائب: <http://www.mfdgi.gov.dz>

المراجع باللغة الأجنبية

1. Gurleen, k., & Debhjit, M. (2023). An Insight into Forensic Accounting. Indian Journal of Forensic Medicine and Toxicology .
2. Olatunji Olaoye, C., & Olanipekun, C. (2018). Impact of Forensic Accounting and Investigation on Corporate Governance in Ekiti State. Journal of Accounting, Business and Finance Research , 4 (1), pp. 28-36.

3. Oluwatoyin Muse, J. P., Ayoib, C.-A., & Rose, S. S. (2014). Forensic Accounting and Fraud: Capability and Competence. *Journal of Modern Accounting and Auditing* , 10 (08), pp. 825-834.
4. Pehlivan, A. (2023, 1). ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA. *Celepler Matbaacılık Yayın ve* , pp. 0-78.

الملاحق

شريك "م ذ ش و و ذ م م" للأشغال
شريك و مسير في "م ذ ش و و ذ م م" مؤسسة
بسكرة

بسكرة في: 1 / 1

وثيقة رقم:

إلى السيد:
مدير الضرائب لولاية بسكرة.

Handwritten notes in Arabic, including "17.4" and "10/09/14".

الموضوع: إلغاء مبلغ
المرجع : الورد الفردي رقم لسنة
دج وهي IRG ET PR

السيد المدير،
نطلب منكم الغاء الضرائب و الغرامات الواردة في الورد رقم المتتملة في الضريبة على
الدخل الإجمالي و غرامات التأخير بمبلغ دج مفصلة بـ دج حقوق الضريبة
على الدخل الإجمالي و غرامات التأخير و ذلك للأسباب التالية:

أولاً:

ان التبليغ النهائي رقم /م و ض/ م ف ر ج / م ت ج / ف ب / و المتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل
الوضعية الجبائية الشاملة "VASFE" للسنوات 2011-2012-2013-2014 يتضمن اعتماد المحققين على
معلومات جاءت في تعديل القانون الاساسي للشركة عدد /2014/ بتاريخ / 2014/ محرر من طرف
الاستاذ / هذا القانون الاساسي المذكور لا علاقة له بـ "م ذ ش و و ذ م م" مؤسسة

ثانياً

الدافع النهائي رقم /م و ض/ م ف ر ج / م ت ج / ف ب / * و المتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية
الجبائية الشاملة "ر" للسنوات 2011-2012-2013-2014 تم تخريمي بمبلغ دج يشمل
دج حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي و دج غرامات التأخير و جاء هذا
التأخير نتيجة عملية رفع رأس مال الشركة خلال سنة 2014 تطبيقاً لأحكام المادة 23 من قانون المالية لسنة
2014 التي عدلت أحكام المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي تقضي بأن لا يقل رأس مال الشركة
دينار لممارسة نشاط استيراد و و ، و من أجل استمرار الشركة في

الشاهد. قمت بعملية رفع رأس المال عن طريق تحرير مبلغ 20% من الحصص النقدية بمبلغ ،
 دج امام الموثق بعقد محرر تحت رقم / بتاريخ / 2014.
 حيث بسبب عدم توفر السيولة النقدية حينها قمت بتسجيل 80 % من الحصص المتبقية غير المحررة ضمن
 ديون اتجاه الشريك و هو الشئ الذي تثبته محاسبة الشركة المصادق عليها من قبل محافظ الحسابات دون
 اي تحفظ و التي تم إيداع و اشهار حساباتها الاجتماعية في اجالها المحددة قانونا.
 و لغرض تحرير نسبة 80% من الحصص لجأت الى الاقتراض من اشخاص مختلفة و هي عمليات لم تسجل في
 محاسبة الشركة لاني اعتبرتها بعد استشارة محاسب الشركة و محافظ الحسابات، تصرفات و عمليات لا تخص
 نشاط الشركة بل تخص الشريك شخصيا و هذا ما نص عليه قانون النظام المحاسبي الجزائري في الفصل بين
 نشاط الشركاء و نشاط الشركة و في المقابل ذكرت مصالحكم في تبايغها عدم وجود قرينة إثبات تبرر استلام
 السبالغ المقترضة من طرف الشريك وفي هذا القياس ومن اجل تقديم الحجة و الدليل أقدم لكم رقعة هذا الطعن
 احكام قضائية نهائية تبين مطالبة المقرضين ني أموالهم التي اقترضتها منهم بهدف رفع رأس مال الشركة و هي
 مفصلة كالآتي :

دج	17/ تاريخ الحكم: / 2017/ مبلغ	16/ رقم الفهرس	حكم : رقم الجدول:
دج	17/0 تاريخ الحكم: / 2017' / مبلغ	17/ رقم الفهرس	حكم : رقم الجدول.
دج	16/0 تاريخ الحكم: / 2016/12/2' مبلغ	16/0 رقم الفهرس	حكم : رقم الجدول:
دج	16/ تاريخ الحكم: / 2016/ مبلغ	16/ رقم الفهرس	حكم : رقم الجدول.

الثاني:

لم يأخذ المحققون بعين الاعتبار القواعد و الأسس الضريبية على الدخل الاجمالي المقدرة بـ
 دج المفروضة من إدارة الضرائب على "م ذ ش و و ذ م" مؤسسة ،
 التبايغ النهائي رقم /SRV.C/2016 في / 2016 الصادر عنه الورد رقم لسنة 2017 و هي
 كالتالي :

الربح الصافي المفروض سنة 2013	الربح الصافي غير الموزع سنة 2013 المعتمد
في الورد رقم 02 لسنة 2017	في التحقيق
دج	دج

كما سبق ذكره ، نطلب منكم السيد المدير، الغاء الورد المذكور بالمرجع اعلاه.
 الجاه امني فائق التقدير و الاحترام.

المرافقات:

- نسخة من الورد الفردي رقم لسنة 2016.
- نسخة من رقم م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف ب / 2016.
- نسخة من التبليغ النهائي رقم /SRV.C/2016 في / 2016.
- نسخة من الورد رقم لسنة 2017 .
- نسخة من حكم رقم الجدول: /16/ .
- نسخة من حكم رقم الجدول: /17/ .
- نسخة من حكم رقم الجدول: /16/ .
- نسخة من حكم رقم الجدول /16/ .

امضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

سلسلة رقم 26-1

قرار رفض شكوى

مع الإشعار بالاستلام

بسكرة في : SEPT 2020

إلى السيد(ة) :

شريك ومسير في "م.ذ.ش.و.و.ذ.م.م" للشغل العمومية
سي أو
شريك ومسي في "م.ذ.ش.و.و.ذ.م.م" مؤسسة لاستيراد والتصدير
حي رقم 02 - بسكرة

تبعاً للشكوى التي راسلتوني بها والمتعلقة بالضرائب والرسوم المشار إليها في
الهامش ، وبعد فحصها من الناحية النزاعية قررت بتاريخ 2020 SEPT 2020 ... لرفض
الكلي لهذه الشكوى وذلك للأسباب المذكورة في الخلف

وإذا أردتم الطعن في هذا القرار فيمكن لكم اللجوء إما:

إلى لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى

... **الجهوية** .. المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

وذلك في أجل مدته أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار

أو إلى المحكمة الإدارية المختصة في أجل مدته أربعة (04) أشهر

ابتداء من تاريخ استلام القرار طبقاً للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

تفضلوا بقبول سيدي(ة) خالص التحية والتقدير

المدير الولائي للضرائب

المدير الولائي للضرائب



إدارة المالية

العام للضرائب

الجهوية للضرائب قسنطينة

الولاية للضرائب بسكرة

الفرعية للمنازعات

بن مهدي

2020/

SEPT 20

القرار الشكوى

ر/V.F/2011

التوقيع

المصدر

2016/12

الإمالة المستحق

دج

الرسوم محل الاحتجاج

د.د.ا

الإمالة محل الاحتجاج

دج

لا يمكن لكم الطعن أمام اللجنة المختصة بعدا حالة القضية أمام المحكمة الإدارية ليس له أي اثر لوقف الدفع .

نسخة واحدة من قرار

الذكر بالتفصيل نقاط الاحتجاج المفروضة مع المبررات القانونية المستند إليها في اتخاذ الرفض :

يطعن في نتائج التحقيق رقم 2016/ .

في الشكل : مقبولة كونها جاءت في الأجل القانونية طبقاً للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

في الموضوع : رفض طلب المعنى والتسوية الصادرة في حكم بالورد الفردي رقم 2016/ صحيحة بناء على النقاط المحتج عنها من طرفكم ونجيبكم عنها كالآتي :

1/ لقد تم الاعتماد على المعلومات الواردة بالعدد رقم 2014/ المحررة من طرف الاستاذ : ولد .
تحضروا العقد المحتج به في شكايتهكم .

2/ الاحكام القضائية الخاصة بالاعتراف بدين تمت بعد ان تم اصدار الورد الفردي وبعد استكمال التحقيق الجبائي ولم تكن في سنة الافتراض 2014 اضافة الى انه لم يتم اثبات الافتراض فعلياً من خلال تبرير استلام المبلغ المقترض (حسب المبلغ في الحساب البنكي ، استيلاء شيك.... الخ)

3/ التحقيق الخاص SRV كان لـ () ولايخص شخصكم لان الذمة المالية مستقلة لكل طرف .
الآخر اضافة ان تاريخ التحقيق SRV لا يتزامن مع تاريخ التحقيق .

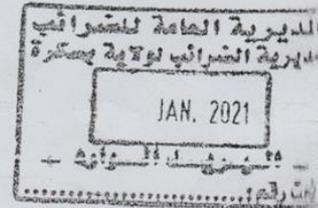
Mr
Gérant
03, rue
BISKRA.

Biskra le 12/12/2020.

-A-

Monsieur le Président de la Commission
de Recours Régionale de Constantine

Objet : - Recours suite à une
P. Jointes : - Copie de ma Réclamation du 10/2017.
- Copie de l'avis de rejet n° 2020 du 09/2020.
- Copie du rôle n° 2016
- Notification de redressement définitive sous n°
/SDCF.BRV/Biskra.2016



Monsieur ;

Ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal (Vérification de Comptabilité) arrêté au programme de l'année 2014 exécuté par le Service de Recherche et Vérification (SRV) Brigade de Constantine entamée le 10/2014, ciblant les chiffres d'affaire déclarés en IBS, TAP et IRG/RCM pour les exercices 2012 et 2013 concernant ma société Bijouterie. Les travaux de ce Contrôle se sont achevés en date du 11/2016, dépassant largement la durée de deux années de travail et le résultat de cette Vérification s'est soldé par un Rappel de Droits et Pénalités de la somme de : DA suivant Rôle Supplémentaire n° 2017.

Parallèlement à cette vérification, j'ai subi une autre forme de contrôle visant ma personne physique. Retenue au programme d'intervention de 2015 par la Direction des Impôts de Biskra (S/ Direction du Contrôle Fiscal). J'ai été soumis à une Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble () relativement à mes revenus des exercices 2011, 2012, 2013 et 2014, ce contrôle a été entrepris en 2015 et il s'est achevé en 2016, par un certain nombre de rectifications de mes déclaration d'impôt sur le revenu, en me réclamant un supplément d'impôt (IRG/BIC) d'un montant de DA selon Rôle Supplémentaire n° 2016.

Suite à cette rectification, j'ai introduit au courant de l'année 2019 et 2017 des recours au préalable (un contentieux fiscal) tendant à la décharge partielle des impositions

mises à ma charge suite aux deux formes de contrôle, au motif que les éléments qui ont servis aux rectifications opérées par ces services sont entachés d'anomalies.

Dans mes réclamations citées supra, j'avais apporté toutes les explications nécessaires appuyées d'arguments, mais, elles n'ont pu convaincre monsieur le Directeur de Wilaya de Biskra de revoir ces impositions et de revoir cette régularisation fiscale.

Comme, il est signalé plus haut, ma situation fiscale au tant que personne physique et personne morale a subi deux formes de vérifications simultanément que je considère comme une pression fiscale et aussi une transgression des prescriptions de la Circulaire N° MF/DGI/ du 15/02/2000, qui stipule dans son paragraphe traitant les critères de sélection que les personnes soumises à une doivent être sélectionnées à partir de critères et de paramètres objectifs afin de conclure à un choix judicieux en la matière, à savoir :

> Les personnes pour lesquelles l'inspection a relevé des discordances et des disproportions importantes entre les revenus souscrits dans les déclarations annuelles et les dépenses ostensibles et notoires effectuées.

> Les personnes sur lesquelles pèsent de sérieuses présomptions de fraude alors que la vérification de leur comptabilité n'a pas donné lieu à des redressements, ou a abouti à des redressements insignifiants.

> Lorsqu'à la suite d'un contrôle approfondi, l'inspection décèle des indices et des preuves tangibles remettant en cause la sincérité des déclarations souscrites en matière d'IRG.

> Lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité, l'exploitation de certains postes du Bilan (compte courant des associés, dividendes distribués etc.) fait ressortir des écarts considérables entre les revenus déclarés par les associés et détenteurs de parts sociales et les revenus dont ils ont réellement disposés.

> Les personnes ne disposant pas de dossier fiscal et dont le train de vie laisse supposer la réalisation de revenus occultes importants.

La gestion de cette affaire litigieuse avec les vérificateurs de comptabilité d'une part, et les services du contentieux (SDCTX) DIW de BISKRA d'autre part, n'a pas été fructueuse pour n'avoir reçu aucun écho favorable ni aucune compréhension. Pour cette raison que je demande à Monsieur le Président et aux membres de la Commission de recours de bien vouloir m'accorder le bénéfice de me défendre avec les éléments qui articulent à travers le complément d'informations indiquées ci-après :

En premier lieu, il est à retenir que les vérificateurs ont adopté une démarche qui n'obéit à aucune logique. A partir d'une balance de trésorerie les vérificateurs ont procédé à la régularisation de ma situation fiscale en matière de l'IRG/Bénéfice.

A travers cette balance de trésorerie ils ont estimé que le montant total des mes dépenses par rapport à mes ressources dont j'ai pu disposer au cours de la période vérifiée est soldé par des résultats négatifs. Donc, ils ont mis en évidence un déséquilibre sur la preuve de l'existence de revenus non déclarés par rapport aux disponibilités existantes.

En outre, dans les disponibilités employées durant la période soumise à vérification, les vérificateurs ont pris en considération l'augmentation du capital de ma société EURL intervenu le 03/2013.

En effet, en 2013 j'ai procédé à l'augmentation du capital social de ma société qui était initialement de 1000000 DA que je l'ai majoré par des actions nouvelles en numéraire qui est actuellement de 1500000 DA, soit un apport d'incorporation de 500000 DA.

En réponse à la proposition de redressement faite par le service vérificateur, j'avais formulé toutes les explications relatives à cet apport en leur présentant des preuves tangibles sur l'origine de ce financement. Mais, toutes ces justifications de pièces probantes n'ont pu convaincre les vérificateurs pour reconsidérer leur position.

La différence que les vérificateurs la considèrent comme une dépense non justifiée, elle représente un emprunt que j'avais à contracté auprès de quatre personnes pour le compte de ma société.

Par ailleurs, le remboursement des ces emprunts aux personnes concernés à été opéré par le biais d'un huissier de justice sur une ordonnance de justice ; toutes les pièces corroborant ces indications sont en annexe à ce recours.

A cet effet, je sollicite la compétence technique et professionnelle de Monsieur le Président et les Membres de la commission, de bien vouloir accéder favorablement à mes doléances à l'effet de revoir la démarche et le résultat de cette Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président de la commission, à l'expression de ma parfaite considération.

Mr

الملحق رقم (4) إشعار برفض طعن أمام لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

ملحق 1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

الديريّة العامّة للضرائب
الديريّة الجهويّة للضرائب لقسنطينة
الديريّة الولائيّة للضرائب لبسكرة

الإشعار برفض طعن أمام لجنة الطعن للضرائب
المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
المادة 484 مكرر من قانون الإجراءات الضريبية

وثيقة رقم 009

بسكرة في : 2021 MAJ

قرار رفض

رقم : 2021/ج

التاريخ : MAJ 2021

السيد (ة) :

سيرش ذ م ذ ش

03 شارع - بسكرة

ملفات تسجيل الطعن

ط.ن.ج/2021

رقم في :

جدول التحصيل /سند

تاريخ البيان /بيان الدفع أو

القطاع من المصدر

2016/

الضرائب والرسوم

نوع النزاع

طعن في مجال :

تاريخ الدخول الاجمالي

المرتبب المتنازع فيه

تاريخ

لقد تقدمتم بطعن أمام رئيس لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لجنة الطعن الجهوي (1) بخصوص
الضرائب المبنية جانبا .

بعد دراسة طعنكم من طرف هذه اللجنة بتاريخ: 2021 افريل ابدت هذه الأخيرة رأيا

يقضي بالرفض

إن الأسباب التي أدت إلى رفض طعنكم طبقا لنص 81 فقرة 4 من قانون

الإجراءات الجبائية تجديدها مفصلة على الوجه الخلفي لهذا الإعلان

إذا كنتم ترغبون في هذا القرار ، يمكنكم توجيه عريضة للمحكمة الإدارية لبسكرة

في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من استلامكم لهذا القرار طبقا للمادة 81 من قانون

الإجراءات الجبائية (2)

تقبلوا مني سيدي (تي) فائق التقدير

لولايتي للضرائب

2021



هذا القرار الصادر في 2021/ج
رقم 009
يتمتع بالحجية الإدارية ضد مدير الضرائب
المركزيين
هذا القرار في نسخة واحدة

أسباب الرفض :

1- من حيث نكل:

طعن مقبول لتقديم ضمن الأجل القانونية (المادة 30 من 1/ق. ا.ج.)

2- من حيث الموضوع:

رفض الطعن نظرا لكون الاعترافات بالدين المقدمة كوثائق ثبوتية تصد الشركة ذاتها

الشخص الوحيد (شخص معنوي) وليس الشخص الطبيعي .

بعد الإطلاع على التقرير المكتوب للسيد(ة)

والإستماع إلى ملاحظاته(ها) الشفوية.

وبعد المداولة القانونية أصدر الحكم الآتي:

الوقائع والاجراءات :

- بموجب عريضة افتتاح الدعوى مودعة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية بتاريخ 03/11/2021 ومسجلة تحت رقم 4 / 1 اقام المدعي بـ 4 / 1 المباشر للخبز بواسطة دفاعه الأستاذ 4 / 1 دعوى ضد المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية بس ممتثلة في شخص مديرها ملتصقا: قبول الدعوى شكلا، وفي الموضوع: الغاء الجدول الضريبي رقم 4 / 1 المؤرخ في 6 / 1 / 1 بمبلغ اجمالي قدره 67.594.984 دج لعدد مشروعاته، وفي الاحتياط: تعيين خبير.

وأهم ما جاء في عريضته ان المدعي شريك ومسير بشركتين ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، واثرت تبليغ اولي في 3 / 1 / 1 قامت المدعى عليها بتحقيق معمق مجمل الوضعية الجبائية الشاملة له اين تقدم برده رقم 19/01/2016 تضمن ملاحظات حول نتائج التحقيق وفي 17/10/2016 تم تحرير ابلاغ له تضمن الأسس النهائية لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي لسنوات 2011، 2012، 2013، 2014 بمبلغ اجمالي قدره 67.594,984,00 دج، وبناء عليه حررت المدعى عليها جدول ضريبي فردي رقم 4 / 1 مؤرخ في 4 / 1 / 1 بالمبلغ المذكور، وقد تقدم بطعن لدى المدعى عليها وصدر قرار بالرفض ثم تقدم بطعن امام رئيس اللجنة الجهوية للطعن اين صدر قرار بالرفض على أساس ان الاعترافات بالدين المقدمة كوثائق ثبوتية تخص الشركة ذات الشخص الوحيد {شخص معنوي} وليس الشخص الطبيعي ما دفعه للجوء للقضاء، مؤكدا ان المحققون لاحظوا ان الشركة ذات المسؤولية المحدودة تم رفع اسماؤها من 5.000.000 الى 200.000.000 دج وان محاسبة الشركة تبرر جزء من المبلغ الذي تم ضخه بينما يبقى مبلغ 148.282.973 دج غير مبرر المصدر ما جعلهم يخلصون الى ان المبلغ المذكور هو دخل حققه المدعي دون التصريح لدى مصالح الضرائب ودون ان يسدد الضريبة الخاصة به ومنه تم تغريمه وهو تأسيس متناقض ومخالف للقانون، وان المدعي قدم لهم اقرارات بدين رسمية لكنهم اعتبروها مخالفة للقانون وغرموا الشخص المعنوي بعنوان سنة 2013 وان استقلال الذمة المالية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي تقتضي تغريم المخالف دون غيره فضلا على عدم قانونية ازدواجية الضريبة، وانه في حال تبرير الشخص المعنوي للاموال التي تم بموجبها رفع رأس ماله فانه يتعين اعتمادها اما في حالة عدم تبريره لها فانه يتعين تغريمه ولا يجوز تغريم الشركاء المساهمين او المسيرين.

أجابت المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية بسكرة بموجب مذكرة جوابية بواسطة دفاعه الأستاذ 4 / 1 التمس فيها: رفض الدعوى لعدم التأسيس.

و جاء في جوابها انه كان على المدعي تقديم صورة من الشكوى الأولية وهو اجراء جوهر في رفع الدعوى وان المدعي ينشط في 4 / 1 شركة وكذا في 4 / 1 وتعرض لتسوية محاسبية للسنوات من 2011 الى 2014 تخص الضريبة على الدخل الإجمالي وان الإدارة أصدرت جدول ضريبي رقم 4 / 1 بقيمة 67.594.984 دج بعد استنفاد جميع الاجراءات، وانه بعد الطعن أصدرت العارضة قرار بالرفض كما أصدرت لجنة الطعن الجهوية قرار بالطعن في 26/04/2021 وبالرجوع للملف الجبائي فالمدعي لم يتمكن من الاستجابة لطلباتها بخصوص الجزء المعبر والمتمثل في 80 بالمائة من مقدار اسمال الشركة الى 200.000.000 دج أي بعد خصم 20 بالمائة الذي بقي بدون تبرير قانوني، وان القروض المزعومة من طرف الغير لم تكن محاسبة ولم تسجل ولم يثبت صحتها لذا تعتبر مداخل لم يصرح بها وان المدعي لم يستطع اثباته رفع اسمال الشركة وحول زعمه بازدواجية الضريبة وبالمخصوص الجدول الضريبي رقم 4 / 1 الخاص بسنة 2013 فالضريبة المنوه

رقم الجدول: 21/01544

رقم الملف: 22/00276

بإدارة بتاريخ
المباشر لل
الولاية ب
الجنوب الط
دج لعدم

بها لا علاقة لها بالجدول الضريبي موضوع النزاع
ورد المدعي ملتصقا بأفادته بسابق طلباته.

عند هذا الحد أحييت القضية لجلسة 21-02-2021 لإيداع التقرير المكتوب لدى أمانة ضبط
المحكمة، وأحالته الملف على محافظ الدولة لتقديم طلباته المكتوبة.
التماسات السيد محافظ الدولة.
حيث أن السيد محافظ الدولة يلتزم تفويض الأمر للمحكمة
الجلسة

وبناء على المواد 874 و 876 و 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حددت جلسة من
أجل المرافعات الشفوية للأطراف والسماع لطلبات محافظ الدولة الشفوية.
وعند هذا الحد وضعت القضية في المداولة لجلسة.

**** وعليه فإن المحكمة ****

-بعد الاستماع إلى السيدة
المستشارة المقررة في تلاوة تقريرها
-بعد الاستماع إلى السيد محافظ الدولة في طلباته الرامية إلى تمسكه بطلباته المكتوبة.
-بعد الإطلاع على العريضة الافتتاحية للدعوى والوثائق المرفقة بها .
-بعد الإطلاع على نص المواد 13-14-15-126-125-419-800-819-853 من قانون
الإجراءات المدنية والإدارية.
-بعد المداولة قانونا .
من حيث الشكل:

حيث أن الدعوى رفعت وفق الشروط الشكلية والإجراءات المقررة قانونا مما يتعين قبولها شكلا
من حيث الموضوع:

حيث أن المدعي التمس إلغاء الجدول الضريبي رقم 1/2011 المؤرخ في 11/11/2011
بمبلغ إجمالي قدره 67.594.984 دج لعدم مشروعته ، وفي الاحتياط: تعيين خبير .
حيث أن المدعي عليها التمس رفض الدعوى لعدم التأسيس .
حيث ان موضوع النزاع يتعلق بإلغاء الورد الفردي .
حيث ثبت للمحكمة بعد الإطلاع على ملف القضية والوثائق المرفقة به إصدار المدعي عليها
للورد الفردي رقم 1/2011 مؤرخ في 11/11/2011 لفائدة المدعي لتسديد مبلغ الضريبة
المقدرة بمبلغ 67.594.984 دج .

حيث أن المدعي قدم شكوى امام لجنة الطعن ، وقد صدر قرار عن المدير الولائي للضرائب
بتاريخ 11/11/2011 رقم 1/2011 قضى برفض الطعن لكون الاعتراضات بالمدعى المقدمة كوثائق
ثبوتية تخص الشركة ذات الشخص الوحيد { شخص معنوي } وليس الشخص الطبيعي .
حيث ان المدعي يدعي ان قرار المدعى عليها جاء تسببه متناقض ومخالف للقانون، في حين
تدفع المدعى عليها بان القروض المزعومة من طرف الغير لم تكن محل محاسبية ولم تسجل ولم
يثبت صديها لذا فهي مداخل غير مصرح بها ، كما ان المدعي لم يستطع اثبات ارسمال الشركة .
حيث وللتأكد من صحة ادعاءات المدعي ومدى مشروعية الضريبة الموقعة عليه ، وطالما ان
المسألة فنية تستدعي الاستعانة بذوي الخبرة و الاختصاص طبقا للمواد 125 و 126 من قانون
الإجراءات المدنية و الادارية، وعليه وقبل الفصل في الموضوع فقد ارتأت المحكمة تعيين خبير
تحدد له المهام الآتي ذكرها في منطوق هذا الحكم، وتعطى له مهلة كافية للقيام بها طبقا للمادة
129 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية.
حيث أن المصاريف القضائية تبقى محفوظة إلى غاية الفصل في الموضوع .

**** لهذه الأسباب ****

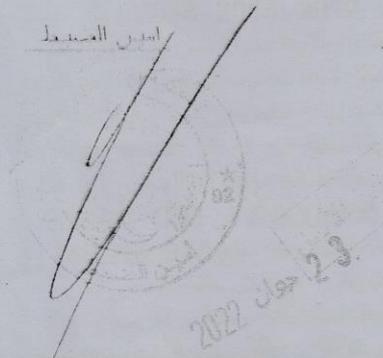
فصلا في القضايا الادارية قررت المحكمة ابتدائيا، علنيا، حضوريا:
في الشكل: قبول الدعوى .
في الموضوع: قبل الفصل فيه تعيين الخبير ، المختص في المالية الكائن مقره بحي

- استدعاء طرفي الدعوى كما هو مقرر قانونا، وتلقي اجراءاتهما والتفهما
- الاطلاع على الجدول الضريبي رقم 1 لسنة 2022 الصادر في 15/01/2022 وعلى
- مختلف التصريحات الجبائية والسجلات المسوكة بين طرفي الدعوى التي من مدى صحة
- المبلغ المطالب به مضمون هذا الجدول ، والتأكد من مختلف تفاصيل المدعي والمبالغ المترتبة
- عنها ومطابقتها مع الوثائق الحسابية.
- في حالة عدم تطابق بين الوثائق التابعة للمدعي وتلك المسوكة من طرف ادارة الضرائب
- العمل على تحديد الحقوق المالية المستوجبة للخزينة العمومية وتوضيح ذلك بتقرير الخبرة.
- اعداد تقرير خبرة في اجل 04 أشهر يودع بأمانة ضبط المحكمة منذ اتمام نسخة من هذا الحكم
- ، وعلى المدعي دفع مبلغ تسبيق للخبير قدره عشرة الاف دج 10 000 دج يودع بأمانة ضبط
- المحكمة في اجل شهر منذ تسلم نسخة من هذا الحكم، وبقاء المساريف القضائية والخبرة
- محفوظة.
- بذا صدر هذا القرار وافصح به جهازا بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة الإدارية، وامضي
- أصله من طرف الرئيس والمستشارة المقررة وأمين الضبط.

السيد السيد

المستشار المقرر

الرئيس(ة)



الامتياز
خبير قضائي في الممارسة لدى احتساب مجلس قضاء بسكرة
82 مسكن مدل رقم 18 و 19 المارشم
ماتهما المخرب

تقرير الخبرة

الأستاذ
خبير قضائي في المحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة
أ. على الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بسكرة الغرفة العادية رقم 01 لجلسة 22/03/21 رقم القضية
22/0 رقم الفهرس 22/00.
التيام بالخبرة بين كل من:

شريك مسير في ش.ذ.و.ذ.م.م للاستيراد والتصدير
وشريك ومسير في ش.ذ.و.ذ.م.م للأشغال
العنوان: بسكرة
مدعي

وبين
مديرية الضرائب لولاية بسكرة ممثلة في شخص مديرها مدعي عليها
العنوان: نزل المالية بسكرة

وذلك للقيام بما يلي: (منطوق الحكم)

- 1- منطوق الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بسكرة الغرفة العادية رقم 01 لجلسة 22/03/21 رقم القضية 22/0 رقم الفهرس 22/00 والذي عينت فيه خيرا في القضية. استدعاء طرفي الدعوى كما هو مقرر قانونا، وتلقي تصريحاتها ووثائقها.
- 2- الاطلاع على الجدول الضريبي رقم لسنة المؤرخ في وعلى مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى للتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية.
- 3- في حالة عدم تطابق بين الوثائق التابعة للمدعى وتلك المسوكة من طرف إدارة الضرائب العمل على تحديد الحقوق المالية المستوجبة للخزينة العمومية وتوضيح ذلك بتقرير الخبرة.
- 4- إعداد تقرير خبرة في اجل 04 أشهر يودع بأمانة ضبط المحكمة منذ تسلم نسخة من هذا الحكم وعلى المدعي دفع مبلغ تسبيق للخبير قدره دج يودع بأمانة ضبط المحكمة في اجل شهر خلال مهلة شهر (01 منذ تسلم نسخة من هذا الحكم وبقاء المصاريف القضائية والخبرة محفوظة).



طابع قضائي في المحاكم
على مسطرة
120

الأستاذ
في 82 مسكن محل رقم 18 و 19 الماتونه
طابقه المكتب

القيام بالمهام المسندة إلينا

بتاريخ 2022/04/04 تقدم إلينا المدعي ش. د. ش. و. د. م. م. المسير مرفوقا بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بسكرة العادية رقم 01 لجلسة 22/03/21 رقم القضية 22/0. الفهرس 22/00.
تمهيدا لشروعنا في تنفيذ إجراءات الخبرة على الشكل التالي:

المطلب الأول:

استدعاء طرفي الدعوى كما هو مقرر قانونا وتلقي تصريحاتها ووثائقها.
- بتاريخ 2022/04/04 قمت بمراسلة السيد مدير الضرائب لولاية بسكرة الكائن مقرها بالمقر الإداري للمديرية بسكرة بواسطة إرسالية مسلمة عن طريق المحضر القضائي الأستاذ و حددت له الموضوع وتاريخ البدا في إجراءات انجاز الخبرة وذلك يوم 2022/04/25 بمقر المكتب.
- بتاريخ 2022/04/04 قمت بمراسلة السيد ش. د. ش. و. د. م. م. شريك مسير في ش. د. ش. و. د. م. م. للاستيراد والتصدير وشريك ومسير في ش. د. و. د. م. م. للأشغال بواسطة إرسالية مسلمة عن طريق المحضر القضائي الأستاذ ش. د. ش. و. د. م. م. و حددت له الموضوع وتاريخ البدا في إجراءات انجاز الخبرة وذلك يوم 2022/04/25 بمقر المكتب.
وبتاريخ 2022/04/25 حضر المدعي ش. د. ش. و. د. م. م. و سمعت وجهة نظره وقدم وثائقه وأمضينا على بيان اللقاء .
وبتاريخ 2022/04/25 انتقلت الة مقر المدعي عليها مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتم توجيهي إلى المفتشية ابن مهدي المختصة إقليميا بالملف الجبائي للمدعي حيث تم استقبالي رئيس المفتشية السيد ش. د. ش. و. د. م. م. و سمعت وجهة نظره وقدم وثائقه وأمضينا على بيان اللقاء .



الاستاذ الدكتور
ماتنزه المكتوب
7708
ماتنزه المكتوب

الاستاذ الدكتور
ماتنزه المكتوب
7708
ماتنزه المكتوب

الوثائق المقدمة من طرف المدعى:

- 1- صورة من بطاقة التعريف الوطنية.
- 2- صورة من التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE المؤرخ في 2015/12/13 تحت رقم /م و ض/م ف ر ج/ف ب/2015.
- 3- صورة من الرد على نتائج التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مؤرخة في 2016/01/18.
- 4- صورة من التبليغ النهائي رقم /16 المؤرخ في 2016/10/17 لنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- 5- صورة من الورد الفردي رقم /2016.
- 6- صورة من شكاية مؤرخة في / / 2017 موجهة الى السيد المدير الولاى للضرائب بسكرة.
- 7- صورة من قرار رفض الشكوى رقم /2020 المؤرخ في / / 2020.
- 8- صورة من إرسالية موجهة إلى رئيس اللجنة الجهوية للطعن بقسنطينة مستلمة بتاريخ / / 21.
- 9- صورة من قرار اللجنة الجهوية للطعن رقم /2021 المؤرخ في 2021/05/30
- 10- صورة من شطب السجل التجاري بتاريخ / / 2012 رقم ب - / خاص بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للأشغال
- 11- صورة من عقد تعديل القانون الأساسي للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير يحمل رقم /2014 محرر من طرف الأستاذ الموثق بتاريخ / / 2014.
- 12- صورة من ميزانية السنة المالية 2014 خاصة بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير.
- 13- صورة من العقد رقم 2014/551 المؤرخ في 12 و 13 /03/2014 إقرار بدين.

ضريبة القيمة
ضريبة القيمة
20
20

خبير قضائي في المناصب لدى اختصاص مجلس قضاء بسكرة
 خبير قطبي في بسكرة
 بسكرة بسكرة

الوثائق المقدمة من طرف المدعى عليها:

تم الاطلاع على الملف الجبائي والإشعارات بالتسوية في مقر مفتشية الضرائب بن مهدي التابع لها المدعى.

بعد الاطلاع على الوثائق التي قدمها لنا طرفي النزاع في 2022/05/16 بتوجيه رسالة الى المدعي بالبت منه تمكيننا من بعض الوثائق التي نراها ضرورية لمعالجة القضية.
 بتاريخ 2022/05/25 تلقيت رسالة من المدعي مرفقة بالوثائق التالية:

1- صورة من صفحات السجلات المحاسبية لسنة 2014 الخاصة بالقيود المحاسبية المتعلقة برفع رأس المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير (سجل البنك journal banque-04، سجل العمليات المختلفة ODC journal-07) وصور حركة حسابات تخص عملية رفع رأس مل المؤسسة مقيدة سنة 2014 (حساب 512000 banque comptes courants و 516000 dépôts chez le notaire و حساب 456000 associés, opérations و حساب 101000 capital émis كل هذه المستندات صادق عليها المحاسب المعتمد الذي يسك محاسبة المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير.

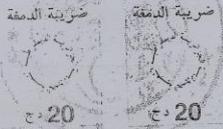
2- صورة من تقرير خاص بعملية رفع رأس مال خلال سنة 2014 للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير محرر بتاريخ 2014/03/06 من طرف محافظ الحسابات الاستاذ تحت رقم 2014/ مرفق بـ:

- صورة من محضر قرار استثنائي لرفع رأس مال المؤسسة المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير رقم 2015/32 في 2015/06/11

- صورة من عقد تعديل القانون الأساسي للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير يحمل رقم 2014/578 محرر من طرف الأستاذ الموثق بتاريخ 2014/03/17

- نسخة من السجل التجاري المعدل يحمل رقم مؤرخ في ...

3- صورة من ميزانية السنة المالية 2014 خاصة بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير مرفوقة بصورة من إظهار الحسابات الاجتماعية لسنة 2014.



المطلب الثاني:

الاطلاع على الجدول الضريبي رقم 120 لسنة 2016 المؤرخ في 2016/11/21 وعلى مختلف التصريحات المالية والسجلات بين طرفي الدعوى للتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية.

دراسة وتحليل الوثائق

أشهر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة "VASF" المؤرخ في 2017/... تحت رقم ...
 م/ و ض/ م ف ر ج/ م ت ج/ ف ب/ 2016 توصل الى:
 1- جدول ميزان الخزينة الخاص:

السنوات	2014	2013	2012	2011	التعليق
الوارد المتاحة					
أرصدة الحسابات البنكية في 01/01					
بنك الخليج الجزائري AGB بسكرة.	8.232.62	3.031.57	/	/	
م ح ج: DZD 25741	4.200.75	385.75	/	/	
1043685907	795.496.16	7.238.86	105.652.00	/	
م ح ج: DZD 25043	388.027.00	/	/	/	
1043685907					
م ح ج: EUR 25741					
1043685907					
مجموع الموارد المتاحة	1.195.956.53	10.656.18	105.652.00	لا شيء	
الاستعمالات					
أرصدة الحسابات البنكية في 12/31 /...					
بنك الخليج الجزائري AGB بسكرة.	8.401.80	8.232.62	3.031.57	/	
م ح ج: DZD 25741	345.201.75	4.200.75	385.75	/	
1043685907	10.089.03	795.496.16	7.238.86	/	
م ح ج: DZD 25043					
1043685907					
م ح ج: EUR 25741	147.000.000.00	/	5.000.000.00	/	
1043685907	360.000.00	288.000.00	240.000.00	240.000.00	
المساهمة في إنشاء ورفع رأس المال					
م ش و ذ م م "مؤسسة فدرال للاستيراد والصدور"	32.400.00	/	32.400.00	28.890.00	
المصاريف المعيشية.	/	/	/	3.080.00	
	/	/	1.000.000.00	/	

الأسواق

بموجب قناني في الممارسة لدى اختصاص مجلس قضاء بـسكرة قطاب في الـ 20

ماتعة المكرب

1.755.237.60	/	/	/	المداريف الشخصية + امداد مصاريف التأمين على الشيخوخة CASNOS. المداد حقوق التسجيل والإشهار ال ش.ذ.و.ذ.م. للأشغال المومية. إبراء سيارة سياحية. المداريف هدم وبناء مسكن
149.511.330.18	1.095.929.53	6.283.056.18	271.970.00	مجموع الأموال المستعملة II
-148.315.373.65	-1.085.273.35	-6.177.404.18	-271.970.00	الفرق في الرصيد (II-I)
% 12401.60	% 10184.45	% 5846.95	% 100	نسبة الفارق

2- جدول تحديد الدخل:

2014	2013	2012	2011	السنوات
				التعيين
خضع للاقتطاع من المصدر 10 %	//	//	//	الربح الموزع من قبل م.ذ.ش.و.ذ.م.م. للاستيراد والتصدير
148.315.373.65	1.085.273.35	6.177.404.18	271.971.00	الفارق في الرصيد السالب المعتمد كمدخيل غير مصرحة
148.315.373.65	1.085.273.35	6.177.404.18	271.970.00	إجمالي المدخيل المعتمد بعد التحقيق الخاضعة
32.400.00	لا شيء	32.400.00	28.890.00	تأمينات التأمينات على الشيخوخة
148.282.973.65	1.085.273.35	6.145.004.18	243.080.00	الدخل الخاضع المحقق
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الدخل الخاضع المصحح
148.282.973.65	1.085.273.35	6.145.004.18	243.080.00	الزيادات

3- جدول تحديد الحقوق والغرامات المنقول في الورد رقم /2016.

2014	2013	2012	2011	السنوات
51.767.040.00	265.581.00	2.018.751.00	24.616.00	التعيين
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المستحقة
51.767.040.00	265.581.00	2.018.751.00	24.416.00	الحقوق المصرحة أو المفرمة
12.941.760.00	66.395.00	504.687.00	6.154.00	الحقوق المغفلة
64.708.800.00	331.976.00	2.523.438.00	30.770.00	غرامات الوطاء
				مجموع الحقوق والغرامات

ضريبة الدخل



20

ضريبة الدخل

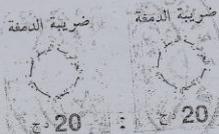


20

مجلس قضاء بسكرة
ماتزم المكتوب

- التقرير الخاص المتعلقة بعملية رفع رأس مال المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير المحرر من طرف محافظ الحسابات بتاريخ 2014/03/06 تحت رقم 2014/41 وتقرير محرر بتاريخ 2015/06/11 تحت رقم 32.
- تقرير التسيير لسنة 2014 المحرر بتاريخ 205/03/31 من طرف مسير المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير.
- رسالة موجهة بتاريخ 2015/04/02 من السيد محاسب معتمد إلى السيد مسير المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير يطلب فيها تمكينه من كيفية تحرير الحصة النقدية المكتتب بها في رأس المال.
- جواب السيد مسير المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير مؤرخ في 2015/04/07 مرسل الى السيد محاسب معتمد يتضمن العناصر المكونة لرفع رأس مال الشركة خلال سنة 2014.
- صورة من ميزانية سنة 2014 و صور من صفحات السجلات المحاسبية (سجل البنك journal banque -04، سجل العمليات المختلفة ODC journal-07، وحركة الحسابات الخاصة بقيود رفع رأس المال المؤسسة في السنة المالية 2014 منها حساب 516000 dépôts و 512000 banque comptes courants و حساب chez le notaire و حساب 456000 associés, opérations و حساب 101000 capital émis كل هذه المستندات صادق عليها المحاسب المعتمد على الذي يسك محاسبة المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير.

- جواب مسير المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير على نتائج التبليغ الأولي رقم م/ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2015 المؤرخ في 2015/12/13 تتضمن في الصفحة 2 تصريح



مجلس قضاء الجزائر
مجلس قضاء الجزائر

الامتياز
ديبر قضاوي هي المعاصرة لدى اقتصاص مجلس قضاء بـمكة
حي 82 مسكن عدل رقم 18 و 19 الماتنم 08000 هاتنم المكتنم

المسير الذي يشرح فيه انه تم تحرير 20% فقط من أصل 147.000.000.00 دج
أي ما قيمته 29.400.000.00 دج.

- مبلغ 29.400.000.00 دج: هذا المبلغ سحبه المدعي من شركته بصك بنكي مؤشر
عليه يحمل رقم CB-9755847 من الحساب البنكي الجاري للمؤسسة ذات
الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير بنك
الخليج الجزائر رقم : 32001045450905DZD25001 كما يبينه كشفها البنكي.
تبين لنا أن المركز المالي للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة
المسماة للاستيراد والتصدير يسمح بسحب هذا المبلغ حيث تكشف الميزانية
المقفلة في 2014/12/31 المؤشر عليها من طرف المحاسب المعتمد رصيد
سيولة نقدية بمبلغ 71.182.727.00 دج حيث نقول لو لا سحب هذا المبلغ لكانت
السيولة النقدية في 2014/12/31 تقدر بـ 100.582.727.00 دج.
حيث قدم لنا المدعي عقد إقرار بدين مؤرخ في 2014/03/13 محرر أمام الأستاذ
تحت رقم 2014/551 بمبلغ 20.000.000.00 دج مبرم بين المؤسسة
ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير
و السيد . المبلغ قد صب في الحساب البنكي الجاري للمؤسسة بتاريخ
2014/03/16 .



إبداء الرأي

من خلال دراسة وتحليل الوثائق تبين أن:

- المبلغ النقدي الذي وعد به الشريك الوحيد لرفع رأس المال هو 147.000.000.00 دج.
- تم تحرير 20% فقط قدر بمبلغ 29.400.000.00 دج
- لم يتم تحرير الحصة النقدية التي قيمتها 117.600.000.00 دج كما يبينه حساب الشركاء رقم 456000 (compte 456000 associés, opérations). والميزانية القفلة بتاريخ 2014/12/31 والمؤشر عليها من قبل المحاسب المعتمد ..
- لم نجد في الوثائق التي فحصناها سواء في الملف الجبائي لدى مفتشية الضرائب أو في تقرير التحقيق الجبائي أي دليل مادي يثبت تحرير حصة نقدية بمبلغ 117.600.000.00 دج ما عدى تلك التي تتعلق بمبلغ 29.400.000.00 دج فقط.
- جدول ميزان الخزينة الخاص وجدول تحديد الدخل وجدول تحديد الحقوق والغرامات تأسسوا على ان المساهمة النقدية في رفع رأس المال قد تم دفعها بالكامل أي 147.000.000.00 دج في حين نجد انه تم تحرير 20% منها فقط أي 29.400.000.00 دج.
- المدعي سحب مبلغ 29.400.000.00 دج من الحساب البنكي الجاري للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير التي يملكها حيث تبين ان مركزها المالي يسمح بذلك. و مادام مصدر المبلغ معروف ولم يثبت أنه عنصر من عناصر الدخل الإجمالي المنصوص عليها في المادة 1 و المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة.



مجلس قضاء بسكرة
الاستاذ
ذبير قضاوي

لا يمكن فرض ضرائب على مبالغ وهمية لم تحرر فعليا ولم يثبت انها دخلت في خزانة المؤسسة
الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير حيث ان القيود
المحاسبية سجلت وفقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني تطبيقا لأحكام المادة 6 من
القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
ان عقد تعديل القانون الأساسي رقم 2014/578 المحرر من طرف الأستاذ الموثق
بتاريخ 17/03/2014 اخذ في تحرير العقد بما وعد به الشريك الوحيد في تقديم حصص نقدية بمبلغ
147.000.000,00 دج في حين ان الشريك الوحيد قدم للموثق وثيقة تقديم نقدي فعلي بمبلغ
29.400.000,00 دج سحبه المدعي من الحساب الجاري المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات
المسؤولية المحدودة المسماة للاستيراد والتصدير ولا يوجد في مضمون عقد تعديل القانون
الأساسي ما يشير الى تحرير مبلغ 117.600.000,00 دج.

المعالجة المحاسبية والجبائية للنزاع

تعديل الجداول ومطابقتها المحاسبية

1- تعديل جدول ميزان الخزانة الخاص:

السنوات	2011	2012	2013	2014
الوارد المتاحة				
أرصدة الحسابات البنكية في 01/01	/	/	3.031.57	8.232.62
بنك الخليج الجزائري AGB بسكرة.	/	/	385.75	4.200.75
رقم ح ج: DZD 25741 1043685907	/	105.652.00	7.238.86	795.496.16
رقم ح ج: DZD 25043 1043685907	/	/	/	388.027.00
رقم ح ج: EUR 25741 1043685907	/			
مجموع الموارد المتاحة	لا شيء	105.652.00	10.656.18	1.195.956.53
الاستثمارات				
أرصدة الحسابات البنكية في 12/31 /...	/	3.031.57	8.232.62	8.401.80
بنك الخليج الجزائري AGB بسكرة.	/	385.75	4.200.75	345.201.75
رقم ح ج: DZD 25741 1043685907	/	7.238.86	7.238.86	10.089.03
رقم ح ج: DZD 25043 1043685907	/			
رقم ح ج: EUR 25741 1043685907	/			
المساهمة في إنشاء ورفع رأس المال	/	5.000.000.00	/	/
م ش و ذ م م "مؤسسة تجارة للاستيراد والتصدير"	240.000.00	240.000.00	288.000.00	360.000.00

4 جدول المجموع العام للحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي

البيان	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
الموجودة على الدخل الإجمالي	2.633.750.00	658.437.00	3.292.187.00

5 جدول التخفيضات المتوصل إليها في صالح المدعي

السنوات	2011	2012	2013	2014
الموقوف الخفضة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	51.442.238.00
غرامات الوعاء الخفضة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	12.860.559.00
الحقوق والغرامات الخفضة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	64.302.797.00

الخلاصة

- بعد تبليغ أطراف النزاع تبليغا قانونيا
- بعد الاطلاع على الجدول الضريبي رقم 1 لسنة 2016 المؤرخ في 2016/11/21 وعلى مختلف التصريحات الجبائية والسجلات بين طرفي الدعوى والتأكد من مدى صحة المبالغ المترتبة عنها ومطابقتها الحسابية.
- بعد دراسة الوثائق الموجودة في الملف الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب بسكرة بن مهيدي.
- بعد دراسة وتحليل الوثائق التي قدمها لنا المدعي والتي طلبناها منه توصلنا الى النتائج التالية:

تفصيل الحقوق والغرامات المتبقية في ذمة المدعي هي:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة		24.616.00	2.018.750.00	265.581.00	324.802.00
الحقوق المبرحة أو المبرمة		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة		24.616.00	2.018.751.00	265.581.00	324.802.00
غرامات الوعاء		6.154.00	504.687.00	66.395.00	81.201.00
مجموع الحقوق والغرامات		30.770.00	2.523.438.00	331.976.00	406.003.00

الملحق رقم (7) جدول أتعاب الخبير

الأستاذ :
 خبير قضائي في الممارسة لدى اختصاص مجلس قضاء بسكرة
 في 82 مسكن عدد رقم 18 و 19 الماتون
 ماتنه المتخير:

جدول الأتعاب

المبلغ	التفصيل	البيان	الطبيعة
24.000.00	4.000.00	استدعاء الأطراف	المصاريف
	5.000.00	تحرير	
	12.000.00	طباعة ونسخ	
	3.000.00	رسوم وضع الخبرة	
250.000.00	250.000.00	المعالجة المحاسبية للملف.	الأتعاب
274.000.00		مجموع المصاريف والأتعاب	

توقفت أتعاب ومصاريف الخبرة عند مبلغ: مائتان وأربعة وسبعون ألف دينار جزائري

الخبير
 خبير قضائي في الممارسة
 مجلس قضاء بسكرة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



بسكرة في: 26-02-2023
إلى السيد: مدير مديرية الضرائب
لولاية بسكرة

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 102 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب:

1 - عبود حسناء

تخصص: محاسبة وتدقيق

المسجل بالسنة: ثانية ماستر

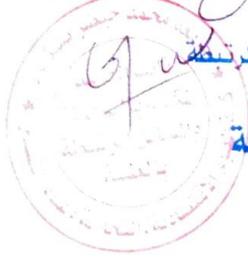
وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

"الخبرة القضائية المحاسبية ودورها في حل المنازعات الجبائية"

تحت إشراف: د/ سعيدي عبد الحليم

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات والمسائل التطبيقية
بالتعبئة
د. غربي وهيبنة

تأشير المؤسسة المستقبلة



مكتب
المستخدمين
والتكديس
البريد الإلكتروني: info@univ-algeria.dz